

التكامل بين المراجعة المشتركة و مراجعة النظير ودوره في الحد من مخاطر المراجعة

دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة الخارجية بالسودان

غادة بابكر عبد السيد احمد¹، بابكر إبراهيم الصديق محمد²

1 جامعة وادي النيل- كلية الاقتصاد و العلوم الإدارية - قسم المحاسبة.

2 جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا- كلية الدراسات التجارية- قسم المحاسبة.

الملخص

هدفت الدراسة إلى بيان العلاقة بين المراجعة المشتركة والحد من مخاطر المراجعة، وكذلك توضيح العلاقة بين مراجعة النظير والحد من مخاطر المراجعة، توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها: وجدت علاقة إيجابية بين التكامل بين المراجعة المشتركة ومراجعة النظير والحد من مخاطر المراجعة في المصارف السودانية، وجدت علاقة إيجابية بين المراجعة المشتركة والحد من مخاطر المراجعة في المصارف السودانية، أوصت الدراسة بعدة توصيات منها: العمل على دعم عملية التكامل بين المراجعة المشتركة ومراجعة النظير في المصارف السودانية لما له من أثر إيجابي على تقديم التوصيات والاقتراحات في الحد من مخاطر المراجعة في المصارف السودانية.

الكلمات المفتاحية: المراجعة المشتركة، مراجعة النظير، مخاطر المراجعة.

Integration between joint audit and peer audit and its role in reducing audit risks- Afield study on a sample of Sudanese External Audit Office.

Abstract

Integration between join audit and peer review and its role in compact the audit risks – field study on a sample of External Audit Office.

The study aims to know the role of joint audit and peer review in reducing the audit risks.

The study reached many results the most important are there is a positive correlation between integration of join audit and reducing audit risks in Sudanese Banks.

The study recommended by supporting integration between joint audit and peer review and held many training courses for auditors in print audit and peer review.

Keywords: joint audit, peer review, audit risk.

النتائج وإصدار تقرير موحد، ومن الممكن أن يتم تقسيم مهام عمل

المراجعة بينهما بأي شكل ليتوافقوا عليه ويرون فيه تحقيقاً للهدف من

عملية المراجعة وقد يصل التعاون بينهما إلى أن يراجع كل منهما عمل

الآخر " (Sakel, Nicol, 2013).

كما تعرف مراجعة النظير على أنها "نظام يتم بمقتضاه استخدام خبرات

المتمتهنين لمهنة المراجعة في تقييم جودة عمل متمتهنين آخرين في

المحور الأول: المقدمة

أولاً: الإطار المنهجي للدراسة:

تمهيد:

نجد أن المراجعة المشتركة هي "العملية التي يتم بموجبها تعيين

مراجعين مستقلين ليقوموا معاً بتخطيط وأداء عملية المراجعة وتقييم

ضوء مجموعة من المعايير القائمة للأداء، ويكون المراجع القائم بالتقييم لديه خبرة تمكنه من تقييم أداء مكتب مراجعة آخر " (Legal Aid Agency, 2013).

كما تعني المخاطر في المراجعة أن على المراجع قبول مستوى ما من عدم التأكد عند تنفيذ المراجعة، حيث يعلم المراجع مثلاً أن هناك عدم تأكد بخصوص صلاحية الأدلة، فعالية الرقابة الداخلية لدى العميل، وما إذا كانت القوائم المالية التي تم مراجعتها تتم بالعدالة. ويعلم المراجع الجيد أن المخاطر موجودة وأن عليه أن يتعامل معها على نحو ملائم، ويصعب قياس معظم المخاطر التي يواجهها المراجعون ويتطلب ذلك توافر فكر جيد للاستجابة لها على نحو ملائم (لطفي، 2007م). يتضح مما سبق أهمية تفعيل المراجعة المشتركة و مراجعة النظر في الحد من مخاطر المراجعة من خلال تسليط الضوء على تلك المخاطر بأنواعها المختلفة و تحديد الدور الذي تلعبه المراجعة المشتركة و مراجعة النظر في الحد منها و تخفيضها.

مشكلة الدراسة:

تتمثل مشكلة الدراسة في وجود مخاطر المراجعة مما يؤثر سلباً على جودة المراجعة و بالتالي يؤثر سلباً على موثوقية المعلومات المحاسبية. ونتيجة لذلك يمكن صياغة مشكلة الدراسة في شكل التساؤلات الآتية:

1. هل يؤثر التكامل بين المراجعة المشتركة و مراجعة النظر في الحد من المخاطر الملازمة؟
2. هل يؤثر التكامل بين المراجعة المشتركة و مراجعة النظر في الحد من مخاطر الاكتشاف؟
3. هل يؤثر التكامل بين المراجعة المشتركة و مراجعة النظر في الحد من المخاطر الرقابية؟

أهمية الدراسة:

تتبع أهمية هذه الدراسة من :

ندرة الدراسات التطبيقية التي أجريت في هذا المجال و تتميز أهمية الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة بطرحها دراسة تطبيقية تتناول علاقة المراجعة المشتركة و مراجعة النظر في الحد من مخاطر المراجعة (الاكتشاف، المتلازمة . الرقابية) في بيئة الممارسة المهنية. وكذلك تقديم مقترحات و توصيات تساعد في الحد من مخاطر المراجعة و بالتالي تحقيق جودة المراجعة مما يؤدي إلي تحقيق موثوقية التقارير و القوائم المالية. بالإضافة إلي ذلك تعاضم الاهتمام علي المستوى الدولي و المحلي بتحسين جودة عملية المراجعة خاصة في ظل الأزمة الاقتصادية العالمية و انهيار كبرى الشركات العالمية.

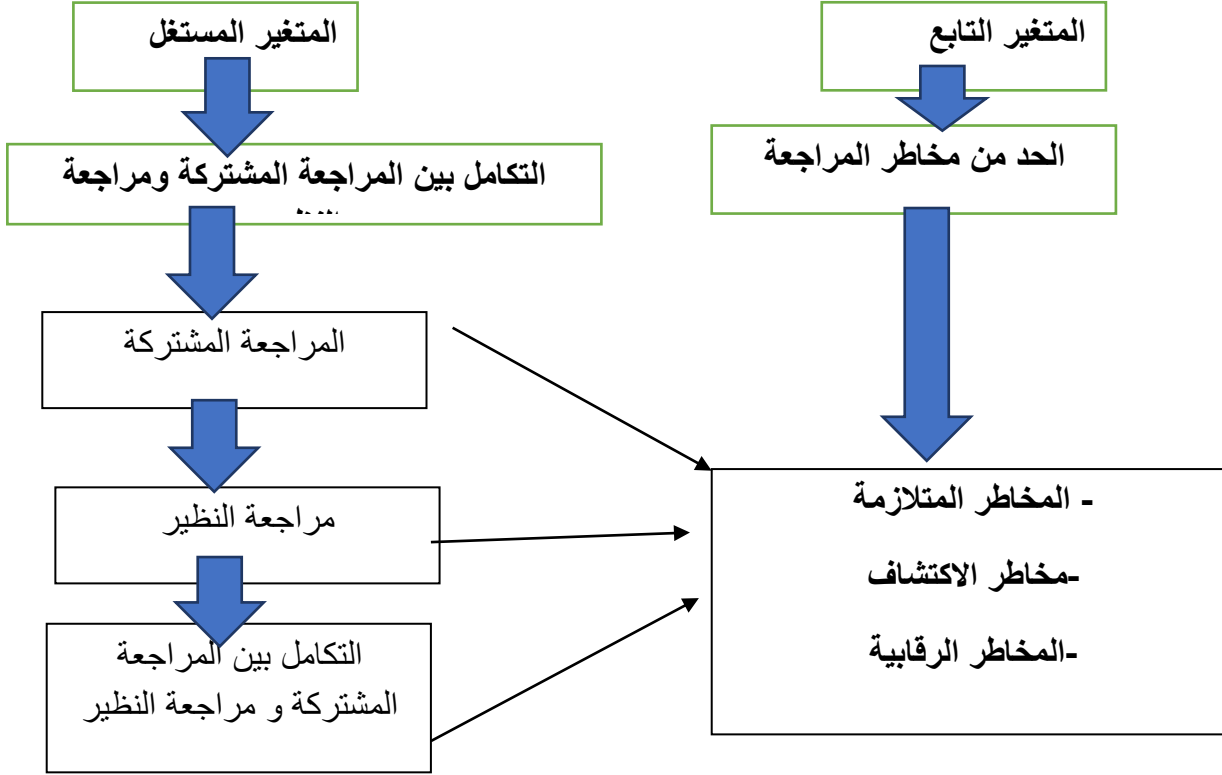
أهداف الدراسة:

تسعى الدراسة الى تحقيق الأهداف الآتية:

1. توضيح علاقة التكامل بين المراجعة المشتركة و مراجعة النظر في الحد من المخاطر الملازمة؟
 2. توضيح علاقة التكامل بين المراجعة المشتركة و مراجعة النظر في الحد من مخاطر الاكتشاف؟
 3. توضيح علاقة التكامل بين المراجعة المشتركة و مراجعة النظر في الحد من المخاطر الرقابية؟
- فرضيات الدراسة:
- لتحقيق أهداف الدراسة وضعت الدراسة الفرضيات الآتية:
- الفرضية الأولى:** توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة المشتركة و مراجعة النظر في الحد من المخاطر الملازمة.
- الفرضية الثانية:** توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مراجعة النظر والحد من مخاطر الاكتشاف.
- الفرضية الثالثة:** هناك علاقة بين تكامل المراجعة المشتركة و مراجعة النظر في الحد من المخاطر الرقابية.

الشكل (أ)

يوضح العلاقة بين متغيرات الدراسة:



المصدر: إعداد الباحثة، 2024م.

ثانياً: الدراسات السابقة:

دراسة: مصطفى، (2020م) أثر المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة:

تناولت الدراسة أثر المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة؛ وهدفت هذه الدراسة إلى اختبار أثر تطبيق المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة في البيئة المصرية واستخدم الباحث في كل من المستحقات الاختبارية وطول فترة المراجعة كمؤشر بديل لقياس جودة عملية المراجعة، توصلت الدراسة على عدد من النتائج منها أن المراجعة المشتركة تسهم في زيادة جودة عملية المراجعة من خلال تدعيم استقلال مراقب الحسابات وزيادة كفاءة مراقب الحسابات والحد من درجة تركيز سوق خدمات المراجعة.

دراسة: يوسف، (2019م) بيان دور المراجعة المشتركة في الحد من الممارسات السلبية لإدارة الأرباح :

تناولت الدراسة بيان دور المراجعة المشتركة في الحد من الممارسات السلبية لإدارة الأرباح، وتمثلت مشكلة الدراسة في أن هنالك إشكالية تواجه المراجعة خلال الأونة الأخيرة عدداً من التحديات خاصة بعد الانهيارات المالية التي شهدتها كثير من الشركات العملاقة مثل شركة Enron وتلي ذلك سقوط أحد أكبر خمس مكاتب مراجعة وهو Arthur Anderson لثبوت تورطه في التلاعبات المالية التي تمت بالشركة بسبب الممارسات السلبية لإدارة الأرباح وذلك الأمر الذي أدى إلى إثارة كثير من التساؤلات حول استقلال مراجع الحسابات وجودة أداء المراجعة وحضور برامجها مما دفع المنظمات العلمية والمهنية إلى

دراسة: جلال عامر، جلال علي (2012 م) برامج المراجعة المشتركة ودورها في زيادة جودة المراجعة الخارجية:

تناولت الدراسة برامج المراجعة المشتركة ودورها في زيادة جودة المراجعة الخارجية. هدفت الدراسة إلى الاستفادة من برامج المراجعة المشتركة في تحسين جودة المراجعة الخارجية بما يصب في صالح أصحاب المصلحة وصالح تدعيم جودة عملية المراجعة الخارجية وتعزيز جودة التقارير المالية. وتتمثل أهم نتائج الدراسة في أن برامج المراجعة المشتركة تعمل على رفع كفاءة المراجع الخارجي وزيادة استقلاله مما يؤدي إلى زيادة جودة المراجعة الخارجية. وقد كانت أهم التوصيات هو اختيار التشكيلة المثلى التي تكون فريق المراجعة المشتركة، مع ضرورة التنسيق بينهم وذلك لعدم تكرار الإجراءات بما يعطل من العمل وينعكس سلباً على عملية المراجعة الخارجية.

الفجوة العلمية ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة:-
من خلال استعراضنا للدراسات السابقة تبين أن هذه الدراسة تأتي مكتملة للدراسات السابقة التي تناولت موضوع التكامل بين المراجعة المشتركة و مراجعة النظر في الحد من مخاطر الاكتشاف و المخاطر المتلازمة و المخاطر الرقابية . و تتفق معها في أهمية تقييمها و ضبطها و وسائل تقديرها .

أما خصوصية هذه الدراسة فهي تختلف عن الدراسات السابقة إذا أنها تربط المراجعة المشتركة و مراجعة النظر بالحد من مخاطر المراجعة من خلال دراسة تأثير مخاطر المراجعة بأنواعها المختلفة (الاكتشاف، الملازمة، الرقابية) علي جودة المراجعة، و ذلك حسب وجهة نظر مراجعي الحسابات المزاولين للمهنة.

المحور الثاني: الإطار النظري للدراسة:

أولاً: مفهوم المراجعة المشتركة:

تعدد آراء الكتاب والباحثين حول مفهوم المراجعة المشتركة ونذكر منها: يرتكز مفهوم المراجعة المشتركة في قيام شركتين أو أكثر من شركات المراجعة بمراجعة القوائم المالية لعميل واحد، تتميز بإصدار تقرير مراجعة مشترك وتنفيذ برنامج مراجعة واحد بناء على التخطيط المشترك (غالي، أشرف؛ 2013م).

البحث عن أساليب وآليات يمكن من خلالها تقنين هذه الممارسات، وتعتبر المراجعة المشتركة أحد الآليات التي اقترحتها المفوضية الأوروبية في تقريرها Green paper الصادر عام 2010م "سياسة المراجعة: دروس الأزمات" بهدف تحسين جودة المراجعة ودعم استقلالية مراجع الحسابات. وهدفت الدراسة إلى قياس أثر تطبيق المراجعة المشتركة على إدارة الأرباح بالتطبيق على عينة من الشركات المعتمدة في سوق الأوراق المالية المصري.

دراسة: حسن، (2012م) مقومات تفعيل مراجعة النظر كأداة للرقابة على جودة المراجعة:

تناولت الدراسة مقومات تفعيل مراجعة النظر كأداة للرقابة على جودة المراجعة. وهدفت الدراسة إلى اقتراح إطار بالمقومات التي يجب توافرها لتفعيل مراجعة النظر كأداة للرقابة على جودة المراجعة؛ بينما تتمثل أهم التوصيات في ضرورة الاهتمام بتوفير مقومات تفعيل مراجعة النظر مرتبة حسب أهميتها النسبية (تحديد الجهة التي يستند إليها الإشراف على إعداد وتنفيذ برنامج مراجعة النظر وتحديد مستويات برنامج مراجعة النظر وتحديد واجبات تمكن المراجعة التي تخضع للتقييم من خلال مراجعة النظر.

دراسة: Independent Peer Review of Legal Advice and (WorkLegal Aid Agency" ", 2013):

هدفت الدراسة إلى وضع طريقة لتنفيذ مراجعة النظر، وقد ناقشت الدراسة ماهية مراجعة النظر ووضع معايير مراجعة النظر وذلك في ضوء قياس جودة الخدمات المهنية للمراجعة ومسح متطلبات عملاء مراجعة النظر وقياس المخرجات، وتحديد الملفات التي يجب تنفيذها عند القيام بمراجعة النظر؛ وخلصت الدراسة إلى أن معايير مراجعة النظر يجب أن يتم وضعها في ضوء كل من جودة الخدمات المهنية ومتطلبات عملاء مراجعة النظر و المعلومات التي يتم الحصول عليها من العميل ومن مصادر أخرى و النصائح والإرشادات التي يتم تحريرها بناء على المعلومات السابقة و الخطوات التي يتم إتباعها بناء على تلك النصائح والإرشادات.

ويكون هذا التأكيد أكثر فعالية في المراجعة المشتركة عنه في المراجعة العادية.

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 مسؤولية مشتركة.

4. تطبيق أفضل إجراءات المراجعة مع الاستعانة بخبرة مشتركة في الاعتماد على معايير مراجعة مقبولة التطبيق.

ثالثاً: خطوات أداء برامج المراجعة المشتركة:

يقصد بخطوات المراجعة المشتركة تلك الإجراءات التي يجب على المراجعين اتباعها من أجل الوصول إلى تقرير مراجعة مشترك، كما أن خطوات المراجعة المشتركة تختلف عن خطوات المراجعة الفردية ولقد تم تلخيصها فيما يلي (عبد الهادي وأمين، 2020م، ص 47):

1. بعد قبول عملية المراجعة يتفق المکتبان على تقسيم العمل فيما بينهما وتخطيط عملية المراجعة، ويتطلب تخطيط عملية المراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (300) أن يتم وضع استراتيجية عامة للمراجعة ووضع خطة لتخفيض خطر المراجعة، وقد يتم تقسيم العمل بين أعضاء فريق المراجعة المشتركة على أساس المنطقة، وذلك في حال كون الشركة محل المراجعة لها فروع في أكثر من بلد أو منطقة.

2. بعد توزيع العمل يبدأ المکتبان بمراجعة القوائم المالية في وقت واحد، حيث يقوم كل مكتب بأداء وتنفيذ برنامج المراجعة في ضوء التخطيط المسبق.

3. بعد انتهاء كل مكتب من مراجعة الجزء المكلف به، يتم مراجعة أعمال بعضهما البعض وإعداد أوراق العمل المطلوبة والنتائج التي تم التوصل إليها، وهو ما يعرف بالتحقق المتبادل لكل مراجع عن مجهود المراجع الآخر.

4. في نهاية عملية المراجعة يوقع المکتبان على تقرير المراجعة المشتركة، حيث يتحمل كل منهما مسؤولية تضامنية من الآن في هذا التقرير وليس عن الجزء الذي قام كل مراجع بمراجعته فقط.

ويرى (أبو العلاء، أسامة؛ 2018: ص 39) مدخل المراجعة المشتركة بأنه "اشتراك أكثر من مراقب حسابات معاً لأداء عملية المراجعة في كل خطواتها بداية من وضع خطة المراجعة حتى إعداد التقرير النهائي للمراجعة بحيث يكون كل مراقب مسئول عن جميع الأعمال الخاصة بالمراجعة بما فيها ما قام به المراقب الآخر، وفي النهاية يكون جميع هؤلاء المراقبين مسئولين بشكل تضامني عما ورد في تقرير المراجعة، أمام جميع الجهات أصحاب المصالح بالمنشأة".

كما يمكن تعريف مصطلح المراجعة المشتركة على أنها "العملية التي يتم بموجبها تعيين مراجعين مستقلين ليقوما معاً بتخطيط وأداء عملية المراجعة وتقييد النتائج وإصدار تقرير موحد، ومن الممكن أن يتم تقسيم مهام عمل المراجعة بينهما باي شكل ليتوافقا عليه ويرون فيه تحقيقاً للهدف من عملية المراجعة وقد يصل التعاون بينهما إلى أن يراجع كل منهما عمل الآخر" (Sakel, Nicol, 2013).

ثانياً: أهمية وأهداف برامج المراجعة المشتركة:

تتمثل أهداف المراجعة المشتركة فيما يلي (علي، إبراهيم، 2019م، ص 19):

1. دعم استقلال المراجع الخارجي في مواجهة إدارة الشركة محل المراجعة، حيث إن الشركة عليها التعامل مع مراجعين اثنين وليس مراجع واحد في أي أمر يتعلق بالقوائم المالية.

2. التوصل إلى تأكيد معقول عن مدى خلو القوائم المالية من التشوّهات والتأكد بأنها تتماشى مع مبادئ المحاسبة المعمول بها.

3. تقديم تقرير مراجعة مشترك بإبداء الرأي الفني المحايد المشترك على القوائم المالية.

4. زيادة التعاون والتنسيق بين المراجعين الاثنين ومراجعة كل منهما لعمل الآخر للتحقق من بذل العناية المهنية الواجبة.

ويرى (متولي، 2013م: ص 411) أن أهمية وأهداف برامج المراجعة المشتركة هي:

1. تعمق الحصول على التأكيد المعقول حول ما إذا كانت القوائم المالية ككل خالية من التحريف المادي سواء بسبب التضليل أم بالخطأ

1. تمثل مراجعة النظر أداة لتأكيد جودة عملية المراجعة، وجودة المراحل التي تمر بها ابتداء من مرحلة تخطيط المراجعة، ومرحلة تنفيذ إجراءات المراجعة وتجميع أدلة الإثبات، وأخيراً مرحلة إعداد تقرير المراجعة، وبالتالي تكون هناك علاقة طردية بين مراجعة النظر وجودة المراجعة حيث تزيد جودة المراجعة كلما كان هناك إقبال ورغبة في تنفيذ برنامج مراجعة النظر.

2. تساعد مراجعة النظر الممتهين للمراجعة على زيادة فعالية الإجراءات التي تتعلق بالتنفيذ العملي لعملية المراجعة.

3. تقدم مراجعة النظر الأساس لوضع وتنفيذ الخطة الإستراتيجية لتحسين مهنة المراجعة وتحسين جودتها.

4. تفيد مراجعة النظر في تحديد نقاط الضعف الأساسية في أداء مكتب المراجعة الذي خضع للتقييم، وتوصيل تلك النقاط لذلك المكتب لاتخاذ الإجراءات التصحيحية.

5. تفيد المعلومات الواردة في تقرير مراجعة النظر في التنبؤ بفشل المراجعة.

6. تعدّ مراجعة النظر أحد وسائل الرقابة على جودة المراجعة حيث تساعد في تقييم أداء مكتب المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة وقواعد وآداب السلوك المهني.

7. تفيد مراجعة النظر في تحديد نقاط الضعف الأساسية في أداء مكتب المراجعة الذي خضع للتقييم.

يري الباحثان أن المراجعة المشتركة و مراجعة النظر تعتبر من الاتجاهات الحديثة في المراجعة و تهدف في الأساس إلى إعادة الثقة في مهمة المراجعة و تقارير المراجعة الخارجية بعد الانتهاء المالي لبعض الشركات في أمريكا .

ثامناً: مفهوم مخاطر المراجعة:

تعني المخاطر في المراجعة أن على المراجع قبول مستوى ما من عدم التأكد عند تنفيذ المراجعة، حيث يعلم المراجع مثلاً أن هناك عدم تأكد بخصوص صلاحية الأدلة، فعالية الرقابة الداخلية لدى العميل، وما إذا كانت القوائم المالية التي تم مراجعتها تتم بالعدالة. ويعلم المراجع الجيد أن المخاطر موجودة وأن عليه أن يتعامل معها على نحو ملائم،

خامساً: تأثير برامج المراجعة المشتركة على زيادة كفاءة واستقلال المراجع الخارجي:

نجد أن الورقة الخضراء افترضت بأن المراجعة المشتركة بجانب آليات أخرى تمثل حل لمشكلة انخفاض ثقة السوق في استقلال المراجعين (Zemi et al., 2012, P 2) فاشترك أكثر من مراجع في تنفيذ مهام المراجعة يقوي موقف كل منهم في مواجهة الضغوط التي قد تحاول إدارة العميل فرضها عليه، ومن ثم تعزز في استغلاله. كما أن ارتباط مهام أحد المراجعين بمهام المراجع المشارك معه واعتماد كفاءة وفعالية أدائه بكفاءة أداء الآخر يتطلب من كليهما فرض رقابة جودة على أداء الآخر، ومن ثم تمثل آلية الرقابة هذه ضمانة إضافية لاستقلال كل المراجعين.

سادساً: مفهوم مراجعة النظر:

يشير بعض الكتاب إلى أن مراجعة النظر تمثل أداة لتأكيد جودة عملية المراجعة، وجودة المراحل التي تمر بها تلك العملية ابتداء من مرحلة تخطيط المراجعة، ومرحلة تنفيذ إجراءات المراجعة، وأخيراً مرحلة إعداد تقرير المراجعة وذلك من خلال التحقق من أداء أعمال المراجعة خلال المراحل المختلفة وفقاً لمعايير الأداء المهني (Engles, 2011, P. 1).

وقد أشار المكتب الاسترالي الدولي للمراجعة إلى أن مراجعة النظر تهدف إلى التحقق من أداء مكتب المراجعة يتم وفقاً لمعايير الأداء المهني ومعايير رقابة الجودة.

(Australian National Audit Office, 2012, P. 8)

كما تعرف مراجعة النظر على أنها "نظام يتم بمقتضاه استخدام خبرات الممتهين لمهنة المراجعة في تقييم جودة عمل ممتهين آخرين في ضوء مجموعة من المعايير القائمة للأداء، ويكون المراجع القائم بالتقييم لديه خبرة تمكنه من تقييم أداء مكتب مراجعة آخر " (Legal Aid Agency, 2013).

سابعاً: أهمية مراجعة النظر:

تتبع أهمية مراجعة النظر في النقاط التالية 1- (Engles, 2011, PP 1-2):

- ويصعب قياس معظم المخاطر التي يواجهها المراجعون ويتطلب ذلك
- توافر فكر جيد للاستجابة لها على نحو ملائم (لطي، 2007م)
- تاسعاً: أنواع المخاطر:
- تتمثل أنواع المخاطر في الآتي:
1. المخاطر المتلازمة (الجوهرية):
- هي "قابلية رصيد حساب معين أو مجموعة من المعاملات إلى أن تكون خاطئة بشكل جوهري، منفردة أو عندما تجمع من المعلومات الخاطئة في أرصدة حسابات أو في طوائف أخرى، مع افتراض عدم وجود ضوابط داخلية ذات علاقة" (علي شحاتة، 2006م).
- أو "هي قابلية احتواء أحد تأكيدات إدارة المنشأة على غش وأخطاء مهمة بفرض عدم وجود إجراءات رقابة داخلية" (Socpa.org.sa/AU/AUIO/Into.htm.k).
- ويجب على مدققي الحسابات تقدير المخاطر المتلازمة على مستوى البيانات المالية، وعن تطوير برنامج التدقيق، فإنه على المدقق ربط ذلك التقرير بأرصدة حسابات أساسية وطائفة من المعاملات بمستوى التوكيدات، أو افتراض بأن المخاطر المتلازمة مرتفعة بالنسبة للتوكيدات.
- ما يجب على المراجع تقييمه عند تقدير المخاطر المتلازمة، لتقدير المخاطر المتلازمة يجب على مدقق الحسابات تقييم عوامل منها (المطارقة، 2006م):
- أ. على مستوى البيانات المالية:
- خبرة الإدارة والمعرفة لديها والتغيرات الإدارية.
- طبيعة عمل المنشأة.
- أمانة الإدارة.
- الضغوط التي تتعرض لها الإدارة.
- العوامل المؤثرة على القطاع الذي تنتمي له المنشأة.
- ب. على مستوى رصيد الحسابات والمعاملات (جربوع، 2002م):
- حسابات البيانات المالية المحتملة أن تكون قابلة للتحريف.
- التعقيد في المعاملات الأساسية والأحداث الأخرى التي قد تتطلب خبير.
- قابلية الأصول للخسارة أو الاختلاس.
- إتمام المعاملات غير الاعتبارية والمعقدة، خاصة في أو قرب نهاية الفترة المالية.
- معاملات لم تخضع للمعالجات الاعتيادية.
- ومن ناحية أخرى فإنه لا يمكن لمراجع الحسابات التحكم في الخطر المتلازم، ولكنه يحتاج إلى تقدير هذا النوع من الخطر وذلك حتى يستطيع تخطيط عملية المراجعة، وذلك اعتماداً على الحكم المهني لمراجع الحسابات، وكلما زاد الخطر المتلازم كلما زاد الجهد المبذول عند مستوى أقل من المستوى الحقيقي، وقد يؤدي عدم بذل مراجع الحسابات للجهد المطلوب منه، وبالتالي يبدئ رأي غير سليم، مما قد يعرضه بفقد سمعته وإمكانية رفع دعاوى قضائية عليه نتيجة الأضرار التي لحقت بمستخدمي القوائم المالية.
- نخلص مما سبق إلى أن هنالك علاقة طردية بين تقرير مراجع الحسابات للخطر المتلازم والجهد المبذول منه في عملية المراجعة بغرض الحصول على أدلة ملائمة وكافية لإبداء الرأي.
- العوامل التي تتوقف عليها المخاطر (علي، شحاتة، 2006م):
- طبيعة الرصيد أو النوع المعين في المعاملات:
- المخاطر المتلازمة تكون أكبر كلما كان الرصيد أو النوع المعين من المعاملات أكثر تعرضاً للخطأ المقصود أو غير المقصود، فالمخاطر المتعلقة بعنصر النقدية على سبيل المثال، يكون أكبر بكثير من تلك المتعلقة بالأصول طويلة الأجل، وعلى العكس تكون المخاطر أقل إذا كانت الحسابات تتضمن بيانات فعلية عما إذا كانت تعتمد على أساس تقديرات المعاملات المستقبلية.
- العوامل الخارجية مثل التطورات التكنولوجية:
- فإذا كانت المنشأة محل المراجعة تعمل في صناعات تتميز بالتطورات التكنولوجية السريعة فهناك خطر ملازم للمخزون السلعي أو يكون المخزون في مثل هذه الصناعات أكثر عرضة للمغالاة في تقييمه.
- عوامل أخرى تتعلق بالمركز المالي للمنشأة:
- مثل عدم كفاية رأس المال العامل المتاح للاستمرار في العمليات، وتعد المخاطر المتلازمة من أهم الأخطار التي يجب تقديرها بصورة دقيقة إذ

ت. أن يقوم مراجع الحسابات بتحديد نوعية أدلة الإثبات الملائمة وتوقيت الحصول عليها خاصة فيما يخص فصل الواجبات.
ث. أن يقوم مراجع الحسابات قبل ختام عملية التدقيق بتقدير مدى صحة مخاطر الرقابة.

المحور الثالث: الدراسة الميدانية:

تناولت الدراسة التكامل بين المراجعة المشتركة ومراجعة النظير ودوره في الحد من مخاطر المراجعة، حيث يتمثل مجتمع الدراسة من عينة من المراجعين الخارجيين و الداخليين بعدد من مكاتب المراجعة الخارجية بالسودان، أما عينة الدراسة فقد تم اختيارها عشوائياً من مجتمع الدراسة المعلومات المطلوبة.

منهجية الدراسة وإجراءاته

في هذا الجزء من الدراسة سوف تستعرض منهج الدراسة و مجتمع الدراسة و عينة الدراسة وصدق و ثبات أداة الدراسة علي النحو التالي:
أولاً: منهج الدراسة: المنهج المستخدم في هذه الدراسة هو المنهج الوصفي التحليلي .

ثانياً: مجتمع الدراسة : تناولت الدراسة التكامل بين المراجعة المشتركة ومراجعة النظير ودوره في الحد من مخاطر المراجعة، حيث يتمثل مجتمع الدراسة من عينة من المراجعين الخارجيين و الداخليين بعدد من مكاتب المراجعة الخارجية بالسودان،

ثانياً :عينة الدراسة: أما عينة الدراسة فقد تم اختيارها عشوائياً من مجتمع الدراسة حيث قام البحث بتوزيع (60) استبانته على المستهدفين من ذوي الاختصاص.

صدق أداة الدراسة:

يمثل صدق الاستبيان احد الوسائل الهامة في الحكم علي صلاحيته ، وهذه الصفة من أهم الصفات التي يجب توافرها بالاستبيان ، وقد قام الباحث للتأكد من صدق الاستبيان باستخدام أسلوبين:-
الصدق الذاتي:

للتأكد من صدق الأداة المستخدمة تم استخدام معامل الثبات

خضعت محاور الاستبيان لاختبار ثبات لجميع الأسئلة ومدى توافرها مع الإجابات.. والذي

إنها تؤثر بصورة جوهرية على كفاءة وفاعلية عملية المراجعة

(www.socpa.org.sa/flu/Aug10=/au1002htm.143k).

2. مخاطر الاكتشاف:

هي الخطر الناتج عن فشل إجراءات الرقابة الداخلية في اكتشاف الأخطاء في حساب معين أو عملية معينة (علي، شحاتة، 2006م)، أو هي "ألا يكتشف المراجع وجود غش وأخطاء مهمة في أحد التأكيدات"، وترتبط مخاطر الاكتشاف ارتباطاً مباشراً بفعالية إجراء من إجراءات المراجعة وبأسلوب تطبيقه من قبل المراجع وتتسأ هذه المخاطر جزئياً عن عناصر عدم التأكد الناشئة من عدم قيام المراجع 100% عن رصيد أحد الحسابات أو نوع من العمليات، وتتضمن مخاطر الاكتشاف عنصرين هما:

أ. المخاطر المتعلقة بفشل إجراءات المراجعة التحليلية في اكتشاف الأخطاء التي لا يتم منعها أو اكتشافها عن طريق إجراءات الرقابة الداخلية ويسمى "مخاطر المراجعة التحليلية".

ب. المخاطر المتعلقة بالقبول غير الصحيح لنتائج الاختبارات التفصيلية في الوقت الذي يكون هناك خطأ جوهري يوجب الرفض ولم يتم اكتشافه عن طريق إجراءات الرقابة الداخلية ويسمى "مخاطر المراجعة التفصيلية".

3. المخاطر الرقابية:

هي "مخاطر المعلومات الخاطئة، والتي تحدث في رصيد حساب أو طائفة عن المعاملات والتي

تكون جوهرية بمفردها أو عندما تجمع مع المعلومات الخاطئة في أرصدة طوائف أخرى، والتي لا يمكن منعها أو اكتشافها وتصحيحها في الوقت المناسب بواسطة النظام المحاسبي أو نظام الرقابة الداخلية" (جربوع، 2002م)، الإجراءات الواجب القيام بها من قبل مراجع الحسابات لتقييم المخاطر الرقابية (المطارنة، 2002م):

أ. أن يقوم بعملية التقدير الأولى لعملية الرقابة.

ب. أن يقوم المراجع بتوصيف وفهم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية.

Cronbach Alpha استخدمنا من خلاله اختبار

وهو يقوم بوضع درجة تكون بين (0-1) ظهرت درجته 668 أي ما يعادل (0.6) وهي نسبة جيدة جداً.

جدول رقم (1) : معامل الثبات والصدق لإجابات أفراد العين

م	فرضيات الاستبيان	عدد عبارات الفرضية	معامل الثبات Cronbach's Alpha)	معامل الصدق الداخلي (Pearson Coefficient)
1	الفرضية الأولى	3	0.629	0.832
1	الفرضية الثانية	3	0.594	0.771
3	الفرضية الثالثة	3	0.873	0.934
	الاستبيان كاملاً	9	0.882	0.939

المصدر : إعداد الباحثة من واقع بيانات الاستبانة ، 2024م يوضح الجدول رقم (1) أن قيمة معامل ألفا كرونباخ لجميع عبارات الاستبانة (0.882) وتعد هذه القيمة عن درجة عالية من الثبات مما يعكس ثبات إجابات المبحوثين، هذا بدوره يدل على القدرة العالية لأداة الدراسة على قياس ما صممت من اجله.

ثالثاً: عينة الدراسة:

أما عينة الدراسة فقد تم اختيارها عشوائياً من مجتمع الدراسة حيث قام البحث بتوزيع (60) استبانة على المستهدفين من ذوي الاختصاص، واستجاب (60) فرداً أي مانسبته (100%)، حيث أعادوا الاستمارات بعد ملئها بكل المعلومات المطلوبة.

خصائص العينة:

اشتملت على الخصائص التالية: (المؤهل العلمي المؤهل المهني، الوظيفة الحالية سنوات الخبرة) ، وفيما يلي التوزيع التكراري لإجابات الوحدات المبحوثة والذي يعكس الخصائص الأولية لعينة الدراسة .

أولاً: تحليل البيانات الشخصية

1/ توزيع العينة حسب المؤهل العلمي :

جدول رقم (2) : التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي:

النسبة %	التكرارات	المؤهل العلمي
46.7	26	بكالوريوس
15.0	6	دبلوم عالي
28.3	12	ماجستير
0.0	0	دكتوراه
10.0	6	أخرى
100.0	60	المجموع

المصدر : إعداد الباحثة من واقع بيانات الدراسة الميدانية ، 2024م

الدراسة جامعيين (بكالوريوس) ، ما يدل على الدراية الكافية والإلمام والتأهيل وهذا يكسب الدراسة القوة في الحجة والاعتماد على المنهج العلمي والتخصص الدقيق.

2/ توزيع العينة حسب المؤهل المهني:

من الجدول رقم (2) فإن (46.7%) من أفراد عينة الدراسة مؤهلهم العلمي بكالوريوس ، وكذلك (15.0%) من أفراد عينة الدراسة مؤهلهم دبلوم عالي و (28.3%) مؤهلهم العلمي ماجستير، و (10.0%) مؤهلهم العلمي تخصصات أخرى . نستنتج أن غالبية أفراد عينة

جدول رقم (3) : التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة حسب المؤهل المهني:

النسبة %	التكرارات	المؤهل المهني
0.0	0	الزمالة البريطانية
0.0	0	الزمالة الأمريكية
0.0	0	الزمالة العربية
8.3	5	الزمالة السودانية
91.7	55	لا يوجد مؤهل مهني
100.0	60	المجموع

المصدر : إعداد الباحثة من واقع بيانات الاستبانة ، 2024م

3/ توزيع العينة حسب الوظيفة الحالية:

جدول رقم (4) : التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة الحالية:

من الجدول رقم (3) فإن (70.0%) يتضح أن غالبية أفراد العينة لا يوجد لديهم مؤهل مهني حيث بلغت نسبتهم (91.7%) بينما بلغت نسبة حملة الزمالة السودانية في العينة (8.3%) . نستنتج أن غالبية أفراد العينة لا يوجد لديهم مؤهل مهني .

النسبة %	التكرارات	الوظيفة الحالية
13.3	8	مدير مكتب المراجعة
20.0	12	مراجع بالمكتب
31.7	19	محاسب بالمكتب
15.0	9	مدير حسابات
20.0	12	أخرى
100.0	60	المجموع

المصدر : إعداد الباحثة من واقع بيانات الإستبانة ، 2024م

بالمكتب ، و (31.7%) عبارة عن محاسبين بالمكتب ، و (15%) يشغلون وظيفة مدير حسابات ، بينما (0.20%) يشغلون وظائف أخرى

من الجدول رقم (4) فإن (10.0%) من أفراد عينة الدراسة يشغلون وظيفة مدير مكتب المراجعة ، و (20.0%) عبارة عن مراجعين

(لم تذكر في الدراسة) . يستنتج أن أكثر من نصف أفراد عينة الدراسة محاسبين بالمكتب ، مما يثبت أن بيانات ومخرجات هذه الدراسة تعتمد على التخصص الدقيق و المباشر حول موضوع الدراسة ، وان أهل التخصص أغلبية وبالتالي إجاباتهم لها وزن .

4 / توزيع العينة حسب سنوات الخبرة

جدول رقم (5) : التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة :

النسبة %	التكرارات	سنوات الخبرة
10.0	6	أقل من 5 سنوات
5.0	3	5 سنوات وأقل من 10 سنوات
33.3	20	10 سنوات وأقل من 15 سنة
51.7	31	15 سنة فأكثر
100.0	60	المجموع

المصدر : إعداد الباحثة من واقع بيانات الإستبانة ، 2024م

يثبت أن بيانات ومخرجات هذا البحث تعتمد على الخبرات في هذا البحث .

ثانياً: الدراسة الوصفية

1. التوزيع التكراري و النسب المئوية لعبارات الفرضيات :

جدول رقم(6):التوزيع التكراري لعبارات الفرضية الأولى : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة المشتركة و مراجعة النظير في الحد من المخاطر الملازمة

من الجدول رقم (5) فإن (10.0%) من أفراد عينة الدراسة خبرتهم أقل من 5 سنوات ، بينما نجد (5.0%) خبرتهم 5 سنوات وقل من 10 سنوات و(33.3%) خبرتهم 10 سنوات وقل من 15 سنة بينما نجد أن (51.7%) خبرتهم 15 سنة فأكثر . يستنتج أن غالبية أفراد عينة الدراسة لهم خبره عمليه طويلة (10 سنوات)، وان أغلبية العينة المختارة لديها خبرة التجربة الكافية وبالتالي فان إجاباتهم لها وزن . مما

رقم	العبارة	الخيارات	العدد	النسبة %	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	تقديم تقرير مراجعة مشترك بجهود مشترك مع تحمل مسئولية مشتركة يؤدي إلي الحد من المخاطر الملازمة.	أوافق بشدة	32	53.3	1.5667	0.673
		أوافق	22	36.7		
		محايد	6	10.0		
		لا أوافق	0	0.0		
		لا أوافق بشدة	0	0.0		
2	تطبيق إجراءات المراجعة مع الاستعانة بخبرة مشتركة في الاعتماد على معايير	أوافق بشدة	25	41.7	1.6333	3.581
		أوافق	32	53.3		

		5.0	3	محايد	مراجعة مقبولة التطبيق يؤثر إيجاباً في الحد من المخاطر الملازمة.	
		0.0	0	لا أوافق		
		0.0	0	لا أوافق بشدة		
0.739	1.7833	40.0	24	أوافق بشدة	توجد علاقة طردية بين تعزيز استقلالية المراجع الخارجي و الحد من المخاطر الملازمة.	3
		41.7	25	أوافق		
		18.3	11	محايد		
		0.0	0	لا أوافق		
		0.0	0	لا أوافق بشدة		

المصدر : إعداد الباحثة من واقع بيانات الدراسة الميدانية ، 2024م.

نستنتج أن غالبية أفراد عينة البحث يوافقون على أن توجد علاقة طردية بين تعزيز استقلالية المراجع الخارجي والحد من المخاطر الملازمة. بصورة عامة نجد أن (89.3%) من أفراد عينة البحث يوافقون على جميع عبارات الفرضية الأولى و (9.7%) محايدون و (1.0%) لا يوافقون على عباراته، مما يعني موافقة غالبية أفراد العينة على جميع عبارات الفرضية الأولى، بوسط حسابي (1.7833) وانحراف معياري (0.739).

جدول رقم (7): التوزيع التكراري لعبارات الفرضية الثانية : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة المشتركة و مراجعة النظير في الحد من مخاطر الاكتشاف.

1/ في العبارة الأولى : نجد أن (90.0%) من أفراد عينة البحث يوافقون على العبارة و (10.0%) محايدون ، مما يعني موافقة غالبية أفراد العينة على العبارة . و هذا يشير إلى أن إجابات المبحوثين تسير في الاتجاه الإيجابي.ومما سبق نستنتج أن غالبية أفراد عينة البحث يوافقون على أن تقديم تقرير مراجعة مشترك بجهود مشتركة مع تحمل مسؤولية مشتركة يؤدي إلى الحد من المخاطر الملازمة، بوسط حسابي (1.5667) وانحراف معياري (0.673).

2/ في العبارة الثانية : نجد أن (95.0%) من أفراد عينة البحث يوافقون على العبارة و (5.0%) محايدون ، مما يعني موافقة غالبية أفراد العينة على العبارة . وهذا يشير إلى أن إجابات المبحوثين تسير في الاتجاه الإيجابي.ومما سبق نستنتج أن غالبية أفراد عينة البحث يوافقون على أن تطبيق إجراءات المراجعة مع الاستعانة بخبرة مشتركة في الاعتماد على معايير مراجعة مقبولة التطبيق يؤثر إيجاباً في الحد من المخاطر الملازمة، بوسط حسابي (1.6333) وانحراف معياري (3.581).

3/ في العبارة الثالثة : نجد أن (81.7%) من أفراد عينة البحث يوافقون على العبارة و (18.3%) محايدون، و (6.7%) لا يوافقون على العبارة ، مما يعني موافقة غالبية أفراد العينة على العبارة. وهذا يشير إلى أن إجابات المبحوثين تسير في الاتجاه الإيجابي.ومما سبق

رقم	العبارة	الخيارات	العدد	النسبة %	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	تعد مراجعة النظير أحد وسائل الرقابة على جودة المراجعة حيث تساعد في تقييم أداء مكتب المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة وقواعد وآداب السلوك المهني و بالتالي الحد من مخاطر الاكتشاف.	أوافق بشدة	22	36.7	1.9167	0.92593
		أوافق	27	45.0		
		محايد	5	8.3		
		لا أوافق	6	10.0		
		لا أوافق بشدة	0	0		
2	تساعد مراجعة النظير الممتهين للمراجعة على زيادة فعالية الإجراءات التي تتعلق بالتنفيذ العملي لعملية المراجعة و بالتالي الحد من مخاطر الاكتشاف.	أوافق بشدة	25	41.7	1.7667	0.74485
		أوافق	24	40.0		
		محايد	11	18.3		
		لا أوافق	0	0		
		لا أوافق بشدة	0	0		
3	هنالك علاقة طردية بين مراجعة النظير وجودة المراجعة حيث تزيد جودة المراجعة كلما كان هنالك إقبال ورغبة في تنفيذ برنامج مراجعة النظير	أوافق بشدة	19	31.7	2.0167	0.92958
		أوافق	27	45.0		
		محايد	8	13.3		
		لا أوافق	6	10.0		
		لا أوافق بشدة	0	0		

بالتالي الحد من مخاطر الاكتشاف، بوسط حسابي (1.9167) وانحراف معياري (0.92593).

2/ في العبارة الثانية: نجد أن (81.7%) من أفراد عينة البحث

موافقون على العبارة و(8.3%) محايدون و(10.0%) لا يوافقون

على العبارة، مما يعني موافقة غالبية أفراد العينة على العبارة . وهذا يشير إلى أن إجابات المبحوثين تسير

في الاتجاه الايجابي.ومما سبق نستنتج أن غالبية أفراد عينة البحث

يوافقون على تساعد مراجعة النظير الممتهين للمراجعة على زيادة

فعالية الإجراءات التي تتعلق بالتنفيذ العملي لعملية المراجعة وبالتالي

المصدر : إعداد الباحثة من واقع بيانات الدراسة الميدانية ، 2024م

1/ في العبارة الأولى : نجد أن (81.7%) من أفراد عينة البحث

موافقون على العبارة و(8.3%) محايدون و(10.0%) لا يوافقون

على العبارة، مما يعني موافقة غالبية أفراد العينة على العبارة . وهذا

يشير إلى أن إجابات المبحوثين تسير في الاتجاه الايجابي.ومما سبق

نستنتج أن غالبية أفراد عينة البحث يوافقون على تعتبر مراجعة النظير

أحد وسائل الرقابة على جودة المراجعة حيث تساعد في تقييم أداء

مكتب المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة وقواعد وآداب السلوك المهني و

بصورة عامة نجد أن (74.7%) من أفراد عينة البحث موافقون على جميع عبارات الفرضية الثانية و (14.3%) محايدون و (11.0%) لا يوافقون على عباراته ، مما يعنى موافقة غالبيه أفراد العينة على جميع عبارات الفرضية الثانية .

جدول رقم (8): التوزيع التكراري لعبارات الفرضية الثالثة :هناك علاقة بين تكامل المراجعة المشتركة ومراجعة النظرير في الحد من المخاطر الرقابية.

الحد من مخاطر الاكتشاف، بوسط حسابي (1.7667) وانحراف معياري (0.74485).

3/ في العبارة الثالثة: نجد أن (76.7%) من أفراد عينة البحث موافقون على العبارة و (13.3%) محايدون، و (10.0%) لا يوافقون على العبارة، مما يعنى موافقة غالبيه أفراد العينة على العبارة . وهذا يشير إلى أن إجابات المبحوثين تسير في الاتجاه الايجابي.ومما سبق نستنتج أن غالبيه أفراد عينة البحث يوافقون على هنالك علاقة طردية بين مراجعة النظرير وجودة المراجعة حيث تزيد جودة المراجعة كلما كان هنالك إقبال ورغبة في تنفيذ برنامج مراجعة النظرير، بوسط حسابي (2.0167) وانحراف معياري (0.92958).

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	النسبة %	العدد	الخيارات	العبارة	رقم
0.87317	1.8167	43.3	26	أوافق بشدة	أن تكامل المراجعة المشتركة ومراجعة النظرير يؤدي ألي زيادة كفاءة واستقلال المراجع الخارجي و بالتالي الحد المخاطر الرقابية	1
		36.7	22	أوافق		
		15.0	9	محايد		
		5.0	3	لا أوافق		
		0	0	لا أوافق بشدة		
0.91117	2.0167	30.0	18	أوافق بشدة	هناك علاقة طردية بين تكامل المراجعة المشتركة ومراجعة النظرير و المخاطر الرقابية.	2
		48.3	29	أوافق		
		11.7	7	محايد		
		10.0	6	لا أوافق		
		0	0	لا أوافق بشدة		
0.87317	1.8167	43.3	26	أوافق بشدة	أن الإجراءات التي تقدمها المراجعة المشتركة و مراجعة النظرير تؤدي إلى تقليل المخاطر الرقابية	3
		36.7	22	أوافق		
		15.0	9	محايد		
		5.0	3	لا أوافق		
		0	0	لا أوافق بشدة		

3/ في العبارة الثالثة: نجد أن (73.3%) من أفراد عينة البحث موافقون على العبارة و(16.7%) محايدون ، و(10.0%) لا موافقون على العبارة ، مما يعني موافقة غالبية أفراد العينة على العبارة . وهذا يشير إلى أن إجابات المبحوثين تسير في الاتجاه الإيجابي.ومما سبق نستنتج أن غالبية أفراد عينة البحث موافقون على أن الإجراءات التي تقدمها المراجعة المشتركة و مراجعة تؤدي إلي تقليل المخاطر الرقابية، بوسط حسابي (1.8167) وانحراف معياري (0.87317). بصورة عامة نجد أن (76.3%) من أفراد عينة البحث موافقون على جميع عبارات الفرضية الثالث و(17.7%) محايدون و(6.0%) لا موافقون على عباراته ، مما يعني موافقة غالبية أفراد العينة على جميع عبارات الفرضية الثالثة .

ثانياً:اختبار الفرضيات:

الفرضية الأولى:توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة المشتركة و مراجعة النظرير في الحد من المخاطر الملازمة.

المصدر: إعداد الباحثة من واقع بيانات الدراسة الميدانية، 2024م.
1/ في العبارة الأولى : نجد أن (80.0%) من أفراد عينة البحث موافقون على العبارة و(15.0%) محايدون و(5.0%) لا موافقون على العبارة، مما يعني موافقة غالبية أفراد العينة على العبارة . وهذا يشير إلى أن إجابات المبحوثين تسير في الاتجاه الإيجابي.ومما سبق نستنتج أن غالبية أفراد عينة البحث موافقون على أن تكامل المراجعة المشتركة ومراجعة النظرير يؤدي إلى زيادة كفاءة واستقلال المراجع الخارجي وبالتالي الحد المخاطر الرقابية، بوسط حسابي (1.8167) وانحراف معياري (0.87317).

2/ في العبارة الثانية: نجد أن (78.7%) من أفراد عينة البحث موافقون على العبارة و(11.7%) محايدون، و(10.0%) لا موافقون على العبارة ، مما يعني موافقة غالبية أفراد العينة على العبارة . وهذا يشير إلى أن إجابات المبحوثين تسير في الاتجاه الإيجابي.ومما سبق نستنتج أن غالبية أفراد عينة البحث موافقون على أن هناك علاقة طردية بين تكامل المراجعة المشتركة ومراجعة النظرير والمخاطر الرقابية، بوسط حسابي (2.0167) وانحراف معياري (0.91117).

رقم	العبارة	قيمة مربع كأي	مستوى الدلالة	النتيجة
1	تقديم تقرير مراجعة مشترك بجهود مشترك مع تحمل مسئولية مشتركة يؤدي إلي الحد من المخاطر الملازمة.	17.200	0.000	قبول
2	تطبيق إجراءات المراجعة مع الاستعانة بخبرة مشتركة في الاعتماد على معايير مراجعة مقبولة التطبيق يؤثر إيجابا في الحد من المخاطر الملازمة.	22.900	0.000	قبول
3	توجد علاقة طردية بين تعزيز استقلالية المراجع الخارجي و الحد من المخاطر الملازمة.	6.100	0.047	قبول

علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة المشتركة و مراجعة النظرير في الحد من المخاطر الملازمة، تحققت الفرضية الأولى.

الفرضية الثانية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مراجعة النظرير والحد من مخاطر الاكتشاف

المصدر: إعداد الباحثة من واقع بيانات الدراسة الميدانية، 2024م.
من خلال الجدول أعلاه والذي يبين اختبار مربع كأي لإيجاد الفروق بين عبارات الاستبانة نجد أن جميع قيمة مستوى المعنوية أقل من (0.05) لذا سوف نقبل فرض العدم ونرفض الفرض البديل أي توجد

رقم	العبارة	قيمة مربع كآي	مستوى الدلالة	النتيجة
1	تعد مراجعة النظرير أحد وسائل الرقابة على جودة المراجعة حيث تساعد في تقييم أداء مكتب المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة وقواعد وآداب السلوك المهني و بالتالي الحد من مخاطر الاكتشاف.	24.933	0.000	قبول
2	تساعد مراجعة النظرير الممتهين للمراجعة على زيادة فعالية الإجراءات التي تتعلق بالتنفيذ العملي لعملية المراجعة و بالتالي الحد من مخاطر الاكتشاف.	6.100	0.047	قبول
3	هنالك علاقة طردية بين مراجعة النظرير وجودة المراجعة حيث تزيد جودة المراجعة كلما كان هنالك إقبال ورغبة في تنفيذ برنامج مراجعة النظرير	19.333	0.000	قبول

المصدر: إعداد الباحثة من واقع بيانات الدراسة الميدانية، 2024م.

علاقة ذات دلالة إحصائية بين مراجعة النظرير والحد من مخاطر الاكتشاف، تحققت الفرضية الثانية.
الفرضية الثالثة: هناك علاقة بين تكامل المراجعة المشتركة ومراجعة النظرير في الحد من المخاطر الرقابية.

من خلال الجدول أعلاه والذي يبين اختبار مربع كآي لإيجاد الفروق بين عبارات الاستبانة نجد أن جميع قيمة مستوى المعنوية أقل من (0.05) لذا سوف نقبل فرض العدم ونرفض الفرض البديل أي توجد

رقم	العبارة	قيمة مربع كآي	مستوى الدلالة	النتيجة
1	أن تكامل المراجعة المشتركة ومراجعة النظرير يؤدي ألي زيادة كفاءة واستقلال المراجع الخارجي و بالتالي الحد المخاطر الرقابية	23.333	0.000	قبول
2	هنالك علاقة طردية بين تكامل المراجعة المشتركة ومراجعة النظرير و المخاطر الرقابية.	21.513	0.000	قبول
3	أن الإجراءات التي تقدمها المراجعة المشتركة و مراجعة النظرير تؤدي إلي تقليل المخاطر الرقابية	19.126	0.000	قبول

علاقة بين تكامل المراجعة المشتركة ومراجعة النظرير في الحد من المخاطر الرقابية، تحققت الفرضية الثالثة.

المصدر: إعداد الباحثة من واقع بيانات الدراسة الميدانية، 2024م.
 من خلال الجدول أعلاه والذي يبين اختبار مربع كآي لإيجاد الفروق بين عبارات الاستبانة نجد أن جميع قيمة مستوى المعنوية أقل من (0.05) لذا سوف نقبل فرض العدم ونرفض الفرض البديل أي هناك

النتائج و التوصيات

أولاً: النتائج:

من خلال الإطار النظري والدراسة الميدانية توصلت الباحثة الى النتائج التالية:

1. تسهم المراجعة المشتركة في تعزيز دقة أدلة المراجعة،و المحافظة على استقلال المراجع،والحد من احتمالات وقوع أخطاء جوهرية من قبل المراجعين،و من ثم الحد من المخاطر الملازمة.

2. هناك علاقة إيجابية بين تكامل المراجعة المشتركة ومراجعة النظير و المخاطر الرقابية .

3. تساعد مراجعة النظير الممتهين للمراجعة على زيادة فعالية الإجراءات التي تتعلق بالتنفيذ العملي لعملية المراجعة و بالتالي الحد من مخاطر الاكتشاف. .

4. هنالك علاقة طردية بين مراجعة النظير وجودة المراجعة حيث تزيد جودة المراجعة كلما كان هنالك إقبال ورغبة في تنفيذ برنامج مراجعة النظير.

5. تطبيق إجراءات المراجعة مع الاستعانة بخبرة مشتركة في الاعتماد على معايير مراجعة مقبولة التطبيق يؤثر إيجابا في الحد من مخاطر المراجعة.

ثانياً:التوصيات:

من خلال النتائج السابقة أوصت الباحثة بالاتي:

1. العمل علي دعم عملية التكامل بين المراجعة المشتركة ومراجعة النظير في مكاتب المراجعة الداخلية السودانية لما له من أثر إيجابي على تقديم التوصيات والاقتراحات في الحد من مخاطر المراجعة في مكاتب المراجعة الخارجية.

2. العمل على تفعيل مراجعة النظير لما له من أثر إيجابي الحد من مخاطر الاكتشاف.

3. العمل على زيادة استخدام أساليب علمية في معالجة مشكلات مكاتب المراجعة الخارجية لما له من أثر إيجابي على تقديم نصائح للموظفين التي تساعدهم على تحسين عملهم داخل مكاتب المراجعة الخارجية السودانية.

المراجع باللغة العربية:

- أمين، هند محمد، وعبد الهادي (2020م). أثر تطبيق المرجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة. مجلة الدراسات المالية والتجارية: جامعة بني سويف - كلية التجارة، ع1. مصر.

ثانيا: المراجع باللغة الانجليزية:

(1) Australian National Audit Office , " International Peer Review of the Supreme Audit Institution of India " , Oct. (2012)

(2) Association of Local Government Auditors , " Peer Review Guide Assessing Conformance with International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing " , the Association of Local Government Auditors , Third Ed., 2011

(3). Legal Aid Agency , " Independent Peer Review of Legal Advice and Work " ,Final Process Paper , April 2013.

(4) Gleicher , Norbert , " Avoiding Currently Unavoidable Conflicts of Interest in Medical Publishing by Transparent Peer Review " , Reproductive Biomedicine Online , No. 26 , 2013.

(5) Sakel, Nicol (2012), " What Do we know about joint audit? " , ICA Research committee, CA House 21 Haymarket. Yards Edinurgh 125BH,dec.

(6) JinbuZhaia , YutaoWang , "Accounting information quality, Vol 9, No 4, 2016, p p 251-266 . governance efficiency and capital investment choice", China Journal of Accounting Research Colbert (corporate governance communications from internal and external auditors) managerial auditing journal bradford, vol 17,2012,p147

- يوسف، أماني أحمد وهبة، (2019م)، بيان دور المراجعة المشتركة في الحد من الممارسات السلبية لإدارة الأرباح، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، جامعة سوهاج، العدد 4، مجلد 33، مصر

- مصطفى محمد صدقي، (2021م)، أثر المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة، دراسة تطبيقية، مجلة إيفاد للعلوم الإنسانية والاجتماعية، العدد الثاني،.

- حسن شلقامي محمود، (2012م)، مقومات تفعيل مراجعة النظير كأداة للرقابة على جودة المراجعة، مجلة المحاسبة والمراجعة.

- جلال عامر، جلال علي، (2012م)، برامج المراجعة المشتركة ودورها في زيادة جودة المراجعة الخارجية، مجلة كلية العلوم الإدارية والمالية، العدد 1، طرابلس.

-غالي، أشرف أحمد محمد. (2018) اثر المراجعة المشتركة على العلاقة بين. قياس أثر مدخل مستوي ت حفظ المحاسبي وقيمة الشركة: دليل تطبيقي من الشركات المدرجة بالمؤشر المصر

100EGX. الفكر المحاسبي: جامعة عين شمس-كلية التجار-جامعة، قسم المحاسبة والمراجعة مج22، مصر.

-عبد السلام سليمان قاسم الهلال، (2008م)، "اليمينية العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية.دراسة نظرية ميدانية"،رسالة ماجستير غير منشورة،جامعة أسيوط،كلية التجارة، مصر.

-أبو العلا، أسامة مجدي فؤاد محمد. (2019م). أثر تبني مدخل المراقب الحسابات وانعكاس ذلك على عدم تماثل المعلومات: دراسة تطبيقية على الشركات في سوق الأوراق المالية المصرية المدرجة؟.الفكر المحاسبي: جامعة عين شمس-كلية التجارة- قسم المحاسبة والمر23، ع1.

-لطفي، أمين السيد(2007م)، "التطورات الحديثة في المراجعة"، ب ط ، الدار الجامعية.

-علي، شحاتة(2006م)، "الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق المال-الواقع والمستقبل" -، ب ط ، الدار الجامعية. -المطارنة، غسان فلاح(2006م)، "تدقيق الحسابات المعاصر-الناحية النظرية"-، ط الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع.

-جربوع، يوسف محمود(2002م)، مراجعة الحسابات المتقدمة وفقا لمعايير المراجعة الدولية، ط الأولى، مطبعة الجامعة الإسلامية.

- علي، إبراهيم زكريا عرفات(2019) محددات الطلب على المراجعة المشتركة ؛ دراسة تطبيقية لتحديد خصائص عميل المراجعة في بيئة الأعمال المصرية المجلة المصرية

الدراسات التجارية: جامعة المنصورة. مجلة كلية التجار 43، ع1.مصر.