



**أثر المراجعة المشتركة علي تقدير الخطر الملازم وخطر  
الرقابة (مع دراسة ميدانية في البيئة المصرية)**

The impact of joint audit on Inherent risk and Control risk  
assessment with a field study in Egyptian environment

أ.م.د / أيمن محمد صبرى نخال  
أستاذ مساعد المحاسبة - كلية التجارة -  
جامعة كفر الشيخ

أ/ هشام يسرى فؤاد عطية محمد  
باحث ماجستير  
yosryhisham75@gmail.com

مجلة الدراسات التجارية المعاصرة

كلية التجارة - جامعة كفر الشيخ  
المجلد (7) - العدد (12) - الجزء الثانى  
يوليو 2021م

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

## ملخص البحث:

استهدف البحث تحليل العلاقة بين تطبيق مدخل المراجعة المشتركة ومدخلي الخطر الملازم وخطر الرقابة في بيئة الأعمال المصرية. وفي سبيل تحقيق هذا الهدف عرض الباحثون لكل من مفهوم المراجعة المشتركة، والتطور التاريخي للمراجعة المشتركة، واجراءات المراجعة المشتركة، وأهمية تطبيق المراجعة المشتركة، ومفهوم الخطر الملازم وخطر الرقابة، والعوامل المؤثرة في تقدير الخطر الملازم وخطر الرقابة، وتقدير الخطر الملازم وخطر الرقابة، وتحليل العلاقة بين مدخل المراجعة المشتركة وتقدير الخطر الملازم وخطر الرقابة، وأخيراً عرض الدراسات السابقة واشتقاق الفرض الرئيسي والفروض الفرعية، وخلص الباحثون إلي وجود أثر معنوي لتطبيق مراقبي الحسابات لمدخل المراجعة المشتركة علي تقدير الخطر الملازم للمنشأة محل المراجعة. وجود أثر معنوي لتطبيق مراقبي الحسابات لمدخل المراجعة المشتركة على تقدير خطر الرقابة للمنشأة محل المراجعة. وجود أثر معنوي لتطبيق مراقبي الحسابات لمدخل المراجعة المشتركة على دقة تقدير كل من: الخطر الملازم؛ وخطر الرقابة معاً.

الكلمات المفتاحية: المراجعة المشتركة، الخطر الملازم، خطر الرقابة.

## Abstract:

The research aimed to analyze the relationship between the joint audit and the assessment of the inherent risk and control risk. the concept of joint audit, the historical development of joint audit, joint audit procedures, the importance of applying joint audit, the concept of inherent risk and control risk, factors affecting the assessment of inherent risk and control risk, assessment of inherent risk and control risk, and relationship analysis. Between the joint audit and the assessment of the inherent risk and the control risk, finally, the summary of previous studies. The researchers also concluded that There is a significant impact of the auditors' application of the joint audit on the assessment of the control risk of the audited facility and finally the researchers concluded to a significant effect of the auditors' application of the joint audit approach on the accuracy of assessment each of: the inherent risk; and the control risk together.

Keywords: joint audit - inherent risk - control risk

## مقدمة البحث: -

يعد تقدير أخطار المراجعة من أهم التطورات الحديثة في مجال مراجعة الحسابات التي يجب أن يأخذها مراقب الحسابات في الاعتبار في جميع مراحل عملية المراجعة بدءاً من اختياره لعمله وحتى الانتهاء من اعداد تقرير مراقب الحسابات ، ورغم أهمية إلمام مراقبي الحسابات بمدخل خطر المراجعة لما يحققه من تخصيص أمثل لموارد المراجعة إلا أنه ما زال يشكل أثر سلبي على سمعة مراقبي الحسابات بصفة خاصة وعلى مكانة المراجعة كمهنة في المجتمع بصفة عامة ، وهذا ما دعي المنظمات المهنية للاهتمام بموضوع أخطار المراجعة نظراً لتبعيات ذلك علي مراقبي الحسابات وما يتعرض له من مخاطر قانونية و مهنية في حالة عدم أخذ ما يلزم من تدابير لازمة لحمايته من تلك التبعيات ( الجبلي ، 2018، ص 68).

## طبيعة مشكلة البحث: -

وقد يترتب علي قبول مراقب الحسابات لعملية المراجعة تعرضه لما يطلق عليه خطر المراجعة نتيجة عدم قيامه بإجراءات المراجعة التفصيلية الشاملة، لذا يتطلب منه إعادة ترتيب وتوسيع اجراءات المراجعة كي تحفظ على مراقب الحسابات سمعته وتحميه من تبعيات هذه الأخطار من مسؤولية قانونية أو مهنية ، وذلك ببذل أقصى حد ممكن من العناية المهنية مع الإلتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها ، الأمر الذي يجعل من تقدير مراقب الحسابات لأخطار المراجعة أمراً هاماً في جودة المراجعة ( الشاهين ، 2015، ص 2) .

وقد لجأت الشركات إلي الاستعانة بأكثر من مكتب مراجعة خارجي لمراجعة التقارير المالية لها وعرف ذلك بمدخل المراجعة الخارجية المشتركة ( Joint Audit ) ، حيث تتم بين اثنين أو أكثر من مكاتب المراجعة ، يقومان بالاشتراك معاً في مراجعة أعمال عميل المراجعة ويكونان مسؤولين بالتضامن عن نفس العميل محل المراجعة التي اقترحتها اللجنة الاوروبية لدعم واستعادة الثقة في مهنة مراجعة الحسابات ، وزيادة كفاءة مراقبي الحسابات في اكتشاف التحريفات الجوهرية والتقارير عنها ، ومقاومة ظاهرة تسوق رأي مراقب الحسابات ، والحد من ظاهرة تركيز سوق مهنة المراجعة في مكاتب المراجعة الأربعة الكبار Big 4 وعدم دخول أو اندثار مكاتب المراجعة المتوسطة والصغيرة من المشاركة بحصة في سوق المهنة ( Velte, 2017; Bisogno & DeLuca, 2016 ; Ittonen Tronnes, 2015; Mandour et al ., 2018) .

وعلي الرغم من اهتمام الأبحاث والدراسات المحاسبية علي المستوي النظري بمدخل المراجعة المشتركة ، وعلاقته بغيره من المتغيرات مثل جودة المراجعة وإدارة الأرباح و التحفظ المحاسبي ، وكذلك مخاطر المراجعة وعلاقته بمتغيرات أخرى مثل جودة المراجعة ، الأهمية النسبية، والقياس الكمي لمخاطر الأخطاء الجوهرية وغيرها من المتغيرات ، إلا أنه يتضح لدي الباحثون أن قضية الربط ودراسة الأثر التفاعلي بينهم إلي حد علم الباحثون لم يتم تناوله بشكل مباشر وتفصيلي في بيئة الأعمال المصرية ، ويتضح أيضاً علي المستوي العملي لم تقدم الدراسات المحاسبية السابقة دليلاً عملياً واضحاً حول طبيعة أثر المراجعة المشتركة علي تقدير الخطر الملازم وخطر الرقابة ، ومن هنا تبرز مشكلة البحث الحالي في دراسة أثر المراجعة المشتركة علي تقدير الخطر الملازم وخطر الرقابة في بيئة الأعمال المصرية ، وبناءً علي ما سبق يمكن بلورة مشكلة البحث في السؤال الرئيسي الآتي :

هل يوجد أثر للمراجعة المشتركة علي تقدير الخطر الملازم وخطر الرقابة في بيئة الأعمال المصرية ؟

وينبثق من السؤال البحثي الرئيسي الأسئلة الفرعية الآتية :

- 1- هل يوجد أثر للمراجعة المشتركة علي تقدير الخطر الملازم في بيئة الأعمال المصرية؟
- 2- هل يوجد أثر للمراجعة المشتركة علي تقدير خطر الرقابة في بيئة الأعمال المصرية ؟

#### هدف البحث :-

- يهدف هذا البحث إلى تحقيق هدف رئيسي ألا وهو :
- بيان أثر المراجعة المشتركة على تقدير الخطر الملازم وخطر الرقابة في بيئة الأعمال المصرية وينبثق من الهدف الرئيسي مجموعة من الأهداف الفرعية التالية :
- 1- بيان أثر المراجعة المشتركة على تقدير الخطر الملازم.
  - 3- بيان أثر المراجعة المشتركة على تقدير خطر الرقابة .

#### فروض البحث: -

- في ضوء مشكلة البحث وأهدافه تم صياغة الفرض الرئيسي كما يلي :
- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للمراجعة المشتركة على تقدير الخطر الملازم وخطر الرقابة .
- وينبثق من الفرض الرئيسي الفروض الفرعية الآتية :
- أ- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للمراجعة المشتركة على تقدير الخطر الملازم .
  - ب- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للمراجعة المشتركة على تقدير خطر الرقابة .

#### الإطار النظري للبحث: -

- مفهوم المراجعة المشتركة.
- التطور التاريخي لمفهوم المراجعة المشتركة.
- إجراءات المراجعة المشتركة.
- أهمية تطبيق المراجعة المشتركة.
- المخاطر الملازمة (الكامنة).
- العوامل المؤثرة علي تقدير المخاطر الملازمة (الكامنة).
- خطر الرقابة (Control Risk).
- تقدير الخطر الملازم .
- تقدير خطر الرقابة .

#### 1- مفهوم المراجعة المشتركة: -

علي الرغم من تعدد الدراسات في مجال المراجعة المشتركة إلا أن هناك شبه إتفاق بين الهيئات المهنية والتنظيمية والباحثين علي الخصائص الأساسية لمفهوم المراجعة المشتركة مع إختلافهم فقط في صياغة هذا المفهوم.

فقد ورد بمعيار المراجعة الهندي رقم (299) " المراجعة المشتركة للقوائم المالية " والصادرة عن معهد المحاسبين القانونيين الهندي The Institute Of Certified Accountants Of India (ICAI) عام 1995، والمعدل عام 2017 تعريفاً للمراجعة المشتركة علي أنها مراجعة القوائم المالية للوحدة بواسطة إثنان أو أكثر من المراجعين بهدف إصدار تقرير مراجعة واحد (ICAI,2017,p.2).

كما أصدر معهد سنغافورة للمحاسبين القانونيين Institute Of Singapore Chartered Accountants (ISCA) قائمة إرشادات المراجعة رقم 10 (AGS10) " المراجعة المشتركة " والتي عرف المراجعة المشتركة من خلالها علي أنها مدخل للمراجعة يشترك من خلاله إثنان أو أكثر من شركات المراجعة في مراجعة القوائم المالية للوحدة مع إصدار تقرير مراجعة مشترك عن هذه القوائم ومن ثم يشتركون في المسؤولية عن عملية المراجعة (ISCA,2012,p.4) .  
أما الورقة الخضراء الصادرة عن اللجنة الأوروبية عام 2010، فقد عرفت المراجعة المشتركة علي أنها " قيام الشركة بتعيين إثنين مراقبين حسابات مختلفين من مكاتب المراجعة يشتركان في أعمال المراجعة ويوقعان معاً علي تقرير المراجعة " (EC,2010,p.14).

## 2- التطور التاريخي لمفهوم المراجعة المشتركة:-

وفي هذا الصدد يتم عرض الإعدادات الدولية للمراجعة المشتركة من حيث ظهورها وتطبيقها ، حيث تبنت بعض الدول استخدام المراجعة المشتركة بشكل إلزامي وخاصة في البنوك وشركات التأمين ، بينما تركت دول أخرى الحرية للشركات في استخدام المراجعة المشتركة بشكل اختياري ، فقد ألزم القانون الفرنسي الشركات المقيدة بالبورصة باستخدام المراجعة المشتركة وذلك منذ عام 1966 ، كما التزمت الشركات الدنماركية باستخدام المراجعة المشتركة طبقاً للقانون منذ عام 2005، وأيضاً ألزمت بعض الدول البنوك وشركات التأمين العاملة لديها بالمراجعة المشتركة كالسويد عام 2006، وكندا عام 1923، جنوب أفريقيا عام 1990، كما وضع عدد صغير من البلدان النامية سياسات بشأن المراجعة المشتركة للحسابات وتشمل الجزائر والكونغو والمغرب والهند وتونس والكويت والسعودية ويمكن عرض هذه الأمثلة كما يلي : P.318 , 2018 , P.8 & Okaro et al ., 2018 , P.294 ) & Alfraih,2016,

وقد حددت قائمة إرشادات المراجعة رقم 10 (AGS10) " المراجعة المشتركة " الصادرة ديسمبر 2012 عن معهد سنغافورة للمحاسبين القانونيين (ASCA) مجموعة من المبادئ التي تقوم عليها المراجعة المشتركة ، والتي تشمل أدوار مسؤوليات مراقبي الحسابات المشتركين ، وإجراءات المراجعة الرئيسية وإعتبرات مراقبة الجودة بموجب ترتيبات المراجعة المشتركة ، والاتصالات والمراجعة ومتطلبات التوثيق لمراجعة الحسابات المشتركة وفيما يلي عرض لإجراءات المراجعة المشتركة .

## 3- إجراءات المراجعة المشتركة :-

- لا تختلف طبيعة وتوقيت ومدى العمل الذي يتعين القيام به في مراجعة القوائم المالية عند إتباع مدخل المراجعة المشتركة عنه في حالة إتباع مدخل المراجعة الفردية،ومن ثم فعلى المراجع المشترك الإلتزام بالمبادئ والمتطلبات الواردة في إطار المراجعة المعمول به .
- 1- يضع المراجع المشترك ويوافق على إستراتيجية المراجعة الشاملة للمشاركة ويضع خطة المراجعة بالإشتراك مع المراجع (المراجعين ) المشتركين الآخرين .
  - 2- إذا كانت المراجعة المشتركة هي مهمة مراجعة أولية للمراجع (المراجعين ) المشترك ، فيتطلب من المراجع (المراجعين ) المشترك أداء العمل على الأرصدة الإفتتاحية .

- 3- على المراجع المشترك أن يتفق كتابه مع المراجع (المراجعين) المشترك الآخر على توزيع العمل الذي يتعين القيام به ، يجب على المراجع المشترك أن يضمن أن مخصصات العمل المعنية تغطي جميع المكونات المهمة للقوائم المالية للمنشأة محل المراجعة ، ويجوز لمراجعي الحسابات المشتركين تقسيم العمل من حيث وحدات الأعمال أو الشركات التابعة أو المواقع الجغرافية أو بنود الأصول والخصوم أو الإيرادات والمصروفات .
- 4- يتم توزيع أو تخصيص مهام المراجعة بينهما بشكل متناسق وفقاً لمعايير معينة مثل: حجم مكتب المراجعة ، تخصص المكتب في صناعة العميل ، وعدد السنوات التي قام خلالها المكتب بمراجعة حسابات المنشأة (Lesage et al., 2014, P 7-8) .
- 5- يتم إصدار تقرير مراجعة مشتركة واحد موقع عليه من مكنتي المراجعة القائمين بأعمال المراجعة ، ويجب أن يشير تقرير المراجعة المشتركة إلى طبيعة ونوعية العمل الذي قام به كل من المكنتين (the Institute of character of Nigeria ICAN, 2013,p.1) .
- 6- يتفق كلا من مكنتي المراجعة على تخصيص المهام بينهما ، ويمكن إجراء المراجعة المتبادلة لكل منهما من مراجعة إستنتاجات بعضهما ويعملا بشكل تضامني ومسئولان من الأخطاء المادية التي لم يتم إكتشافها والتقرير عنها وعن المعلومات التي يتضمنها تقرير المراجعة المشتركة. (Lesage et al., 2014 , P.7)
- 7- تختلف الفترة التي يتم بعدها تغيير أي من مكنتي المراجعة ، حيث يشير البعض إلى أنه يتم تغيير مكنتي المراجعة في فرنسا مرة كل ستة سنوات مع إمكانية البقاء على مكتب المراجعة ثلاث سنوات أخرى ، وفي الإتحاد الأوروبي يتمثل الحد الأدنى للتغيير في سنة واحدة ، بينما يتمثل الحد الأقصى للتغيير في عشرة سنوات (Ratzinger- Sakel et al., 2012, P.16) .
- 8- يتحمل كلا المراقبين مسؤولية تضامنية مشتركة عن الأخطاء المادية التي يتم إكتشافها والتقرير عنها وعن المعلومات التي يتضمنها تقرير المراجعة المشتركة ، حيث من المفترض عليهما حل أي خلاف قد ينشأ بينهما قبل إصدار تقرير المراجعة (Lesage et al., 2014, P.7)

#### 4- أهمية تطبيق المراجعة المشتركة: -

- ترى بعض الدراسات أن تطبيق المراجعة المشتركة له أهمية لما تتمتع به من مزايا سواء بالنسبة لمكنتي المراجعة المشتركين في عملية المراجعة أو في سوق المراجعة بشكل عام وتوضح أهمية وأهداف المراجعة المشتركة على النحو التالي: (EC, 2011b ,p.183 & Ratzinger-Sakel et al., 2012, p.6 & Institute of certified public Accountants of Zerni et al. 2012, p.3, Singapore, 2015, متولي، 2013 ، ص 413) .
- 1- تعميق الحصول على التأكيد المعقول حول ما إذا كانت القوائم المالية ككل خالية من التحريف الجوهرى سواء بسبب التضليل أو الخطأ أو يكون هذا التأكيد أكثر فعالية في المراجعة المشتركة عن المراجعة الفردية .
  - 2- زيادة فاعلية مناطق التنسيق والتعاون والتخطيط لعملية المراجعة من خلال شركات المراجعة على أن يكون احدهما Big4 ، مما يترتب عليه زيادة فاعلية أجهزة رقابة الجودة المتبادلة وإصدار رأي مراجعة واحد قوي .

- 3- استخدام نقاط القوة المحددة وخبرة أعضاء الفريق (خبراء التقييم الاقتصادي أو خبراء الصناعة ) من الإدارات المختلفة لزيادة فاعلية المراجعة المشتركة .
  - 4- تعزيز إستقلالية مراقب الحسابات وتحقيق مستوى مرتفع من جودة عملية المراجعة عن طريق تحسين الخدمات المقدمة للمنشأة محل المراجعة .
  - 5- تقديم تقرير مراجعة مشترك بجهد مشترك مع تحمل مسؤولية مشتركة .
  - 6- تطبيق أفضل لإجراءات المراجعة مع الإستعانة بخبرة مشتركة في الإعتماد على معايير مراجعة مقبولة التطبيق .
  - 7- تعمل المراجعة المشتركة على تعزيز المنافسة في سوق المراجعة خلال السماح لشركات المراجعة الأصغر حجما بالحفاظ على حصص أكبر في السوق .
  - 8- تسمح المراجعة المشتركة للعميل من خلال إثنتين مراقبين حسابات بالتناوب لجدول المراجعة ، وإستقلالية المراقب في أيد أمنة ، ولكنه يحتفظ أيضا بمعرفة المراقب المتبقية وفهم عمليات العميل التجارية ، وبالتالي تجنب الأثر السلبي المحتمل للمراقب ، ودوران عدم الكفاءة .
- ويتضح مما سبق أن أهم أهداف المراجعة المشتركة هو تعزيز المنافسة في سوق المراجعة من خلال السماح لمكاتب المراجعة الصغرى المشتركة مع مكاتب المراجعة الكبرى في زيادة خبرتها ومهارتها وتخفيض هذا التركيز السوقي لصالح المراجعة بصفة عامة والمكاتب الصغيرة والمتوسطة بصفة خاصة، وذلك من خلال حصول مكاتب المستوى الثاني على حصة جيدة تجعلها تتمكن من تحسين جودة المراجعة
- ونظرًا لأنه من الصعب النظر في المخاطر العامة لمراجعة القوائم المالية ، فمن الضروري أن يوضع في الاعتبار أن مخاطر البيانات غير الصحيحة التي قد تؤثر على القوائم المالية يمكن تجميعها في ثلاث مجموعات كما يلي :
- المخاطر الكامنة (خطر ظهور أخطاء كبيرة في التقارير)
  - مخاطر الرقابة (خطر عدم اكتشاف الرقابة الداخلية أو منع هذه الأخطاء) ؛ و
  - مخاطر عدم الاكتشاف أو الاكتشاف (خطر عدم اكتشاف المدقق لأي تقارير أخطاء جسيمة) ،
- ويمكن لمراقب الحسابات تقدير المخاطر الكامنة والرقابة ، ولكن لا يمكنه التأثير عليها ، يقوم المدقق بتقدير مستوى المخاطر الكامنة بناءً على حكمه المهني ، مع الأخذ في الاعتبار العوامل التي تؤثر على ظهور المخاطر الكامنة والتي لا يمكن التحكم في حدوثها ، وأيضا تشير مخاطر الرقابة إلى مخاطر أن الرقابة الداخلية لا تتصرف بشكل وقائي بمعنى تصحيح التحريفات الجوهرية كما يمكن للمراقب التحكم في مخاطر عدم الاكتشاف وتغيير الغرض ووقت التنفيذ وتفصيل اختبارات المراجعة ، وغالبًا ما يتم تقدير المخاطر الكامنة والرقابة معًا ، نظرًا لوجود درجة عالية من الاعتماد المتبادل والارتباط الإيجابي بينهما وفي المقابل ، فإن خطر الاكتشاف له علاقة عكسية، وهذا يعني أنه في حالات ارتفاع المخاطر الملازمة والرقابة ، سيقبل المراقب مخاطر عدم اكتشاف ، وإذا كان نظام الرقابة الداخلية موثوق به بدرجة كافية ، ولا يواجه المراقب مشكلة في جمع الأدلة المناسبة ، ويقال من مخاطر عدم الكشف (أي اكتشاف الأخطاء) ، مما يقلل من المخاطر الإجمالية للمراجعة عند مستوى مقبول مستوى من أجل تقليل المخاطر الكلية للمراجعة (Nikolovski et al .,2016,p .23-27) .

وفقا لما سبق ذكره من قيام مراقب الحسابات بتقدير مستوى المخاطر الملازمة بناءً على حكمه المهني ، ووجود درجة عالية من الاعتماد المتبادل والارتباط الإيجابي بين خطري المراجعة الخطر الملازم وخطر الرقابة ، وأنه يتم تقدير المخاطر الإجمالية للمراجعة من قبل مراقب الحسابات على أساس الانطباعات عن المخاطر الكامنة والرقابة لذا تناول الباحثون هذين الخطرين وهما المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة وهذا ما يلي ذكره .

#### 5- المخاطر الملازمة (الكامنة): -

وتعد المخاطر الملازمة مقياساً لتقدير مراقب الحسابات لإحتمال وجود تحريف جوهرى في ضوء الأهمية النسبية في مجموعة فرعية من الحسابات قبل أن يتم أخذ فعالية الرقابة الداخلية في الحسبان ويتمثل الخطر الملازم في قابلية القوائم المالية للتحريف الجوهرى مع إفتراض عدم وجود رقابة داخلية (Arens et al 2017, P. 259) .

ويرى (Askary et al., 2018) أن احتمال إنتاج معلومات خاطئة بسبب عدم وجود نظام رقابة داخلية يضاف إلى المخاطر الملازمة نظراً لأن عدم وجود نظام رقابة داخلية يؤدي إلى إحتمال وجود أخطاء جوهرية بالقوائم المالية، وبالتالي فإن المخاطر الملازمة لا تحتوي على عوامل تخفيف أو علاجات مطبقة وتوجد أربعة عوامل تؤثر على هذه المخاطر 1- مراجعة الأصول ، 2- تقييم الحسابات المختلفة على أساس الافتراضات المحاسبية التي إعمدها الإدارة ، 3- الظروف الاقتصادية، 4- التطور التقني . (Askary et al., 2018 , p.23)

#### 6- العوامل المؤثرة على تقدير المخاطر الملازمة (الكامنة):-

لا شك أن عملية تقدير المخاطر الملازمة ليست بالأمر اليسير نظراً لكثير من العوامل التي يتعين علي مراقب الحسابات مراعاتها عند تقدير الخطر الملازم وهي : (سليمان، 2012، ص82-84 peter et al., 2013, p.99) (Arens et al ، 2017,p.259)

#### 1- طبيعة نشاط العميل :

يختلف الخطر الملازم من منشأة لأخرى مثل الإختلاف في الأصول والمعدات والممتلكات ، وبالتالي فإنه سيؤثر على النقدية وأوراق الدفع وغيرها .

#### 2- نتائج عمليات المراجعة السابقة :

يؤدي التعرف على البيانات المالية في عمليات المراجعة السابقة إلي تكوين فكرة عما قد تكون عليه البيانات الحالية خاصة إذا كانت متعمدة ومتكررة في السنوات السابقة .

#### 3- التعامل لأول مرة مع منشأة العميل مقارنة بتكرار التعامل مع مراقب حسابات محدد .

في حالة التعامل لأول مرة مع منشأة العميل فإنه يرتفع مستوى المخاطر نظراً لعدم وجود خلفية مسبقة عن المنشأة وبالتالي فإن تكرار التعامل مع منشأة العميل يكسب مراقب الحسابات الخلفية المناسبة لتقدير المخاطر الملازمة .

#### 4- التعامل مع الأطراف ذات العلاقة :

من خلال عدم الإفصاح عن المعاملات مع الأطراف الأخرى أو عدم كفايته والتحقق من هذه المعاملات بشكل دقيق .

#### 5- المعاملات غير الروتينية :

وهي تتعلق بمعاملات استثنائية وغير عادية والتي من الممكن أن يكون تم تسجيلها بشكل غير صحيح مثل خسائر الحريق .

#### 6- التقديرات المطلوبة للحسابات :

توجد العديد من الحسابات قد تحتاج لقدر كبير من الحكم الشخصي والتقدير منها الديون المدومة والمخزون المتقادم .

#### 7- أمانة الإدارة :

حيث يزداد الخطر الملازم كلما قلت نزاهة إدارة الشركة أو المسؤولين عن إدارتها ، فقد يلجأ بعض المديرين إلي أساليب غير نزيهة لزيادة أرباح الشركة حتي تزداد مكافآتهم ، كما قد يكون هناك أخطاء متعمدة وتزييف للمعلومات وإخفاء للحقائق وتواطؤ بين أطراف مختلفة ، وهو ما يصعب إكتشافه بسهولة، فعلي مراقب الحسابات أن يدرس ذلك جيداً قبل قبول مراجعة الشركة حتي يجنب نفسه المخاطر أو المساءلة .

#### 8- إمكانية حدوث السرقة والإختلاس :

بعض الحسابات بطبيعتها يكون من السهل سرقتها واختلاسها مثل حسابات النقدية والاستثمارات في أوراق مالية وأوراق القبض أو الدفع أو المخزون الذي تكون وحداته صغيرة ويسهل اخفائها ، فعلي مراقب الحسابات مراعاة ذلك عند تقدير الخطر الملازم .

ويتضح مما سبق أنه لا يمكن لمراقب الحسابات التحكم في الخطر الملازم ولكن يمكنه تقدير هذا الخطر وذلك حتي يستطيع إستكمال تخطيط عملية المراجعة ، وذلك إعتياداً علي خبرته وحكمه المهني ، وكما أبدي رأي غير سليم حيال ذلك كلما كان أكثر تعرضاً لفقد سمعته فضلاً عن رفع دعاوي قضائية ضده بسبب ما لحق بمستخدمي القوائم المالية من أضرار .

#### 7- تقدير الخطر الملازم :-

يعد تقدير الخطر الملازم أمراً هاماً جداً لأنه يأتي في مرحلة قبول أو رفض مراقب الحسابات لعملية المراجعة ، كما أن المخاطر الملازمة ترتبط بطبيعة نشاط المشروع وظروف التشغيل به ، و طبيعة رصيد الحساب أو نوع العمليات ، كما أنها تؤثر بصورة جوهرية على كفاءة وفاعلية عملية المراجعة ومن ثم يجب تقديرها بصورة دقيقة ، ولا يعني ذلك أن عملية تقدير تلك المخاطر أمراً يسيراً نظراً لأن هناك العديد من العوامل التي يجب أخذها في الإعتبار عند تقدير المخاطر الملازمة حتى يصل مراقب الحسابات إلى تقدير معتدل لهذه المخاطر وهي :- (محمود ، 2018 ، ص 78-80) .

#### أ) المخاطر على مستوى الإقتصاد العالمي :

يجب على مراقب الحسابات أن يكون على وعي بمخاطر الإقتصاد العالمي ومدى تأثير صناعة العميل بها ، وعلى وعي بمنشأة العميل أيضاً ومن هذه المخاطر :- سعر الصرف للعملة المحلية ومدى توافر الإستقرار السياسي في الدول التي يكون للعميل فيها أنشطة ، و التعريفية الجمركية .

#### ب) مخاطر الإقتصاد المحلي :

يجب على مراقب الحسابات أن يكون على دراية كاملة بحالة الإقتصاد المحلي ومدى تأثيرها أيضاً على الصناعة التي يعمل فيها العميل وعلى منشأة العميل أيضاً ومن أهم هذه المخاطر ما يلي :- معدل الفائدة أو

سعر التضخم ، ومرحلة التطور الاقتصادي التي يمر بها الإقتصاد والدورة الإقتصادية التي يشهدها مجتمع الأعمال من رواج أو كساد.

### ج) مخاطر الصناعة :

وتحدد البيئة التي تعمل فيها المنشأة محل المراجعة من خلال حالة الصناعة التي تنتمي إليها عمليات المنشأة ومن أهم هذه المخاطر : درجة إستقرار عمليات الصناعة التي تنتمي لها الشركة محل المراجعة ، ومعدل التغير التكنولوجي في الصناعة .

### د) مخاطر الشركة محل المراجعة :

وهي تلك المخاطر التي تنسم بها الشركة محل المراجعة مثل نزاهة الإدارة - طبيعة أعمال الشركة - الدوافع لدى العميل - وقابلية الحساب للإختلاس والسرقة وتحديد قيمة رصيد الحسابات وحجم المجتمع الذي تسحب منه العينة ونتائج مراجعة السنوات السابقة والإرتباطات المستمرة والإرتباطات الجديدة ودورية عمليات العميل ورتبتيها .

يجب على مراقب الحسابات أن يقيم المعلومات التي تؤثر في الخطر الملازم ، ويقرر بناءً عليها مقدار عامل الخطر الملازم الملائم في كل دائرة أو حساب ، ويبدأ مراقبي الحسابات بتقدير الخطر الملازم خلال مرحلة التخطيط ويقومون بتحديث هذا التقدير خلال كافة مراحل المراجعة ، ويتم تناول المعلومات المناسبة لتقدير الخطر الملازم خلال مرحلة التخطيط على سبيل المثال تتعلق مصادر المعلومات التالية مباشرة بكيفية تقدير الخطر الملازم : المناقشة التي تتم مع العميل للحصول على معلومات عن مجال نشاط العميل ، وزيادة المصانع ومقر الإدارة لدى العميل ، التعرف على الأطراف المرتبطة ، وعندما يقوم مراقب الحسابات بأداء عدد متنوع من الإختبارات خلال المراجعة يتم التوصل لمعلومات إضافية غالباً ما تؤثر في تقدير الخطر الملازم ( Arens, et al ., 2017, p.259 ) .

يتضح مما سبق أن الخطر الملازم من المخاطر غير الخاضعة لرقابة مراقب الحسابات وحكمه وتقديره الشخصي ، ومن ثم لا يمكن لمراقب الحسابات التحكم فيه أو قياسه ولكنه يحتاج إلى تقدير هذا النوع من الخطر حتى يستطيع تخطيط عملية المراجعة ، ويعتمد التقدير على الحكم المهني لمراقب الحسابات ، كما أن تقدير مراقبي الحسابات لهذا الخطر يتوقف على عوامل متعددة منها : ما هو مرتبط بالصناعة أو المنشأة محل المراجعة ومنها ما هو مرتبط بعوامل اقتصادية أخرى .

### 8- خطر الرقابة :-

عرف معيار المراجعة المصري رقم (200) خطر الرقابة بأنه "خطر وجود تحريفات في أرصدة الحسابات أو فئة من المعاملات والتي تكون هامة سواء بمفردها أو عند جمعها مع تحريفات في أرصدة أو فئات أخرى ولا تتم منعها أو إكتشافها وتصحيحها على أساس منظم عن طريق نظام الرقابة الداخلية (معيار المراجعة المصري رقم (200) ، 2008 ، فقرة 29) .

ويمثل خطر الرقابة مقياساً لتقدير مراقب الحسابات بإحتمال حدوث تحريفات جوهرية تزيد عن القيمة المحتملة في مجموعة فرعية من الحسابات لن يتم منعه أو إكتشافه بواسطة الرقابة الداخلية لدى العميل وينظر إلى خطر الرقابة على أنه :

أ) تقدير ما اذا كانت الرقابة الداخلية لدى العميل فعالة في منع أو إكتشاف التحريفات.

ب) رغبة مراقب الحسابات في أن يكون هذا التقدير أقل من الحد الأقصى (100%) كجزء من خطة المراجعة وتحديد مراقب الحسابات خطر الرقابة في مستوي أقل من 100% يجب أن يقوم بثلاث أمور (Arens et al., 2017, P.260) :

- 1) الإلمام بنظام الرقابة الداخلية لدي العميل .
  - 2) تقييم كيف يتم تنفيذ الرقابة الداخلية بناءً على الفهم والالمام الذي توصل إليه مراقب الحسابات.
  - 3) اختبار مدي فعالية الرقابة الداخلية .
- كما حدد (Askary et al ., 2018) عدة عوامل مهمة في تقييم خطر الرقابة : وهي نزاهة الموظفين ، وموظفي المحاسبة ، ودرجة بساطة الأسلوب التشغيلي، وما اذا كانت إدارة المراجعة الداخلية تعمل بفعالية وكفاءة ، حيث يعني الفشل في تقدير مراقبي الحسابات لهذا الخطر بشكل صحيح أنه يصدر أحكاماً محفوفة بالمخاطر بشأن النظام وبالتالي فهو إما أن يزيد من التأكيد أو يقلل العينة ، الأمر الذي يؤدي بدوره إلى حدوث أخطاء في حجم عينة المراجعة ، وإذا تم تقدير نظام الرقابة الداخلية على أنه ضعيف عندما يكون قوياً بالفعل فسيقوم مراقب الحسابات بتقييم الضوابط الداخلية عن طريق الخطأ لتكون قوية ، وبالتالي يختار عدداً أقل من عينات المراجعة مما يزيد من مخاطر المراجعة ويزيد من احتمال إصدار تقرير جودة منخفض ، وبالتالي فإن هدف مراقب الحسابات هو تقليل المخاطر عن طريق إجراء تقييم حقيقي لأنظمة الرقابة الداخلية . وللوصول الى التقييم الحقيقي ، سيقوم مراقب الحسابات بالنظر في العمل المنجز والأدلة التي جمعها المراجعون الداخليون. والتي يمكن أن توفر الوقت والمال لمراقب الحسابات (Askary et al., 2018, P.23) .

### العوامل التي تؤثر على تقدير مراقب الحسابات لمخاطر المراجعة:

يتأثر تقدير مراقب الحسابات لمستوى مخاطر المراجعة المرغوبة بعدد من العوامل منها (الجبلي، 2018، ص75-77) :

#### 1- مدى اعتماد المستخدمين الخارجيين على القوائم المالية محل المراجعة :

في حالة اعتماد المستخدمين الخارجيين على القوائم المالية التي تعرضها المنشأة فإنه يتحتم على مراقب الحسابات وضع مستوى المخاطر المرغوبة عند مستوى منخفض ، ويوجد ذلك في حالة كبر حجم أعمال عميل المراجعة (كما في الشركات المساهمة) ، و حالة التوسع في الإقراض والائتمان ، وهناك مجموعة من الوسائل التي قد تساعد مراقب الحسابات في تقدير خطر المراجعة منها فحص القوائم المالية – التحقق والإستفسار من لجنة المراجعة – التحقق من الهياكل التنظيمية والضغوط – مناقشة خطط التمويل مع الإدارة .

#### 2- احتمال مواجهة العميل لصعوبات مالية بعد إصدار تقرير المراجعة :

يجب أن يقوم مراقب الحسابات بدراسة امكانية وقدرة المشروع محل المراجعة على الإستمرار ، وذلك في حالة العسر المالي ، وهذا يتطلب منه مراجعة أكثر دقة لإظهار حقيقة المركز المالي للمشروع فإذا وجد أن هناك احتمال كبير لتعرض المشروع لصعوبات مالية قد تعرضه للفشل المالي في الأمل القريب فإن عليه بذل العناية المهنية المطلوبة في عملية المراجعة الحالية حتى يضمن إبداء رأي مقبول ويجنب نفسه التعرض للمقاضاة ، ومن أهم المؤشرات التي تساعد مراقب الحسابات على التنبؤ باحتمال مواجهة العميل لصعوبات مالية هي : النقص في النقدية ، إنخفاض صافي الدخل وإستمرارية الخسائر ، والعمل

في صناعة معتمدة على التكنولوجيا والتي قد تتعرض للتقادم وعدم كفاءة الإدارة في التعامل مع المشاكل المالية ، كما أن هناك مجموعة من الوسائل التي قد تساعد مراقب الحسابات على تقدير خطر المراجعة منها : تحليل القوائم المالية باستخدام النسب المالية والتعرف على السبب وراء الأزمات المالية ، وفحص قائمة التدفقات النقدية

### 3- نزاهة الإدارة :

تؤثر السمعة غير الحسنة للإدارة على خطر الأعمال وتؤثر سلباً على خطر المراجعة المقبول وبالتالي يتحتم على مراقب الحسابات خفض مستوى خطر المراجعة المقبول نظراً للشك في قيام الإدارة بالتلاعب لخدمة مصالح شخصية ، ومن المؤشرات التي تدل على عدم نزاهة الإدارة :

- الخلافات المتكررة مع مراقبي الحسابات السابقين ، ومصصلحة الضرائب ولجنة بورصة الأوراق المالية SEC .

- معدلات دوران مرتفعة للعاملين في الأماكن مرتفعة الخطر والإدارة المالية ، وإدارة المراجعة .  
- الصراعات المستمرة بين النقابات العمالية والعاملين والمنظمات المهنية للمراجعين الداخليين .  
ويقوم مراقب الحسابات بتقييم مستوى مخاطر الأخطاء الجوهرية والتي تشمل المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة لتحديد مدى جهد المراجعة المطلوب لتقليل مخاطر عدم الاكتشاف إلى مستوى مناسب، لذا يخطط مراقب الحسابات لزيادة مستوى جهود المراجعة وتقليل خطر عدم الاكتشاف عندما يكون لدى العميل مستوى عالي من مخاطر التحريفات الجوهرية (Bicudo De Casto et al ., 2019, p. 353) .

### 9- تقدير خطر الرقابة:-

يقوم مراقب الحسابات بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المصمم ، ومدى كفاءته وتحديد نقاط ضعفه من ناحية والقيام باختبارات الإلتزام من ناحية أخرى للتأكد من مدى إلتزام التطبيق العملي لنظم الرقابة الداخلية الموضوعية التي يتم الحكم على مدى الإعتماد عليها ، وعلى مراقب الحسابات فهم نظام الرقابة الداخلية والنظام المحاسبي ، وعليه أن يقوم بعملية تقدير أولية لمخاطر الرقابة على مستوى التأكيدات لكل رصيد حساب أساسي أو فئة من المعاملات كجزء من عملية التقدير الكلية لخطر التحريفات الجوهرية حيث يستخدم هذا التقدير الأولي لخطر الرقابة في التخطيط لعملية المراجعة ، كما أن فهم الرقابة الداخلية وتقدير خطر الرقابة يمر بالمراحل التالية:

- 1) فهم الرقابة الداخلية من حيث التصميم والتطبيق .
  - 2) تقدير خطر الرقابة في كل من العمليات (مرتفع – متوسط – منخفض)
  - 3) التخطيط ومن ثم إجراء إختبارات الرقابة وتقييم النتائج ويتم تحديد حجمها وفق مستوى الخطر المقدر ، ومراجعة مدى ملاءمة مستوى خطر الرقابة المقدر .
  - 4) تقدير خطر عدم الاكتشاف وتنفيذ الإجراءات الجوهرية مع الأخذ في الإعتبار خطر الرقابة المقدر وعناصر الخطر الأخرى ( الجرد، 2013، ص 227) .
- ويقوم مراقب الحسابات بتقدير مخاطر الرقابة بأداء نوعين متكاملين من الإجراءات هما :
- 1- الدراسة والتغيير المبدئي لنظام الرقابة الداخلية .

2- إختبارات مدى الإلتزام بإجراءات الرقابة الداخلية ، وقيام مراقب الحسابات بالمقارنة بين النسب المئوية للأخطاء في المجتمع و أقصى معدل للأخطاء يقابله مراقب الحسابات والذي يستخدم كمعيار للمقارنة (إدريس ، 2018 ، ص 85) .

ويقوم مراقب الحسابات بإختبار مدى الإلتزام بإجراءات الرقابة اللازمة لإكتشاف الأخطاء والمخالفات أو منع حدوثها ويلجأ مراقب الحسابات إلى أدلة اثبات تخص فعالية ما يلي :

(أ) تصميم النظام المحاسبي ، ونظام الرقابة الداخلية وذلك لبيان ما إذا كانت هذه الأنظمة مصممة بشكل ملائم لمنع أو إكتشاف وتصحيح الأخطاء المحاسبية .

(ب) كيفية عمل الضوابط الداخلية خلال الفترة وقبل ختام عملية المراجعة المستندة إلى نتائج الإجراءات الجوهرية وأدلة الإثبات الأخرى التي حصل عليها مراقب الحسابات ، وعلى المراقب دراسة ما إذا كان تقدير مخاطر الرقابة صحيح ومؤكد ( بافتراض أن مراقب الحسابات قرر أن مخاطر الرقابة هي 50% ) (أسعد ، 2013، ص 198) .

يستخدم مراقب الحسابات مصفوفة خطر الرقابة وذلك لتحديد نواحي الضعف والسبب في ذلك هو تأثير العلاقة بين إجراءات وسياسات الرقابة الداخلية وأهداف المراجعة وهذا الإجراء يمكن أن يكون له تأثير على أهداف المراجعة وتعمل المصفوفة على مقابلة العلاقة وتحديد الأثر، وعلي هذا يكون على مراقب الحسابات تقدير أربعة عوامل قبل الوصول إلى تقدير خطر الرقابة وهي:-

(أ) هل يمكن مراجعة القوائم المالية ؟ أي يمكن مراجعة المنشأة ، وتحديد قابلية المراجعة بعاملين هما تكامل الأداء وملاءمة القيود المحاسبية .

(ب) تحديد الخطر الرقابي المُقدر نتيجة ما حصل عليه من معلومات بعد الحصول على فهم كاف للرقابة الداخلية يستطيع مراقب الحسابات أن يعد تقديراً مبدئياً عن خطر الرقابة ، وهو مقياس لتوقعات مراقب الحسابات عن مدى منح الرقابة الداخلية للأخطاء والتعديلات الهامة .

(ج) إذا قدر مراقب الحسابات خطر الرقابة الفعلي أقل بشكل كبير عن الخطر الرقابي التقديري ، فقد يقرر تخفيض الخطر الرقابي التقديري ، وفي هذه الحالة يقوم مراقب الحسابات بتحديد عدد إختبارات رقابية محدودة .

(د) بعد قيام مراقب الحسابات بالتقدير المبدئي للخطر الرقابي فإنه يقدر الحجم التقديري ، فتحديد مستويات الأهمية النسبية في مرحلة التخطيط لعملية المراجعة سيؤثر على مدى جمع المراقب لأدلة الإثبات الكافية وأخذ الإعتبارات الهامة في مرحلة التخطيط وهو تحديد ما يمكن تسميته بالخطأ المسموح به أو الذي يمكن التفادي منه والخطأ الذي يمكن التغاضي عنه هو مقدار الخطأ الذي يوجد رغم ذلك لا ينتج خطأ جوهري (محمود ، 2018، ص 82) .

ويتضح مما سبق أن تحديد مراقب الحسابات لمخاطر الرقابة الداخلية ومجالات الضعف في نظام الرقابة الداخلية يعتمد الى حد كبير على الحكم الشخصي لمراقب الحسابات ، كما يعرف ضعف الرقابة الداخلية الذي يؤدي إلى تقدير مرتفع لمخاطر المراجعة بأنه غياب أو عدم فاعلية إجراءات الرقابة التي تؤدي إلى وجود خطأ أو عدم إنتظام في القوائم المالية .

## الدراسات السابقة واشتقاق فروض البحث :

### 1- تحليل الدراسات المتعلقة بالمراجعة المشتركة :

قدمت العديد من الدراسات أدلة متباينة للأثر المتوقع من تطبيق مدخل المراجعة المشتركة علي جودة عملية المراجعة باستخدام مقاييس بديلة متعددة لجودة المراجعة منها التحفظ المحاسبي ، والإستحقاقات غير العادية ، والحد من إدارة الأرباح ، وفجوة التوقعات ، وإستقلال مراقب الحسابات ، والآليات المناسبة لتطبيقها ، والإيجابيات والسلبيات الناتجة عنها ، كما تناولت بعض الدراسات علاقة المراجعة المشتركة بالحد من تركيز سوق المراجعة وأخري بأثرها علي تكاليف (أتعاب ) عملية المراجعة، وخلصت بعض الدراسات إلي نتائج متضاربة ومختلفة .

ومن خلال تحليل هذه الدراسات فإنه يمكن تصنيفها كما يلي:

- دراسات انصبحت علي اختبار أثر المراجعة المشتركة علي جودة المراجعة بأبعادها المختلفة كجودة الأرباح مفاة بالمستحقات التقديرية ، و التحفظ المحاسبي ، وفجوة التوقعات ، واستقلال مراقب الحسابات ، والتي توصلت إلي نتائج متقاربة أظهرت أن المراجعة المشتركة تؤدي إلي زيادة جودة المراجعة مثل دراسة ( Ali et al .,2019 & نخال ، 2018 )

- وفي نفس الاتجاه توصلت بعض الدراسات إلي أن هناك ثلاث عوامل تؤثر بشكل فعال في تحديد جودة عملية المراجعة وهي الكفاءة ، والاستقلال ، والسمعة مثل دراسة (Abdelmoula,2020)

- دراسات أخري تناولت تأثير المراجعة المشتركة علي استقلال ونزاهة مراقب الحسابات ، وقد توصلت إلي أن تطبيق هذا المدخل يؤثر إيجابياً علي زيادة استقلال مراقبي الحسابات في تحسين أحكامهم بشأن القوائم المالية التي تتضمن غش ، وإضفاء الثقة علي نظام الرقابة الداخلية مثل دراسة ( نخال ، 2018 & فقير ، عبد الله ، 2020 ) ، وفي نفس الاتجاه توصلت بعض الدراسات إلي أن تقديرات مراقبي الحسابات لمخاطر الغش في القوائم المالية الذين يؤدون عملية المراجعة من خلال مدخل المراجعة المشتركة أعلي مقارنة بتقديرات مراقبي الحسابات لتلك المخاطر عند اعتماد مدخل المراجعة الفردية ، وبالتالي تتحسن جودة المراجعة وهو ما أكدته دراسة ( يوسف ، 2015 ) .

ويتضح من التحليل السابق أن تطبيق مدخل المراجعة المشتركة يؤثر إيجابياً علي جودة عملية المراجعة ، حيث أن قدرة الإدارة في التأثير علي اثنين مراقبي حسابات معاً أقل من قدرتها علي التأثير علي مراقب حسابات واحد ، فمن المتوقع أن يقاوم مراقبي الحسابات أي تدخل من قبل الإدارة في اختيار معالجات محاسبية غير سليمة أو الضغط لإبداء رأي معين مقارنة بمدخل المراجعة الفردية ، كما أنه في ظل مدخل المراجعة المشتركة يكون هناك إشراف تبادلي مزدوج بين مراقبي الحسابات ، وحصول مراقبي الحسابات علي تأكيد معقول حول ما إذا كانت القوائم المالية خالية من أي تحريف جوهري وذلك في حالة تطبيق المراجعة المشتركة عنه في المراجعة الفردية ، وزيادة التنسيق والتعاون والتخطيط لعملية المراجعة من قبل مراقبي الحسابات القائمين بعملية المراجعة .

### 2- تحليل الدراسات المتعلقة بمخاطر المراجعة :

لقد نتج عن الأزمات المالية التي أصابت مؤسسات مراجعة كبيرة العديد من الانتقادات وما تلي ذلك من تدهور في الثقة في مخرجات المراجعة من قبل مختلف المصالح بسبب فشل تلك المؤسسات في اكتشاف وتقدير حالات الغش والاختلاس في الشركات محل المراجعة ، والتي أدت إلي إفلاس العديد من مؤسسات

المراجعة مثل انرون ، وآرثر أندرسون ، وما نتج عن ذلك من تشريعات سواء علي المستوي المهني أو علي مستوي مستخدمى القوائم المالية الذين اعتمدوا علي تقارير المراجعة في اتخاذ قراراتهم ، من شأنها أن تعمل علي إعادة الثقة بين طرفي النزاع .

وتعقيباً علي ما سبق فقد تبين أن أي عملية مراجعة قد تتعرض للعديد من المخاطر ، لذا يتطلب من مراقب الحسابات تقدير درجة ومستوي هذه المخاطر وأخذها في الاعتبار عند تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة ، مروراً بكافة إجراءات وجوانب عملية المراجعة ، وبتحليل ما توصلت إليه هذه الدراسات يتضح الآتي :

- أكدت بعض الدراسات علي ضرورة استعانة مراقبي الحسابات بالأطر المقترحة لتطوير نموذج مخاطر المراجعة لمساعدتهم في تقدير مخاطر المراجعة Fuzzy ANP- DEMATEL Approach وركزت علي أهمية تقدير خطر المراجعة لتحقيق كفاءة وفعالية عملية المراجعة وخلصت الدراسة إلي أنه تتأثر المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة بالعملية التي تستخدمها المراجعة الداخلية لمنع الأخطاء واكتشافها وتصحيحها وتفويض المعاملة Authorization of transaction والتثبيت وتقاسم المسؤولية في قسم المراجعة الداخلية وأوضحت أنه يمكن استخدامها كأساس منهجي لتقييم مخاطر المراجعة بشكل فعال ، واستخدامها كأداة لزيادة ثقة مراقبي الحسابات للتحكم في مخاطر المراجعة وتعزيز جودة المراجعة مثل دراسة (Rashedi, 2018).
- وفي نفس السياق أظهرت دراسات أخرى ( محمود ، 2018 & Gul et al., 2020 ) أن القياس الكمي لمخاطر الأخطاء الجوهرية يعمل علي ترشيد الحكم المهني لمراقب الحسابات لفهم الرقابة الداخلية للمنشأة محل المراجعة وتحديد عناصر الرقابة من خلال الاستفسار من موظفي العميل الخاضع للمراجعة ، وتطبيق المعايير الدولية للمراجعة الداخلية ، وذلك لتقدير مخاطر الرقابة لاكتشاف حالات الغش والاختلاس التي أدت إلي إفلاس العديد من الشركات الدولية ، وهو ما يعمل علي تحسين دقة تقييم خطر المراجعة.
- وفي نفس الاتجاه أظهرت دراسات أخرى أن القياس الكمي لمخاطر الأخطاء الجوهرية يعمل علي تحقيق التوازن بين كفاءة وفعالية عملية المراجعة مثل دراسة ( يونس، 2016 ) وتوصلت إلي مجموعة من النتائج أهمها ما يلي: تؤثر المخاطر الملازمة علي جودة المراجعة من خلال تأكيد مراقب الحسابات من تغيير في الإجراءات والأنظمة ومعقولة التقديرات المحاسبية ودقة ووضوح المعلومات الناتجة من النظام المحاسبي داخل المؤسسة يسهم في تحسين جودة المراجعة ، وتؤثر مخاطر الرقابة علي جودة المراجعة من خلال فعالية وكفاءة إجراءات حماية الأصول وضمان دقة وسلامة السجلات المحاسبية والتقارير الدورية وتحليل البيانات التي توافرها يزيد من مستوى الجودة .
- اتفقت بعض الدراسات علي أن تقييم مراقبي الحسابات لمخاطر المراجعة يؤثر علي جودة المراجعة ، وذلك يكمن في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة ، واختيار المساعدين بعناية ، وكفاءة وفعالية إجراءات الرقابة الداخلية ، وطبيعة الأخطاء التي يتوقع مراقب الحسابات اكتشافها . وقد توصلت دراسة ( Baldouf et al ., 2015 ) إلي أن تقدير المخاطر يؤثر بشكل جوهري علي تقدير الأهمية النسبية والإرشادات المعيارية ، وتعتمد الأهمية النسبية علي كمية ونوع التحفظات عند إبداء مراقب الحسابات لرأيه علي المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة.

**تحليل العلاقة بين مدخل المراجعة المشتركة وتقدير الخطر الملازم وخطر الرقابة :-**  
تمثل المراجعة المشتركة مدخلاً منهجياً لمراجعة الأقران وذلك من خلال مراجعة كل مراقب حسابات لعمل مراقب الحسابات الآخر ، وقد يكون تطبيق المراجعة المشتركة مفيدة لفحص مدي نجاح المراجعة المشتركة في تعزيز وكشف الاحتيال والمخالفات المحاسبية ، كما قد تسمح المراجعة المشتركة بتبادل الآراء والمناقشة بين فريق المراجعة وتوحيد الفكر والانسجام المهني بين مراقبي الحسابات Nicole et al., 2018, P.8 & Abdollahiebli, 2013, P.20 ( ) ، فوجود اثنين أو أكثر من مكتب مراجعة مشتركين في عملية المراجعة أفضل من مكتب واحد يكونان أكثر كفاءة واستقلالية في كشف الأخطاء والمخالفات (Bedard et al., 2012, P.7) ، ويتوقف قيام مراقبي الحسابات بالتقرير عن التحريفات الجوهرية الموجودة في القوائم المالية علي استقلاله الناتج من عدم تعرضه لشراء الرأي من قبل ادارة المنشأة محل المراجعة ، كما يتوقف قيامه باكتشاف التحريفات الجوهرية الموجودة في القوائم المالية علي كفاءته الناتجة عن خبرته الطويلة مع المنشأة وزيادة التخصص الصناعي في صناعة عميل المراجعة( مندور، 2016، ص 16) .

وتتحقق الكفاءة المهنية لمراقبي الحسابات من خلال الاشتراك معاً في أداء أعمال المراجعة لعميل معين والتي تنتج عن تنوع الخبرات والتخصصات الفنية لديهما ، فزيادة تخصص أحدهما في صناعة العميل يؤدي سرعة ودقة اتمام أعمال المراجعة وذلك في حالة كبر نشاط العميل الخاضع للمراجعة ، كما أنه في حالة وجود أكثر من مراقب حسابات لمراجعة أعمال الشركة محل المراجعة يجعلها أكثر التزاماً بالنظم والضوابط المختلفة وخاصة المالية والمحاسبية والحد من المخاطر المتعلقة باستقلالية مراقبي الحسابات ، مما يعكس قوة نظام الرقابة الداخلية ، وبالتالي تخفيض اجراءات المراجعة وزيادة قدرة مراقبي الحسابات علي تقدير خطر الرقابة . (Mazars, 2011 & Baldouf and Steckel, 2012) & الوكيل، 2020، ص 23 & عبد الحميد، 2014، ص 184) .

ومن خلال استقراء الباحث للدراسات السابقة فيما يتعلق بمدخل المراجعة المشتركة وأثرها علي تقدير الخطر الملازم وخطر الرقابة وحسب ما نما الي علم الباحث أنه لا توجد دراسة تناولت بشكل مباشر أثر المراجعة المشتركة علي تقدير الخطر الملازم وخطر الرقابة، ونظرا لندرة الدراسات التي تناولت تلك العلاقة يمكن للباحث اشتقاق فروض البحث من خلال الدراسة الميدانية التالية:

## الدراسة الميدانية

### مقدمة:

يعرض الباحث في هذا الفصل الدراسة الميدانية التي قام بها، وذلك بهدف اختبار أثر تبني مدخل المراجعة المشتركة على تقدير الخطر الملازم وخطر الرقابة ، ولتحقيق هذا الهدف فسوف يقوم الباحث بتنظيم هذا الفصل علي النحو التالي:

- فروض الدراسة الميدانية.
- أهداف الدراسة الميدانية.
- وصف مجتمع وعينة الدراسة.
- أدوات الدراسة الميدانية.
- اختبار الصدق والثبات لقائمة الاستقصاء.

- أساليب التحليل الإحصائي.
- نتائج التحليل الإحصائي.

#### فروض الدراسة الميدانية:

في ضوء مشكلة البحث والهدف منه، يمكن صياغة فروض البحث في صورتها العدمية، وذلك على النحو التالي:

الفرض الرئيسي للبحث  $H_0$ : لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للمراجعة المشتركة على تقدير الخطر الملازم وخطر الرقابة .

وينبثق عن هذا الفرض الرئيسي الفروض الفرعية التالية:

$H_{01}$ : لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للمراجعة المشتركة على تقدير المخاطر الملازمة.

$H_{02}$ : لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للمراجعة المشتركة على تقدير مخاطر الرقابة.

#### أهداف الدراسة الميدانية:

تستهدف الدراسة الميدانية اختبار أثر تبني مدخل المراجعة المشتركة على تقدير الخطر الملازم وخطر الرقابة ، وذلك بالتعرف على آراء فئات عينة الدراسة بشأن أثر استخدام مدخل المراجعة المشتركة على تقدير مراقبي الحسابات للمخاطر الملازمة، فضلاً عن أثر استخدام هذا المدخل على تقدير مخاطر الرقابة، ولتحقيق الهدف الرئيسي والأهداف الفرعية للبحث، فقد قام الباحث باستطلاع آراء أربع فئات وهم: المحاسبين والمراجعين بمكاتب المحاسبة والمراجعة، وأعضاء الجهاز المركزي للحسابات، وأعضاء هيئة التدريس بالجامعات المصرية، والمحاسبين والمديرين الماليين بالبنوك المصرية بخصوص أهم الآثار المترتبة على تبني مراقبي الحسابات لمدخل المراجعة المشتركة عند الارتباط بعمليات مراجعة للمنشآت محل المراجعة.

#### وصف مجتمع وعينة الدراسة:

يتحدد المجتمع المستهدف للدراسة وحجم العينة بناءً على موضوع الدراسة، والهدف منها، والأسئلة البحثية. ولذا، فقد قام الباحث بتحديد مجتمع الدراسة في أربع فئات، وهي: المحاسبين والمراجعين بمكاتب المحاسبة والمراجعة، وأعضاء الجهاز المركزي للحسابات، وأعضاء هيئة التدريس بالجامعات المصرية، والمحاسبين والمديرين الماليين بالبنوك المصرية. إذ قام الباحث بتوزيع عدد من قوائم الاستقصاء يدوياً، فضلاً عن تصميم قائمة الاستقصاء على موقع جوجل ([www.google.com](http://www.google.com))، مع إتاحة رابط القائمة على العديد من المواقع الإلكترونية وإرساله إلى العديد من الفئات المستهدفة عبر وسائل التواصل الاجتماعي، وذلك نظراً للتدابير الاحترازية التي اتخذتها الحكومة المصرية لمواجهة تفشي فيروس كورونا أو كوفيد-19. ويوضح الجدول رقم (4-1) التالي وصف مجتمع وعينة الدراسة الميدانية، وذلك على النحو التالي:

جدول رقم (1-4)

**وصف مجتمع وعينة الدراسة الميدانية**

قوائم الاستقصاء المقبولة والصالحة للتحليل	عدد قوائم الاستقصاء يدوياً	عدد قوائم الاستقصاء المستلمة والكترونياً	فئات أو مجتمع الدراسة
45	47	المحاسبين والمراجعين بمكاتب المحاسبة والمراجعة	
37	38	أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات	
39	39	أعضاء هيئة التدريس بالجامعات المصرية	
47	50	المحاسبين والمديرين الماليين بالبنوك المصرية	
168	174	الإجمالي	

المصدر: (إعداد الباحث)

**أدوات الدراسة الميدانية:**

اعتمد الباحث في إجراء الدراسة الميدانية على أسلوب قوائم الاستقصاء والمقابلات الشخصية لأفراد فئات عينة الدراسة، وذلك على النحو التالي:

قوائم الاستقصاء Questionnaires:

اعتمد الباحث على المعايير التالية عند تصميم قوائم الاستقصاء، وهي:

(1) تصميم قوائم الاستقصاء وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي Likert Scale لقياس استجابات أفراد عينة الدراسة على فقرات قوائم الاستقصاء، وذلك على النحو التالي:

التصنيف	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1

(2) الحصول على بعض المعلومات الديموغرافية التي تخص أفراد عينة الدراسة، وهي: التخصص، والمؤهل العلمي، والمسمى الوظيفي، وعدد سنوات الخبرة، وذلك بغرض وضع تصور عن مدى اهتمام أفراد عينة الدراسة بموضوع البحث. ويوضح الجدول رقم (2-4) التالي الخصائص الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة، وذلك على النحو التالي:

جدول رقم (2-4)

**الخصائص الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة**

الوصف	العدد	النسبة
التخصص		
محاسبة مالية	160	95,2%
دراسات مصرفية	3	1,8%
تكاليف ومحاسبة ادارية	4	2,4%

النسبة	العدد	الوصف
0,6%	1	أخري
100%	168	الإجمالي
		المؤهل العلمي
58,9%	99	بكالوريوس
5,4%	9	دبلوم دراسات عليا
19,6%	33	ماجستير
16,1%	27	دكتوراه
100%	168	الإجمالي
		المسمى الوظيفي
26,8%	45	عضو في مكتب مراجعة
22%	37	عضو بالجهاز المركزي للمحاسبات
23,2%	39	عضو هيئة تدريس
28%	47	محاسب أو مدير مالي بأحد البنوك
100%	168	الإجمالي
		عدد سنوات الخبرة
10,7%	18	5 سنوات فأقل
23,8%	40	أكثر من 5 سنوات إلي 10 سنوات
14,9%	25	أكثر من 10 سنوات إلي 15 سنة
20,2%	34	أكثر من 15 سنة إلي 20 سنة
30,4%	51	20 سنة فأكثر
100%	168	الإجمالي

ويوضح الملحق رقم (1) قائمة الاستقصاء الموزعة علي أفراد عينة الدراسة. المقابلات الشخصية:

اعتمد الباحث علي أسلوب المقابلات الشخصية كأداة من أدوات الدراسة الميدانية، وذلك بغرض توضيح العديد من المفاهيم والمصطلحات الواردة بقائمة الاستقصاء، حيث عقد الباحث عدد من المقابلات الشخصية مع عدد من أفراد عينة الدراسة، فضلاً عن التواصل عبر البريد الإلكتروني، علاوةً علي التواصل باستخدام التطبيقات الإلكترونية الحديثة مثل واتس آب وماسنجر وغيرها من التطبيقات الإلكترونية الحديثة. وقد اعتمد الباحث علي الوسائل الإلكترونية الحديثة التزاماً بسياسة التباعد الإجتماعي التي إنتهجتها الحكومة المصرية في إطار التدابير الاحترازية المقررة لمواجهة تفشي فيروس كورونا المستجد أو كوفيد-19.

#### اختبار الصدق والثبات لقائمة الاستقصاء:

يقيس اختبار الصدق مدي الاتساق الداخلي بين فقرات قائمة الاستقصاء أو قوة الارتباط بين فقرات قائمة الاستقصاء، بينما يقيس اختبار الثبات مدي إمكانية الحصول علي نفس النتائج إذا أعيد توزيع قائمة

الاستقصاء علي نفس أفراد عينة الدراسة في نفس الظروف أو مدي استقرار استجابات أو آراء المستقصي منهم وعدم تغيرها بشكلٍ كبير إذا أعيد توزيع نفس القائمة على نفس الأفراد عدة مرات خلال فترات زمنية معينة. وقد استخدمت الدراسات السابقة أكثر من طريقة لقياس معامل الصدق والثبات Reliability Coefficient ، ومع ذلك تُعد طريقة معامل ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha أكثر الطرق شيوعاً وقبولاً بين الباحثين لقياس صدق وثبات قوائم الاستقصاء. ويتحدد صدق الاستقصاء استناداً لنتيجة معامل ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha ، بينما يتحدد ثبات قائمة الاستقصاء استناداً للجذر التربيعي لمعامل ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha (الطحان، محمود، 2020). ويوضح الجدول رقم (3-4) التالي نتائج التحليل الإحصائي لاختبار ألفا كرونباخ:

جدول رقم (3-4)

نتائج التحليل الإحصائي لاختبار ألفا كرونباخ

أقسام قائمة الاستقصاء	عدد فقرات الاستقصاء	اختبار الصدق	اختبار الثبات
القسم الأول	6	معامل ألفا كرونباخ	الجذر التربيعي لمعامل ألفا كرونباخ
القسم الثاني	8	0,609	0,780
القسم الثالث	5	0,614	0,784
قائمة الاستقصاء ككل	19	0,809	0,899

المصدر: (نتائج التحليل الإحصائي)

ويتضح من الجدول السابق أن معامل الصدق للقسم الأول من قائمة الاستقصاء يبلغ 0,671، بينما يبلغ معامل الصدق للقسم الثاني 0,609، في حين يبلغ معامل الصدق للقسم الثالث 0,614 ، وبناءً عليه، يبلغ معامل الصدق لقائمة الاستقصاء ككل 0,809 . وتشير تلك النتائج إلي توافر مستوي مقبول من الصدق لكل قسم من الأقسام الثلاثة لقائمة الاستقصاء، في الوقت الذي يتوافر فيه مستوي جيد من الصدق لقائمة الاستقصاء ككل. كما يشير الجذر التربيعي لمعامل ألفا كرونباخ إلي معامل الثبات، حيث يبلغ معامل الثبات للقسم الأول من قائمة الاستقصاء 0,819، بينما يبلغ معامل الثبات للقسم الثاني 0,780، في حين يبلغ معامل الثبات للقسم الثالث 0,784، وبناءً عليه، يبلغ معامل الثبات لقائمة الاستقصاء ككل 0,899. وتشير تلك النتائج إلي توافر مستوي جيد من الثبات لكل قسم من الأقسام الثلاثة لقائمة الاستقصاء، في الوقت الذي يتوافر فيه مستوي مرتفع من الثبات لقائمة الاستقصاء ككل. وفي هذا الشأن، أشارت دراسة (Sekaran,2003) إلي أن معامل الصدق والثبات لقوائم الاستقصاء يعد مقبول وذو دلالة إحصائية إذا بلغ 60% فأكثر، وكلما زادت قيمة المعامل دل ذلك علي توافر مستوي أكبر من الصدق والثبات لقوائم الاستقصاء. واستناداً للنتائج السابقة، يتضح صدق وثبات قائمة الاستقصاء، وصلاحيه البيانات لاختبار فروض الدراسة، وتعميم النتائج علي مجتمع الدراسة.

### أساليب التحليل الإحصائي:

اعتمد الباحث علي أسلوب الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية Package for the Statistical Social Sciences (SPSS 23.0) لإجراء التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة. ويعتمد إختيار الأساليب الإحصائية المناسبة لتحليل بيانات الدراسة علي شكل توزيع هذه البيانات، وما إذا كانت بيانات تلك الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي من عدمه. وفي هذا الشأن، فقد استخدم الباحث اختبار كولمجروف سميرونوف Kolmogorov-Smirnov اللامعلمي لاختبار شكل توزيع البيانات، وذلك لأنه يعد من أكثر الطرق شيوعاً وقبولاً في الدراسات السابقة. ويتضح من الملحق رقم (2) وفقاً لنتائج اختبار كولمجروف سميرونوف K-S أن قيمة مستوي الدلالة Asymp.Sig لجميع فقرات قائمة الاستقصاء تبلغ 0,000. وتشير تلك النتائج إلي أن بيانات الدراسة لا تتبع التوزيع الطبيعي، وذلك لأن مستوي الدلالة Asymp.Sig لجميع الفقرات أقل من مستوي المعنوية المقبول 0,05. واستناداً لتلك النتائج، فإنه يجب استخدام أساليب الإختبارات اللامعلمية Non-Parametric Tests لتفسير تلك البيانات، حيث لا تصلح أساليب الإختبارات المعلمية لتفسير بيانات الظاهرة محل الدراسة.

ولاختبار صحة الفروض، سيعتمد الباحث علي ثلاثة اختبارات إحصائية، وهي علي النحو التالي:  
الاحصاء الوصفي باستخدام متوسط التكرارات أو المتوسط الحسابي Mean: ويشير للمتوسط الحسابي لدرجة الموافقة علي كل فقرة من فقرات قائمة الاستقصاء. ولما كان الباحث قد قام بتصميم قائمة الاستقصاء طبقاً لمقياس ليكرت Likert Scale خماسي الأبعاد بوجود خمس رتب لاستجابات أو آراء أفراد عينة الدراسة، ويتراوح مدي أو أوزان هذه الرتب من (1) لدرجة الرفض التام إلي (5) لدرجة القبول التام (غير موافق بشدة، غير موافق، محايد، موافق، موافق بشدة). وبناءً عليه، تُعد الفقرة التي تحصل علي أكثر من (3,5) درجة مقبولة، وكلما ارتفعت القيمة دل ذلك علي مستوي أكبر من القبول بين أفراد عينة الدراسة بشأن تلك الفقرة، أما الفقرة التي تحصل علي درجات تتراوح بين [3, 3,5] فيوجد مستوي من الحياد بشأن تلك الفقرة، في حين أن الفقرة التي تحصل علي ثلاث درجات فأقل تعد غير هامة أو غير جوهرية من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة.

- اختبار فريدمان Friedman Test: وهو من الاختبارات اللامعلمية Nonparametric Tests التي تستهدف تحليل أو ترتيب مجموعة من القياسات المرتبطة، وذلك من خلال إعطاء متوسط رتب لكل فقرة من فقرات قائمة الاستقصاء، مع ترتيب درجة أهمية هذه الفقرات وفقاً لمتوسط الرتب.
- استخدام اختبار  $\chi^2$ : وهو من الاختبارات اللامعلمية Nonparametric Tests التي تستهدف تحديد الفروق بين الاستجابات أو ما يسمى بالقيمة الفارقة بين الاستجابات. ويعتمد هذا الاختبار علي مقارنة قيمة  $\chi^2$  المحسوبة لكل فقرة مع قيمة  $\chi^2$  الجدولية. فإذا زادت قيمة  $\chi^2$  المحسوبة عن قيمة  $\chi^2$  الجدولية دل ذلك علي إتفاق أفراد عينة الدراسة بشأن قبول تلك الفقرة، أما إذا انخفضت قيمة  $\chi^2$  المحسوبة عن قيمة  $\chi^2$  الجدولية دل ذلك علي عدم إتفاق أفراد عينة الدراسة بشأن قبول تلك الفقرة. كما يمكن تحديد نتيجة هذا الاختبار من خلال مقارنة مستوي الدلالة (Asymp.sig) المحسوب لكل فقرة مع مستوي المعنوية الجدولي. فإذا كان مستوي الدلالة (Asymp.sig) المحسوب أقل من مستوي المعنوية المقبول 0,05، فإن ذلك يشير إلي معنوية الفقرة أو استجابات أفراد عينة الدراسة، أما إذا زاد مستوي الدلالة (Asymp.sig) المحسوب عن مستوي المعنوية المقبول 0,05، فإن ذلك يشير إلي عدم معنوية استجابة أفراد عينة الدراسة.

### نتائج التحليل الإحصائي:

يستهدف الباحث في هذا الجزء التعرف علي نتائج اختبارات فروض الدراسة، ولما كان كل قسم من أقسام قائمة الاستقصاء يختبر فرض فرعي من الفروض الثلاثة الفرعية للبحث، فإن الباحث سيعرض نتائج اختبارات الفروض لكل قسم من أقسام قائمة الاستقصاء، وذلك علي النحو التالي:

نتائج اختبار الفرض الفرعي الأول:  
يهدف الفرض الفرعي الأول إلي اختبار أثر تبني مراقبي الحسابات لمدخل المراجعة المشتركة علي تقدير الخطر الملازم، حيث تم استطلاع آراء أفراد عينة الدراسة بشأن (6) نقاط يرمز لها بالرموز من X1.1 إلي X1.6. ويوضح الجدول رقم (4-4) التالي نتائج التحليل الإحصائي لبيانات الفرض الفرعي الأول، وذلك علي النحو التالي:

جدول رقم (4-4)

### نتائج التحليل الإحصائي لبيانات الفرض الفرعي الأول

بيان	الوسط الحسابي	اختبار فريدمان		اختبار كا <sup>2</sup>	
		متوسط الرتب	الترتيب	قيمة كا <sup>2</sup>	مستوى المعنوية
X1.1 تطبيق المراجعة المشتركة يؤدي إلي تقدير الخطر الملازم الناتج عن حدوث الأخطاء التي قد تحدث في القوائم المالية، وذلك من خلال كثرة المشاورات بين فريق المراجعة المشتركة التي تقلل من حدوث تلك الأخطاء.	4,42	11,24	1	154,8	0,000 معنوية
X1.2 تطبيق المراجعة المشتركة يؤدي إلي تقدير الخطر الملازم الناتج عن طبيعة عمليات المنشأة محل المراجعة بشكل أفضل، حيث تعمل المسؤولية التضامنية بين مراقبي الحسابات المشتركين في مراجعة القوائم المالية لعميل المراجعة والإشراف التبادلي والتنسيق فيما بينهما إلي سرعة انجاز مهام المراجعة خاصة في حالة كبر حجم الشركات وتعقد عملياتها.	4,32	10,35	5	170,7	0,000 معنوية

بيان	الوسط الحسابي	اختبار فريدمان		اختبار كا <sup>2</sup>		
		متوسط الرتب	الترتيب	درجات الحرية	قيمة كا <sup>2</sup>	مستوى المعنوية
X1.3 يؤدي وجود أكثر من مراقب حسابات إلي تقدير الخطر الملازم الناتج عن تعرض بعض الحسابات وغيرها من الأصول للغش والسرقة وفرص حدوثها بشكل أفضل ، حيث تعطي المراجعة المشتركة ضماناً لتفعيل جلسات العصف الذهني وتحسين التنسيق بين مراقبي الحسابات مما يعكس عل دقة تقديرات مخاطر الغش واكتشافه والتقرير عنه.	4,31	10,41	3	3	120,5	0,000 معنوية
X1.4 يؤدي وجود أكثر من مراقب حسابات إلي تقدير الخطر الملازم الناتج عن عدم دقة ووضوح المعلومات الناتجة من النظام المحاسبي وكفاءة القائمين علي تشغيله، حيث تؤدي المراجعة المشتركة إلي إضعاف العلاقة الإقتصادية بين مراقبي الحسابات وبين إدارة الشركة محل المراجعة، وتعزيز استقلالية مراقبي الحسابات.	4,20	9,8	6	3	109,3	0,000 معنوية
X1.5 يؤدي تطبيق المراجعة المشتركة إلي تقدير الخطر الملازم الناتج عن التغيير في الاجراءات والأنظمة داخل المنشأة بشكل أفضل ، حيث أن خبرة مراقبي الحسابات المشتركين مع المنشأة محل المراجعة ومراجعتهم لعدة سنوات سيكون لديهم خبرة ومعرفة أكثر فيما يتعلق بوجود أي تغيير يحدث في الاجراءات والأنظمة.	4,32	10,44	2	3	133,8	0,000 معنوية

بيان	الوسط الحسابي	اختبار فريدمان		اختبار كا <sup>2</sup>		
		متوسط الرتب	الترتيب	درجات الحرية	قيمة كا <sup>2</sup>	مستوى المعنوية
X1.6 يؤدي وجود أكثر من مراقب حسابات إلي تقدير الخطر الملازم المرتبط بمستوي التأكيدات لحسابات وعمليات القوائم المالية، حيث أن تطبيق المراجعة المشتركة يلعب دوراً في تحقيق جودة التقارير المالية مع زيادة ثقة تقرير المراجعة وسرعة الاستجابة للآراء المعدلة في التقرير.	4,31	10,37	4	3	138,6	0,000 معنوية

المصدر: (نتائج التحليل الإحصائي)

ويتضح من نتائج الاختبارات الإحصائية الثلاثة ما يلي:

#### أولاً: نتائج التحليل استناداً لمتوسط التكرارات Mean Frequency:

يتضح من النتائج الواردة بالجدول رقم (4-4) السابق ما يلي:

- بالنسبة للفقرة رقم (X1.1)، فقد حصلت علي متوسط تكرارات قدره (4,42)، وهذا المتوسط يزيد عن (3,5) درجة، مما يشير إلي إتفاق أفراد عينة الدراسة بخصوص دور المراجعة المشتركة في تقدير الخطر الملازم الناتج عن حدوث الأخطاء التي قد تحدث بالقوائم المالية، وذلك من خلال كثرة المشاورات بين فريق المراجعة المشتركة، الأمر الذي يقلل من حدوث تلك الأخطاء.
- قبول أفراد عينة الدراسة لجميع الفقرات المتعلقة باختبار أثر تبني مراقبي الحسابات لمدخل المراجعة المشتركة علي تقدير الخطر الملازم، وذلك لحصول تلك الفقرات علي متوسط تكرارات يتراوح ما بين [4,20، 4,42]، وهذه المتوسطات تزيد عن (3,5) درجة، مما يشير إلي إتفاق أفراد عينة الدراسة مع نتائج الدراسة النظرية بخصوص أثر تفعيل مراقبي الحسابات لمدخل المراجعة المشتركة علي تقدير الخطر الملازم للمنشأة محل المراجعة.

#### ثانياً: نتائج اختبار فريدمان Friedman Test:

- يتضح من النتائج الواردة بالجدول رقم (4-4) أهمية استخدام هذا الإختبار في ترتيب المتغيرات وفقاً للأهمية النسبية لأثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة علي تقدير الخطر الملازم، وذلك علي النحو التالي:
- تُعد الفقرة X1.1 من أهم الآثار المترتبة علي تقدير الخطر الملازم كنتيجة لتطبيق مدخل المراجعة المشتركة، وذلك بمتوسط رتب قدره (11,24). وتشير تلك الفقرة إلي دور المراجعة المشتركة في

- تقدير الخطر الملازم الناتج عن حدوث الأخطاء التي قد تحدث بالقوائم المالية، وذلك من خلال كثرة المشاورات بين فريق المراجعة المشتركة، الأمر الذي يقلل من حدوث تلك الأخطاء.
- تحتل الفقرة X1.5 الترتيب الثاني من حيث الأهمية عند اختبار أثر المراجعة المشتركة علي تقدير الخطر الملازم، وذلك بمتوسط رتب قدره (10,44). وتشير تلك الفقرة إلي دور المراجعة المشتركة في تقدير الخطر الملازم الناتج عن التغيير في الإجراءات والأنظمة داخل المنشأة بشكل أفضل، حيث أن خبرة مراقبي الحسابات المشتركين مع المنشأة محل المراجعة ومراجعتهم لعدة سنوات سيكون لديهم خبرة ومعرفة أكثر فيما يتعلق بوجود أي تغيير يحدث في الإجراءات والأنظمة.
- تأتي الفقرة X1.3 في الترتيب الثالث من حيث الأهمية عند اختبار أثر المراجعة المشتركة علي تقدير الخطر الملازم، وذلك بمتوسط رتب قدره (10,41). وتشير تلك الفقرة إلي أن وجود أكثر من مراقب حسابات يؤدي إلي تقدير الخطر الملازم الناتج عن تعرض بعض الحسابات وغيرها من الأصول للغش والسرقة وفرص حدوثها بشكل أفضل، حيث تعطي المراجعة المشتركة ضماناً لتفعيل جلسات العصف الذهني وتحسين التنسيق بين مراقبي الحسابات مما ينعكس عل دقة تقديرات مخاطر الغش واكتشافه والتقرير عنه.
- تحتل الفقرة X1.6 الترتيب الرابع من حيث الأهمية عند اختبار أثر المراجعة المشتركة علي تقدير الخطر الملازم، وذلك بمتوسط رتب قدره (10,37). وتشير تلك الفقرة إلي أن وجود أكثر من مراقب حسابات يؤدي إلي تقدير الخطر الملازم المرتبط بمستوي التأكيدات لحسابات وعمليات القوائم المالية، حيث أن تطبيق المراجعة المشتركة يلعب دوراً في تحقيق جودة التقارير المالية مع زيادة ثقة تقرير المراجعة وسرعة الاستجابة للأراء المعدلة في التقرير.
- تأتي الفقرة X1.2 في الترتيب الخامس من حيث الأهمية عند اختبار أثر المراجعة المشتركة علي تقدير الخطر الملازم، وذلك بمتوسط رتب قدره (10,35). وتشير تلك الفقرة إلي دور المراجعة المشتركة في تقدير الخطر الملازم الناتج عن طبيعة عمليات المنشأة محل المراجعة بشكل أفضل، حيث تعمل المسؤولية التضامنية بين مراقبي الحسابات المشتركين في مراجعة القوائم المالية لعميل المراجعة والاشراف التبادلي والتنسيق فيما بينهم إلي سرعة انجاز مهام المراجعة خاصة في حالة كبر حجم الشركات وتعقد عملياتها.
- تحتل الفقرة X1.4 المرتبة الأخيرة من حيث الأهمية عند اختبار أثر المراجعة المشتركة علي تقدير الخطر الملازم، وذلك بمتوسط رتب قدره (9,8). وتشير تلك الفقرة إلي أن وجود أكثر من مراقب حسابات يؤدي إلي تقدير الخطر الملازم الناتج عن عدم دقة ووضوح المعلومات الناتجة من النظام المحاسبي وكفاءة القائمين علي تشغيله، حيث تؤدي المراجعة المشتركة إلي إضعاف العلاقة الإقتصادية بين مراقبي الحسابات وبين إدارة الشركة محل المراجعة، وتعزيز استقلالية مراقبي الحسابات.

### ثالثاً: نتائج اختبار كا<sup>2</sup>chi-square:

يتضح من النتائج الواردة بالجدول رقم (4-4) السابق ما يلي:

- أن جميع الفقرات التي أشارت إليها الدراسة النظرية كآثار لتبني مراقبي الحسابات لمدخل المراجعة المشتركة علي تقدير الخطر الملازم تعد آثار معنوية، وذلك لأن قيمة كا<sup>2</sup> المحسوبة لجميع الفقرات تتراوح ما بين [109,3، 170,7]، وهذه القيم تزيد عن قيمة كا<sup>2</sup> الجدولية التي تبلغ (7,82) عند درجات حرية 3 ومستوي معنوية 0,05. وتشير هذه النتيجة إلي وجود أثر معنوي لتفعيل مراقبي الحسابات لمدخل المراجعة المشتركة علي تقدير الخطر الملازم للمنشأة محل المراجعة.
- يبلغ مستوى الدلالة المحسوب لجميع الفقرات (0,000)، وهذا المستوي يقل عن مستوي المعنوية المقبول (0,05)، الأمر الذي يعزز من صحة النتيجة السابقة بشأن إتفاق أفراد عينة الدراسة بخصوص وجود أثر معنوي لتفعيل مراقبي الحسابات لمدخل المراجعة المشتركة علي تقدير الخطر الملازم للمنشأة محل المراجعة.

وبناءً عليه، واستناداً لنتائج الاختبارات الاحصائية الثلاثة السابقة يمكننا القول برفض الفرض العدمي الفرعي الأول القائل بأنه "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للمراجعة المشتركة على تقدير المخاطر الملازمة"، الأمر الذي يشير إلي قبول الفرض البديل بوجود أثر معنوي لتطبيق مراقبي الحسابات لمدخل المراجعة المشتركة علي تقدير الخطر الملازم للمنشأة محل المراجعة. نتائج اختبار الفرض الفرعي الثاني:

يهدف الفرض الفرعي الثاني إلي اختبار أثر تبني مراقبي الحسابات لمدخل المراجعة المشتركة علي تقدير خطر الرقابة، حيث تم استطلاع آراء أفراد عينة الدراسة بشأن (8) نقاط يرمز لها بالرموز من X2.1 إلي X2.8. ويوضح الجدول رقم (4-5) التالي نتائج التحليل الإحصائي لبيانات الفرض الفرعي الثاني، وذلك علي النحو التالي:

جدول رقم (4-5)

نتائج التحليل الإحصائي لبيانات الفرض الفرعي الثاني

بيان	المتوسط	اختبار فريدمان		اختبار كا <sup>2</sup>	
		متوسط الرتب	الترتیب	درجات الحرية	قيمة كا <sup>2</sup>
X2.1 تطبيق المراجعة المشتركة يؤدي إلي تقدير خطر الرقابة المرتبط بمدى واقعية الأحكام المهنية لمراقبي الحسابات، حيث تعمل المراجعة المشتركة علي تدعيم الكفاءة المهنية لمراقبي الحسابات وتطبيق أفضل لإجراءات المراجعة نتيجة الاستفادة من تنوع الخبرات والتخصصات الفنية المختلفة لأعضاء فريق المراجعة مما يؤدي إلي زيادة دقة تقرير المراجعة.	4,29	10,29	1	3	0,000 معنوية

اختبار كا <sup>2</sup>		اختبار فريدمان		المتوسط	بيان	
مستوى المعنوية	قيمة كا <sup>2</sup>	درجات الحرية	الترتيب			المتوسط
0,000 معنوية	138,3	3	8	9,03	4,11	X2.2 تطبيق المراجعة المشتركة يؤدي إلى تقدير خطر الرقابة الناتج عن الفشل في اكتشاف الأخطاء الجوهرية في السجلات المحاسبية، وذلك من خلال قيام مراقبي الحسابات بدراسة البيئة التي تعمل بها المنشأة محل المراجعة، ونظام الرقابة الداخلية، وبيئة الرقابة.
0,000 معنوية	106,5	3	7	9,66	4,2	X2.3 تطبيق المراجعة المشتركة يؤدي إلى تقدير خطر الرقابة الناتج عن استنتاج غير صحيح من قبل مراقب الحسابات ، وعدم الفهم السليم لأدلة الإثبات ، وذلك من خلال قيام مراقبي الحسابات بإجراء اختبارات الرقابة للحصول علي أدلة اثبات ملائمة تخص فعالية النظام المحاسبي وفعالية الرقابة الداخلية ، وتحديد نوعية هذه الأدلة وتوقيت الحصول عليها خاصة فيما يخص فصل الواجبات.
0,000 معنوية	104,2	3	3	10,1 7	4,26	X2.4 وجود أكثر من مراقب حسابات يؤدي إلى تقدير خطر الرقابة الناتج عن وجود إجراءات مراجعة غير سليمة ، وذلك من خلال قيام مراقبي الحسابات بالتقدير الأولي لخطر الرقابة عن طريق تقييم فعالية النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية ، ووضع تقدير مبدئي لمستوي مخاطر الرقابة، ثم إعادة النظر في التقدير المبدئي لخطر الرقابة.
0,000 معنوية	145,3	3	4	10,0 6	4,27	X2.5 تطبيق المراجعة المشتركة يؤدي إلى تقدير خطر الرقابة الناتج عن عدم وجود وظيفة مستقلة للرقابة الداخلية بشكل أفضل ، حيث أن مراجعة المنشأة محل المراجعة من خلال أكثر من مراقب حسابات يجعل المنشأة أكثر التزاما بالنظم والضوابط ، مما يعكس قوة نظام الرقابة الداخلية وبالتالي تخفيض اختبارات المراجعة وسرعة انجاز مهامها.

بيان	المتوسط	اختبار فريدمان		اختبار كا <sup>2</sup>		
		الترتيب	متوسط الترتيب	درجات الحرية	قيمة كا <sup>2</sup>	مستوى المعنوية
X2.6 تطبيق المراجعة المشتركة يؤدي إلي تقدير خطر الرقابة الناتج عن التأكد من فعالية اجراءات حماية الأصول وضمان دقة وسلامة السجلات المحاسبية بشكل أفضل، من خلال قيام مراقبي الحسابات بتوثيق وفهم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية الخاص بالمنشأة محل المراجعة.	4,27	2	10,26	3	103,5	0,000 معنوية
X2.7 تطبيق المراجعة المشتركة يؤدي إلي تقدير مخاطر الرقابة الناتجة عن ضعف المبادئ الأخلاقية والانحياز الى النكاسل أو العش في أداء الوظائف بشكل أفضل ، حيث تعمل المراجعة المشتركة علي توفير اشراف تبادلي مزدوج علي كافة الاجراءات من قبل كل مراقب علي الآخر مما يؤدي إلي تعزيز نزعة الشك المهني وتخفيض احتمالات التواطؤ من أحد المراقبين وإدارة الشركة.	4,21	6	9,83	3	103,4	0,000 معنوية
X2.8 تطبيق المراجعة المشتركة يؤدي إلي تقدير مخاطر الرقابة الناتجة عن عدم فاعلية تصميم وتنفيذ نظام الرقابة الداخلية بشكل أفضل، حيث أن تكليف أكثر من مراقب حسابات لأداء عملية المراجعة المشتركة بفحص أنظمة الرقابة الداخلية يساهم في سد ثغرات الرقابة الداخلية واكتشاف الأخطاء المادية.	4,24	5	9,96	3	140,6	0,000 معنوية

**المصدر: (نتائج التحليل الإحصائي)**

ويتضح من نتائج الاختبارات الاحصائية الثلاثة ما يلي:

**أولاً: نتائج التحليل استناداً لمتوسط التكرارات Mean Frequency:**

يتضح من النتائج الواردة بالجدول رقم (4-5) السابق ما يلي:

- بالنسبة للفقرة رقم (X2.1)، فقد حصلت علي متوسط تكرارات قدره (4,29)، وهذا المتوسط يزيد عن (3,5) درجة، مما يشير إلي إتفاق أفراد عينة الدراسة بشأن أثر تطبيق المراجعة المشتركة علي تقدير خطر الرقابة المرتبط بمدى واقعية الأحكام المهنية لمراقبي الحسابات، حيث تعمل المراجعة المشتركة علي تدعيم الكفاءة المهنية لمراقبي الحسابات وتطبيق أفضل لإجراءات

المراجعة نتيجة الاستفادة من تنوع الخبرات والتخصصات الفنية المختلفة لأعضاء فريق المراجعة مما يؤدي إلي زيادة دقة تقرير المراجعة.

- قبول أفراد عينة الدراسة لجميع الفقرات المتعلقة باختبار أثر تبني مراقبي الحسابات لمدخل المراجعة المشتركة علي تقدير خطر الرقابة، وذلك لحصول تلك الفقرات علي متوسط تكرارات يتراوح ما بين [4,11، 4,29]، وهذه المتوسطات تزيد عن (3,5) درجة، مما يشير إلي إتفاق أفراد عينة الدراسة مع نتائج الدراسة النظرية بخصوص أثر تفعيل مراقبي الحسابات لمدخل المراجعة المشتركة علي تقدير خطر الرقابة للمنشأة محل المراجعة.

#### ثانياً: نتائج اختبار فريدمان Friedman Test:

يتضح من النتائج الواردة بالجدول رقم (4-5) أهمية استخدام هذا الاختبار في ترتيب المتغيرات وفقاً للأهمية النسبية لأثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة علي تقدير خطر الرقابة، وذلك علي النحو التالي:

- تُعد الفقرة X2.1 من أهم الآثار المترتبة علي تقدير خطر الرقابة كنتيجة لتطبيق مدخل المراجعة المشتركة، وذلك بمتوسط رتب قدره (10,29). وتشير تلك الفقرة إلي أن تطبيق المراجعة المشتركة يساعد علي تدعيم الكفاءة المهنية لمراقبي الحسابات وتطبيق أفضل لإجراءات المراجعة نتيجة الاستفادة من تنوع الخبرات والتخصصات الفنية المختلفة لأعضاء فريق المراجعة، مما ينعكس بشكل إيجابي علي تقدير خطر الرقابة المرتبط بمدى واقعية الأحكام المهنية لمراقبي الحسابات.

- تحتل الفقرة X2.6 الترتيب الثاني من حيث الأهمية عند اختبار أثر المراجعة المشتركة علي تقدير خطر الرقابة، وذلك بمتوسط رتب قدره (10,26). وتشير تلك الفقرة إلي أن تطبيق المراجعة المشتركة يؤدي إلي تقدير خطر الرقابة الناتج عن التأكد من فعالية إجراءات حماية الأصول وضمان دقة وسلامة السجلات المحاسبية (الرقابة المحاسبية) بشكل أفضل، من خلال قيام مراقبي الحسابات بتوثيق وفهم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية الخاص بالمنشأة محل المراجعة.

- تأتي الفقرة X2.4 في الترتيب الثالث من حيث الأهمية عند اختبار أثر المراجعة المشتركة علي تقدير خطر الرقابة، وذلك بمتوسط رتب قدره (10,17). وتشير تلك الفقرة إلي أن وجود أكثر من مراقب حسابات يؤدي إلي تقدير خطر الرقابة الناتج عن وجود إجراءات مراجعة غير سليمة، وذلك من خلال قيام مراقبي الحسابات بالتقدير الأولي لخطر الرقابة عن طريق تقييم فعالية النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية، ووضع تقدير مبدئي لمستوي مخاطر الرقابة، ثم إعادة النظر في التقدير المبدئي لخطر الرقابة.

- تحتل الفقرة X2.5 الترتيب الرابع من حيث الأهمية عند اختبار أثر المراجعة المشتركة علي تقدير خطر الرقابة، وذلك بمتوسط رتب قدره (10,06). وتشير تلك الفقرة إلي أن تطبيق المراجعة المشتركة يؤدي إلي تقدير خطر الرقابة الناتج عن عدم وجود وظيفة مستقلة للرقابة الداخلية بشكل أفضل، حيث أن مراجعة المنشأة محل المراجعة من خلال أكثر من مراقب حسابات يجعل المنشأة أكثر التزاماً بالنظم والضوابط، مما يعكس قوة نظام الرقابة الداخلية وبالتالي تخفيض اختبارات المراجعة وسرعة انجاز مهامها.

- تأتي الفقرة X2.8 في الترتيب الخامس من حيث الأهمية عند اختبار أثر المراجعة المشتركة علي تقدير خطر الرقابة، وذلك بمتوسط رتب قدره (9,96). وتشير تلك الفقرة إلي أن تطبيق المراجعة المشتركة يؤدي إلي تقدير مخاطر الرقابة الناتجة عن عدم فاعلية تصميم وتنفيذ نظام الرقابة الداخلية بشكل أفضل، حيث أن تكليف أكثر من مراقب حسابات لأداء عملية المراجعة المشتركة بفحص أنظمة الرقابة الداخلية يساهم في سد ثغرات الرقابة الداخلية واكتشاف الأخطاء المادية.
- تحتل الفقرة X2.7 الترتيب السادس من حيث الأهمية عند اختبار أثر المراجعة المشتركة علي تقدير خطر الرقابة، وذلك بمتوسط رتب قدره (9,83). وتشير تلك الفقرة إلي أن تطبيق المراجعة المشتركة يؤدي إلي تقدير مخاطر الرقابة الناتجة عن ضعف المبادئ الأخلاقية والانحياز الي التكاسل أو الغش في أداء الوظائف بشكل أفضل، حيث تعمل المراجعة المشتركة علي توفير اشراف تبادلي مزدوج علي كافة الاجراءات من قبل كل مراقب علي الآخر، مما يؤدي إلي تعزيز نزعة الشك المهني وتخفيض احتمالات التواطؤ من أحد المراقبين وإدارة الشركة.
- تأتي الفقرة X2.3 في الترتيب السابع من حيث الأهمية عند اختبار أثر المراجعة المشتركة علي تقدير خطر الرقابة، وذلك بمتوسط رتب قدره (9,66). وتشير تلك الفقرة إلي أن تطبيق المراجعة المشتركة يؤدي إلي تقدير خطر الرقابة الناتج عن استنتاج غير صحيح من قبل مراقب الحسابات، وعدم الفهم السليم لأدلة الإثبات، وذلك من خلال قيام مراقبي الحسابات بإجراء اختبارات الرقابة للحصول علي أدلة اثبات ملائمة تخص فعالية النظام المحاسبي وفعالية الرقابة الداخلية، وتحديد نوعية هذه الأدلة وتوقيت الحصول عليها خاصة فيما يخص فصل الواجبات.
- تحتل الفقرة X2.2 المرتبة الأخيرة من حيث الأهمية عند اختبار أثر المراجعة المشتركة علي تقدير خطر الرقابة، وذلك بمتوسط رتب قدره (9,03). وتشير تلك الفقرة إلي أن تطبيق المراجعة المشتركة يؤدي إلي تقدير خطر الرقابة الناتج عن الفشل في اكتشاف الأخطاء الجوهرية في السجلات المحاسبية، وذلك من خلال قيام مراقبي الحسابات بدراسة البيئة التي تعمل بها المنشأة محل المراجعة، ونظام الرقابة الداخلية، وبيئة الرقابة.

### ثالثاً: نتائج اختبار كاي<sup>2</sup> chi-square:

يتضح من النتائج الواردة بالجدول رقم (4-5) السابق ما يلي:

- أن جميع الفقرات التي أشارت إليها الدراسة النظرية كآثار لتبني مراقبي الحسابات لمدخل المراجعة المشتركة علي تقدير خطر الرقابة تعد آثار معنوية، وذلك لأن قيمة كاي<sup>2</sup> المحسوبة لجميع الفقرات تتراوح ما بين [103,4، 145,3]، وهذه القيم تزيد عن قيمة كاي<sup>2</sup> الجدولية التي تبلغ (7,82) عند درجات حرية 3 ومستوي معنوية 0,05. وتشير هذه النتيجة إلي وجود أثر معنوي لتفعيل مراقبي الحسابات لمدخل المراجعة المشتركة علي تقدير خطر الرقابة للمنشأة محل المراجعة.
- يبلغ مستوى الدلالة المحسوب لجميع الفقرات (0,000)، وهذا المستوي يقل عن مستوي المعنوية المقبول (0,05)، الأمر الذي يعزز من صحة النتيجة السابقة بشأن إتفاق أفراد عينة الدراسة بخصوص وجود أثر معنوي لتفعيل مراقبي الحسابات لمدخل المراجعة المشتركة علي تقدير خطر الرقابة للمنشأة محل المراجعة.

وبناءً عليه، واستناداً لنتائج الاختبارات الإحصائية الثلاثة السابقة يمكننا القول برفض الفرض العدمي الفرعي الثاني القائل بأنه "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للمراجعة المشتركة على تقدير خطر الرقابة"، الأمر الذي يشير إلى قبول الفرض البديل بوجود أثر معنوي لتطبيق مراقبي الحسابات لمدخل المراجعة المشتركة على تقدير خطر الرقابة للمنشأة محل المراجعة.

نتائج إختبار الفرض الرئيسي للبحث:

يمكن التحقق من صحة الفرض الرئيسي للبحث من خلال التحقق من مدي صحة الفروض الثلاثة الفرعية للبحث. حيث تشير نتائج التحليل الإحصائي للفروض الثلاثة الفرعية إلى رفض الفروض العدمية وقبول الفروض البديلة، ومن ثم تشير نتائج التحليل الإحصائي إلى:

- وجود أثر معنوي لتطبيق مراقبي الحسابات لمدخل المراجعة المشتركة على تقدير الخطر الملازم للمنشأة محل المراجعة.

- وجود أثر معنوي لتطبيق مراقبي الحسابات لمدخل المراجعة المشتركة على تقدير خطر الرقابة للمنشأة محل المراجعة.

وبناءً عليه، تشير نتائج التحليل الإحصائي إلى رفض الفرض العدمي الرئيسي للبحث، القائل بأنه "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للمراجعة المشتركة على تقدير الخطر الملازم وخطر الرقابة"، مما يشير إلى قبول الفرض البديل بوجود أثر معنوي لتطبيق مراقبي الحسابات لمدخل المراجعة المشتركة على تقدير الخطر الملازم وخطر الرقابة

### التوصيات :-

يوصي الباحث بإجراء المزيد من الدراسات فيما يتعلق بأثر تطبيق مدخل المراجعة الخارجية المشتركة على الشركات المسجلة بالبورصة المصرية إلزامياً وعلى الشركات غير المقيدة اختياريًا.

■ ضرورة قيام هيئة الرقابة المالية والجهات المهنية والمنظمة لمهنة المراجعة في مصر بإصدار معايير مراجعة تتناول آليات وضوابط تطبيق المراجعة المشتركة، ووضع إرشادات تضمن ووجود تنسيق وتعاون وتبادل الآراء بين مراقبي الحسابات لتحقيق جودة المراجعة المنشودة.

■ ضرورة قيام الجهات المعنية بمهنة المراجعة بوضع ما يلزم من إرشادات وضوابط تجعل من مراقبي الحسابات أكثر استقلالية وأكثر دقة في تقدير خطر المراجعة .

مجالات البحث المقترحة :-

يمكن للباحث اقتراح عدد من مجالات البحث المستقبلية علي النحو الآتي :

- أثر تطبيق المراجعة المشتركة علي التهرب الضريبي .

- أثر تطبيق المراجعة المشتركة علي كفاءة سوق رأس المال .

## المراجع

### أولا المراجع العربية :-

- 1.الوكيل , حسام السعيد (2020), " أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة علي توقيت إصدار تقرير المراجعة في بيئة المراجعة المهنية المصرية دراسة تطبيقية " ،كلية التجارة وإدارة الأعمال – جامعة حلوان .
2. الطحان، إبراهيم محمد؛ محمود، عبد الحميد العيسوي، (2020)، " الأثار الحالية والمحتلمة لتفشي فيروس كورونا على بيئة التقرير المالي في ضوء معايير المحاسبة الدولية والمصرية: دراسة استكشافية "، مجلة البحوث المحاسبية، كلية التجارة - جامعة الإسكندرية، العدد الثاني (مايو)، المجلد الرابع، ص ص 296-380.
- 3.الصباغ ، سامر هائل (2016) " أثر القياس الكمي لمخاطر الأخطاء الجوهرية في تحسين دقة تقييم خطر المراجعة ( دراسة تطبيقية ) " رسالة دكتوراه منشورة – قسم المحاسبة – كلية الاقتصاد – جامعة دمشق – سورية .
- 4.الشاهين ، عصام تركي( 2015) " أثر تقييم مخاطر المراجعة في جودة المراجعة – دراسة تطبيقية" رسالة دكتوراه منشورة - قسم المحاسبة ، كلية الاقتصاد - جامعة دمشق ، سورية.
- 5.عبد الحميد ، أحمد أشرف (2014) ، المراجعة المشتركة كأداة لزيادة جودة المراجعة : دراسة ميدانية " ، المجلة المصرية للدراسات التجارية – مصر ، مج 38 ، ع 4 ، ص 219-ص 165 .
- 6.مندور ، محمد محمد محمد ابراهيم ( 2016) ، " أثر التفعيل الاختياري لمدخل المراجعة المشتركة علي ممارسات ادارة الارباح – دراسة تطبيقية علي الشركات المقيدة بالبورصة المصرية " ، كلية التجارة – جامعة الاسكندرية .
- 7.نخال ، أيمن محمد صبري (2020) " أثر البيانات الضخمة علي مخاطر المراجعة " ، كلية التجارة – قسم المحاسبة – جامعة كفر الشيخ ، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية ، ع (2) مج (4) ، ص ص (1-44) .
8. يوسف ، حنان محمد اسماعيل (2015) " أثر تفعيل مدخل المراجعة المشتركة علي كفاءة تقرير مراقب الحسابات في الكشف والتقرير عن الغش في القوائم المالية " مجلة الفكر المحاسبي – قسم المحاسبة والمراجعة – كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، السنة التاسعة عشر ، ع (2) ، الجزء الأول ، يوليو ، ص ص 339- 503 .
- 9.يونس ، زين عيسى ،(2016) " مخاطر مهنة المراجعة على جودة المراجعة : دراسة تحليلية لآراء عينة من المراجعين الخارجيين في الجزائر" مجلة رؤى اقتصادية ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التيسير ، ع (11) ، ص ص 361-381.

### ثانيا المراجع الأجنبية :-

- 1- Abdollahiebli, Fatemeh.,(2018) " Joint Audit and the implication of Its Use " Ghazali higher Education institute , Qazvin , Iran 30 May PP. 7-13.
- 2- Abdelmoula, Lassad ,FSEG Sfax (2020), " Impact of Auditor's Competence , Independence and Reputation on The Joint Audit Quality :The

- Tunisian Context " , Academy of Accounting and Financial Studies Journal ,Vol 24,Issue 3,2020 .
- 3- -Ali, Khalid, S., Mohsen, Hussein, A. & Hameed, Ayad, A. (2019), "Joint Audit and the Financial Reporting Quality: Empirical Study on Iraqi Voluntary Joint Audits", International Journal of Innovation, Creativity and Change, Vol. 7, No. 2, pp. 343-359 .
  - 4- Baldauf, J., Steckel, R., & Steller, M. (2015). The Influence of Audit Risk and Materiality Guidelines on Auditor's Planning Materiality Assessment. Accounting and Finance Research, 4(4), 97-114.
  - 5- Bisogno. M, and Deluca. R, (2016) "Voluntary Joint audit and earnings quality: Evidence from Italian SMES", International journal of Business Research and development 5(1)": 1-22 Available <http://ssrn.com/abstract=2746450>.
  - 6- Baldauf. J., and stickle., R., (2012) " Joint Audit and Accuracy of the Auditor`s Report An Empirical study", international Journal of Economic science and Applied Research VOL. 5N .2, 7- 42.
  - 7- Bedard. J., Poit, C., and Schatt, A., (2012) "Was the European Commission Green Paper right? An Evaluation of the French Experience with joint Auditing" Managerial Auditing Journal Available at SSRN: [http:// papers. ssrn. Com. Sci-hub. Org/ so/3/ papers.cfm? Abstract id= 2165595](http://papers.ssrn.com/Sol3/papers.cfm?abstract_id=2165595) accessed 09/04/2015.
  - 8- Gul, Ferdinand A ., Lin, Bin ., and Yang,Zhifeng., Zhang,Min.,and Zhu, Haran,(2020) " Accounting Personnel Quality ,Audit Risk ,and Auditor Responses " , Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3665535> <https://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3665535>.
  - 9- Ittonen, K., and Tronnes. P., (2015) " Benefits and Costs of appointing Joint Audit engagement Partners " Auditing Journal of Practice & Theory 34 (3) 23-46.
  - 10- Mandour , Mohamed ; Mokhtar , Eramy ; and Elharidy , Ali , (2018) " Examining the Effect of joint and Dual Audits on Earnings Management practices " international Journal of Accounting and financial Reporting ISSN 2/62- 3082 ,Vol (8) , No 1, PP 84-114.
  - 11- Mazars (2010)," Contribution to the consultation on the Green Paper: Audit Policy: Lessons from the Crises", cover letter, accessed 02/ 09/ 2015.

- 12- Nicole, v., Audouset, S., Katunen, J., & Lessage, C.,(2013) ,” Joint Audit : Issues and Challenges for Reseachers and policy makers “ Accepted paper series . Accounting Europe Journal .Vole .10, Issues 2, pp 175-199.
- 13- Nikolovski, P., Zdravkoski, I., Menkinoski, G., Dičevska, S., & Karadjova, V. (2016). The Concept of Audit Risk. International Journal of Sciences: Basic and Applied Research, 27(1), 22-31.
- 14- Rashedi, E. (2018). Identifying Influencing Factors of Audit Risk Model: A Combined Fuzzy ANP-DEMATEL Approach. The International Journal of Digital Accounting Research,1(18), 69-117.
- 15- Velte, Patrick (2017)," What do we know about empirical joint audit research? A literature review", Accounting and Financial Control, 1(1), pp. 4-14. doi: 1021511/afc.01(1).2017.01 available at ssrn: <https://ssrn.com/abstract=3118155> .
- 16- Sekaran, Uma. (2003),"Research Methods for Business: A Skill Building Approach", New York – Wiley, Fourth Edition, Volume 1.