



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences
Impact Factor ISI 1.304

العدد الثامن عشر / الجزء الثاني نيسان 2023

دور التكامل بين المراجعة المشتركة والمراجعة التحليلية في جودة المراجعة

The Role of Integration Between Joint Review and

Analytical Review in Review Quality.

إعداد:

كمال أحمد يوسف

رحاب نصر الدين مبارك أحمد

أستاذ المحاسبة - جامعة النيلين.

طالبة دكتوراه .

Kamal Ahmed Youssef
Professor of Accounting
- Al-Neelain University .

Rehab Nasreddin Mubarak Ahmed.
PhD student.

الموقع الإلكتروني: rehabnasr266@gmail.com

المخلص.

تناولت الدراسة دور التكامل بين المراجعة المشتركة والمراجعة التحليلية في جودة المراجعة. حيث تمثلت مشكلة الدراسة في معرفة دور الاتجاهات المعاصرة للمراجعة المشتركة والمراجعة التحليلية في جودة المراجعة. هدفت الدراسة إلى التعرف على الاتجاهات المعاصرة للمراجعة المشتركة والتحليلية، بيان دور الاتجاهات المعاصرة للمراجعة المشتركة جودة المراجعة، مساهمة تقرير المراجعة التحليلية بشكل كبير في عملية المراجعة والحد من فجوة التوقعات. إختبرت الدراسة الفرضيات الآتية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة المشتركة وجودة المراجعة، توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة التحليلية وجودة المراجعة. توصلت الدراسة إلى النتائج الآتية: أدى وجود نظام إتصال فعال لدى مكتب المراجعة إلى تحسين جودة المراجعة، وضع خطة للمراجعين لإعداد واجباتهم المهنية أدى إلى تحسين جودة المراجعة، أدى وجود نظام إتصال فعال لدى مكتب المراجعة إلى تحسين جودة المراجعة. أوصت الدراسة بالآتي: العمل على تجويد أداء المراجعين في المراجعة المشتركة والتحليلية لسد قصور أداء المراجع، إلزام المراجعين بمسؤولياتهم



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

المجتمعية تجاه العملاء، أن تتم عملية المراجعة بواسطة شخص أو أشخاص حصلوا على مستوى ملائم من التدريب العملي.

الكلمات المفتاحية: المراجعة المشتركة- المراجعة التحليلية- جودة المراجعة.

Abstract.

The study examined the role of integration between joint review and analytical review in review quality. Where the problem of the study was to know the role of contemporary trends of joint review and analytical review in the quality of review. The study aimed to identify the contemporary trends of the joint and analytical review, the role of the contemporary trends of the joint review, the quality of the audit, the contribution of the analytical review report significantly to the audit process and reduce the expectations gap. The study tested the following hypotheses: There is a statistically significant relationship between the joint review and the quality of the review. There is a statistically significant relationship between the analytical review and the quality of the review. The study reached the following results: The existence of an effective communication system at the audit office improved audit quality, developing a plan for auditors to prepare their professional duties led to improving audit quality, and the existence of an effective communication system at the audit office improved audit quality. The study recommended the following: Improving the auditors' performance in joint and analytical auditing to bridge the shortcomings of the auditors' performance, obliging the auditors to their societal responsibilities towards clients, that the auditing process be



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية

Arab Journal for Humanities and Social Sciences

carried out by a person or persons who have obtained an appropriate level of practical training.

Keywords: Joint Review – Analytical Review – Review Quality.

أولاً: الإطار المنهجي:

تمهيد:

ازداد الاهتمام في الآونة الأخيرة بخدمات المراجعة باعتبارها خدمات تأكيدية يقوم فيها المراجع بإبداء رأي عن مدى إمكانية الاعتماد على المعلومات الواردة في التقارير المالية، ويمكن القيام بهذه التأكيدات بصورة فردية أو مشتركة لذلك زاد الاهتمام بالمراجعة المشتركة بشكل كبير بعد الالتزامات المالية وانهايار العديد من الشركات، حيث تركز المراجعة المشتركة على قيام مراجعين مستقلين بأداء عملية مراجعة القوائم المالية لنفس الشركة وقيامها بإعداد تقدير مراجعة موحد وهو معمول بشكل اختيار من قبل بعض شركات الأعمال لإضفاء الثقة على التقارير المالية. كما تعد المراجعة التحليلية من أكثر الأدوات المستخدمة من قبل المراجعة وذلك بأقل التكاليف بتالي يستطيع المراجع تحقيق الكفاءة في أداء عملية المراجعة. كما أن جودة المراجعة من المفاهيم الحديث بنيت لذلك لا بد من التركيز عليها كأحد المفاهيم أو اتجاهات المعاصرة في المراجعة، والتي يجب أن تخطي باهتمام الهيئات والجمعيات العلمية والمهنية التي تهتم بمجال المراجعة والمراجعين.

مشكلة البحث:

تتمثل مشكلة البحث الرئيسية في معرفة دور الاتجاهات المعاصرة للمراجعة المشتركة والمراجعة التحليلية وجودة المراجعة، وتنبثق منها هذه التساؤلات:

- هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة المشتركة وجودة المراجعة؟
- هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة التحليلية وجودة المراجعة؟



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

أهمية البحث:

تكمن أهمية البحث في توجيه الباحثين والأجهزة الرقابية ومنظمات الأعمال بضرورة التوجه نحو استخدام المراجعة المشتركة والمراجعة التحليلية كأداة للرقابة على جودة المراجعة باعتبارها أداة فعالة تساعد في تقليل مخاطر المراجعة.

أهداف البحث:

يهدف البحث إلى الآتي:

- التعرف على الاتجاهات المعاصرة للمراجعة المشتركة والتحليلية.
- بيان دور الاتجاهات المعاصرة للمراجعة المشتركة وأثرها على جودة المراجعة.
- مساهمة تقرير المراجعة التحليلية بشكل كبير في عملية المراجعة.

فرضيات البحث:

في ضوء مشكلة وأهداف البحث يسعى البحث إلى اختبار الفرضيات الآتية:
الفرضية الأولى: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة المشتركة وجودة المراجعة.
الفرضية الثانية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة التحليلية وجودة المراجعة.

منهجية البحث:

سوف يعتمد البحث على المناهج الآتية:
المنهج التاريخي الوثائقي: لتتبع الدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع البحث
المنهج الاستنباطي: للتعرف على صياغة المشكلة المرتبطة بموضوع البحث ووضع الفروض.
المنهج الاستقرائي: لاختبار فرضيات البحث والتأكد من صحتها.
المنهج الوصفي التحليلي: من خلال أسلوب دراسة الحالة واستخدام استمارة الاستبانة وتحليلها بالطرق الرياضية والإحصائية.



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

المحور الثاني: الدراسات السابقة:

دراسة: صالح، (2017م):

تمثلت مشكلة الدراسة في الإجابة على لتساؤلات الآتية: هل استخدام المراجعة التحليلية تؤدي إلى تقليل تكلفة المراجعة؟ هل استخدام المراجعة التحليلية تؤدي إلى جودة عملية المراجعة؟ هل استخدام المراجعة التحليلية تؤدي إلى اكتشاف بعض الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية؟. هدفت الدراسة تحديد مفهوم المراجعة التحليلية وأساليبها وأهدافها وتحديد مدى مساهمة المراجعة التحليلية في تقليل التكلفة وبيان مدى فاعلية المراجعة التحليلية في عملية المراجعة، بيان مدى أهمية تطبيق الإجراءات التحليلية بمستوياتها المختلفة بالإضافة إلى التعرف على جودة وتكلفة وأتعب المراجعة. أختبرت الدراسة الفرضيات التالية: هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام أدوات المراجعة التحليلية وتخفيض تكلفة عملية المراجعة، هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام أسلوب المراجعة التحليلية وتقليل زمن عملية المراجعة، هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام المراجعة التحليلية وزيادة فاعلية عملية المراجعة. توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها استخدام المراجعة التحليلية يقلل من زمن إتمام المراجعة، واستخدام المراجعة التحليلية يقلل من تكلفة عملية المراجعة وذلك من خلال اختصار الزمن وتبسيط الإجراءات، واستخدام المراجعة التحليلية يزيد من فاعلية وكفاءة عملية المراجعة وذلك من خلال دقة النتائج وسرعة الحصول عليها.



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

دراسة: عايدة، (2018م):

تمثلت مشكلة الدراسة في معرفة أثر محددات جودة المراجعة الخارجية علي كفاءة الاداء المالي. هدفت الدراسة الي معرفة مفهوم جودة المراجعة ووسائل تحسينها ودورها في زيادة كفاءة الاداء المالي. إختبرت الدراسة الفرضيات التالية: توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين التزام المراجع الخارجي بالمعايير العامة للمراجعة الدولية وبين كفاءة الاداء المالي، توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين معايير العمل الميداني للمراجعة وكفاءة الاداء المالي، توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين معايير التقرير وكفاءة الاداء المالي، توصلت الدراسة الي عدة نتائج منها أن اهتمام مكاتب المراجعة بجودة المراجعة الخارجية ومحدداتها يؤدي الي كفاءة الاداء المالي ويجعل منها اداة فعالة لترشيد قرارات الاستثمار، كما وافقت جميع الاطراف المهتمة بعملية المراجعة علي مظاهر الاستدلال علي جودة المراجعة وجاء الالتزام بالمعايير المهنية في المرتبة الاولى من حيث الاهمية تلا ذلك اكتشاف الاخطاء والمخالفات الجوهرية في القوائم المالية والافصاح عنها في تقرير المراجعة ثم عدم قبول مكتب المراجعة لمهام مراجعة تنقصة الخبرة في ممارستها.

دراسة: محاسن، (2019م):

تمثلت مشكلة البحث في إمكانية التوسع في تفعيل آلية استخدام مدخل المراجعة المشتركة لتحسين جودة التقارير المالية في بيئة الأعمال السودانية، وهدف إلى التعرف على مدى مساهمة المراجعة المشتركة في تحسين جودة التقارير المالية وذلك من خلال إختبار أثر تطبيقها على قدرة مراقب الحسابات في اكتشاف التحريفات الجوهرية والأخطاء في القوائم المالية محل المراجعة، وما يعطي أهمية أكبر للبحث هو التحقق عن مدى جدوي هذه الآلية وقدرتها على زيادة كفاءة مراقب الحسابات في اكتشاف التحريفات الجوهرية والغش بالقوائم المالية. تمثلت فرضيات البحث في الآتي: المراجعة المشتركة تؤدي إلى إكتشاف التحريفات الجوهرية المحتمل وجودها في التقارير المالية



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

المنشورة، المراجعة المشتركة أحد الآليات التي يمكن استخدامها لإكتشاف الأخطاء الجوهرية والغش بالقوائم المالية المنشورة. توصلت الراسة إلى أن استخدام مدخل المراجعة المشتركة لها أثر إيجابي على جودة التقارير المالية وجودة المراجعة، حيث تساعد تطبيقاتها في الحد من إعادة صياغة القوائم المالية وتحقق جودة التقارير المالية وذلك من خلال التأكيد على موثوقية المعلومات الواردة بالقوائم المالية المنشورة الناتج عن كشف ممارسات الاحتيال والتلاعب من قبل مراقبي الحسابات الداخليين أو ادارة المنشأة محل المراجعة.

دراسة: هناء، (2019م):

تمثلت مشكلة الدراسة في تزايد مسؤوليات المراجع الخارجي علي المستويين العالمي والمحلي بهدف زيادة قدرة المعلومات علي تلبية احتياجات المستخدمين في اتخاذ القرارات وزيادة الثقة في هذه المعلومات، وأن كثير من الشركات التي يتم مراجعة حساباتها قد تتعرض للإفلاس وعدم الاستمرارية في ممارسة أنشطتها. هدفت الدراسة بصورة أساسية إلي قياس العلاقة بين استخدام إجراءات المراجعة التحليلية وتحسين المراجعة الخارجية للتنبؤ باستمرارية المنشأة. لتحقيق أهداف الدراسة تم إختبار الفرضيات الآتية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين إجراءات المراجعة التحليلية وتحسين المراجعة الخارجية، توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين إجراءات المراجعة التحليلية والتنبؤ باستمرارية المنشأة، توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تحسين المراجعة الخارجية والتنبؤ باستمرارية المنشأة. توصلت الدراسة الى العديد من النتائج أهمها: ساهمت الإجراءات الكمية للمراجعة التحليلية في تحسين المراجعة الخارجية للتنبؤ باستمرارية المنشأة، ساهمت المتطلبات المهنية للمراجعة التحليلية في تحسين المراجعة الخارجية للتنبؤ باستمرارية المنشأة.



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

دراسة: عفرأء، (2020م):

تمثلت مشكلة الدراسة في معرفة مدى أثر استخدام اساليب المراجعة التحليلية على تعظيم قيمة المنشأة وضمان استمراريتهأ، هدفت الدراسة بشكل أساسي إلى التعرف على دور المراجعة التحليلية في تعظيم قيمة المنشأة والتنبؤ بالمخاطر التي قد تواجه المنشأة وتهدد استمرارها واساليب الفحص التحليلي المتبعة. إختبرت الدراسة الفرضيات الآتية: توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين استخدام اساليب المراجعة التحليلية الكمية البسيطة والتقليدية وبين تعظيم قيمة المنشأة، توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين استخدام اساليب المراجعة التحليلية الكمية البسيطة والتقليدية وبين ضمان استمرارية المنشأة، توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين استخدام اساليب المراجعة التحليلية الكمية المتطورة وتعظيم قيمة المنشأة. توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج منها: إستخدام اساليب المراجعة التحليلية الكمية البسيطة والتقليدية والكمية المتطورة له دور ايجابي في ضمان استمرارية المنشأة، أن المراجعين الخارجيين في السودان يستخدمون التحليل المالي للتعرف على الوضع المالي للمنشأة مما يساعد في معرفة المخاطر التي قد تواجه استمراريتهأ، ويستخدم المراجعين الخارجيين نسب السيولة لبيان قدرة المنشأة على الوفاء بالتزامات قصيرة الأجل ومن ثم ضمان استمراريتهأ.

المحور الثالث: الإطار النظري للمراجعة المشتركة والمراجعة والتحليلية:

أولاً: مفهوم المراجعة المشتركة:

قد فرق الباحثون بين مفهومي المراجعة المشتركة والمراجعة الثنائية أو المزدوجة وتتمثل المراجعة المشتركة في عمليات المراجعة التي يشارك فيها إثنين من المراجعين وينفذان معا مراحل التخطيط، وإجراء الاختبارات وإعداد تقرير المراجعة والتوقيع عليه. وبالمقابل . تتمثل المراجعة الثنائية أو المزدوجة في قيام اثنين من المراجعين بشكل مفصل بمراجعة القوائم المالية للشركة الواحدة مع إعداد تقريرين منفصلين عن المراجعة (محمد، 2010م، ص 21).



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

تعني المراجعة المشتركة عملية فحص ومراجعة التقارير المالية للوحدات الاقتصادية بواسطة منشأتين للمراجعة منفصلتان ومستقلتان عن بعضهما البعض مشتركتان في الجهد المبذول والمسئولية، ويوقعان سوياً على تقرير مراجعة واحد. وعرفت أيضاً بأنها مراجعين مستقلين يقوموا معاً بتخطيط وأداء عملية المراجعة وتفسير النتائج وإصدار تقرير موحد. كما عرفت بأنها أداء عملية من قبل مكاتب المراجعة وبمعددين مختلفين يعملان بشكل مشترك ويعدان تقرير واحد لعملية المراجعة (صالح، 2015م، ص 10). تعرف المراجعة المشتركة على أنها مراجعة يتم من خلالها توزيع جهودات العمل على مكاتب مراجعة مستقلين يشتركان معاً في الجهد المبذول، ويقومان بالتخطيط المشترك، مع توزيع مهام العمل الميداني فيما بينهما، ويصدران تقريراً واحداً يحمل وجهة نظر واحدة موقع عليه منهما، وتعتبر المسئولية مشتركة بينهما عن عملية المراجعة التي تمت وعلى المعلومات الموجودة بالتقرير.

ثانياً: أهداف المراجعة المشتركة:

- تتلخص أهداف المراجعة المشتركة في النقاط الآتية (أحمد، 2013م، ص 415):
1. استخدام نقاط القوى المحددة وخبرة أعضاء الفريق (خبراء التقييم الاقتصادي أو خبراء الصناعة) من الإدارات المختلفة لزيادة فعالية المراجعة المشتركة.
 2. تعزيز استقلالية المراجع الخارجي وتحقيق مستوى مرتفع من جودة عملية المراجعة عن طريق تحسين الخدمات المقدمة للمنشأة محل المراجعة.
 3. تقديم تقرير مراجعة مشترك بجهد مشترك مع تحمل مسئولية مشتركة.
 4. تطبيق أفضل الإجراءات المراجعة مع الإستعانة بخبرة مشتركة وذلك بالاعتماد على معايير مراجعة مقبولة التطبيق.
 5. الحصول على تأكيد معقول بشأن إكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية الناتجة عن الخطأ أو الغش بشكل عام، حيث يكون أكثر كفاءة من أن يقوم به



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

مراجع بمفرده أو فريق مراجعة من نفس شركة المراجعة (حنان، 2012م، ص447).

ثالثاً: خصائص المراجعة المشتركة:

تتمثل خصائص المراجعة المشتركة في الآتي (محمد، 2012م، ص22):

1. تعزيز جودة المراجعة من خلال إشراك أكثر من من مكتب للمراجعة معا يتبادلون الخبرات فيما بينهم.
2. تعزيز الشك المهني في عملية المراجعة في ضوء مراقبة كل طرف من أطراف المراجعة للطرف الآخر.
3. تخفيض التركيز في سوق المراجعة.
4. تعزيز موقف المراجع في مواجهة الشركة محل المراجعة لصعوبة تنمية العلاقات بين المراجعين والشركة في حالة تعدد المراجعين.
- المراجعة المشتركة توفر خاصية الإشراف المتبادل بين مراقبي الحسابات المشاركين في عملية المراجعة المشتركة، هذا بالإضافة الى المناقشات التي تتم بينهم فيما يتعلق برأي (محمود، 2016م، ص162).
5. المراجعة المشتركة تسهم في زيادة درجة الاتفاق في الرأي المرتبط بتحسين جودة المراجعة نتيجة الرقابة المتبادلة بين المراجعين مقارنة بالمراجعة الفردية (أحمد، 2013م، ص134).
6. المراجعة المشتركة لها أثر إيجابي فيما يتعلق بجهود التنسيق، وسهولة الاتصال، وتبادل الأفكار وتعديلها، ومناقشة النتائج وزيادة الاستقلال على تحسين جودة أحكامهم في القوائم المالية.
7. المراجعة المشتركة تؤثر إيجاباً على جودة التقارير المالية وجودة عملية المراجعة.
8. المراجعة المشتركة تسهم في تخفيض أتعاب المراجعة مقارنة بالمراجعة الفردية، وذلك لزيادة درجة المنافسة بين مكاتب المراجعة.

رابعاً: مفهوم المراجعة التحليلية:



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

عرفها بعض الكتاب بأنها إجراءات الفحص التحليلي ومجموعة من الأساليب تستخدم في تقدير قيمة عنصر ما، ومقارنته بالقيمة الدفتر به حتى يمكن الحكم على مدى معقولية هذا العنصر موضوع التقدير (عبدالعزیز البنا، 2004م، ص18).

كما عرفت على انها دراسة تهدف إلى تحليل الاتجاهات والمؤشرات الجوهرية التي تهتم بتقرير وفحص التقلبات والبنود غير العادية حيث يتم مقارنة المعلومات المالية الحالية للشركة بين عناصر المعلومات المالية المرتبطة بفترة أو فترات سابقة ودراسة العلاقة بين عناصر المعلومات المالية المتوقعة بفرض مطابقتها مع نموذج قابل للتنبؤ به تأسيساً على خبرة المنشأة. حيث يتوقع وجود هذه العلاقة بنمط معين واستمرارها عليه إذا لم يكن هناك تغيرات جوهرية ادت إلى تغييره، ومقارنة المعلومات المالية مع معلومات مالية مماثلة ترتبط بنوع الصناعة التي تعمل فيها المنشأة (عصام الدين، 2006م، ص70). كما عرف مجمع المحاسبين القانونيين بانجلترا ويلز عام 1981م المراجعة التحليلية بأنها دراسة النسب المالية الهامة والاتجاهات والإحصاءات الأخرى، ثم فحص أية انحرافات غير عادية (أمين، 2009م، ص566).

أيضاً عرفت بأنها أحد الأساليب الكثيفة التي يمكن لمراقبي الحسابات ان يحدد بناء على نتائج حجم اختياراته التفصيلية، وذلك من خلال استخدام عدد من أساليب وإجراءات تعتمد على بعض المؤشرات والنسب المالية، وكذلك تحليل الاتجاهات وفحص البنود التي تتضمنها القوائم المالية والوقوف على التقلبات غير العادية بها، كما تتعلق إجراءات ذلك الفحص التحليلي بدراسة العلاقة بين البنود المالية وتطورها التاريخي ومقدار الانحدار بها (حسن، 2004م، ص107).

أيضاً المقصود بالفحص التحليلي مجموعة أساليب المراجعة بالمقارنة التي تستخدم لفحص ومراجعة الإيرادات والمصروفات ويستخدم الفحص التحليلي للتعرف على الحسابات التي تحتاج إلى فحص دقيق لمعرفة الانحرافات في البيانات التي تحتاج الى تفسير (صالح، 2011م، ص263).



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

عرفت المراجعة التحليلية بانها الاختبارات التي تطبق علي البيانات الماليه من خلال دراسه ومقارنه العلاقات بين تلك البيانات وتحديد مدي اعتماد المدقق علي الاختبارات الرئيسييه التي تتالف من اختبارات تفاصيل العمليات او من خلال الاجراءات التحليليه او من كليهما معاً (طارق، 2007م، ص532).

عرفت المراجعه التحليليه كذلك بانها دراسه علاقه بين عناصر المعلومات الماليه المتوقعه بغرض مطابقتها وتكييفها مع نموذج قابل للتنبؤ به تاسيسا علي خبره المنشاه، حيث يتوقع وجود هذه العلاقه بنمط معين واستمرارها مقارنه المعلومات الماليه الحاليه مع معلومات تتعلق بالنتائج المتوقعه او المستهدفه عن طريق الموازنات او التنبؤات(الاتحاد الدولي للمحاسبين، 1998م، ص156).

عرف البعض الاخر المراجعه التحليليه بانها تقييم المعلومات الماليه يتم من خلال دراسه العلاقات الممكنه بين البيانات الماليه وبعضها البعض وبينها وبين البيانات الماليه وغير الماليه ويتم من خطر مقارنه القيم المسجله بالدفاتر مع توقعات المحاسب القانوني(محمد، حجاج، 2003م، ص72).

خامساً: أهداف المراجعة التحليلية:

تهدف المراجعة التحليلية الي العديد من الامور اهمها(هاني، 1996م، ص ص 24 - 25):

1. الفهم الكال لطبيعه اعمال المنشاه محل الفحص والمراجعه
2. تحديد نطاق عليه المراجعه.
3. تحديد مدي اختبارات العمليات والارصده.
4. تحديد المجالات التي تحتاج الي مزيد من الفحص واختبارات المراجعه.
5. تدعيم نتائج التي تم التوصل اليها من خلال عمليه المراجعه.
6. المساهمه في زياده مستوي جوده عمليه المراجعه من خلال زياده احتمال اكتشاف المخالفات والتقرير عنها.

سادساً: أهمية التكامل بين المراجعة المشتركة والمراجعة التحليلية:



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

يعتبر التكامل بين المراجعة المشتركة والمراجعة التحليلية أحد الآليات المتكاملة من تحسينات مستويات أداء المراجع فالمراجعة المشتركة والتحليلية على السواء، ومن ثم تحسين الخدمة المقدمة من هؤلاء المراجعين سواء الإدارة أو الأطراف الخارجية عنها، على إفتراض أن هذين المراجعين يتقيدان بالنصوص والمعايير والإجراءات الموطدة للنوعين ويمكن أن تحدد أهمية التكامل إنطلاقاً من الزوايا الآتية (جمال، 2012م، ص 161 - 162):

1. من زاوية المراجع في المراجعة المشتركة:

تبرز أهمية التكامل للمراجع من المراجعة المشتركة في الآتي:
أ. ثقة وإطمئنان المراجع في نظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة لإعتبار أن المراجعة المشتركة تسعى إلى تقييم هذا النظام للوقوف على فاعليته.
ب. إن المراجعة المشتركة التي عادة ما تكون شاملة لجميع البنود تسهم بشكل كبير في إنقاص كلفة المراجعة المشتركة وكذلك توفير الوقت للسماح للمراجع في المراجعة المشتركة من فحص بنود أخرى.
ج. الأخذ في الحسبان المراجع في المراجعة المشتركة كفاءة أداء المراجع في المراجعة التحليلية بما يخدم الأهداف المتوفاة من المراجعة.

2. من زاوية المراجع في المراجعة التحليلية:

تعتبر المراجعة التحليلية أحد الآليات الموجهة لعملية المراجعة فضلاً على أنها مصدر ثقة وإطمئنان لدى المراجع، فهي بذلك محل إهتمام الإدارة والمراجع على السواء تبرز أهمية التكامل في هذه الزاوية على العناصر الآتية:

أ. إن الممارسة الميدانية لفحص عناصر القوائم المالية وتقييم نظام الرقابة المعتمد في المؤسسة من قبل المراجع من شأنه أن يسمح بكشف بعض الأخطاء والتدليس التي لم يستطيع المراجع أن يكشفها مما ينتج في النهاية إمكانية البحث عن الأسباب المانعة عن إكتشافها (ليندة، 2015م، ص 122).

3. من زاوية المؤسسة:



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

مما لا شك فيه أن المراجعة التحليلية أتت لسد حاجات الإدارة الرقابية على الأجزاء المختلفة للمؤسسة، كما جاءت المراجعة المشتركة لإبداء الرأي الفني المحايد حول مدى دلالة عناصر القوائم المالية الختامية على المركز المالي الموحد الحقيقي للمؤسسة فتكامل النوعين يدر على المؤسسة وفوائدها ومن أهمها:

أ. توفير معلومات تفصيلية حقيقية للإدارة تساعد على إتخاذ القرارات الفعالة في الوقت والمكان المناسبين.

ب. تأكيد سلامة الأنظمة المعلوماتية المفحوصة وكذا متانة نظام الرقابة المعتمد في المؤسسة.

ج. حث الثقة في المعلومات الدالة على الأداء الإداري.

د. إعلام الإدارة عن مواطن الضعف من خلال الآراء حول أنظمة المعلومات، مسار المعالجة وإلى غير ذلك مما يسمح لها القضاء على هذا المواطن.

4. من زاوية الأطراف الخارجية للمؤسسة:

تعتبر الأطراف الخارجية للمؤسسة (المستثمرين الحاليين أو المحتملون، البنوك، إدارة الضرائب، صناديق الإستثمار، البورصة، المحللون الماليون... الخ) أهم مستعملي رأي المراجع في المراجعة المشتركة فإدارة هؤلاء الأطراف بأهمية التكامل بين المراجعة يجعل مصداقية هذا الرأي يتوقف على درجة التكامل بين النوعين.

المحور الرابع: الإطار النظري لجودة المراجعة:

أولاً: مفهوم جودة المراجعة:

كما عرفت جودة المراجعة بأنها (احتمالية قيام المراجع باكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية والابلاغ عنها). هي (بإحتمال عدم إحتواء القوائم المالية للتحريفات الجوهرية من غش واططاء(رياض، 2007م، ص32).



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

عرفت (أنها تخفيض المراجع لخطر الإكتشاف والذي يؤدي إلي تخفيض خطر المراجعة النهائي وعليه فان المراجع سوف يسعى بدوره للإفصاح والتقارير عن الاخطاء الجوهرية في القوائم المالية)(سالم، 2009م، ص95).

كما عرفت بأنها (الاداء الجيد الذي يجب أن يتبع في كل عملية المراجعة للتأكد من كفاءة وفعالية الإجراءات المتبعة والأساليب المستخدمة للوفاء بمتطلبات العميل والمجتمع) (إيمان، 2001م، ص47).

في نشرة معايير المراجعة رقم 4 التي أصدرها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي، عرفت جودة المراجعة بأنها (الإلتزام بمعايير المراجعة ومن خلال تطبيق مجموعة من الإعتبارات المتعلقة بالرقابة علي الجودة في منشآت المراجعة)(محمد، 2008م، ص78).

يشير المعيار الدولي رقم 220 الصادر عن الإتحاد الدولي للمحاسبين إلي (أن جودة المراجعة تتمثل في السياسات والأجراءات المطبقة في منشأة المراجعة للتحقق من أعمال المراجعة المنفذة قد تم أداؤها وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليه)(عبدالوهاب، 2009م، ص442).

يشير مصطلح جودة المراجعة إلي (الخصائص التي يتميز بها الرأي المهني للمراجع بما يؤدي إلي إشباع حاجات مستخدمي القوائم المالية ، وذلك في حدود القيود العملية والاقتصادية لبيئة المراجعة، ويتميز هذا التعريف بأنه يركز - مثل المفهوم العام للجودة - علي إشباع احتياجات العملاء وارضاء العملاء)(طارق، أحمد، 2003م، ص41).

لقد عرف المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين، جودة المراجعة هي (الجودة القادرة علي تخفيض خطر الإكتشاف إلي الحد أو المستوي الذي يصبح عندها خطر المراجعة



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

منخفض جداً) وبالتالي ربط هذا التعريف جودة المراجعة بخاطر الإكتشاف بصفة خاصة وخطر المراجعة بصفة عامة. بإعتبار خطر المراجعة هو ذلك الخطر الناشئ عن إحتمال عدم قيام المراجع دون تعمد بإصدار تقرير نظيف في حين تتضمن القوائم المالية خطأ جوهرياً (محمد، 2011م، ص45).

كما عرفت (بأنها هي الصفات والخصائص التي يجب أن تتسم بها عملية المراجعة ومخرجاتها، إن هذه الصفات والخصائص يجب أن تكون مستمدة من ومستندة إلى معايير رقابية معتمدة وأدلة عمل شاملة وواضحة ومتناسقة مع تلك المعايير (جمال الدين، 2007م، ص78). ويرى البعض أن التعريف الحديث لجودة المراجعة (يشير الى قدرة المنتج أو الخدمة على الوفاء بتوقعات العميل، فلجودة تعني حصول العميل على ماتم دفعه للحصول عليه من منافع وقد تبرر المبالغ التي تم دفعها بواسطة العميل) (سونيا، 2002م، ص14).

ثانياً: أهمية جودة المراجعة:

إن مفهوم الجودة في المراجعة يعتبر مفهوماً حديثاً في مجال المراجعة. تتمثل أهمية جودة المراجعة في الآتي (علي، 1997م، ص28):

1- تحفز المراجعين علي الإلتزام بمتطلبات تنظيم المهنة:

تعتبر متطلبات تنظيم المهنة، ونظم رقابة الجودة واحداً من أهم العوامل التي تحفز المراجعين نحو المحافظة علي الجودة وتحسينها، وذلك نظراً لما تشمله هذه النظم من سياسات وإجراءات هدفها تحسين أداء الأفراد داخل مكاتب المراجعة، مع فرض العقوبات والجزاءات علي الأداء والسلوك المخالف. ومن ناحية أخرى تؤدي جودة المراجعة إلي تأكيد الإلتزام بمتطلبات المهنة (كامل، 1999م، ص87).



2- تضيق فجوة التوقعات في المهنة:

يقصد بفجوة التوقعات إختلاف الأداء المهني للمراجع من حيث الجودة ومعايير الأداء المهني عن المتوقع منه أن يحققه. وقد ترتب علي ذلك تصاعد الإنتقادات والدعاوي القضائية ضد المراجعين، والتي تؤثر علي الثقة في مهنة المراجعة، والسبيل الأفضل لتضييق فجوة التوقعات هو الأهتمام بجودة عملية المراجعة، وذلك من خلال إلتزام المراجع بمعايير الأداء المهني، وبما يحقق ويشبع رغبات وإحتياجات مستخدمي القوائم المالية.

3- تخفيض مخاطر أعمال المنشأة محل المراجعة:

تواجه منشآت الأعمال مجموعة من المخاطر، والتي قد تؤثر عليها وعلي إستمرارها في سوق الأعمال، ويمكن تقسيم هذه المخاطر إلي مخاطر داخلية، ومخاطر خارجية وبالتالي يتطلب الأمر العمل علي إدارة هذه المخاطر والحد من أثارها السلبية المتوقعة علي المنشأة، لذا تحتاج هذه المنشآت الي وسيلة خارجية تستطيع من خلالها التعرف علي المخاطر التي تواجهها، وتساعدنا في تخفيض أثر هذه المخاطر، حيث قد يتطلب من المراجعين الخارجيين القيام بذلك مما يساهم في إدارة وتخفيض هذه المخاطر (حسام، 2004م، ص ص 11-13).

ثالثاً: عناصر جودة المراجعة:

تتمثل عناصر جودة المراجعة في الآتي:

1- مسؤولية الإدارة العليا:

يجب أن تكون الإدارة العليا في الجهة الرقابية مؤمنة بجودة المراجعة وأهميتها، ليكون لها دور فعال في نشر ثقافة الجودة لدي المراجعين، وإلزامهم بتطبيق معايير الجودة في عملهم. كما أن لهذه الإدارة دور مهم في محاسبة من لا يلتزم بمعايير الجودة.

2- الإلتزام بمعايير الرقابة وقواعد السلوك المهني:



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

لابد للجهة الرقابية أن تكون مستندة في عملها إلى معايير رقابية معتمدة سواء كانت تلك المعايير دولية او اقليمية أو محلية. حيث أن إعتقاد معايير معينة للعمل الرقابي. يجعل ذلك العمل مستنداً الي أسس علمية ومهنية معدة من جهات موثوق بها. مما يضيفي صفة الموثوقية والإعتمادية للعمل الرقابي ومخرجاته.

3- أدلة السياسات والأجراءات:

تعتبر أدلة السياسات والأجراءات من العناصر الهامة لتحقيق الجودة، حيث أنها تضمن تنفيذ العمل الرقابي بمنهجية موحدة بعيدة عن الأهواء والأراء الشخصية. وما يزيد من درجة الوثوق بتلك الأدلة هو تتاسقها مع المعايير الرقابية المعتمدة وتكاملها معاً(سامي، 2004م، ص25).

4- الموارد البشرية:

العنصر البشري مهم جداً لتحقيق الجودة. فالمراجع هو من يقوم بالعمل ومن ثم فإن جودة المراجعة تعتمد الي حد كبير علي المراجع الذي يقوم باعمال المراجعة. كما يعتمد علي غيره لضمان جودة عمل المراجعة يجب اختيار وتعيين المراجعين الأكفاء أولاً ثم يجب أن نؤهل هؤلاء المراجعين ونطور أدائهم من خلال التدريب والنتقيف المستمر بأخر مستجدات العمل الرقابي وتطوراته. إضافة الي ما سبق فإن التقييم المستمر لأداء المراجعين من خلال مداورتهم في العمل بشكل منتظم هي من العوامل الهامة لتحقيق جودة التدقيق.

5-تنفيذ العمل:

لتحقيق الجودة يجب أن يتم تنفيذ مهام المراجعة بالإستناد إلى المعايير والادلة المعتمدة، كما يجب أن يكون تخطيط المهام والإشراف عليها واستخلاص نتائجها، وأبداء الراي فيها، واعداد التقرير النهائي للمراجعة مستنداً علي تلك المعايير والأدلة.

6- الرقابة علي الجودة:



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

لضمان تحقيق جودة المراجعة، ولضمان الإلتزام بمعايير الجودة، لا بد من وجود نظام للرقابة علي جودة المراجعة. ولتحقيق ذلك يجب تأسيس وحدة داخلية للرقابة علي الجودة تراقب مدي الإلتزام بالمعايير وأدلة العمل، كما تقترح التعديلات اللازمة علي تلك الأدلة والمعايير إذا لزم الأمر، ويجب أن تكون وحدة الرقابة علي جودة المراجعة مرتبطة بالإدارة العليا للجهة الرقابية، كما يجب أن يكون الشخص المسؤول عنها من ذوي المراتب الإدارية العليا من أصحاب الخبرة والكفاءة.

7- قبول والاستمرار في مراجعة العملاء لعملية المراجعة:

يجب وضع السياسات والاجراءات التي يمكن من خلالها تقرير مدي قبول او الاستمرار في التعامل مع عميل معين ، ويجب أن تقلل هذه السياسات والاجراءات من الخطر المتعلق بالعملاء الذين تفتقر الإدارة لديهم الأمانة ويجب أن تباشر المنشأة العمل في حالات المراجعة التي يمكن أدائها بما يتفق مع الكفاءة المهنية.

رابعاً: خصائص جودة المراجعة:

توجد العديد من الخصائص التي يعكس توافرها مفهوم الجودة ومنها:

1- قلة عدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مراجع الحسابات:

حيث تم التأكيد علي أن القيمة المضافة للمراجعة هي أضفاء ثقة مستخدمي القوائم المالية، بأن القوائم المالية لا تحتوي علي أخطاء جوهرية، كما أن فشل مراجع الحسابات في تحقيق القيمة المضافة لعمله قد يعرضه للدعاوى القضائية من جانب مستخدمي القوائم المالية لمطالبته بالتعويض عن الضرر الناتج عن أهمله غير المتعمد في القيام بعمله ، أو دعاوي لمطالبته بحبس مراجع الحسابات في حالة أهمله المتعمد في القيام بعمله. لذلك يمكن القول أن عدم وجود دعاوى قضائية مرفوعة ضد شركة المراجعة يعتبر مقياساً لجودة عملية المراجعة المنجزة بواسطة شركة المراجعة.



2- صدق تقارير مراجع الحسابات:

أن صدق تقارير المراجعة لشركة المراجعة تعبر عن جودة عملية المراجعة، حيث يتمثل صدق تقارير المراجعة في ارتفاع محتواها لمستخدمي القوائم المالية خاصة للمستثمرين المتعاملين في سوق الأوراق المالية علي نحو يجعل هذه التقارير أكثر فائدة لاتخاذ قرارات الاستثمار في الأوراق المالية للمنشأة التي تتم مراجعتها(فريد، 2009م، ص 147).

3- خبرة شركة المراجعة بالصناعة التي ينتمي لها العميل:

حيث أكد تايلور أن خبرة شركة المراجعة بالصناعة التي تنتمي إليها الشركة محل المراجعة تزيد من احتمال خلو القوائم المالية التي تمت مراجعتها من الأخطاء الجوهرية، مما يعني ارتفاع جودة عملية المراجعة، حيث أن هذه الخبرة تكسب شركة المراجعة سمعة طيبة في مجال الصناعة التي تخصص فيها والتي تنتمي لها الشركة محل المراجعة. ومن ناحية أخرى أشارت دراسة هولم إلي أن:

خامساً: العوامل التي تؤثر على جودة المراجعة:

توجد صعوبة في قياس جودة أداء عملية المراجعة، إلا أن هناك بعض المؤشرات ممثلة في مجموعة من العناصر التي يمكن الاسترشاد بها في تقييم جودة أداء عملية المراجعة، ونظراً لأهمية أداء عملية المراجعة بجودة عالية، فقد تعددت الدراسات التي تناولت العوامل المؤثرة علي جودة الأداء المهني لعملية المراجعة، وتتمثل أهم العوامل التي يمكن أن تؤثر علي جودة الأداء المهني لعملية المراجعة في الآتي:

1- عوامل تتعلق بمكاتب المراجعة والمحاسبة وتتمثل في:



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

أ- الأتعاب: تعتبر الأتعاب من العناصر المؤثرة في جودة عملية المراجعة، خاصة في الحالات التي يقوم العملاء بمساومة المراجع علي أتعابه، مما يؤثر علي جودة عملية المراجعة بالسلب نظراً لتزايد احتمالات عدم تناسب الأتعاب مع الجهد المبذول في عملية المراجعة. استخدام الوسائل الحديثة في المراجعة . لا شك أن استخدام الوسائل الحديثة في المراجعة تؤدي الي خدمات أفضل أكثر تنظيمياً، وبالتالي تزيد من مستوي جودة المراجعة. ويوجد اتفاق بأنه كلما كبر مكتب المراجعة قلت مقدرة المكتب علي احكام الرقابة والضبط اللازم لأعمال المساعدين في المكتب(سنة، 1996م، ص79).

ب- الإرتباط بمكتب عالمي: إن إرتباط مكتب المراجعة بمكتب عالمي يؤثر بالإيجاب علي جودة المراجعة، نظراً لإجراءات الرقابة الصارمة التي تطبقها المكاتب العالمية عادة ويفرض تطبيقها علي مكاتب المراجعة المحلية(ظاهر، 2006م، ص212).

2- عوامل مرتبطة بالعميل وتتمثل في:

أ. الأستعانة ببعض موظفي المنشأة في عملية المراجعة: قد يستعين مكتب المراجعة بالإمكانات المادية والبشرية المتاحة لدي العميل، وذلك لإنجاز بعض الأعمال، مما يوفر علي المراجع بعض الوقت والجهد في حالة قيام أفراد المكتب بأداء مثل هذه الأعمال، وقد اشارت احدي الدراسات السابقة الي أن إستفادة المراجع من بعض الإمكانيات والتسهيلات المتوفرة لدي العميل تؤثر سلباً.

ب. وجود فروع للمنشأة: لا شك انه كلما تزايد عدد فروع المنشأة محل المراجعة كلما تطلب ذلك من المراجع زيادة حجم أدلة الإثبات وفحص انظمة الرقابة الداخلية لهذه الفروع.

3- عوامل تتعلق بالبيئة المحيطة وتتمثل:



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

أ. عوامل اقتصادية: وتتمثل في بعض الظواهر الاقتصادية أثرها علي جودة عملية المراجعة مثل ظاهرتي الرواج والكساد ومالهما من تأثير غير مباشر علي الجودة ففي حالة الرواج يحدث أنتعاش لكل المهن وكذلك مهنة المراجعة فتحقق شركات المراجعة ارباحاً ويزيد عدد عملاءها ، وفي فترة الكساد يحدث العكس تتوقف بعض شركات المراجعة عن العمل وينسحب المستثمرين من السوق (منى، 2013م، ص179).

ب. عوامل سياسية: حيث تؤثر النزاعات علي الاقتصاد بالسلب وهو امر له انعكاساته السلبية علي الجودة كذلك تؤثر الحروب علي الاقتصاد، حيث ينعد الامن الذي يحول دون قدوم الاستثمارات الخارجية والاموال التي كانت من المفترض أن تساهم في تطوير البنية التحتية بل يكون توجه الدولة وموارد الدولة نحو التسليح ، وبالتالي خروج الشركات من المنافسة.

ج. عوامل قانونية: وتتعلق هذه العوامل بأثر التشريعات والقوانين سواء السلبى منها أو الايجابى علي الجودة.

د. عوامل إعلامية: تلعب البيئة الإعلامية الإيجابية دوراً كبيراً في التأثير علي جودة عملية المراجعة. حيث يزيد الإعلام من ثقافة المجتمع ووعيه الفكرى عن مدي أهمية المراجعة في اتخاذ القرار وتدعيمه، بالإضافة الي تنمية الاقتصاد، ومن ثم أنتعاش السوق بدخول مستثمرين جدد فتحدث حالة من الأنتعاش ومايتبعها من نتائج ايجابية علي كافة الأصعدة(طارق، 2003م، ص ص 355 - 401).

المحور الخامس: الدراسة الميدانية:

أولاً: إجراءات الدراسة الميدانية:

1. مجتمع وعينة البحث:



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

يتكون مجتمع البحث من عينة من العاملين بمكاتب المراجعة الخارجية من مراجع قانوني، مراجع معتمد، مدير مراجعين، مراجع ، مساعد مراجع ، اخرى، تم اختيار عينة عشوائية للباحث من (250) مفردة من ذوي الإختصاص.

2. الاستبانة الموزعة والمستلمة لمجتمع البحث:

الأداة المستخدمة لجمع البيانات في هذا البحث هي الاستبانة، فقد تم توزيع (250) استمارة استبانة على مجتمع البحث لعينة من العاملين بمكاتب المراجعة الخارجية من مراجع قانوني، مراجع معتمد، مدير مراجعين، مراجع ، مساعد مراجع ، اخرى.

3. الأساليب الاحصائية الوصفية

تم استخدام الأساليب الاحصائية الوصفية بشكل عام للحصول على قرارات عامة عن خصائص وملامح تركيبة مجتمع الدراسة، وتوزيعه وقد تضمنت الأساليب التوزيع التكراري لإجابات الوحدات المبحوثة.

4. الوسط الحسابي:

تم استخدام مقياس الوسط الحسابي ليعكس اتجاه إجابات عبارات الدراسة حيث تم إعطاء الوزن 5 لعبارة أوافق بشدة والوزن 4 لعبارة أوافق ،والوزن 3 لعبارة محايد ،والوزن 2 لعبارة لا أوافق ،والوزن 1 لعبارة لا أوافق بشدة.

استخدام الاحصاء الوصفي، ومربع كاي لاختبار فرضيات الدراسة على النحو التالي: أ. مربع كاي للتعرف على قدرة النموذج على تفسير العلاقة بين المتغيرات فكما اقتربت قيمته من الواحد الصحيح دل ذلك على جودة توفيق العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع.

ب. القيمة الاحتمالية (Prob) للمعلمة المقدره مع مستوى المعنوية (5%) فإذا كانت القيمة الاحتمالية اكبر من (0.05) يتم قبول فرض العدم ،وبالتالي تكون المعلمة غير معنوية إحصائياً، إما إذا كانت القيمة الاحتمالية أقل من (0.05) يتم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل.

5. اختبار درجة مصداقية البيانات



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

ثبات الاختبار بأن يعطي المقياس نفس النتائج إذا ما استخدم أكثر من مرة ، واحدة تحت ظروف مماثلة. ويعني الثبات أيضاً أنه إذا ما طبق اختبار ما على مجموعة من الأفراد ، ورصدت درجة كل منهم ثم أعيد تطبيق الاختبار نفسه على المجموعة نفسها ، وتم الحصول على الدرجة نفسها يكون الاختبار ثابتاً تماماً. كما يعرف الثبات أيضاً بأنه مدى الدقة ، والإتساق للقياسات التي يتم الحصول عليها مما يقيسه الاختبار. ومن أكثر الطرق استخداماً في تقدير ثبات المقياس هي:

أ. طريقة التجزئة النصفية باستخدام معادلة سبيرمان براون.

ب. معادلة ألفا-كرونباخ.

ج. طريقة إعادة تطبيق الاختبار.

د. طريقة الصور المتكافئة.

هـ. معادلة جوتمان.

لاختبار مدى توافر الثبات، والإتساق الداخلي بين الإجابات على العبارات تم احتساب معامل المصدقية ألفا كرنباخ (Alpha- cronbach) ، وتعتبر القيمة المقبولة إحصائياً لمعامل ألفا كرنباخ 60%. وقد تم إجراء اختبار المصدقية على إجابات المستجيبين للاستبانة لجميع محاورها.

أما الصدق فهو أيضاً مقياس يستخدم لمعرفة درجة صدق المبحوثين من خلال إجاباتهم على مقياس معين، ويحسب الصدق بطرق عديدة أسهلها كونه يمثل الجذر التربيعي لمعامل الثبات. وتتراوح قيمة كل من الصدق ، والثبات بين الصفر ، والواحد الصحيح. ثانياً: تحليل بيانات الاستبانة:

الفرضية الأولى: هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين تكامل المراجعة المشتركة والمراجعة التحليلية وجودة العمل الميداني:

الجدول (1)

الاحصاء الوصفي لإجابات أفراد عينة الدراسة لعبارات الفرضية الأولى

الترتيب	درجة الموافقة	الاهمية النسبية	المنوال	المتوسط	الانحراف المعياري	العبارات	ت
---------	---------------	-----------------	---------	---------	-------------------	----------	---



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

7	عالية جدا	%81.4	5	4.07	1.04	يجب ان يتوفر لدى المراجعين خلال كافة مراحل العمل حيادية في الإتجاه الذهني	1
3	عالية جدا	%82.2	5	4.11	1.08	يجب ان يتم اداء المراجعة بواسطة شخص او اشخاص حصلو على مستوى ملائم من التدريب العملي	2
1	عالية جدا	%85	5	4.25	0.87	يتم التعرف على طبيعة العمل و مجالات المخاطر المرتبطة به	3
8	عالية جدا	%80.8	5	4.04	1.03	يجب ان يتم تخطيط العمل و تخصيص المهام على المساعدين و الإشراف عليهم على نحو ملائم	4
9	عالية	%79.2	4	3.96	1.00	يجب ممارسة العناية المعتادة عند اداء المراجعة و اعداد التقرير	5
6	عالية جدا	%81.4	5	4.07	1.05	وجود نظام اتصال فعال لدى مكتب المراجعة يؤدي الى تحسين جودة المراجعة	6
4	عالية جدا	%82	5	4.10	1.12	يجب وضع خطة للمراجعين لإعداد واجباتهم المهنية	7
5	عالية جدا	%81.8	5	4.09	1.18	بيان جرد المخزونات في نهاية العام	8
2	عالية جدا	%83.6	5	4.18	0.90	يجب كتابة تقارير دوروية عن سير عملية المراجعة	9

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2022م

من خلال الجدول (1) نلاحظ أن الإحصاءات الوصفية للعبارات الفرضية التي تنص على " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تكامل المراجعة المشتركة والمراجعة التحليلية وجودة العمل الميداني " فان الأوساط الحسابية له تقع في المدى ما بين (4.25 - 4.96) والانحراف المعياري (0.87 - 1.18) والمنوال يقع في المدى (4 - 5) لجميع العبارات وحسب المقياس الخماسي ليكرت فان إجابات المبحوثين هي الموافقة.

الفرضية الثانية: هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تكامل المراجعة المشتركة والمراجعة التحليلية وجودة المكتب:

الجدول (2)

الإحصاء الوصفي لإجابات أفراد عينة الدراسة لعبارات الفرضية الثانية



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

الترتيب	درجة الموافقة	الاهمية النسبية	المنوال	المتوسط	الانحراف المعياري	العبارات	ت
8	عالية	%78	4	3.90	1.04	توفير السمعة المهنية الحسنة والشهرة لمكتب المراجعة	1
7	عالية جدا	%80.2	5	4.01	0.95	عدم وجود قضايا او دعاوي مرفوعة ضد مكتب المراجعة	2
3	عالية جدا	%83	5	4.15	0.97	إرتباط مكتب المراجعة بإحدى مكاتب وشركات المراجعة العالمية	3
	عالية جدا	%80	5	4.00	1.06	كبر حجم مكتب المراجعة ومستوى تجهيزاته	4
6	عالية جدا	%80.2	5	4.01	0.93	وجود سياسات وإجراءات تتضمن التزام مكتب المراجعة بمعايير المراجعة الدولية المتعارف عليها	5
4	عالية جدا	%82	5	4.10	0.97	وجود سياسات وإجراءات تلزم العاملين بمكاتب المراجعة بالتعلم المستمر وتنمية القدرات والمهارات الذاتية	6
2	عالية جدا	%83.8	5	4.19	1.00	توفير الخبرة المهنية اللازمة لدى فريق المراجعة	7
1	عالية جدا	%84.4	5	4.22	1.05	تؤثر الإتصالات الجيدة لفريق المراجعة مع عميل المراجعة في تحسين جودة اداء مراجعي الحسابات	8
5	عالية جدا	%81	5	4.05	1.11	الموضوعية عند فحص وتقييم القوائم المالية وكتابة التقرير عنها	9

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2022م

من خلال الجدول (2) نلاحظ أن الإحصاءات الوصفية للعبارات الفرضية التي تنص على " هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين تكامل المراجعة المشتركة و المراجعة التحليلية وجودة المكتب " فان الأوساط الحسابية له تقع في المدى ما بين (3.90 - 4.22) والانحراف المعياري (0.95 - 1.11) والمنوال يقع في المدى (4 - 5) لجميع العبارات وحسب المقياس الخماسي ليكرت فان إجابات المبحوثين هي الموافقة.

المحور السادس: النتائج والتوصيات:

أولاً: النتائج:



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

1. عملت المراجعة المشتركة والتحليلية على الإلتزام بتدعيم المراجعين بمسؤولياتهم المجتمعية إتجاه أصحاب المصلحة.

2. أدى وجود نظام إتصال فعال لدى مكتب المراجعة إلى تحسين جودة المراجعة.

3. وضع خطة للمراجعين لإعداد واجباتهم المهنية أدى إلى تحسين جودة المراجعة.

4. أدى وجود نظام إتصال فعال لدى مكتب المراجعة إلى تحسين جودة المراجعة.

5. عمل تخطيط العمل وتخصيص المهام على المساعدين والإشراف عليهم على تحسين جودة المراجعة

ثانياً: التوصيات:

1. العمل على تجويد أداء المراجعين في المراجعة المشتركة والتحليلية لسد قصور أداء المراجع.

2. إلزام المراجعين بمسؤولياتهم المجتمعية تجاه العملاء.

3. أن تتم عملية المراجعة بواسطة شخص أو أشخاص حصلوا على مستوى ملائم من التدريب العملي.

4. أن يتم تخطيط العمل وتخصيص المهام على المساعدين والإشراف عليهم على نحو ملائم.

5. أن يتم أداء المراجعة بواسطة شخص أو أشخاص حصلوا على مستوى ملائم من التدريب العملي.

قائمة المراجع:

- الاتحاد الدولي للمحاسبين، المعايير الدولية للمراجعة، تعريب المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، (عمان: منشورات المجمع، 1998م)، ص156.
- أحمد زكي حسين متولي، قياس أثر المراجعة المشتركة على أسعار الأسهم، (القاهرة: جامعة قناة السويس، كلية التجارة، المجلة العلمية التجارة والتمويل، المجلد4، المجلد2، 2013م)، ص415
- أمين السيد احمد، فلسفة المراجعة، (الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر، 2009م)، ص566.



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية Arab Journal for Humanities and Social Sciences

- إيمان أحمد أمين مجاهد، مدخل مقترح لتقييم جودة أداء المراجعة، (القاهرة: جامعة حلوان، كلية التجارة وإدارة الأعمال، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العدد3، 2001م)، ص 47
- جمال احمناش، أهمية تحقيق التكامل بين المراجعة المشتركة والتحليلية في المؤسسة، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة أبوقرة بومرداس، 2012م، ص ص 161 - 162.
- جمال الدين خالد حمو، عناصر جودة التدقيق، (قطر: جامعة قطر، كلية التجارة، مجلة أخبار المحاسب، العدد3، فبراير 2007م)، ص 78
- حسام السعيد الوكيل، تقييم أساليب الرقابة على جودة اداء عملية المراجعة بجمهورية مصر العربية، (القاهرة: جامعة حلوان، كلية التجارة وإدارة الاعمال، رسالة ماجستير غير منشورة، 2004م)، ص ص 11-13
- حسن عبد الحميد العطار، دليل تجريبي لمدى تأثير مؤشرات الاداء غير المالية على الفحص التحليلي، (القاهرة: جامعة الزقازيق، كلية التجارة، مجلة كلية التجارة، العدد2، 2004م) ، ص 107.
- حنان محمد إسماعيل، أثر تفعيل مدخل المراجعة المشتركة على كفاءة مراقب الحسابات في الكشف والتقرير عن الغش في القوائم المالية، (القاهرة : جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي، العدد2، 2012م)، ص 447
- رياض العبد الله، رقابة جودة أعمال التدقيق للمكاتب اليمينية، (الرياض: الجمعية السعودية للمحاسبة، مجلة البحوث المحاسبية، المجلد8، العدد1، 2007م)، ص 32.
- سالم بن عبد الله العتيبي، جودة المراجعة كأحد دعائم النيات الحوكمة، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي، العدد2، 2009م)، ص 95.
- سامي حسين علي، قياس وضبط جودة المراجعة- اطار مقترح، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، رسالة دكتوراة غير منشورة، 2004م)، ص 25.
- سناء محمد بدران، عناصر جودة المراجعة من وجهة نظر مديري شركات المساهمة، (القاهرة: جامعة الزقازيق فرع بنها، كلية التجارة، مجله الدراسات والبحوث التجارية، العدد43، 1996م)، ص 79.
- سونيا محمد البكري، إدارة الجودة الكلية، (الاسكندرية: الدار الجامعية، 2002م)، ص 14.
- صالح حامد محمد علي، إستخدام المراجعة المشتركة بمكاتب المراجعة الخارجية وعلاقتها بفجوة التوقعات، (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية التجارة، المجلة العلمية للدراسات التجارية البيئية، المجلد7، 2015م)، ص 10
- صالح محمد حسنى، مدخل مقترح لرفع كفاءة وفعالية الأداء المهني للمراجع الخارجى مع دراسة تطبيقية، (القاهرة: جامعة بنها، كلية التجارة، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد1، 2011م)، ص 263
- صالح هارون عبد الشافع سليمان، أثر استخدام المراجعة التحليلية في تقليل تكلفة وزيادة فاعلية المراجعة، (الخرطوم: جامعة النيلين، كية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 2017م).
- طارق عبد العال حماد، موسوعه معايير المراجعة، (الاسكندرية: الدار الجامعيه، 2007م)، ص 532.
- طارق محمد حسنين، د. أحمد سباعي قطب، دراسة تحليلية لعوامل ونماذج قياس جودة الرقابة الخارجية علي الحسابات، (القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد60، 2003م)، ص 41.
- طارق محمد حسنين، دراسة تحليلية لعوامل ونماذج الرقابة الخارجية على الحسابات، (القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة، مجلة المحاسبة والادارة والتامين، العدد60، 2003م)، ص ص 355 - 401.



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية Arab Journal for Humanities and Social Sciences

- ظاهر القشي، الحاكمية المؤسسية بين المفهوم وامكانية تطبيقها على ارض الواقع في الشركات المدرجة في الاسواق المالية، (عمان: جامعة أربد، كلية التجارة، مجلة اربد للبحوث العلمية، المجلد10، العدد1، 2006م)، ص212.
- عايدة حسن أحمد محمد صالح، جودة المراجعة ودورها في زيادة كفاءة الأداء المالي في المنشآت الصناعية، (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، 2018م).
- عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية الحديثة، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2009م)، ص442.
- عبدالعزیز البناء، المراجعة التحليلية نحو تطوير وتحسين أداء الفحص الضريبي، (القاهرة: جامعة الأزهر، كلية التجارة، المجلة العلمية لكلية التجارة، العدد22، 2004م)، ص18.
- عصام الدين محمد متولي، دراسات تطبيقية في المراجعة، (القاهرة: دار النهضة العربية، 2006م)، ص70.
- عفراء الفاضل محمد عثمان، دور المراجعة التحليلية في تعظيم قيمة المنشأة وضمان استمراريته، (الخرطوم: جامعة أم درمان الإسلامية، معهد بحوث ودراسات العالم الإسلامي، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، 2020م).
- علي إبراهيم طلبة، قياس أثر العوامل علي جودة مراقب الحسابات- دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة بسلطنة عمان، (عمان: مجلة الاداري، العدد69، السنة19، يونيو1997م)، ص28
- فريد محرم فريد إبراهيم، نموذج محاسبي مقترح لقياس أثر تطبيق حوكمة الشركات علي أداء وقيمة الشركة المسجلة ببورصة الأوراق المالية المصرية، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، 2009م)، ص147
- كامل السيد عشاوي، مدخل التوصيل الفعال كاساس لتضييق فجوة التوقعات في المراجعة، (القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة، رسالة دكتوراه غير منشورة في المحاسبة، 1999م)، ص87
- ليندة تيقين، التكامل الوظيفي بين المراجعة المشتركة والتحليلية- دراسة حالة بين مكنتي محافظ الحسابات والمؤسسة، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة اكلي محمد الحاج، البويرة، 2015م، ص122.
- محاسن بابكر حمزة عبد الرحمن، دور المراجعة المشتركة في تحسين جودة التقارير المالية بالمنشآت، (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 2019م).
- محمد بهاء الدين إبراهيم، مدخل مقترح لتحديد المتغيرات التي تؤثر علي قياس جودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية- مع التطبيق علي قطاع مكاتب المحاسبة والمراجعة بجمهورية مصر العربية، (القاهرة: جامعة الزقازيق، كلية التجارة، مجلة البحوث العلمية، العدد2، المجلد30، 2008م)، ص78
- محمد صالح هاشم، إطار متكامل للمتطلبات الإضافية اللازمة لتحسين جودة الأداء المهني لأعمال المراجعة في بيئة التجارة الإلكترونية، (القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد78، 2011م)، ص45
- محمد عبد القادر الدسيطي، حجاج احمد حجاج، المراجعة مدخل متكامل، (الرياض: دار المريخ، 2003م)، ص72
- محمد محمد عبد القادر الدسيطي، المراجعة المشتركة في مقابل المراجعة الفردية- دراسة تطبيقية عن مدى تقييد مكاتب المراجعة المصرية لممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة، (المنصورة: جامعة المنصورة، كلية التجارة، المجلة المصرية للدراسات التجارية، العدد2، 2010م)، ص21



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

- محمد محمد عبد القادر، دراسة تطبيقية عن مدى تقييد مكاتب المراجعة المصرية لممارسة إدارة الأرباح في الشركات المساهمة، المراجعة المشتركة في مقابل المراجعة الفردية، (المنصورة: جامعة المنصورة، كلية التجارة، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد 38، العدد 2، 2012م)، ص 22.
- محمود غانم محمود عاص، دور تفعيل مدخل المراجعة الخارجية المشتركة في تحسين جودة المراجعة الخارجية، (الإسكندرية: جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد 53، العدد 1، 2016م)، ص 162.
- منى حلمى محمد محمد الفيومى، قياس أثر العوامل المؤثرة علي جودة أداء مراقب الحسابات، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، 2013م)، ص 179
- هاني الغنيمي، استخدام أساليب المراجعة لترشيد أداء الفصل المحدود لتقارير الدورية، (القاهرة: جامعة بن سويف، كلية التجارة، مجلة الدراسات المالية والتجارية والعلوم الإدارية، العدد 2، يوليو 1996م)، ص ص 24 - 25.
- هناء علي عبدالرحمن علي، أثر المراجعة التحليلية في تحسين المراجعة الخارجية للتنبؤ باستمرارية المنشأة، (الخرطوم: جامعة الزعيم الأزهرى، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، 2019م).