

الإتجاه نحو المراجعة المشتركة كمدخل للتخفيف من مخاطر المراجعة

د. بوبكر خالد معيوف³

³ قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد - جامعة بنغازي

kbub70@gmail.com

أ سلام حمد بوجواري²

² قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد - جامعة بنغازي

Salam_197511@gmail.com

د. زينب عمر العموري¹

¹ قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد - جامعة بنغازي

ozin75@gmail.com

الملخص

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على مدخل المراجعة المشتركة كأحد الاتجاهات الحديثة في مجال مهنة المراجعة الخارجية، وإختبار تأثيره في التقليل من مخاطر المراجعة بأنواعها المختلفة سواء كانت المخاطر الملازمة، أو مخاطر الرقابة، أو مخاطر الاكتشاف، واعتمدت هذه الدراسة في تجميع بياناتها على صحيفة الاستبيان من خلال عينة مختارة من كل من أعضاء هيئة التدريس بقسم المحاسبة في جامعة بنغازي، وكذلك المراجعين الخارجيين العاملين في مدينة بنغازي. ومن خلال تحليل البيانات توصلت الدراسة إلى أنه يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لمدخل المراجعة المشتركة على التخفيف من مخاطر عملية المراجعة (المخاطر الملازمة، مخاطر الرقابة، مخاطر الاكتشاف) في البيئة الليبية، وبناءً على نتائج الدراسة فإنها توصي بأهمية إيجاد آلية للتعاون بين مكاتب المراجعة لتوحيد الجهود التي تبذل في سبيل تطوير مهنة المراجعة الخارجية، وتوضيح أهمية العمل المشترك بين المكاتب ومتطلبات إجرائها ومميزاتها الإضافية.

الكلمات المفتاحية: المراجعة المشتركة - مخاطر المراجعة - المخاطر الملازمة - مخاطر الرقابة - مخاطر الاكتشاف.

The trend towards joint audit as an input to mitigate audit risks

Zaineb Omar Alamory

Salam Hamad Bugauari

Bubaker Khaled M. Khaled

Abstract

This study aims to identify the joint audit approach as one of the recent trends in the field of the external audit profession and to test its impact on reducing audit risks of its various types (inherent risks, control risks, or discovery risks). This study relies on the questionnaire to collect its data through a selected sample from members of staff in the Accounting Department at the University of Benghazi, as well as the external auditors working in the city of Benghazi. The study concluded that there is a statistically significant effect of the joint audit approach on mitigating the risks of the audit (inherent risks, control risks, and discovery risks) in Libya. This study recommends the importance to find a mechanism for cooperation between audit offices to unify the efforts that are being made in order to develop the external audit profession and to clarify the importance of joint work between offices, the requirements for conducting it and its additional advantages.

Keywords: Joint Audit - Audit Risk - Inherent Risk - Control Risk - Discovery Risk.

كونه لم يشير تقريره إلى تحذيرات حول الوضع المالي للشركات التي انتهى بها الحال إلى الفشل (إبراهيم ويعقوب، 2020)، وبالتالي أصبح هناك حاجة ملحة لترشيد الحكم المهني لمراجع الحسابات وتحسين جودة الأحكام المهنية وخاصة فيما يتعلق بتقييم مخاطر المراجعة. الأمر الذي أدى إلى التفكير في طرق تساعد على تخفيف مخاطر المراجعة المختلفة. حيث تعتبر المخاطر التي قد تتضمنها عملية المراجعة من العوامل الهامة التي يجب أن يأخذها المراجع في الاعتبار سواء عند إختياره للعميل أو عند تخطيطه لعملية المراجعة، أو عند تصميم إجراءات المراجعة الملائمة، أو عند تجميع وتقييم أدلة وقرائن المراجعة، وذلك في سبيل إبداء الرأي الفني الموضوعي في القوائم المالية محل المراجعة كوحدة واحدة (معيوف وآخرون، 2020). الأمر الذي أوجب ضرورة البحث عن أساليب حديثة بديلة عن المراجعة التقليدية ترفع من مستوى جودة المراجعة الخارجية وتعالج أوجه القصور والمشاكل الناتجة عن أساليب المراجعة التقليدية، وذلك من أجل تحسين تقرير المراجع الخارجي والذي من خلاله تعطي الثقة في مدى صدق القوائم المالية، وإحدى هذه الاتجاهات هو مدخل المراجعة المشتركة.

وقد أثرت فكرة اعتماد المراجعة المشتركة كطريقة محتملة لتحسين جودة المراجعة، ولا يتم ذلك إلا إذا توفرت البيئة المناسبة التي يكون أساسها استقلالية المراجع الخارجي دون ممارسة الضغوط عليه من قبل العميل. حيث تواجه مهنة المراجعة الخارجية التقليدية العديد من التحديات منها القيود التي من الممكن أن تفرضها الإدارة للتأثير على رأي مراجع الحسابات الخارجي، وما يميز المراجعة المشتركة أنه يجب أن يوقع كل من مكنتي المراجعة الخارجية على تقرير المراجعة وإذا رفض أحدهما

1. المقدمة

لقد شهدت مهنة المراجعة الخارجية تطورات متسارعة خلال العقود الأخيرة، حيث أصبح ينظر إلى المراجعة على أنها عملية منهجية للحصول وبشكل معقول على تأكيدات عن النشاطات والأحداث الاقتصادية وتقييمها من حيث درجة توافقها مع المعايير المحددة لها لإيصال نتائج قريبة للواقع للمهتمين بهذه النتائج (عبد الجليل ويونس، 2017). وحتى يقوم القائمين على هذه المهنة بمهامهم بالشكل الفعال فإنه يجب أن تؤدي تلك المهام على مستوى من الجودة المطلوبة من قبل المستفيدين، إلا أن عملية المراجعة قد تكتنفها الكثير من المخاطر والتي قد تؤثر سلبا على المراجع والمهنة ككل، وفي هذا السياق سعت العديد من الجهات سوء منظمات أو هيئات أو بحاث إلى محاولة الارتقاء بمهنة المراجعة ووضع العديد من المنهجيات، والتي يكون من أهدافها أن تساهم وتحت مراجع الحسابات للأخذ بعين الاعتبار مخاطر المراجعة أثناء عملية المراجعة ومحاولة التقليل منها إلى المستوى المقبول (معيوف وآخرون، 2020). ومن هنا جاء مدخل المراجعة المشتركة لتكثيف الجهود ولتحديد الجوانب التي يوجد بها احتمال مرتفع لحدوث الأخطاء والغش أو تلك الجوانب التي تتميز بتعدد عمليات المراجعة (محمد، 2020).

فمهنة المراجعة الخارجية تسعى إلى تعزيز الثقة في التقارير المالية لمستخدمي المعلومات المالية، وأن المعلومات التي تحتويها هذه التقارير تمثل الواقع بشكل مقبول، إلا أنه ونظرا لما تواجه مهنة المراجعة من انتقادات وخصوصا مع حدوث العديد من الأزمات والتي وجه فيها مراجع الحسابات العديد من المشاكل

من المحاور ذات الصلة بمسؤوليات مراجعي الحسابات المشتركين وتوزيع وتخصيص جهود العملية والاستنتاجات والاختلافات في الرأي، بحيث يوفر منهج موحد لعملية المراجعة، وتمثل أهم استنتاجات الدراسة في عدم وجود دليل أو معيار تدقيق دولي ينظم عملية المراجعة التي يتم إجراؤها وفق أسلوب المراجعة المشترك، وهذا قد يؤدي إلى ظهور العديد من المشاكل منها مخاطر اعتماد مراجع الحسابات على آخر بالإضافة إلى التوزيع غير المتوازن للأعمال التي ينبغي القيام بها، بينما تتمثل أهم توصيات الدراسة في أنه من الضروري تبني دليل يرتبط بتنظيم المراجعة المشتركة في البيئة العراقية من قبل الجهات المنظمة للمهنة وبما ينسجم مع أفضل الممارسات المتعارف عليها دولياً بالشكل الذي يؤدي إلى رفع مستوى جودة المراجعة الخارجية. كذلك دراسة إبراهيم (2018) قد هدفت إلى اختبار أثر تطبيق المراجعة المشتركة على جودة الأرباح المحاسبية وقيمة المنشأة، وذلك في ظل الاختيار المتعدد لمزيج من مراجعي الحسابات المشاركين في عملية المراجعة وإجراء الدراسة التطبيقية استخدمت الباحثة عينة تتكون من 38 شركة مدرجة بسوق الأوراق المالية خلال الفترة من 2010 وحتى 2016 واعتمدت الباحثة عند تحليل بيانات الدراسة على الإحصاء الوصفي ومجموعة من الأساليب الإحصائية وتوصلت لعدة نتائج أهمها وجود تأثير معنوي لتطبيق المراجعة المشتركة على جودة الأرباح المحاسبية وعلى قيمة المنشأة. أما دراسة لاشين (2018) فقد هدفت إلى إبراز دور المراجعة المشتركة في تقليل مخاطر المراجعة، وقد تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، وتوصلت الدراسة لعدة نتائج أهمها: أن المراجعة المشتركة تساعد في تبادل الخبرات بين المراجعين، كما أنها تؤثر على جودة أرباح الشركات، وأوصت الدراسة باختيار المراجعين ذوي الكفاءة لغرض المراجعة واستخدام الأسلوب المناسب للتحقق من عملية معينة. بينما دراسة قريط وآخرون (2017) فقد هدفت إلى

التوقيع، فإنه لا يمكن تحرير تقرير المراجعة (إبراهيم ويعقوب، 2020)، وهذا ما يجعل مراجع الحسابات أكثر حيادية. وتقوم المراجعة المشتركة على قيام اثنين من شركات المراجعة المختلفة بمراجعة الحسابات والقوائم المالية للمنشأة وتوزيع أعمال المراجعة بينهما مع وجود مسؤولية تضامنية عن المعلومات الواردة في تقرير المراجعة، حيث يتم تقسيم أعمال المراجعة (من مرحلة التخطيط لعملية المراجعة ومروراً بتجميع وتفسير أدلة الإثبات، وصولاً إلى إعداد تقرير المراجعة) وفقاً لأسس معينة حيث يقوم كل مكتب مراجعة بأداء المهام المكلف بها، وبعد ذلك يتم إصدار تقرير مشترك موحد موقع عليه من المكتبين مع المسؤولية التضامنية للمكتبين عن المعلومات الواردة في هذا التقرير (محمد، 2020).

2. الدراسات السابقة:

حظى كلا من موضوع المراجعة المشتركة ومخاطر المراجعة بالكثير من الاهتمام بين الباحثين والأكاديميين ومنها دراسة إسماعيل (2021) والتي هدفت إلى توضيح دور المراجعة المشتركة في تحسين جودة التقارير المالية، حيث اعتمدت الباحثة على المنهج الوصفي التحليلي، وقد تم استخدام استبانة لتجميع بيانات الدراسة، والتي تم توزيعها على المراجعين الخارجيين والمحللين الماليين وأعضاء هيئة التدريس في الجامعات المصرية، و توصلت الدراسة إلى أن تطبيق المراجعة المشتركة يؤدي إلى زيادة جودة عملية المراجعة وكذلك إلى زيادة الثقة في التقارير المالية مما يدعم مصداقيتها وقد أوصت الدراسة إلى ضرورة الاهتمام بتطوير أسلوب المراجعة المشتركة ومعالجة العراقيل التي قد تحول من تطبيقها وتوضيح أهميته ومميزاته. أما دراسة إبراهيم ويعقوب (2020) والتي هدفت إلى اقتراح دليل يتضمن تطوير إجراء عملية المراجعة الخارجية وفقاً لمدخل المراجعة المشتركة وبما ينسجم مع المعايير الدولية للمراجعة، ويتضمن الدليل العديد

وتكاليف المراجعة، وقد كانت العينة في البيئة المصرية مكونة من 40 مفردة من مكاتب المراجعة الكبرى والمتوسطة والصغرى و 40 مفردة من أعضاء هيئة التدريس بكليات التجارة قسم المحاسبة و30 مفردة من المراجعين بالجهاز المركزي 30 مفردة من الشركات ذات الأنشطة المختلفة واستخدام الباحث المنهج الاستقرائي وتحليل المحتوى والمنهج الاستنباطي، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة نتائج أهمها أن المراجعة المشتركة تؤدي إلى تعزيز استقلال المراجع، وأوصت الدراسة بضرورة التغلب على التحديات والصعوبات لتفادي تحمل المسؤولية القانونية المشتركة بين مكاتب المراجعة القائمين بها، وأنه من الضروري توفير المحاور المقترحة لتحسين ممارسة المراجعة المشتركة وفقاً لأهميتها النسبية. من خلال تحليل الدراسات السابقة التي تم تناولها في هذه الدراسة نجد أنها تدور حول دراسة مدى أهمية مدخل المراجعة المشتركة في تحسين جودة عملية المراجعة سواء من حيث تقرير المراجعة أو تخفيض مخاطر المراجعة وغيرها وأنها تم دراستها في بيئات مختلفة إلا أنه - وعلى حد علم الباحثين - تعتبر الدراسة الحالية من الدراسات الأولى التي تبحث عن دراسة مدى تأثير مدخل المراجعة المشتركة على التخفيف من مخاطر المراجعة في البيئة الليبية، لذلك كان لابد من القيام بهذه الدراسة لتغطية الفجوة البحثية في هذا الجانب.

3. مشكلة الدراسة

نظراً للدور الذي تلعبه مهنة مراجعة الحسابات الخارجية وأثره على إتخاذ القرارات الاقتصادية السليمة للعديد من الأطراف المتعاملة مع الوحدات الاقتصادية سواء كانت مملوكة للقطاع العام أو للقطاع الخاص. عليه فإن تطوير مهنة المراجعة لتخفيف المخاطر التي يتعرض لها المراجع قدر الإمكان وبشكل أكثر فاعلية سيؤدي إلى نتائج مرضية لمستخدمي القوائم المالية.

التعرف على مدخل المراجعة المشتركة والمراحل التي يجب القيام بها لإنجازها بالكفاءة والفاعلية اللازمة، ولتحقيق أهداف الدراسة تم توزيع استبانة وزعت على عينة من مراجعي الحسابات في دمشق وتوصل الباحثون إلى أن للمراجعة المشتركة تأثير إيجابي في تحسين دقة تقييم المخاطر الملازمة، ومخاطر الرقابة و مخاطر الاكتشاف. كما توصلت دراسة عبد القوي (2017) والتي تناولت تحليل تقارير المراجعة للشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية المصرية، بالإضافة إلى تحليل آراء المراجعين والمستخدمين حول مدى أهمية تطبيق مدخل المراجعة المشتركة في تحسين عملية المراجعة الخارجية وتعزيز قيمة تقرير المراجع، حيث بينت الدراسة أن المراجعة المشتركة تؤدي إلى زيادة تحفظ المراجعين وإصدار تقارير مراجعة متحفظة أكثر مقارنة بالمراجعة الفردية واعتبره مؤشراً على دور المراجعة المشتركة في تحسين عملية المراجعة من خلال استقلال المراجع، والذي بدوره يؤدي إلى زيادة ثقة المستخدمين في تقارير المراجعة ومن ثم زيادة الثقة في مهنة المراجعة. أما دراسة يوسف (2015) فقد اشارت إلى أن تقديرات مرجعي الحسابات في ظل المراجعة المشتركة لمخاطر الغش في القوائم المالية وكفاءتهم في اكتشاف ذلك الغش والتقرير عنه وسلامة رأيهم يكون أعلى مقارنة بمراجعي الحسابات الذين يؤدون عملية المراجعة من خلال المراجعة الفردية. ودراسة الشاهين (2015) والتي هدفت إلى إختبار أثر تقييم مراجع الحسابات لمخاطر المراجعة في جودة عملية المراجعة في سوريا، وتوصل الباحث من خلال دراسته لنتائج أهمها أن تقييم مراجع الحسابات لمخاطر عملية المراجعة يؤثر تأثيراً جوهرياً في جودة تقرير المراجع كما تشير النتائج إلى أهمية استخدام بعض المؤشرات المالية لقياس فاعلية رأي مراجع الحسابات في مدى استمرارية الشركات الخاضعة للمراجعة. بينما اقترحت دراسة محمود (2013) منهج يتضمن مجموعة من المحاور لتطوير ممارسة المراجعة المشتركة في ضوء جودة

السؤال الثالث: هل يؤثر مدخل المرجعة المشتركة في التخفيف

من مخاطر الاكتشاف للمراجعة في البيئة الليبية؟

4. فرضيات الدراسة:

للإجابة على أسئلة الدراسة يمكن صياغة فرضيات للنتائج المتوقعة للدراسة الحالية من خلال النتائج النظرية المستنبطة من الإطار النظري والخروج بالفرضيات التالية:

الفرضية الرئيسية: يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لمدخل المراجعة المشتركة على التخفيف من مخاطر عملية المراجعة الخارجية في البيئة الليبية. ولإختبار الفرضية الرئيسية تم صياغة الفرضيات الفرعية التالية:

الفرضية الفرعية الأولى:

يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لمدخل المرجعة المشتركة على التخفيف من المخاطر الملازمة لعملية المراجعة في البيئة الليبية.

الفرضية الفرعية الثانية:

يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لمدخل المرجعة المشتركة على التخفيف من المخاطر الرقابية لعملية المراجعة في البيئة الليبية.

الفرضية الفرعية الثالثة:

يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لمدخل المرجعة المشتركة على التخفيف من مخاطر الاكتشاف لعملية المراجعة في البيئة الليبية.

5. أهداف الدراسة

تسعى هذه الدراسة إلى التعرف على مفهوم وأهمية وأهداف المراجعة المشتركة، وتهدف بشكل أساسي إلى اختبار دور المراجعة المشتركة في تقليل مخاطر المراجعة الثلاثة (الملازمة، الرقابية، الاكتشاف). ويتفرع من الهدف الرئيسي الأهداف الفرعية التالية:

لقد أوضحت العديد من الدراسات السابقة مخاطر المراجعة المختلفة سواء كانت المخاطر الملازمة أو مخاطر الرقابة أو مخاطر الاكتشاف والتي يتعرض لها المراجع أثناء استخدامه لأساليب المراجعة التقليدية (نجاتي، 2020؛ والعواد، 2020؛ معيوف وآخرون، 2020؛ عبد الجليل ويونس، 2017). وقد بينت هذه الدراسات أن هناك ضرورة لتطوير الأساليب التقليدية المستخدمة في عملية المراجعة الخارجية. ويشير كلا من عبد القوي وآخرون (2018) ومحمد (2020) إلى مدخل المراجعة المشتركة كأحد الاتجاهات الحديثة في مهنة المراجعة الخارجية والذي يتوقع أن يكون له دور في رفع جودة المراجعة وتقليل المخاطر التي يتعرض لها المراجع في بيئة الأعمال مما يحقق المزيد من الثقة في القوائم المالية. إلا أنه لوحظ ندرة البحوث التي تناولت هذه العلاقة بصفة عامة وعلى حد علم الباحثين في هذه الدراسة أنه لم يتم إختبار تأثير هذا الإتجاه على مخاطر المراجعة في البيئة الليبية. لذلك تتمثل مشكلة الدراسة الحالية في السؤال الرئيسي التالي:

هل يؤثر مدخل المرجعة المشتركة في التخفيف من مخاطر

المراجعة الخارجية في البيئة الليبية؟

ويمكن الإجابة على السؤال الرئيسي للدراسة من خلال الأسئلة الفرعية التالية:

السؤال الأول: هل يؤثر مدخل المرجعة المشتركة في التخفيف

من المخاطر الملازمة للمراجعة في البيئة الليبية؟

السؤال الثاني: هل يؤثر مدخل المرجعة المشتركة في التخفيف

من المخاطر الرقابية للمراجعة في البيئة الليبية؟

8. الإطار النظري للدراسة

يتناول الإطار النظري للدراسة مفهوم المراجعة المشتركة ومفهوم مخاطر مهنة المراجعة وعلاقة المراجعة المشتركة مع مخاطر المراجعة المختلفة على النحو التالي:

أولاً: مفهوم المراجعة المشتركة

تعتبر المراجعة المشتركة عملية منظمة لتقديم الأدلة المتعلقة بتأكيدات الإدارة عن الأحداث والأنشطة الاقتصادية، وذلك لتحديد درجة التوافق بين هذه التأكيدات والمعايير الموضوعية وتوصيل النتائج للأطراف المعنية، وقد اتفق عدد من الباحثين على تعريفها بأنها عملية تتم بواسطة اثنين أو أكثر من مراجعي الحسابات يتم الاتفاق بينهم على تخصيص وتوزيع مهام عملية المراجعة والذي يتوقف على تنفيذ برنامج مراجعة واحد ويتم بشكل مشترك بحيث يستطيع كل مراجع الاطلاع على أعمال واستنتاجات المراجع الآخر ومن ثم يقوم كليهما بالتوقيع على تقرير موحد وفي حال وجود اختلاف بينهما يجب أن يحتوي التقرير وجهة نظر كل منهما وبعد اصدار هذا التقرير يصبح جميع مراجعي الحسابات مسؤولين بالتضامن عن مدى دقة المعلومات الواردة في تقرير المراجعة (محمد 2020؛ لأشين، 2018؛ ابراهيم، 2018؛ ونشوان، 2017؛ Holm & Thinggaard, 2016؛ محمود، 2013؛ Baldauf and steckel, 2012).

في ضوء ما سبق يمكن القول بأن المراجعة المشتركة هي شكل جديد من أشكال مراجعة الحسابات يهدف إلى التوصل إلى تأكيد معقول بشأن خلو القوائم المالية من التحريفات الجوهرية، وذلك بمراجعة القوائم المالية بواسطة مكثبي مراجعة

- إختبار دور المراجعة المشتركة في التخفيف من المخاطر الملازمة للمراجعة في ليبيا.
- إختبار دور المراجعة المشتركة في التخفيف من المخاطر الرقابية للمراجعة في ليبيا.
- إختبار دور المراجعة المشتركة في التخفيف من مخاطر الاكتشاف للمراجعة في ليبيا.

6. أهمية الدراسة

تستمد الدراسة الحالية أهميتها من النقاط التالية:
* تتناول هذه الدراسة موضوع المراجعة المشتركة والذي يعتبر من الاتجاهات الحديثة التي يتم التركيز عليها من أجل الارتقاء بمهنة المراجعة.
* قلة الدراسات في البيئة الليبية والتي تتعلق بمدخل المراجعة المشتركة بشكل عام، كما تعتبر هذه الدراسة هي الأولى حسب علم الباحثين والتي تتناول تأثير المراجعة المشتركة في تقليل مخاطر المراجعة المختلفة.
* من المتوقع أن تسهم هذه الدراسة من الناحية العملية في حث المؤسسات ذات العلاقة بإصدار القرارات التي تشجع تبني مدخل المراجعة المشتركة بين مكاتب المراجعة.

7. حدود ونطاق الدراسة

تهدف هذه الدراسة بشكل رئيسي إلى قياس تأثير مدخل المراجعة الخارجية المشتركة على التخفيف من مخاطر مهنة المراجعة، وتقتصر على آراء المراجعين الخارجيين العاملين في مكاتب المراجعة المعتمدة في نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين والعاملة في مدينة بنغازي. وأعضاء هيئة التدريس بقسم المحاسبة بجامعة بنغازي.

- 2- تحسين جودة المراجعة وذلك لتجمع خبرات المراجعين القائمين بالمراجعة المشتركة، وزيادة موثوقية القوائم المالية، وتخفيض التركيز السوقي لمهنة المراجعة.
- 3- التغلب على التحديات والصعوبات لتفادي تحمل المسؤولية القانونية المشتركة، وذلك لعمق المناقشة في الأمور الجوهرية بين القائمين بالمراجعة المشتركة.
- 4- تفادي الإختناقات الناتجة عن ضيق وقت المراجع في أوقات الذروة، وذلك لأنه لا يتم مضاعفة مهام المراجعة بشكل تام.
- 5- الحد من إعادة صياغة القوائم المالية وتحقيق جودة التقرير المالي مع زيادة دقة تقرير المراجعة، وسرعة الاستجابة للقرارات المعدلة في التقرير، وتزيد المراجعة المشتركة من احتمال اكتشاف الأخطاء المادية المتمثلة في تبويب القوائم المالية، وذلك لوجود تدقيق من مراجع آخر، كما تزيد من قدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء وتؤثر على نيته في التقرير عنها.
- 6- زيادة المسؤولية القانونية والأخلاقية للمراجعة المشتركة عن نتائج عملية المراجعة أمام إدارة المنشأة والمستثمرين والرأي العام المالي والاقتصادي.
- 7- تعزيز استقلالية المراجع، الأمر الذي يكسب مكاتب المراجعة القائمة بعملية المراجعة المشتركة شهرة كبيرة في سوق مراجعة الحسابات.
- 8- تساعد المراجعة المشتركة في نقل الخبرة بين مكاتب المراجعة القائمين بتنفيذها.
- 9- تؤدي المراجعة المشتركة إلى تخفيض عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والجهات الخارجية التي تعنى بالقوائم المالية وتحقق

منفصلين ومستقلتين، يشتركان في مجهود واحد وإصدار تقرير واحد موقع عليه كل منهما مع تحمل المسؤولية بصورة تضامنية. وتعتبر المراجعة المشتركة مدخل عملي يسعى لتحسين جودة عملية المراجعة من خلال زيادة القدرة على الحد من مخاطر المراجعة الناشئة عن المراجعة الفردية، حيث أنه أسلوب عملي لمعالجة أوجه القصور في عملية المراجعة من خلال منع الغش والتلاعب في القوائم المالية (نشوان، 2017)، كما أنها تساهم في المحافظة على استقلالية المراجع وذلك لأن الشركة تتكبد تكلفة أعلى للحصول على رأي اثنين من المراجعين بدل من مراجع واحد (الجبر والسعدون، 2014). حيث أن التقرير الصادر عن المراجعة المشتركة يكون أكثر فاعلية وكفاءة لأنه صادر من خبرة المراجعين الفنية والمالية مجتمعة، ولأن مجموع تلك الخبرات تكون أكبر وأقوى من خبرة أحدهما فقط، وكذلك أن جودة وكفاءة المراجعة تزداد لأن أحد المراجعين قد يكتشف خطأ لم يتمكن المراجع الآخر من اكتشافه (إبراهيم، 2018).

يعتبر مدخل المراجعة المشتركة من الأساليب الحديثة والتي يسعى إلى التغلب على الانتقادات الموجهة لمهنة المراجعة، حيث يهدف لتحسين جودة الخدمات المنوطة بها هذه المهنة. ومن أهم المزايا التي يمكن أن يحققها هذا الأسلوب هي (إبراهيم ويعقوب، 2020؛ محمد، 2020):

- 1- تحقيق التوازن في تقسيم العمل بين القائمين بالمراجعة المشتركة من حيث إعداد خطة المراجعة وتجميع أدلة الإثبات وإعداد تقرير المراجعة وذلك بشرط أن يكون التقسيم فعلياً.

المراجعة، وعند تصميم إجراءات المراجعة الملائمة، وكذلك عند تجميع وتقييم أدلة وقرائن المراجعة وذلك في سبيل إبداء الرأي الفني المحايد في القوائم المالية محل المراجعة كوحدة واحدة (عبدالرازق، 2017). وقد عرف المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين مخاطر المراجعة بأنها "الخطر الناتج عن الفشل الغير مقصود من المراجع في تقديم رأيه بشكل ملائم عن قوائم مالية تتضمن تحريفات جوهرية" (AICPA, 2006, p:01). أي أنه الخطر الذي يؤدي إلى فشل مراجع الحسابات دون قصد في إصدار رأي غير مناسب حول عدالة القوائم المالية عندما تكون هذه القوائم محرفة تحريفاً مادياً (لاشين، 2018، مباركة وآخرون 2019). كما تعرف أخطار المراجعة من ناحية أسبابها، من حيث التفرقة ما بين ما يطلق عليه خطر المراجعة الكلي وخطر المراجعة على مستوى الحساب الواحد، فالخطر الكلي هو إصدار المراجع رأي غير صحيح عن القوائم المالية بدون قصد لأنه لم يكتشف الأخطاء الجوهرية المتعلقة بالقوائم المالية، بينما الخطر الجزئي يكون ناتج عن وجود خطأ جوهري وهام في إحدى الحسابات والمراجع لم يتمكن من اكتشاف هذا الخطأ (عبدالعزيز وآخرون، 2017). وهذه المخاطر تؤثر في رأي مراجع الحسابات بحيث أن المراجع لا يستطيع الحد من كل مخاطر المراجعة بشكل نهائي، وبالتالي لا يستطيع الحصول على تأكيد مطلق بخلو البيانات من أي أخطاء جوهرية، حيث أن هذه الأخطاء عادة ما تحدث في أي شركة نتيجة ضعف أنظمة الرقابة الداخلية أو بسبب طبيعة عمل الشركة محل المراجعة (العود، 2020). ووفقاً لما تم سرده سابقاً يمكن تعريف مخاطر المراجعة بأنها تنتج عن فشل المراجع في اكتشاف الأخطاء

قيمة مضافة للمعلومات التي تتضمنها القوائم المالية وتقرير المراجع.

10- تؤدي المراجعة المشتركة إلى تحسين تقدير الأرباح القابلة للتحقيق حيث يكون ذلك التقدير أكثر معقولة في الشركات التي يتم فيها إجراء المراجعة المشتركة مقارنة بالشركات التي تجرى فيها عملية المراجعة الفردية.

11- تؤدي المراجعة المشتركة إلى زيادة دقة تقرير المراجع وزيادة ثقة مستخدميه في المعلومات التي يتضمنها.

12- يترتب على المراجعة المشتركة التحديد الواضح للسلطة والمسؤولية لكل من مكنتي المراجعة، وكذلك وضع السياسات والإجراءات اللازمة للتنفيذ بدرجة عالية من الكفاءة.

ثانياً: مفهوم مخاطر المراجعة

الهدف الرئيسي من عملية المراجعة هو قيام المراجع الخارجي بأبداء رأيه المهني حول مدى صدق وعدالة القوائم المالية من خلال تقرير المراجعة، ونظراً لما تكتنفه عملية المراجعة من عدة مخاطر قد يتعرض لها المراجع اثناء قيامه بعمله لذلك كان لا بد أن يكون المراجع على دراية بهذه المخاطر، حيث يعرف الخطر بشكل عام بأنه عدم التأكد من وقوع خسارة معينة (مباركة وآخرون، 2019). ويقصد بالخطر في المراجعة أنه على المراجع قبول مستوى ما من عدم التأكد عند تنفيذ عملية المراجعة، فالمراجع يعلم بأن الخطر موجود وعليه أن يتعامل معه على نحو ملائم حيث يصعب قياس معظم مخاطر المراجعة (عبد الجليل ويونس، 2017). وتعتبر المخاطرة التي تتضمنها عملية المراجعة من العوامل الهامة التي يجب أن يأخذها المراجع في الاعتبار سواء عند اختياره للعميل أو عند تخطيطه لعملية

من ناحية أخرى تقسم المخاطر إلى الخطر الملازم، وخطر الرقابة، وخطر الاكتشاف، وعرفت المنظمات المهنية الخطر الملازم على أنه مخاطر ملازمة تتعلق بطبيعة العنصر أو الحساب المعني، أو هي قابلية حدوث خطأ مادي مؤثر على رصيد حساب أو مجموعة معاملات متشابهة بشكل فردي أو مدججة مع أخطاء في أرصدة أو مجموعات أخرى مع افتراض عدم وجود أنظمة رقابة داخلية ذات علاقة، كما عرفت بأنها قابلية الحسابات للتضليل الهام نسبياً قبل تطبيق إجراءات الرقابة الداخلية، كذلك فهي المخاطر الناتجة عن احتمال وجود انحراف مادي في بند معين أو نشاط معين أو مجموعة الانحرافات في بنود معينة بحيث لو جمعت هذه الانحرافات ستصبح انحرافات مادية، وهذه المخاطر عادة ترتبط بطبيعة عمل الشركة محل المراجعة وطبيعة أرصدة حساباتها أو نوع العمليات وبيئة العمل، ومن الجدير بالذكر أنه يتم تجاهل نظام الرقابة الداخلية عند تحديد هذه المخاطر، أو يفترض وجود نظام رقابة داخلية غير فعال، وعادة ما توجد العديد من العوامل التي تؤثر بصفة عامة على المخاطر المتلازمة مثل موسمية النشاط لشركة العميل، وطبيعة الأخطاء المحتملة، ودرجة تعرض الحسابات للغش والسرقية، والصناعة التي ينتمي إليها العميل، ومعدل دوران الإدارة ومجلس الإدارة، والمركز المالي للعميل، (العواد وآخرون، 2020؛ مباركة وآخرون، 2019؛ لاشين، 2018؛ عيسى، 2018).

أما خطر الرقابة فهو الخطر الناتج عن فشل الرقابة الداخلية في منع أو اكتشاف وتصحيح التحريفات في الوقت المناسب وهذه التحريفات قد تكون جوهرية بشكل مستقل أو

الجوهرية والتحريفات المقصودة وغير المقصودة وهذا بدوره ينعكس على عدالة القوائم المالية ويؤثر فيها سلباً.

توجد عدة مستويات لمخاطر المراجعة منها المخاطرة المخططة أي المخاطر المرغوبة أو المستوى المسموح به من المخاطر، وهذه المخاطرة مجرد تقدير أولي لاحتمال وجود خطأ جوهري في القوائم المالية محل المراجعة، بمعنى قبول المراجع لمستوى معين من عدم التأكد عند أداء مهمة المراجعة، وذلك بسبب عدم التأكد من فاعلية نظام الرقابة الداخلية للعميل، ويتم تحديد مستواها قبل البدء في إجراءات المراجعة وقبل حتى تقييم نظام الرقابة الداخلية، بينما يشير النوع الثاني من المخاطر إلى ما يعرف بالمخاطر النهائية، وهي المستوى النهائي للمخاطر والذي يقدره المراجع بعد إتمام جميع إجراءات المراجعة التحليلية والتفصيلية، وفيها احتمال أن يصدر المراجع رأي غير ملائم عن القوائم المالية بعد مراجعتها أو إعطاء رأي نظيف عن قوائم مالية محرفة تحريفاً جوهرياً نتيجة فشله في اكتشاف هذه الأخطاء، أو يصدر رأي متحفظ عن قوائم مالية غير محرفة تحريفاً جوهرياً، أما المخاطرة الفعلية فهي تعبر عن المستوى الحقيقي للمخاطرة والذي لا يعلمه المراجع وتجعل منه يخفق في تعديل رأيه بالبيانات المالية المحرفة تحريفاً مادياً، وهذا المستوى يكون موجود فقط من الناحية النظرية، وأخيراً مخاطر المسؤولية المهنية فهي نتيجة احتمال تعرض مكتب المراجعة للخسائر نتيجة لتعويضه للشركة التي قام بمراجعتها عن أي ضرر تتعرض له نتيجة لتقريره الخاطئ عن عدالة قوائمها المالية، كذلك الخسائر التي يتعرض لها بسبب اهتزاز مكانته وسمعته لدى العميل بصفة خاصة وفي مجتمع الأعمال بصفة عامة (عبدالعزیز وآخرون، 2017).

عكسية بين خطر الاكتشاف والتحريفات الجوهرية عند مستوى معين، فكلما كان خطر الاكتشاف أقل كلما كانت أدلة المراجعة المطلوبة من المراجع أكثر دقة وإقناعاً، وعلى المراجع أن يقلل من هذه المخاطر ببذل العناية المهنية الكافية، وخطر الاكتشاف يتضمن عنصرين هما، خطر الفحص التحليلي، وهو احتمال فشل إجراءات المراجعة التحليلية في اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية في القوائم المالية والتي لم تكتشف أو يمنع حدوثها في ظل نظام الرقابة الداخلية للشركة. وخطر الاختبارات التفصيلية، وهو الخطر الناتج عن عدم إمكانية اكتشاف المراجع للأخطاء المادية وذلك بسبب فشل إجراءات المراجعة والأدلة المستخدمة في أن تكشف الأخطاء الموجودة في أرصدة الحسابات أو العمليات المهمة، أو أن يكون هناك خطأ جوهري يوجب رفض هذه النتائج ولم يتم اكتشافه عن طريق نظام الرقابة الداخلية وإجراءات المراجعة التحليلية والمناسبة (الشاهين، 2015؛ أحمد، 2019).

ثالثاً: العلاقة بين المراجعة المشتركة ومخاطر المراجعة

تعتبر المراجعة المشتركة مدخل عملي يسعى لتحسين جودة عملية المراجعة من خلال زيادة فاعلية وكفاءة مهنة المراجعة ومساعدتها في التخفيف من مخاطر المراجعة والتي قد تحدث بسبب القصور في المراجعة الفردية، فالتأكيد الذي يقدمه المراجع حول خلو القوائم المالية من أي تحريفات أو أخطاء بسبب التظليل أو الخطأ يكون أكثر فاعلية في المراجعة المشتركة عنه في المراجعة الفردية، وذلك من خلال التعاون والتنسيق بين المراجعين فقد يكتشف أحد المراجعين خطأ لم يكتشفه المراجع الآخر (يوسف، 2015). ومن ثم فإنه من المتوقع أن يكون

عندما تجتمع مع تحريفات أرصدة أو عمليات أخرى، والمقصود به إمكانية حدوث تحريف في رصيد حساب معين لا يستطيع نظام الرقابة الداخلية اكتشافه في الوقت المناسب بسبب القصور في نظام الرقابة الداخلية، أي أنه يعتبر خطر التظليل الهام نسبياً والذي لا يكتشف أو تتم الحماية منه عن طريق إجراءات الرقابة الداخلية المعمول بها بالمنشأة (لأشين، 2018؛ عبدالعزيز وآخرون، 2017؛ قريط وآخرون، 2017).

ويقصد بخطر الاكتشاف احتمال فشل المراجع في اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية في القوائم المالية التي لم يتم منع حدوثها أو اكتشافها من خلال نظام الرقابة الداخلية المحاسبية (عبدالعزیز وآخرون، 2017). وهي تلك المخاطر التي تبين أن إجراءات المراجع لم تكتشف أي أخطاء هامة في أرصدة الحسابات سواء فردية أو مدمجة في عمليات أخرى (العواد وآخرون، 2020). لذلك يمكن اعتباره الخطر الناتج عن فشل أدلة المراجعة في اكتشاف الأخطاء التي تتجاوز الأخطاء المقبولة في مجموعة معينة من البيانات، وما يجب ملاحظته أن هذا الخطر يقع داخل نطاق سيطرة المراجع حيث يمكنه التحكم فيه وتعديله، فهذا الخطر ينشأ من طبيعة ونوعية وقوة إجراءات المراجعة المختارة من قبل المراجع من أجل تقليص خطر المراجعة إلى أدنى مستوى ممكن، وليس كما في مخاطر الملازمة والمخاطر الرقابية واللذان تتحددان وفق طبيعة ونشاط العميل ونظام الرقابة الداخلية لديه، أي إنهما يقعان خارج نطاق سيطرته، ومخاطر الاكتشاف دائماً موجودة حتى وإن تمت المراجعة بشكل كامل، أي حتى إن كانت عملية المراجعة تفصيلية ودقيقة لا يمكن تجنب هذه المخاطر كلياً (مرجع سابق، 2020)، حيث توجد علاقة

2018؛ عبد القوي وآخرون، 2018؛ يوسف، 2015) ومن خلالها يمكن استنباط الاستنتاج النظري الثاني والمتمثل في وجود تأثير إيجابي لمدخل المرجعة المشتركة على التخفيف من المخاطر الرقابية لعملية المراجعة في البيئة الليبية.

هذا بالإضافة إلى خطر الاكتشاف وهو الخطر الناتج عن فشل الإجراءات الأساسية للمراجعة في اكتشاف الأخطاء والتحريفات في رصيد أي حساب أو مجموعة من العمليات والتي يمكن أن تكون جوهرية بصفة مستقلة أو إذا وجدت مع أرصدة حسابات أخرى، فهنا تساهم المراجعة المشتركة في تقليل هذا النوع من الأخطار من خلال تطبيق أفضل إجراءات المراجعة بالاستعانة بخبرات أعضاء فريق العمل وتطبيق معايير المراجعة مقبولة التطبيق، حيث أن المراجعة المشتركة تسمح بالتعاون وتوحيد الفكر والمناقشة المتبادلة والانسجام بين أعضاء فريق عمل المراجعة المشتركة بما يضمن عدم تكرار مهام المراجعة من قبل أعضاء الفريق وإصدار تقرير مراجعة واحد مشترك (متولى، 2013). وهذا يأتي في نفس سياق الدراسات السابقة (محمد 2020؛ عبد القوي وآخرون، 2018؛ قريط وآخرون، 2017؛ الشاهين، 2015) والذي يمكن أن يبنى عليه في استنباط الاستنتاج النظري الثالث والمتمثل في وجود تأثير إيجابي لمدخل المرجعة المشتركة على التخفيف من مخاطر الاكتشاف لعملية المراجعة في البيئة الليبية.

ولاختبار صحة الاستنتاجات النظرية واختبار فرضيات الدراسة قام الباحثين بتجميع بيانات على البيئة الليبية وتحليلها والخروج بالنتائج لقبول أو رفض فرضيات الإطار النظري للدراسة من خلال الجزء المتبقي من الدراسة.

9. الدراسة الميدانية والنتائج والتوصيات

يتناول هذا الجزء من الدراسة عرض المنهجية المتبعة في الجانب الميداني والأساليب الإحصائية المستخدمة وتحليل

للمراجعة المشتركة دور مهم في تخفيف مخاطر المراجعة الملازمة، والمخاطر الرقابية، ومخاطر الاكتشاف.

في هذا الصدد يبين مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي المخاطر الملازمة بأنها استعداد أي حساب للخطأ والذي يكون جوهرياً إذا اجتمع مع أخطاء في أرصدة أخرى مع عدم وجود إجراءات رقابة متعلقة به (علي، 2009). وهنا يكمن دور المراجعة المشتركة من حيث المساهمة في تقليل الخطر المتلازم من خلال فاعلية وقوة التنسيق والتعاون والتخطيط بين مكاتب المراجعة القائمين بها وخصوصاً إذا كان أحدهما من المكاتب الكبرى، مما يترتب على ذلك زيادة فاعلية أجهزة رقابة الجودة المتبادلة بين المكاتب وإصدار رأي مشترك أكثر واقعية (لاشين، 2018). وهذا ما أكدت عليه الدراسات السابقة (إبراهيم ويعقوب، 2020؛ قريط وآخرون، 2017؛ يوسف، 2015)، والتي يمكن استخدامها في استنباط الاستنتاج النظري الأول للدراسة الحالية والمتمثل في وجود تأثير إيجابي لمدخل المرجعة المشتركة على التخفيف من المخاطر الملازمة لعملية المراجعة في البيئة الليبية.

في نفس السياق ومن خلال توضيح خطر الرقابة بأنه فشل الرقابة الداخلية في منع واكتشاف الأخطاء التي تحدث في رصيد حساب واحد أو مجموعة من العمليات وهذه الأخطاء قد تكون جوهرية بصفة مستقلة أو عندما تكون مجتمعة، فهنا يكمن دور المراجعة المشتركة في كون كل مكتب من مكاتب المراجعة مسؤول مسؤولية تضامنية عن الجزء المخصص له من الأعمال التي قام بأدائها، أي أن هذا النوع من المراجعة يحقق التضامن في المسؤولية بشكل عام عن أي تحريفات أو أخطاء بالقوائم المالية وعن الرأي الوارد بتقرير المراجعة مع تخصيص المسؤولية عن الجزء المخصص لكل مكتب (عبد الرحمن، 2019). وهذا ما أكدت عليه الدراسات السابقة (لاشين،

وشبكة المعلومات الإلكترونية (الانترنت) والتي تساهم في إثراء الدراسة بشكل علمي، وذلك في سبيل التعرف على الأسس والطرق العلمية السليمة التي تشكل الأساس العلمي الذي تستند إليه هذه الدراسة، للحصول على أحدث المعلومات حول موضوع الدراسة كمصادر ثانوية.

كما تم تصميم صحيفة استبيان كأداة للدراسة، بحيث تتناسب مع متغيراتها وتم استخدامها في جمع البيانات والتي تم تطويرها من خلال الدراسات السابقة (محمد 2020؛ لاشين، 2018؛ عبد القوي، 2017؛ يوسف، 2015؛ الشاهين، 2015؛ محمود، 2013؛ فريط وآخرون، 2017)، وقد تم تصميمها بطريقة تمكن المشاركين من إعطاء آرائهم بكل سهولة ويسر، ووزعت على عينة الدراسة عدد 110 استمارة، حيث تم استرجاع عدد 91 استمارة منها 12 غير صالحة للتحليل، وبذلك يكون عدد الاستمارات الخاضعة للتحليل 79 استمارة، وأن نسبة الاستمارات الخاضعة للتحليل تقريبا 72%. والجدول رقم (1) يبين ملخص عدد الاستمارات الموزعة والتي تم استرجاعها والقابلة للتحليل الإحصائي. ولاختبار مقياس الاستبانة فقد تم اعتماد مقياس ليكرت المكون من خمس درجات لتحديد مستوى الموافقة لكل بند من بنودها، وذلك كما هو موضح في الجدول رقم (2)

البيانات واختبار الفرضيات والناتج والتوصيات وذلك على النحو التالي:

أولاً: منهجية الدراسة:

تعمل منهجية الدراسة على محاولة ربط الجانب النظري للدراسة مع ما هو متحقق من الجانب الميداني لها وإمكانية الاستفادة من ذلك في تحقيق أهداف الدراسة. وقد اعتمدت هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، وهذا المنهج يقوم على تفسير دقيق وتفصيلي للوضع الراهن من حيث تحديد ظروفه ومكوناته وابعاده وتوصيف العلاقات بينها بهدف الانتماء إلى توصيف علمي دقيق ومتكامل للظاهرة أو المشكل (النجار وآخرون، 2017).

مجتمع وعينة الدراسة: يتضمن مجتمع الدراسة أعضاء هيئة التدريس العاملين بجامعة بنغازي وكذلك المراجعين العاملين بمكاتب المراجعة المعتمدة من نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين والذي تم تحديدهم والحصول على معلومات للتواصل معهم من خلال سجلات نقابة المحاسبين فرع بنغازي. وذلك للتعرف على وجهة نظر كل منهم فيما يتعلق بموضوع الدراسة.

مصادر جمع البيانات: تم الاستعانة بالكتب والأبحاث والمراجع العلمية سواء العربية أو الأجنبية المنشورة والأطروحات المطبوعة

جدول رقم (1) الاستثمارات الموزعة والمستلمة والصالحة للتحليل الإحصائي

أعضاء هيئة تدريس		المراجعين الخارجيين		البيان
النسبة %	العدد	النسبة %	العدد	
100%	63	100%	74	استثمارات موزعة
72%	62	89%	65	استثمارات مستلمة
0	0	16%	12	استثمارات غير صالحة للتحليل الإحصائي
72%	62	72%	35	استثمارات صالحة للتحليل الإحصائي

الجدول رقم (2) اختبار مقياس الاستبانة

الدرجة	1	2	3	4	5
مستوى الملاءمة	لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة

كما تم وضع مقياس ترتيبي للأرقام الظاهرة في نتائج الاختبارات وذلك من أجل إعطاء الوسط الحسابي مدلولاً باستخدام المقياس الترتيبي للأهمية، وذلك للاستفادة منها فيما بعد عند تحليل النتائج، وذلك كما هو موضح في الجدول رقم (3).

الجدول رقم (3) مقياس لتحديد الأهمية النسبية للوسط الحسابي

مستوى الموافقة	الوسط الحسابي
لا أوافق بشدة	من 1 إلى أقل من 1.8
لا أوافق	من 1.8 إلى أقل من 2.6
محايد	من 2.6 إلى أقل من 3.40
أوافق	من 3.40 إلى أقل من 4.2
أوافق بشدة	4.2 - أقل من 5

القياس للاستبانة، وقد بلغت درجة اعتمادية هذه الاستبانة حسب معيار كرو نباخ ألفا 0.889% وهي نسبة مقبولة وذات اعتمادية عالية لنتائج الدراسة الحالية.

خصائص عينة الدراسة: يستعرض هذا الجزء توزيع خصائص عينة الدراسة لكل من المراجعين الخارجيين وأعضاء هيئة التدريس، حيث تعكس البيانات في الجدول رقم (4) أن ما

اختبارات الصدق والثبات: قام الباحثون بإخضاع الاستبانة لاختبارات الصدق الظاهري وثبات أداة القياس حيث تم عرض الاستبانة على عدد من الخبراء المتخصصين من أساتذة جامعة بنغازي من ذوي الخبرة والاختصاص بعلم المحاسبة، و تم الأخذ بالمقترحات والتوصيات الواردة منهم حول عباراتها، وجرى التعديل وفقاً لأرائهم. كما قام الباحثون باستخدام اختبار (كرو نباخ ألفا) لقياس مدى الاعتمادية وثبات أداة

الثقة في مصداقيتها. وأن نسبة الأفراد الذين تزيد خبرتهم عن 5 سنوات تمثل 63% من المراجعين الخارجين وأعضاء هيئة التدريس وهذه النسبة عالية، وهذا يشير إلى أن المشاركين في الدراسة يتمتعون بخبرات مهنية عالية وهذا يرفع من مدى الثقة في الاجوبة باعتبار أنهم على فهم أكثر بموضوع الدراسة يمكنهم من الإجابة بشكل مناسب.

نسبته 100% لديهم مؤهلات علمية جامعية وما فوق في تخصص المحاسبة مما يعني أن لديهم من التأهيل العلمي والتخصص ما يساعد على فهم موضوع الدراسة وبالتالي تأثير إيجابي على نتائجها، بالإضافة الى ان تخصصهم محاسبة ما يمكنهم من فهم أسئلة الاستبيان ومن ثم الإجابة عليها بدقة، وهذا يؤكد وجود مؤشر قوي على صحة نتائج الدراسة ويزيد

الجدول رقم (4) خصائص عينة الدراسة

الخصائص	الفئات	التكرار	النسبة المئوية
التخصص العلمي	محاسبة	79	100%
	إدارة اعمال	-	-
	اقتصاد	-	-
	تمويل ومصارف	-	-
المؤهل العلمي	دبلوم عالي	-	-
	بكالوريوس	35	44%
	ماجستير	27	34%
	دكتوراة	17	22%
	أخرى	-	-
الوظيفة	مراجع حسابات	45	57%
	عضو هيئة تدريس	34	43%
سنوات الخبرة	5 سنوات او أقل	29	37%
	6 - 10 سنوات	17	22%
	11 - 15 سنة	16	20%
	16 - 20 سنة	10	13%
	21 سنة فأكثر	7	8%

T للعينه الواحدة (One Sample T test) للتحليل الاستدلالي لفقرات الاستبيان، ويتم قبول فرضيات الدراسة إذا كان المتوسط الحسابي أعلى من (3) ومستوى الدلالة أقل من 0.05.

ثانياً: تحليل البيانات واختبار الفرضيات

خصص هذا الجزء من الدراسة لعرض وتحليل أجوبة عينة الدراسة على الاسئلة المتعلقة بتأثير اسلوب المراجعة المشتركة في تخفيف مخاطر المراجعة من خلال التحليل الوصفي باستخدام المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، كما تم استخدام اختبار

قد نالت أقل متوسط وهو (3.709)، والذي يشير إلى أن للمراجعة المشتركة تأثير في تخفيف مخاطر نوع الصناعة التي ينتمي إليها العميل. وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع الفقرات تساوي 3.9566، وقيمة t المحسوبة تساوي 11.330 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.98، ومستوى الدلالة تساوي 0.001 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لمدخل المراجعة المشتركة على التخفيف من المخاطر الملازمة لعملية المراجعة في البيئة الليبية عند مستوى الدلالة 5% وبالتالي قبول الفرضية الفرعية الأولى.

ويبين الجدول رقم (5) آراء مفردات عينة الدراسة في المحور الأول والمتمثل في وجود تأثير لمدخل المراجعة المشتركة على التخفيف من المخاطر الملازمة لعملية المراجعة في البيئة الليبية. ومن خلال تحليل إجابات العينة نلاحظ أن جميع العبارات لها متوسط حسابي أعلى من (3) مما يعني بأن هناك اتجاهًا واتفاقًا من قبل جميع فئات الدراسة يدل على اتفاقهم بأن لمدخل المراجعة المشتركة تأثير على التخفيف من المخاطر الملازمة لعملية المراجعة في البيئة الليبية، حيث نلاحظ بأن العبارة رقم (3) قد تحصلت على أعلى متوسط وهو (4.177) والذي يشير إلى أن للمراجعة المشتركة تأثير في تخفيف مخاطر طبيعة عمليات المؤسسة وطبيعة الأخطاء المحتملة. بينما نجد بأن العبارة رقم (4)

جدول (5) تأثير مدخل المراجعة المشتركة على التخفيف من المخاطر الملازمة لعملية المراجعة

العينة بالكامل			البيان	ت	
Std. Deviation	N	Mean			
0.7506353	79	3.974684	تؤثر المراجعة المشتركة في تخفيف مخاطر مومية النشاط	1	
0.868878	79	4.037975	تؤثر المراجعة المشتركة في تخفيف مخاطر حجم المؤسسة محل المراجعة .	2	
0.7117961	79	4.177215	تؤثر المراجعة المشتركة في تخفيف مخاطر طبيعة عمليات المؤسسة وطبيعة الأخطاء المحتملة .	3	
0.7704794	79	3.708861	تؤثر المراجعة المشتركة في تخفيف مخاطر نوع الصناعة التي ينتمي إليها العميل.	4	
0.9387265	79	3.924051	تؤثر المراجعة المشتركة في تخفيف مخاطر الضغوط التشغيلية والتنظيمية للعميل.	5	
0.7471682	79	4	تؤثر المراجعة المشتركة في تخفيف مخاطر التغيرات في الإجراءات والأنظمة .	6	
0.7844645	79	3.9566	تؤثر المراجعة المشتركة في تخفيف مخاطر تقييم الأداء المالي للمؤسسة ومقارنته مع المؤسسات المماثلة العاملة في نفس قطاع الصناعة.	7	
T	Sig	Std. Deviation	N	Mean	اختبار تي للمحور الرئيسي
11.330	10.00	0.5071	79	3.9566	يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لمدخل المراجعة المشتركة في التخفيف من المخاطر الملازمة لعملية المراجعة في البيئة الليبية.

العبارة رقم (7) قد نالت أقل متوسط وهو (3.794) مما يشير إلى تأثير المراجعة المشتركة في تخفيف مخاطر عدم اتباع المؤسسة لسياسات وإجراءات الرقابة الداخلية. وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع الفقرات تساوي 3.797، وقيمة t المحسوبة تساوي 7.9020 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.98، ومستوى الدلالة تساوي 0.001 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لمدخل المراجعة المشتركة على التخفيف من المخاطر الرقابية لعملية المراجعة في البيئة الليبية عند مستوى الدلالة 5% وبالتالي قبول الفرضية الفرعية الثانية.

كما يوضح الجدول رقم (6) آراء أفراد عينة الدراسة في المحور الثاني والمتمثل في وجود تأثير لمدخل المراجعة المشتركة على التخفيف من المخاطر الرقابية لعملية المراجعة في البيئة الليبية. ومن خلال تحليل اجابات العينة نلاحظ أن جميع العبارات لها متوسط حسابي أعلى من (3) مما يعني بأن جميع أفراد العينة يتفقون على أن لمدخل المراجعة المشتركة تأثير على التخفيف من المخاطر الرقابية لعملية المراجعة في البيئة الليبية، حيث نلاحظ بأن العبارة رقم (3) قد تحصلت على أعلى متوسط وهو (4.101) مما يشير إلى أن للمراجعة المشتركة تأثير في تخفيف مخاطر تقدير الاخطاء الجوهرية التي لن يتم منعها أو اكتشافها بواسطة الرقابة الداخلية لدى العميل. بينما نجد بأن

جدول رقم (6) تأثير مدخل المراجعة المشتركة على التخفيف من المخاطر الرقابية لعملية المراجعة

العينة بالكامل			البيان		ت
Std. Deviation	N	Mean			
0.891373	79	3.886	تؤثر المراجعة المشتركة في تخفيف مخاطر غياب أو عدم فاعلية تصميم وتنفيذ نظام الرقابة الداخلية.		
0.890827	79	3.772	تؤثر المراجعة المشتركة في تخفيف مخاطر تركيز الصلاحيات على اشخاص محدودين		
0.825785	79	4.101	تؤثر المراجعة المشتركة في تخفيف مخاطر تقدير الاخطاء الجوهرية التي لن يتم منعها أو اكتشافها بواسطة الرقابة الداخلية لدى العميل.		
0.739746	79	3.937	تؤثر المراجعة المشتركة في تخفيف مخاطر مدى تدي سلوك الأشخاص القائمين على الرقابة.		
0.790030	79	3.937	تؤثر المراجعة المشتركة في تخفيف مخاطر التكاثر والغش في أداء الوظائف.		
0.89699	79	3.797	تؤثر المراجعة المشتركة في تخفيف مخاطر عدم وجود وظيفة مستقلة للرقابة الداخلية.		
0.89699	79	3.794	تؤثر المراجعة المشتركة في تخفيف مخاطر عدم اتباع المؤسسة لسياسات وإجراءات الرقابة الداخلية		
T	Sig	Std. Deviation	N	Mean	اختبار تي للمحور الرئيسي
7.9020	0.000	0.897.	79	3.797	يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لمدخل المراجعة المشتركة في التخفيف من المخاطر الرقابية لعملية المراجعة في البيئة الليبية.

. بينما نجد بان العبارة رقم (7) قد نالت اقل متوسط وهو (3.759)، مما يشير الى ان للمراجعة المشتركة تأثير في تخفيف مخاطر عدم التأكد من ان العينة المختارة تمثل كامل المجتمع. وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع الفقرات تساوي 3.9403، وقيمة t المحسوبة تساوي 13.0104 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.98، ومستوى الدلالة تساوي 0.001 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لمدخل المراجعة المشتركة على التخفيف من مخاطر الاكتشاف لعملية المراجعة في البيئة اللببية عند مستوى الدلالة 5% وبالتالي قبول الفرضية الفرعية الثالثة.

في نفس السياق يوضح الجدول رقم (7) آراء أفراد عينة الدراسة في المحور الثالث والمتمثل في وجود تأثير ذو دلالة إحصائية لمدخل المراجعة المشتركة على التخفيف من المخاطر الاكتشاف لعملية المراجعة في البيئة اللببية. ومن خلال تحليل إجابات العينة نلاحظ أن جميع العبارات لها متوسط حسابي أعلى من (3) مما يعني بأن جميع أفراد العينة يتفقون على أن لمدخل المراجعة المشتركة تأثير على التخفيف من مخاطر الاكتشاف لعملية المراجعة في البيئة اللببية، حيث نلاحظ بأن العبارة رقم (5) قد تحصلت على أعلى متوسط وهو (4.891) مما يشير الى ان للمراجعة المشتركة تأثير في تخفيف مخاطر عدم الالتزام بمعايير اعداد التقارير للمراجعة.

جدول رقم (7) تأثير مدخل المراجعة المشتركة على التخفيف من مخاطر الاكتشاف لعملية المراجعة

ت	البيان	العينة بالكامل	
		Mean	N
1	تؤثر المراجعة المشتركة في تخفيف مخاطر عدم وجود إجراءات فعالة للمراجعة الداخلية تؤدي الى اكتشاف أي انحراف.	3.936709	79
2	تؤثر المراجعة المشتركة في تخفيف مخاطر عدم التأكد من ان العينة المختارة تمثل كامل المجتمع.	3.759494	79
3	تؤثر المراجعة المشتركة في تخفيف مخاطر سوء فهم طبيعة عمل المؤسسة والظروف المحيطة بها.	3.822785	79
4	تؤثر المراجعة المشتركة في تخفيف مخاطر عدم التخطيط السليم لعملية المراجعة.	3.898734	79
5	تؤثر المراجعة المشتركة في تخفيف مخاطر عدم الالتزام بمعايير اعداد التقارير للمراجعة.	4.891558	79
6	تؤثر المراجعة المشتركة في تخفيف مخاطر كمية الأدلة وممارسة الشك المهني في تقييم كفاية ومناسبة ادلة الإثبات	4.050633	79
7	تؤثر المراجعة المشتركة في تخفيف مخاطر بذل العناية الكافية أثناء عملية المراجعة من خلال الاتفاق على استراتيجية المراجعة واتخاذ قرارات مشتركة على نظام العمل واختبارات التفاصيل لاكتشاف الاخطاء الجوهرية	4.113924	79

T	Sig	Std. Deviation	N	Mean	اختبار تي للمحور الرئيسي
13.0104	0.000	.642392	79	3.940325	يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لمدخل المراجعة المشتركة في التخفيف من مخاطر الاكتشاف لعملية المراجعة في البيئة الليبية.

ثالثاً: النتائج والتوصيات

يمكن صياغة أهم نتائج الدراسة على النحو التالي:

- 1- يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لمدخل المراجعة المشتركة على التخفيف من مخاطر عملية المراجعة في البيئة الليبية.
- 2- يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لمدخل المراجعة المشتركة على التخفيف من المخاطر الملازمة لعملية المراجعة في البيئة الليبية.
- 3- يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لمدخل المراجعة المشتركة على التخفيف من المخاطر الرقابية لعملية المراجعة في البيئة الليبية.
- 4- يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لمدخل المراجعة المشتركة على التخفيف من مخاطر الاكتشاف لعملية المراجعة في البيئة الليبية.

في ضوء النتائج السابقة أوصى الباحثين بالآتي:

- أهمية البحث عن آلية للتعاون بين مكاتب المراجعة الليبية لتوحيد الجهود وتعزيز الحوار ومواكبة التطورات التي تشهدها مهنة المراجعة الخارجية وتوضيح أهمية العمل المشترك بين المكاتب ومتطلبات إجرائها ومميزاتها الإضافية.
- الاهتمام بشكل أكبر بالبحوث والدراسات المرتبطة بتطوير أساليب ممارسات المراجعة المشتركة والبحث

عن أساليب لمعالجة المعوقات التي تحول دون إنتشار الحديث منها.

- ضرورة إلزام المكاتب المهنية بتطوير قدرات فريق المراجعة بشكل مستمر لمواكبة كل ما هو حديث في مجال الممارسة المهنية، وذلك من خلال إيجاد آلية لجدولة الدورات التدريبية المناسبة في كل مكتب لجميع العاملين.
- الاستفادة من تجارب المنظمات المهنية الدولية في كيفية تنظيم عملية المراجعة التي تتم وفق أسلوب المراجعة المشتركة.

المراجع

1. أحمد، محمد صديق عبدالعزيز (2019) حوكمة المراجعة ودورها في تقليل مخاطر المراجعة وتحسين جودة التقارير المالية، رسالة دكتوراة، جامعة النيلين.
2. إبراهيم، عمار خليل و يعقوب، فيحاء عبدالله (2020) " دليل مقترح لعمليات التدقيق المشترك للبيانات المالية" مجلة كلية مدينة العلم، العدد2، المجلد 12، العراق. ص ص 24-38.
3. إبراهيم، نبيلة سامي (2018) أثر تطبيق المراجعة المشتركة على جودة الارباح المحاسبية وقيمة المنشأة: دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة القاهرة.
4. إسماعيل، سلوى حسين رشدي (2021) " المراجعة المشتركة كأداة لتحسين جودة التقارير المالية دراسة ميدانية: (بيئة الممارسة المهنية في جمهورية مصر العربية)"مجلة العلوم الاقتصادية والادارية والقانونية، العدد19، المجلد5، مصر، ص ص 101-116.

14. عبد الجليل، لخداري و يونس، زين (2017) "مدخل تحليل مخاطر المراجعة لرفع كفاءة وجودة المراجعة الخارجية" مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، العدد 10، المجلد 1، ص ص 20-31.
15. عيسى، هدى حسن الطيب (2018) دور حوكمة مهنة المراجعة في تقليل مخاطر المراجعة، رسالة ماجستير، جامعة النيلين.
16. علي، عبد الوهاب نصر (2009) المراجعة وحوكمة الشركات ومسئوليات مراقب الحسابات في مواجهة الأزمة المالية العالمية، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة، الدار الجامعية، الاسكندرية.
17. قريط، عصام (2017) "دور التدقيق المشترك في تحسين دقة تقييم خطر التدقيق - دراسة ميدانية في البيئة السورية" مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، العدد6، المجلد 39.
18. مباركة، بورقعة، حنان، جلودي (2019) اثر مخاطر التدقيق على كفاءة وفاعلية تخطيط وتنفيذ عمل مراقب الحسابات، رسالة ماجستير في العلوم المالية والحاسبية، جامعة جيلالي بونعاما.
19. متولي، أحمد زكي حسين (2013) "قياس أثر تطبيق برامج المراجعة المشتركة على أسعار الأسهم" المجلة العلمية للتجارة والتمويل، جامعة طنطا، كلية التجارة، العدد4، المجلد 2، القاهرة.
20. محمد، هند (2020) "أثر تطبيق المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة" مجلة الدراسات المالية والتجارية، العدد 1.
21. محمود، حسن شلقامي (2013) "منهج مقترح لتطوير ممارسات المراجعة المشتركة وتوجيه محاور التطوير في ضوء جودة وتكاليف عملية المراجعة دراسة ميدانية، مجلة الحاسبة والمراجعة، العدد 1، المجلد 1.
22. معيوف، بوبكر خالد، الشكري، مصطفى ميلاد، العموري، زينب عمر (2021) "تأثير مخاطر الاعمال على جودة عملية المراجعة الخارجية في البيئة الليبية" مجلة البحوث والدراسات الاقتصادية، العدد 6، المجلد 16، ص ص 589-682.
23. لاشين، سهير عبداللطيف عرابي (2018) المراجعة المشتركة ودورها في تقليل مخاطر المراجعة، رسالة ماجستير، جامعة النيلين.
5. الجبر، يحيى بن علي، السعدون، ناصر بن محمد (2014) "اثر المراجعة المشتركة على جودة الأرباح المحاسبية للشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية السعودي، مجلة الإدارة العامة، معهد الإدارة العليا في السعودية، العدد 2، المجلد 54، ص ص 238-303.
6. الشاهين، عصام تركي (2015) أثر تقييم مخاطر التدقيق في جودة التدقيق، رسالة دكتوراة، جامعة دمشق.
7. العواد، اسعد محمد علي، الميالي، ولاء حيدر "اثر مخاطر التدقيق على تأكد مراقب الحسابات، بحث استطلاعي في ديوان الرقابة المالية الاتحادي وعدد من الاكاديميين"، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 34 المجلد 9، 136-157.
8. النجار، فايز، النجار، نبيل، الزغي، ماجد (2017) أساليب البحث العلمي منطور تطبيقي، الطبعة الرابعة، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الاردن.
9. عبدالرزاق، محمد عثمان إبراهيم (2017) الانجازات المعاصرة للمراجعة الخارجية ودورها في تقليل مخاطر المراجعة، رسالة ماجستير، جامعة النيلين.
10. عبد القوي، أبوبكر شداد (2017) أثر المراجعة المشتركة على تقرير المراجع الخارجي، دراسة تحليلية، رسالة ماجستير في علوم الحاسبة، جامعة أسبوط، جمهورية مصر العربية.
11. عبدالعزيز، محمد صديق، محمد، سارة محمد، حسين، اسعد مبارك (2017) "المراجعة الداخلية ودورها في تقليل مخاطر المراجعة، دراسة ميدانية على عينة من البنوك السودانية" مجلة العلوم والتقانة في العلوم الاقتصادية، العدد2، المجلد18، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، ص ص 164-179.
12. عبد القوي، ابوبكر شداد حامد؛ الشهر، أحمد محمد؛ ابو كريشة، طه زكريا (2018) "أثر المراجعة المشتركة على تقرير المراجع الخارجي -دراسة تحليلية" المجلة العلمية لكلية التجارة، جامعة أسبوط، العدد 34، المجلد 1، ص ص 8-66.
13. عبد الرحمن، فاطمة أحمد آدم (2019) المراجعة المشتركة ودورها في الحد من مخاطر المراجعة، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النيلين، السودان.

عين شمس، كلية التجارة، مصر، العدد 2، المجلد 19، ص ص
503-339.

المراجع الإنجليزية

1. AICPA (2006) Statement on Auditing Standards No47, Audit Risk and Materiality in Conducting an Audit, USA, p:01.
2. Holm, Claus & Thinggaard, Frank (2016) Paying for Joint or Single Audits? The importance of Auditor pairings and Differences in Technology Efficiency, international Journal of Auditing, (4) No 1, pp1- 16.
3. Baldauf, J. and Steckel, R (2012). Joint Audit and Accuracy of the Auditor's Report: An Empirical Study, International Journal of Economic Sciences and Applied Research, No 5.

24. نشوان، إسكندر محمود حسين (2017) "الإتجاه نحو التدقيق المشترك لتحسين جودة التقارير المالية" مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 100، المجلد 23، ص ص 605-567.
25. نجاتي، صافيناز ، أبو الجود، سوسن عبد الفتاح، علي، محمود أحمد (2020) "أثر مدخل المراجعة الثنائية والمراجعة المشتركة على مخاطر المراجعة" مجلة الدراسات المالية والتجارية، جامعة بني سويف كلية التجارة، مصر، العدد 2، المجلد 30، ص ص 49-73.
26. يوسف، يوسف أبوبكر محمد (2015) فترة إبطاء المراجعة والدور التأثيري لجودة وظيفة المراجعة الداخلية: دراسة إمبريقية" مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، العدد 2، ص ص 178-129.
27. يوسف، حنان محمد إسماعيل، (2015) أثر تفعيل مدخل المراجعة المشتركة على كفاءة مراقب الحسابات في الكشف والتقرير عن الغش في القوائم المالية، مجلة الفكر المحاسبي، جامعة