



مدى تطبيق المراجعة المشتركة على شكل ومحتوى تقرير المراجع الخارجي  
(دراسة ميدانية على عدد من مكاتب المراجعة الخارجية العاملة بمدينة طرابلس)  
\*مسعود علي بلحاج<sup>1</sup>  
<sup>1</sup> قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد والمحاسبة - جامعة فزان.

### الملخص

هدفت الدراسة إلى التعريف بمفهوم المراجعة المشتركة ، و محاولة الوصول إلى إتفاق عام لمحتويات معينة لتقرير المراجعة المشتركة بما يضمن للوحدات الإقتصادية الليبية الشفافية والنزاهة المطلوبة لمستخدمي قوائمها .

حيث تمثلت مصادر جمع بياناتها في الاستبانة كمصدر أساسي أُعدت خصيصاً، لغرض الدراسة ، لإختبار مدى أثر تطبيق المراجعة المشتركة على شكل ومحتوى تقرير المراجع، وكذلك العديد من المصادر الثانوية كالكتب والمجلات، والرسائل العلمية والمواقع الإلكترونية.

تكون مجتمع الدراسة من المحاسبين والمراجعين ذوو الخبرة والكفاءة بمكاتب المراجعة العاملة بمدينة طرابلس، حيث تم توزيع (93) إستبانة عليهم، كان عدد الاستبيانات التي أُستردت (80) إستبانة كانت جميعها استبانات صالحة للدراسة.

وتوصلت الدراسة إلى أن للمراجعة المشتركة دور رئيسي في تدعيم جودة عملية المراجعة بشكل عام، كما إن محتوى تقرير المراجعة المشتركة لا يختلف عن محتوى تقرير المراجعة الفردية، و إن شكل تقرير المراجعة المشتركة لا يختلف عن شكل تقرير المراجعة الفردية، إلا في تنائية إعماده من قبل اثنين من المراجعين .

### الكلمات المفتاحية:

المراجعة المشتركة ، تقرير المراجعة المشتركة ، شكل ومحتوى تقرير المراجع ، جودة المراجعة المشتركة ،تقرير المراجعة الخارجي

## The Impact of Applying the Joint Audit on the Form and Content of the External Auditor's Report (A field study on a number of external audit offices operating in the city of Tripoli)



<sup>1</sup> Masoud Ali Belhaj lecturer

<sup>1</sup>Department of Accounting, Faculty of Economics and Accounting, Fezzan University

## ABSTRACT

This study aimed to introduce the concept of joint review by trying to reach a general agreement on certain contents of the joint review report in a way that guarantees the Libyan economic units the transparency and integrity required for users of their lists. The sources for collecting its data were the questionnaire as a primary source prepared specifically for the purpose of the study, to test the extent of the impact of applying the joint review on the form and content of the auditor's report, as well as many secondary sources such as books, magazines, scientific theses, and websites. The study population consisted of experienced and competent accountants and auditors in audit offices operating in the city of Tripoli, where 93 questionnaires were distributed to them. The number of questionnaires that were returned was 80, all of which were valid questionnaires for the study. This study concluded that the joint review has a major role in strengthening the quality of the review process in general and that the content of the joint review report does not differ from the content of the individual review report, and the form of the joint review report does not differ from the form of the individual review report, except in the possibility of its approval by two reviewers.

**Keywords:** Joint audit, Joint Audit Report, Form and Content of the Auditor's Report.

### أولاً : مقدمة الدراسة :

تقديرًا للدور الحيوي الذي تلعبه المحاسبة بالعديد من الدول على المستوى الاقتصادي ، من خلال ما توفره من معلومات للمستفيدين من التقارير المالية، وتأثيرها البالغ على قرارات التخطيط والاستثمار والتمويل، فقد عنيت تلك الدول بتنظيم سياستها المالية .

من البديهي أنه يمكن تنفيذ عملية المراجعة من خلال التعاقد مع مكتب مراجعة واحد حيث يتم تنفيذ المراجعة في كافة مراحلها وإصدار تقريراً عنها يحمل توقيع المراجع المكلف بتنفيذ عملية المراجعة، وهو ما يطلق عليه المراجعة الفردية ( الجمهودي ، 2018، 23 )

كما تشير الدراسات الحديثة إلى أن انتقاد المراجعين وحتى التقاضي ضد المراجعين، لفشلهم في تلبية توقعات المجتمع و يضرُ بشكلًا واضحاً بمهن المحاسبة والمراجعة، ويمثل المراجعة المشتركة مرحلة متقدمة من العلاقة المهنية المتميزة التي ينبغي أن تسود بين مكاتب المراجعة بعد التطورات الكبيرة نحو تحالف واندماج الشركات العالمية في مختلف الأنشطة الاقتصادية .

ويمثل انهيار كبرى شركات المراجعة خطراً كبيراً على مزولة المهنة، نظراً للدور المهم الذي تلعبه في استقرار الأسواق المالية لما تتمتع به من خبرات كبيرة في مجال مراجعة الوحدات الاقتصادية، خاصة تلك التي لها فروع



مجلة جامعة فزان العلمية  
Fezzan University scientific Journal

Journal homepage: [wwwhttps://fezzanu.edu.ly/](https://fezzanu.edu.ly/)



ومعاملات دولية ، الأمر الذي يتطلب توفير القواعد المناسبة .لتأمين هذه الوحدات الاقتصادية ونقل خبرة شركات المراجعة الكبيرة إلى شركات المراجعة الصغيرة من أجل تحقيق جودة المراجعة،بالإضافة إلى ظهور مخاوف جدية بين المنظمين حول تركيز سوق خدمات المراجعة في أيدي شركات المراجعة الكبرى من ناحية أخرى، وتجدر الإشارة إلى أن قيمة مراجعة البيانات المالية تعتمد على ثقة المجتمع في مفهوم المراجعة ووظيفتها. (حنان يوسف، 2015 ، 32 ) وتعد المراجعة المشتركة إحدى صورها تعزيز دور المراجع الخارجي وأحد الحلول المقترحة، لمواجهة الانهيارات والأزمات المالية ، وتعزيز الثقة في المراجع الخارجي ودعم استقلاليته، وذلك من أجل الارتقاء بالمهنة، وتقديم تقارير مراجعة سليمة وأكثر مصداقية ، وبالتالي استعادة الثقة في مهنة المراجعة .

### ثانيا : مشكلة الدراسة :

تسعى جميع الدول إلى تطوير أنظمتها المالية والمحاسبية، لتحقيق الأهداف الذي أنشأت من أجلها و إبراز نقاط القوة والضعف لديها،ولتواكب التطورات المعاصرة والسعي لتحقيق النمو والإزدها من خلال التقييم الجيد والفعال لأداء شركاتها الاقتصادية والمنعكس في تقاريرها المالية ، وما يتطلبه ذلك من تحقيقا للشفافية والنزاهة . ( الوكيل ،السعيد، 202 ، 25، )،من خلال تقديم تقارير مراجعة جيدة وسليمة يمكن الإعتماد عليها والثقة فيها، وتزامنا مع إصدار المفوضية الأوروبية للورقة الخضراء سنة(2010 ) ظهرت المراجعة المشتركة بأنها مدخل حديث على الرغم من وجوده بالفعل من قبل في الممارسات المهنية في عدد من دول العالم .

يمكن بيان مفهوم المراجعة المشتركة بأنه قيام أكثر من مراجع أو شركة مراجعة بتنفيذ إجراءات العمل الميداني للمراجعة،وفحص أنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والسجلات والدفاتر الخاصة بالشركة تحت المراجعة فحصاً إنتقادياً منظماً، بغية إعطاء رأي فني محايد عن مدى عدالة القوائم المالية وتمثيلها التمثيل العادل للمركز المالي للشركة بنهاية فترة مالية معينة، وتصويرها لنتائج أعمال الشركة خلال نفس الفترة . (الأسدي ، 2018 ، 1) .

مشكلة الدراسة معرفة وتبيان أثر تطبيق المراجعة المشتركة على شكل ومحتوى تقرير المراجعة الفردي، على إعتبار أن تقرير المراجعة المشتركة سيتم إصداره كتقرير أووثيقة مكتوبة من قبل مراجعين اثنين أو أكثر والتي تنعكس على استقلالية مراجع الحسابات تم عمل تقارير المراجعة المشتركة .(الجبر ، السعدون ، 2014 ، 314) .

### والتي يمكن صياغتها على النحو التالي:

" ما أثر تطبيق المراجعة المشتركة على شكل ومحتوى تقرير المراجع "

ومنه يتم التطرق إلى الأسئلة الفرعية التالية :

1. ما مدى أهمية تنفيذ برامج المراجعة المشتركة على عملية المراجعة ؟
2. هل هناك محتويات معينة لتقرير المراجع الخارجي اللبني تتفق مع متطلبات المراجعة المشتركة ؟
3. هل تطبيق مكاتب المراجعة اللبينية للمراجعة المشتركة تتم بشكل مختلف للتقرير عنها ؟

### ثالثا : فرضيات الدراسة :

على ضوء مشكلة الدراسة يمكن صياغة فرضيات الدراسة بناءاً على فرضية رئيسية مفادها :

" إنه لا يوجد أي أثر عند تطبيق المراجعة المشتركة على شكل ومحتوى تقرير المراجع الخارجي بالبيئة اللبينية "



مجلة جامعة فزان العلمية  
Fezzan University scientific Journal

Journal homepage: [wwwhttps://fezzanu.edu.ly/](https://fezzanu.edu.ly/)



ولإختبار هذه الفرضية يتم صياغة الفرضيات الفرعية التالية :

- 1: لا يوجد أهمية عند تنفيذ برامج المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة.
- 2: إن محتوى تقرير المراجعة المشتركة لا يختلف عن محتوى تقرير المراجعة الفردية.
- 3: إن شكل تقرير المراجعة المشتركة لا يختلف عن شكل تقرير المراجعة الفردية.

**رابعا : أهداف الدراسة :**

تسعى الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية :

- 1-التعريف بمفهوم المراجعة المشتركة.
- 2-توضيح محتويات تقرير المراجعة المشتركة .
- 3-تبيين النواحي الشكلية لتقرير المراجعة المشتركة.

**خامسا : أهمية الدراسة :**

تبرز أهمية هذه الدراسة في تحقيق الاضافة العلمية التي يضيفها موضوع الدراسة للمجتمع حول مدى إمكانية قياس أثر المراجعة المشتركة على شكل ومحتوى تقارير المراجع الخارجي عند قيامه بمراجعة القوائم المالية بالبيئة الليبية . ويتجلى في تقديم تقرير مراجعة مشترك بجهد مشترك مع تحمل مسؤولية مشتركة، وتطبيق أفضل الإجراءات لعملية المراجعة مع الاستعانة بخبرة مشتركة في الاعتماد علي معايير مراجعة مقبولة التطبيق ينعكس في شكل ومحتوى تقرير المراجعة المشترك، من خلال المعلومات المحتوية في تقارير المراجع الخارجي وإبداء رأيه الفني المحايد في القوائم المالية. (أبو زيد ، عيد محمود ، 2020، 210)

**سادسا : منهجية الدراسة :**

تعتمد الدراسة على المناهج العلمية الآتية :

- 1- المنهج الاستنباطي : لصياغة مشكلة الدراسة والفرضيات.
- 2- المنهج الاستقرائي : لأختبار صحة فرضيات الدراسة.
- 3- المنهج التاريخي : لتتبع الدراسات السابقة ذات العلاقة بالدراسة ، ثم تحديد الفجوة الدراسية.
- 4-المنهج الوصفي التحليلي: لتحليل بيانات الدراسة الميدانية ثم استخلاص النتائج والتوصيات.

**سابعاً : مجتمع وبيئة الدراسة :**

- 1- بيئة الدراسة : بيئة البيئة الليبية .
- 2- مجتمع الدراسة : مكاتب المراجعة العاملة بليبيا .
- 3-عينة الدراسة : بعض مكاتب المراجعة العاملة بمدينة طرابلس .

**ثامنا : حدود الدراسة :**

- 1- الحدود المكانية : بعض مكاتب المراجعة العاملة بمدينة طرابلس .
- 2- الحدود الزمانية : سنة 2022 / م



مجلة جامعة فزان العلمية  
Fezzan University scientific Journal

Journal homepage: [wwwhttps://fezzanu.edu.ly/](https://fezzanu.edu.ly/)



3- الحدود الموضوعية : تتمثل في جزء مما تناوله الأدب المحاسبي من كتب ومقالات بالمجلات العلمية المحكمة والمتعلقة بدراسة وتعريف المراجعة المشتركة، تقارير المراجع الخارجي المشترك وأنواعها المختلفة، بالإضافة إلى شبكة المعلومات الدولية " الإنترنت " .

تاسعاً : مصادر جمع البيانات :

1- مصادر البيانات الأولية : الاستبانة والتي أعدت خصيصاً لغرض الدراسة.

2-مصادر ثانوية : الكتب والمجلات والرسائل العلمية والمواقع الالكترونية.

عاشرا : الدراسات السابقة :

1: دراسة (الجمهودي ، 2018): هدفت هذه الدراسة الاستفادة من منهج المراجعة المشتركة في تحسين جودة المراجعة وتضيق فجوة توقعات المراجعة بما يصب في صالح أصحاب المصلحة وصالح تدعيم جودة عملية المراجعة وتعزيز جودة التقارير المالية، و أهم نتائج البحث في أنه ينبغي أن تحاكي معظم الشركات المصرية ما جاء من تعليمات البنك المركزي المصري من حيث الالتزام بمنهج المراجعة المشتركة ، ولذلك أثره على تقليل ممارسات إدارة الشركة لممارسات المحاسبة الإبداعية وعلى رأسها إدارة الأرباح بالإضافة إلى التقليل من ظاهرة تركيز سوق المراجعة، كما أنها فرصة مناسبة لقيام فريق المراجعة المشتركة بعمل جلسات عصف ذهني تأتي في مصلحه جودة عملية المراجعة .

2: دراسة (عبد الحليم 2020) بعنوان: دور تطبيق المراجعة المشتركة في تحديد القيمة السوقية للشركة وهدفت الدراسة إلى تحديد الآثار الإيجابية والسلبية للمراجعة المشتركة وآليات تفعيلها، واختبار أثر تطبيقها على القيمة السوقية للشركة، وتوصلت الدراسة إلى: أن للمراجعة المشتركة آثار إيجابية وسلبية على مهنة المراجعة ومزاويلها في بيئة العمال السعودية، كما توجد علاقة ارتباط معنوية بين المراجعة المشتركة وقيمة الشركة. واستناداً إليه يوصي الباحث بضرورة تبني الجهات المعنية والمنظمة لمهنة المراجعة في المملكة العربية السعودية إصدار معيار للمراجعة المشتركة.

3: دراسة (سلوم ، 2019) بعنوان : " المراجعة المشتركة للمصارف التجارية الخاصة ودوره في ادارة المخاطر " بحث تطبيقي مقدم إلى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية / جامعة بغداد: يهدف البحث إلى تطوير نموذج مقترح لإيضاح مدى التزام المراجعين الخارجيين بآليات وضوابط عمل المراجعة المشتركة، للمساعدة في تقليل مخاطر المؤسسات وأن من أهم الاستنتاجات التي توصلت إليها الدراسة، بأن المراجعين الخارجيين المكلفين بالمراجعة المشتركة للبنك الوطني الإسلامي لم يقوموا بمراجعة أعمال المراجعة الذي قام به المراجع الآخر للتحقق من تنفيذ برنامج المراجعة الذي تم تنسيقه وتخطيطه وفق أسلوب المراجعة المشتركة .

4: دراسة ( فارس وآخرون 2019) بعنوان : " المراجعة المشتركة واثرها علي القيمة السوقية للشركات في سوق العراق لأوراق المالية " بحث تطبيقي - مجلة العلوم الإدارية والاقتصادية - جامعة بغداد : يهدف البحث الي التحقق من إمكانية تحسين القيمة السوقية للشركات العراقية المدرجة في سوق العراق الأوراق المالية من خلال برنامج المراجعة المشتركة ، إن التعاقد مع مكتبين للمراجعة يمنح قيمة ضمان عالية للمستثمرين فيما يتعلق بمسألة التعويض في حالة فشل عملية المراجعة ،حيث يتم تعزيز قيمة البيانات المالية إذا تم فحصها من قبل مراجعين يتحملان المسؤولية المشتركة



مجلة جامعة فزان العلمية  
Fezzan University scientific Journal

Journal homepage: [wwwhttps://fezzanu.edu.ly/](https://fezzanu.edu.ly/)



عنهما. وإن مستويات تحقق الآثار بالشكل الإيجابي في حال تم تطبيق أسلوب المراجعة المشتركة تكون أكثر من الآثار السلبية .

5: دراسة ( أحمد أشرف عبد الحميد ، 2020): بعنوان: " المراجعة المشتركة كأداة لزيادة جودة المراجعة": دراسة ميدانية . قسم المحاسبة - كلية التجارة - جامعة أسيوط - رسالة ماجستير : بالإضافة إلي مراجعة الأدبيات المحاسبية المتعلقة بالمراجعة المشتركة وتأثيرها على كل من جودة المراجعة ومحوّر سوق المراجعة ، اعتمدت هذه الدراسة على قائمة من المسموح لتحليل آراء الأطراف المهتمة بخدمات المراجعة، وهم عدد (2) مراجعان خارجيان، لقائمة 187 شركة خلصت الدراسة إلى وجود قدر كبير من التباين حول المراجعة المشتركة عند مراجعة الأدبيات المحاسبية ، وجدت اختلافات جوهرية بين الأطراف المهتمة بخدمات المراجعة فيما يتعلق بالآثار المحتملة للمراجعة المشتركة.

6: دارة ( أبو جبل ، 2016) بعنوان : هدفت هذه الدراسة إلي تحليل واختبار التأثيرات الجوهرية لقياس العلاقة بين أثر تفعيل المراجعة المشتركة ، والارتقاء بجودة الأداء المهني للمراجع الخارجي في بيئة الممارسة المهنية ، وقد خلصت الدراسة إلي أن هناك العديد من التحديات والصعوبات التي تواجه المراجعة المشتركة منها زياده التعقد من خلال اختيار اثنين من المراجعين والتواصل معهما بدلا من مراجع واحد واحتمال التعامل مع الخلافات التي قد تحدث بين طرفي المراجعة وزيادة عبء العمل نتيجة مضاعفه عمل المراجعة، وقد أوصت الدراسة بضرورة إعادة النظر في معايير المراجعة والتشريعات والقوانين المنظمة لها في البيئة المصرية لتحسين جودتها ومواكبتها للتطورات على المستوي الدولي .

7: دارة ( Ghanem 2015) بعنوان: أثر المراجعة المشتركة علي مبدأ التحفظ في الاعتراف بالإيرادات علي جودة المراجعة بالنسبة للشركات المسجلة ببورصة الأوراق المالية هدفت الدراسة إلي بحث تأثير المراجعة المشتركة علي مبدأ التحفظ في الاعتراف بالإيرادات وعلى جودة المراجعة بالنسبة للشركات المسجلة ببورصة الأوراق المالية ، و إلي أن المراجعة المشتركة من شأنها التأثير على جودة المراجعة ويرتبط ذلك بدرجة أولى بشكل تشكيله المراجعين المكونة للمراجعة المشتركة.

8: دراسة ( Lttonen 2016) بعنوان : مدى ممارسة استخدام المراجعة المشتركة بشكل اختياري على جودة عملية المراجعة هدفت هذه الدراسة إلى بحث مدى ممارسه استخدام المراجعة المشتركة بشكل اختياري، وهل يرتبط ذلك بجودة عملية المراجعة وأتعاب عملية المراجعة ، وذلك من خلال استخدام عينه من شركات سويدية وفرنسيه، و توصلت إلى أن الاستعانة بمدخل المراجعة المشتركة من شأنه زيادة جودة عملية المراجعة، ولكن ليس من شأنه زيادة أتعاب المراجعة، وهنا تم الاستعانة بمراجعين اثنين من نفس مكتب المراجعة، وقد أثبتت الدراسة أنه في هذه الحالة تزيد كفاءة عملية المراجعة، أما في حالة المراجعين من مكاتبين مختلفين فتزيد فعالية عملية المراجعة ، مع عدم وجود أي أدلة على زيادة الأتعاب (أتعاب المراجعة في هذه الحالة).

9 : دراسة ( Velte، 2017) بعنوان : الآثار الاقتصادية للمراجعة المشتركة على عناصر حوكمة الشركات هدفت هذه الدراسة إلى تناول الآثار الاقتصادية للمراجعة المشتركة، وركزت الدراسة على تسليط الضوء على القصور الذي شاب الدراسات الأخرى لنفس الموضوع، وهو إهمال أثر المراجعة المشتركة على بعض عناصر حوكمة الشركات مثل لجنة المراجعة، مجلس الإدارة، بل أن هذه الدراسة قد دعت الأبحاث المستقبلية لتناول أثر المراجعة المشتركة على بقية



مجلة جامعة فزان العلمية  
Fezzan University scientific Journal

Journal homepage: [www.https://fezzanu.edu.ly/](http://www.https://fezzanu.edu.ly/)



عناصر حوكمة الشركات، وقد انتهت هذه الدراسة إلى وجوب الإلزام بنظام المراجعة المشتركة أسوة بفرنسا، لما لها من تأثير إيجابي على جودة وتكاليف عملية المراجعة .

- دراسة 10 (The Shaymaa Nihro (Jabel2018):

بعنوان : دور المراجعة المشتركة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية : دراسة استقصائية 'بحث منشور في مجلة Opcion، هدفت الدراسة الي تحديد مدي تأثير جودة المعلومات المحاسبية باستخدام أسلوب المراجعة المشتركة، من خلال أخذ عينات من آراء الأفراد العاملين في مكاتب المراجعة ومراقبي الحسابات المجازين حسب القانون.وأهم الاستنتاجات التي توصلت إليها الدراسة هو أن المراجعة المشتركة هي نهج إيجابي للاعتمادية من خلال توفير معلومات محاسبية خالية من الأخطاء وغير متحيزة بالإضافة إلى التمثيل الصحيح للحقائق والأحداث المالية الممثلة، للمراجعة المشترك علاقات ذات أثر إيجابي كبير مع خصائص جودة المعلومات المحاسبية .

11- دراسة Joint:Zerni et al2012 Evidence from Voluntary JointAudits European Accounting Review-

هدفت هذه الدراسة إلى بحث أثرالمراجعة المشتركة المشترك على جودة أداء المراجعة الخارجية بالسويد ، توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها المراجعة المشتركة تسهم في دعم استقلالية المراجعين وبالتالي تنعكس إيجاباً على جودة المراجعة الخارجية .

#### خلاصة الدراسات السابقة :

سعت الدراسات السابقة تفسير أثر العلاقة بين المراجعة المشتركة والمتغيرات المرتبطة بها والداخلية في تفسير تلك العلاقة ، والتي لاشك ثبت إختلافها باختلاف الفترة الزمنية المغطاة من جهة ، والمنهجية المتبعة في إنجاز الدراسة وبالتالي النتائج المتحصل عليها من الدراسة .

#### الفجوة البحثية :

تبينت الدراسات السابقة من حيث تناول موضوع المراجعة المشتركة، حيث إتضح ذلك جلياً في تناول المتغيرات المرتبطة بعملية المراجعة كجودة المراجعة وتحسين جودة المعلومات المحاسبية والإستقلالية وأتعباب المراجعة من زاوية ، والميادين المرتبطة بمجال تطبيق المراجعة المشتركة كمكاتب المراجعة والشركات والمصارف وغيرها ، وكذلك الإرتباط بدراسة مبادئ المحاسبة كالتحفظ والإفصاح المحاسبي وكذلك البيئة محل التطبيق عربياً وعالمياً من زاوية أخرى إلا أن ما يميزها عن تلك الدراسات والمتطرفة لأثر المراجعة المشتركة والعديد من المتغيرات السابقة، هو إنفرادها بدراسة شكل ومحتوى تقرير المراجع الخارجي في ليبيا .

أولاً : الإطار المفاهيمي للمراجعة المشتركة :

مفهوم المراجعة المشتركة :

يمكن تنفيذ عملية المراجعة من خلال التعاقد مع مكتب مراجعة واحد حيث يتم تنفيذ المراجعة في كافة مراحلها وإصدار تقرير عنها يحمل توقيع المراجعة المكلف بتنفيذ عملية المراجعة وهو ما يطلق عليه المراجعة الفردية .(نشوان ، اسكندر محمود، 2017، 19).



مجلة جامعة فزان العلمية  
Fezzan University scientific Journal

Journal homepage: [www.https://fezzanu.edu.ly/](http://www.https://fezzanu.edu.ly/)



كما ظهرت المراجعة المشتركة كحدث مثير للجدل على مستوى الممارسة المهنية وانتقل هذا الجدل بدوره إلى الجانب الأكاديمي لعلم المراجعة، وعلى الرغم من أن مفهوم المراجعة المشتركة وتنفيذ عملية المراجعة وفقاً لهذا المدخل متعارف عليهما منذ عقود مضت سواء عالمياً أو إقليمياً أو محلياً، إلا أن وقتية نشر التقارير المالية والانهيارات التي تعرضت لها كبرى الشركات وكبرى مكاتب المراجعة والأزمة المالية العالمية الأخيرة وما تبعها من اتهامات لمهنة المراجعة بأنها كانت أحد الأسباب الرئيسية لحدوث الأزمة، أدت إلى زيادة الاهتمام مهنيًا وأكاديميًا بمدخل المراجعة المشتركة كآلية لاستعادة الثقة في مهنة المراجعة . (الوكيل ،13،2020).

وظهر أداء المراجعة وفقاً لمدخل المراجعة المشتركة كحدث مثير للجدل على مستوى الممارسة المهنية وانتقل إلي الجانب الأكاديمي، إلا أن الأزمة المالية العالمية الأخيرة أدت إلى زيادة الاهتمام المهني والأكاديمي بمدخل المراجعة المشتركة كأحد الوسائل التي تضمن عدم تكرار تلك الانتهاكات من قبل مهنة المراجعة وممارسيها (حنان يوسف ،2015، 45).

يتركز مفهوم المراجعة المشتركة على قيام مكتبين أو أكثر من مكاتب المراجعة بمراجعة القوائم المالية لعميل واحد، وأهم ما يميزها هو تقسيم إجراءات وأعمال المراجعة بناء على التخطيط المشترك المعد مسبقاً من قبل المراجعين بهدف إصدار تقرير مراجعة مشترك (Baldouf and Steck2012) .

ويؤكد (إبراهيم ، 2018 ، 39) ، إن مدخل المراجعة المشتركة بأنه "اشترك أكثر من مراجع حتى إعداد التقرير النهائي لعملية المراجعة بحيث يكون كل مراجع مسؤول عن جميع الأعمال الخاصة بالمراجعة بما فيها ما قام به المراجع الآخر وفي النهاية يكون جميع هؤلاء المراجعين مسؤولين بشكل تضامني عما ورد في تقرير المراجعة أمام جميع الجهات أصحاب المصالح بالوحدة الاقتصادية .

- تعريف المراجعة المشتركة :

تعرف عملية المراجعة المشتركة على أنها " المراجعة التي يتم من خلالها توزيع مجهودات العمل على مكتبي مراجعة مستقلين يشتركان في الجهد المبذول، ويقومان بالتخطيط المشترك لعملية المراجعة مع توزيع مهام العمل الميداني فيما بينهما ،ويصدران تقريراً واحداً يحمل وجهة نظرٍ واحدةٍ وموقعٍ عليه منهما"، وتعد المسؤولية مشتركة لكل منهما عن عملية المراجعة التي تمت وعن المعلومات الموجودة بتقرير المراجعة. (الجمهودي، 2019، ص 130)، (p11.2012، Nicol)

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

كما عرف ( Holm& Thinggaard،p14،2016) المراجعة المشتركة بأنها عبارة عن قيام اثنين من مكاتب المراجعة المستقلة بأعمال المراجعة لشركة معينة وتقسيم مهام المراجعة فيما بينها، كما يتم استعراض ومراقبة كل مكتب لأعمال المكتب الآخر وإصدار تقرير مراجعة واحد موقع عليه منهم، بينما يري (أبو زيد ، 2020) أن المراجعة المشتركة هي



مجلة جامعة فزان العلمية  
Fezzan University scientific Journal

Journal homepage: [www.https://fezzanu.edu.ly/](http://www.https://fezzanu.edu.ly/)



أحد مداخل عملية المراجعة الخارجية التي يتم تفعيلها في بيئة الأعمال المصرية بشكل إلزامي في البنوك وبشكل اختياري في الشركات المساهمة .

في حين يرى (جير، 2017، 443) أن مدخل المراجعة الخارجية المشتركة هو عملية منظمة للتجميع والتقييم الموضوعي للأدلة المتعلقة بشأن تأكيدات ومزاعم الإدارة عن أحداث وأنشطة مالية وذلك بغرض تحديد درجة التوافق بين هذه التأكيدات والمعايير الموضوعية وتوصيل نتائج هذه العملية إلى الأطراف المعنية بالشكل المناسب عن طريق تقدير موحد والمسئولية تضامنية .

كما أن جوهر عملية المراجعة المشتركة يكمن في إعداد تقرير مراجعة موحد من قبل أكثر من مراجع وفق برنامج واضح من لجنة المراجعة، يحدد طبيعة ومهام الأعمال للمشاركين في العمل مع التنسيق بينهم، ليعبر في النهاية عن تضامنهم في أداء ومسئولية عملية المراجعة بهدف تحسين جودة عملية المراجعة ودقة تقديرها بشأن التأكيدات بخلو التقارير المالية من الأخطاء والتحريف .(سمعان ،واحمد ،25،2019 )

ونكرت (أبو جبل ،2016، 126) أن المراجعة المشتركة شكل متقدم للحكم على القوائم المالية وأسلوب مدعم للمراجعة عند إبداء الرأي، والذي يعزز عمليات المراجعة ويدعم استقلال المراجعين وقدرتهم علي التصدي للخلافات مع إدارات الشركات محل المراجعة ،كما تسمح المراجعة المشتركة بتوحيد الفكر والتعاون والانسجام المهني والمناقشة المتبادلة بين المراجعين المكلفين بها .

ويري الباحث أن المراجعة المشتركة نوع من المراجعات الخارجية التي يشترك فيها مراجعين من مكتب مراجعة وهي تضيف إلي حجم الثقة الذي يحتاجه مستخدمي التقارير المالية في تقرير المراجع المدعوم بأكثر من رأي، حيث يتفان معا لأداء عملية المراجعة في كل خطواتها بداية من وضع خطة المراجعة، حتى إعداد التقرير النهائي لعملية المراجعة بحيث يكون كل هؤلاء المراجعين الخارجيين مسؤولين بشكل تضامني، عما ورد في تقرير المراجعة أمام جميع الجهات أصحاب المصالح بالوحدة الاقتصادية محل المراجعة .

#### - أهداف المراجعة المشتركة :

تتمثل أهداف المراجعة المشتركة فيما يلي : (وهدان ،33،2019).

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

2-التوصل إلى تأكيد معقول عن مدي خلو القوائم المالية من التحريفات الجوهرية كل سواء بسبب التظليل أو الخطأ أنها 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 الإثنين ومراجعة كل منهما، لعمل اخر للتحقق من بدل العناية المنهية الواجبة



مجلة جامعة فزان العلمية  
Fezzan University scientific Journal

Journal homepage: [www.https://fezzanu.edu.ly/](http://www.https://fezzanu.edu.ly/)



- أهمية المراجعة المشتركة :

تبرز أهمية برامج المراجعة المشتركة في الأتي : (أبو زيد ، عيد محمود ، 2020، 240) (متولي سكون ، 2013 ، 411).

- 1- تعمق الحصول على التأكيد المعقول حول ما إذا كانت القوائم المالية ككل خالية من التحريف المادي سواء بسبب التظليل أو الخطأ، ويكون هذا التأكيد أكثر فاعلية في المراجعة المشتركة عنه في المراجعة العادية .
- 2- زيادة فاعلية مناطق التنسيق والتعاون والتخطيط لعملية المراجعة من خلال شركات المراجعة على أن يكون أحدهما كبير جداً ، مما يترتب عليه زيادة فاعلية أجهزة رقابة الجودة المتبادلة وإصدار رأي مراجعة واحد قوي.
- 3- استخدام نقاط القوة المحددة وخبرة أعضاء الفريق خبراء التقييم الاقتصادي أو خبراء الصناعة من الإدارات المختلفة، لزيادة فاعلية المراجعة المشتركة .

4- تعزيز استقلالية المراجع الخارجي، وتحقيق مستوى مرتفع من جودة عملية المراجعة عن طريق تحسين الخدمات المقدمة للوحدة الاقتصادية محل المراجعة .

5- تقديم تقرير مراجعة مشترك بجهد مشترك مع تحمل مسؤولية مشتركة .

6- تطبيق أفضل الإجراءات لعملية المراجعة، مع الاستعانة بخبرة مشتركة في الاعتماد على معايير مراجعة مقبولة التطبيق .

- إجراءات تنفيذ المراجعة المشتركة :

يقصد بالإجراءات المشتركة تلك الخطوات التي يجب على المراجعين إتباعها من أجل الوصول إلى تقرير مراجعة مشترك، كما أن إجراءات المراجعة المشتركة تختلف عن إجراءات المراجعة الفردية، وتم تلخيصها فيما : (عبد الهادي ، امين ، 2020، 47) (سلوم ، زينب عبد الواحد ، 2019، 47).

1- بعد قبول عملية المراجعة يتفق المکتبان على تقسيم العمل فيما بينهما ،يأتي هذا في ضوء قيام كليهما بالتخطيط لعملية المراجعة سوية، ويتطلب تخطيط عملية المراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (300) على أن يتم وضع استراتيجية عامة للمراجعة ووضع خطة لتخفيض خطر المراجعة حيث يتم تنفيذ أعمال المراجعة بين فريق المراجعة المشتركة ؟ وقد يتم تقسيم العمل بين أعضاء فريق المراجعة المشتركة على أساس المنطقة ؟ وذلك في حالة كون الشركة محل المراجعة لها فروع في أكثر من بلد أو منطقة.

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

3- بعد إنتهاء 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 مراجعة من مجهود مراجعة الأخر .

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 منهما بمراجعته فقط .



مجلة جامعة فزان العلمية  
Fezzan University scientific Journal

Journal homepage: [www.https://fezzanu.edu.ly/](http://www.https://fezzanu.edu.ly/)



ثانيا :الإطار المفاهيمي لمعايير إعداد وشكل محتوى تقرير المراجع الخارجي :

1 : مفهوم وتعريف تقرير مراجع الحسابات :

يُعرف تقرير مراجع الحسابات أنه وثيقة مكتوبة صادرة عن شخص مهني تكون أهلاً لإبداء رأي فني محايد، بهدف إعلام مستخدمي المعلومات حول درجة التطابق بين المعلومات الاقتصادية بمعناها المهني المتعارف عليه، كنص الفحص الانتقادي المنظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمعلومات المحاسبية المبينة في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية بواسطة المراجع الخارجي، وبما يتماشى مع المتطلبات القانونية والقواعد المهنية بهدف إبداء رأي فني محايد عن مدى دقة أوصحة البيانات والمعلومات للاعتماد عليها، وما إذا كانت القوائم المالية التي أعدتها المنشأة تعطي صورة صادقة وعادلة عن المركز المالي للوحدة الاقتصادية ونتائج أعمالها في السنة المالية محل المراجعة .(عمر، آدم محمد أحمد ، عيسي ، محمد اسحاق عبد الرحمن ، ومحمد ، عمر السر الحسن ،2019، 12).

وكذلك عرف بأنه الوسيلة التي يعبر بها المراجع عن رأيه في القوائم المالية أو عند اللزوم يتمتع عن إبداء الرأي في القوائم المالية . ( الشيخ ، خالد حمد جاسم ، 2017 ، ص 11).

وعُرف أيضاً بأنه خلاصة ما توصل إليه مراجع الحسابات من خلال مراجعته علي أنشطة الوحدة وفحص الأدلة والمستندات والملاحظات التي يراها ضرورية، ويُعدّ التقارير الوثيقة المكتوبة التي لا بد من الرجوع إليها لتحديد مسؤولية المراجع .

وأيضاً عرف تقرير المراجع بأنه وثيقة مكتوبة تصدر عن شخص مؤهل علمياً وعملياً ، يبدي فيه رأيه الفني المحايد حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية للمؤسسة لوضعيتها المالية الحقيقية، لغرض استخدامه من طرف جهات خارجية عن المؤسسة تتخذ على ضوءه قرارات تؤثر على وضعيتهم المالية .( الجهودي ، ايمان عبد الفتاح حسن قرني ، 2018 ، 23) .

ويعرف أيضاً بأنه الركيزة الاساسية التي تعتمد عليها الأطراف المختلفة التي يخدمها المراجع ولها مصلحة في البيانات المالية المنشورة ، ويوجه التقرير عادة الى الجهة التي قامت بتعيين المراجع وهي الهيئة العامة للمساهمين . (أبو جبل ، نجوى محمود أحمد ، 2016، 33) .

ويرى الباحث إن تقرير المراجع الخارجي يعني: الأداة التي من خلالها يتمكن مراجع الحسابات من إبداء رأيه الفني المحايد عن مدى صدق وعادلة القوائم المالية .

ويمكن أيضاً على أنه:(جبر، غريب جبر، 2017، 7) النتيجة النهائية لعملية مراجعة وفحص السجلات والدفاتر والقوائم المالية التي توصل إليها مراجع الحسابات بعد الإنتهاء من عملية المراجعة .

2 : معايير إعداد تقرير مراجع الحسابات :

من أهم معايير إعداد التقرير المقبولة والمتعارف عليها الآتي : (الوكيل، حسام السعيد ، 2020، 40) (عبد القوي، ابوبكر شداد حامد ، 2018، 52).

1. يجب ان يوضح تقرير المراجعة ما اذا كانت القوائم المالية التي تم إعدادها وعرضها، وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً أو طبقاً للمعايير المحاسبية المصرية.



مجلة جامعة فزان العلمية  
Fezzan University scientific Journal

Journal homepage: [wwwhttps://fezzanu.edu.ly/](https://fezzanu.edu.ly/)



2. يجب الإشارة في تقرير المراجعة إلي مدى الثبات والإتساق في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً أو معايير المحاسبة المصرية في الفترة الحالية إذا ما قورنت بالفترة السابقة.
  3. يفترض أن الإفصاح في القوائم المالية كافياً أو ملائماً ما لم يشير مراجع الحسابات في تقرير المراجعة الي غير ذلك، ووفقاً لهذا المعيار القاعدة أن يكون الإفصاح في القوائم المالية ومرفقاتها كافياً وملائماً، والإستثناء هو عدم كفاية أو ملاءمة الإفصاح المحاسبي بالقوائم المالية ، لذلك يجب أن يشير مراجع الحسابات الي أسباب القصور في تقريره.
  4. يجب علي مراجع الحسابات إبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة ، ويتطلب ذلك أن يبدي مراجع الحسابات رأيه في القوائم المالية للشركة ككل .
  5. معيار تضمنين تقرير المراجعة للعمليات غير المالية: وذلك إسهاما من التقرير في تقييم الأداء الإداري للوحدة الإقتصادية عن مدى تنفيذ الخطط والتوجيه، والتنسيق والرقابة واتخاذ القرار، كما يشمل العائد الاجتماعي الذي تحقق من تنفيذ البرامج والأنشطة المختلفة.
  6. معيار تضمنين تقرير المراجعة : في جميع الأحوال إذا رأى المراجع أي أمور تحول دون إبداء الرأي في نواحي محددة يجب عليه الاشارة بصورة واضحة وصريحة عن ذلك في تقريره.
  7. معيار يوضح مدى قدرة الشركة القابضة والتابعة على التعامل في بورصة الأوراق المالية :  
وتمشياً مع هذا المعيار يجب على المراجع أن يشير في تقريره إلى الاتي:(سليم كميلية ، 2016 ، )  
أ. أرباح الشركة ومعدل نمو تلك الأرباح.  
ب. قيمة الأسهم الدفترية.  
ج. صافي قيمة الأصول الجارية للشركة.  
ويتوقف ذلك على الأهمية النسبية لكل من العوامل السابقة أو القيم المصرح بها.
  8. معيار وحدة الرأي : يتطلب هذا المعيار، من مراجع الحسابات أن يتضمن تقريره إما، إبداء رأي فني محايد على القوائم المالية ككل وهي قائمة المركز المالي، وقائمة الدخل، وقائمة التدفقات النقدية ، وليس على أي منها أو بعضها، أو توضيح أسباب عدم إبداء الرأي إن حدث.
  9. معيار الاشارة لمقياس صدق القوائم المالية : ينص هذا المعيار علي أنه يجب أن يبين تقرير مراجع الحسابات ما اذا كانت القوائم المالية قد أعدت وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً، ويتطلب هذا المعيار التحقق ليس فقط من مدى قبول المبادئ المحاسبية، ولكنه يتطلب التحقق من مدى قبول الطرق التي تطبق بها تلك المبادئ .
- 3 : النواحي الشكلية لمحتويات تقرير مراجع الحسابات :
- محتويات تقرير مراجع الحسابات : ( التميمي ، هاشم حسن ، 2018 ، 17 ) (الجوهر ، كريمة ، البلداوي ، شاکر ، محمد ، احسان ، 2017 ، 45 ) ( نشوان ، اسكندر محمود ، 2017 ، 4 ) يجب أن يشمل تقرير مراجع الحسابات الموضوعات التالية صراحة وذلك في حالة الشركات المساهمة:



مجلة جامعة فزان العلمية  
Fezzan University scientific Journal

Journal homepage: [wwwhttps://fezzanu.edu.ly/](https://fezzanu.edu.ly/)



- 1- يجب أن ينص المراجع علي أنه قام بفحص ومراجعة الدفاتر السجلات والمستندات على القوائم المالية التي قدمت إليه لمراجعتها وابداء الرأي الفني عنها .
  - 2- يجب النص علي أن مراجع الحسابات وجد هذه القوائم المالية مطابقة لهذه الدفاتر والسجلات والمستندات .
  - 3- ما إذا كان المراجع قد حصل على جميع البيانات والإيضاحات التي يرى هو ضرورتها لأغراض إتمام وأداء المراجعة على أحسن وجه .
  - 4- ما إذا كان من رأيه أن الشركة تمسك حسابات ثبت له انتظامها في حدود المدى الذي تم فحصه.
  - 5- بالنسبة للشركات الصناعية ما إذا كانت لديها حسابات أو نظام للتكاليف يفى بالغرض المطلوب منه .
  - 6- في حالة وجود فروع للشركة، على المراجع أن يوضح صراحة ما اذا كان قد قام بمراجعة حساباتها شخصياً، أو أنه يتمكن من زيارتها .
  - 7- ما اذا كانت الميزانية وحساب الأرباح والخسائر موضوع التقرير متفقة مع الحسابات والملخصات .
  - 8- ما إذا كان الجرد قد أُجري وفقاً للأصول المتبعة، مع بيان ما وجد من تعديلات في طريقة الجرد التي اتبعت في السنة السابقة إن كان هناك تعديل .
  - 9- ما إذا كانت البيانات الواردة في تقرير مجلس الادارة المشار إليها في القانون واللائحة التنفيذية متفقة مع ما هو وارد بدفاتر الشركة .
  - 10- ما إذا كانت قد وقعت أثناء السنة المالية مخالفات لأحكام نظام الشركة أو لأحكام القانون على وجه يؤثر في نشاط الشركة، أو في مركزها المالي مع بيان ما إذا كانت هذه المخالفات قائمة عند إعداد الميزانية .
- النواحي الشكلية لتقرير مراجع الحسابات : (الوكيل ، حسام السعيد ، 2020 ، 48 ، E ( P11.2019. and Gwil. KoukiA )، 2018 ، dMarnet ,liamA.) (66P،,Barone.,o
- 1 - يجب أن يكون التقرير في وثيقة مكتوبة .
  - 2 - يجب أن يكون التقرير موجهاً إلى الهيئة العامة للمساهمين، أي أن يكون موجهاً لجميع المساهمين وليس لفئة أو جماعة معينة منهم .
  - 3- يجب أن يتضمن التقرير الفترة المالية التي تمثلها القوائم المالية الختامية .
  - 4 - يجب أن يكون التقرير مصاغاً بألفاظ سهلة يسهل على القارئ فهمها، وأن يتضمن عبارات قاطعة لا تحمل أكثر من معنى واحد، لا لبس فيها ولا إلتواء .
  - 5- إثبات تاريخ التقرير، حتي تحدد مسئولية المراجع عن فحص العمليات الواقعة بين تاريخ الميزانية وتاريخ التقرير، مما يكون لها من أثر على المركز المالي والنتيجة الختامية بالوحدة الاقتصادية .
  - 6- توجيه التقرير إلى العميل أو المؤسسين أو الجهة العامة بكونه المراجع وكيلاً عنها .
  - 7- ذكر اسم الوحدة الاقتصادية بدقة .
  - 8- ذكر المدة التي شملتها المراجعة، وذلك عن حسابات النتيجة وتاريخ المركز المالي .
  - 9 - توكي الدقة والوضوح في التعبيرات المستعملة بحيث لا تحمل أكثر من معنى وأن لا تكون غامضة



مجلة جامعة فزان العلمية  
Fezzan University scientific Journal

Journal homepage: [www.https://fezzanu.edu.ly/](http://www.https://fezzanu.edu.ly/)



10- الإشارة في التقرير إلى مراعاة المستويات المهنية المطلوبة في أعمال المراجعة .  
11- صياغة التحفظات بعناية حتى تكون واضحة وكافية لإظهار ما يريد المراجع إظهاره للمعنيين بالوحدة الاقتصادية .

12- أن يذيل التقرير بتوقيعه الشخصي.

**ثالثاً : الدراسة العملية :**

أولاً : التعريف بأداة جمع البيانات " الإستبانة " :

1: تصميم أداة جمع البيانات " الإستبانة " : بعد الإطلاع على الدراسات السابقة والمراجع العلمية ذات الصلة بموضوع الدراسة ضمن الإطار النظري، استخدمت لجمع البيانات إستبانة تم إعدادها بوصفها أداة لجمع البيانات الخاصة بهذه الدراسة ، و تم اختبارها مع ثلاثة أعضاء هيئة تدريس وأثنين من المراجعين الخارجيين، حيث طلب منهم الإجابة عن الأسئلة والتعليق على مدى شموليتها، لمدى إمكانية دراسة أثر تطبيق المراجعة المشتركة على شكل ومحتوى تقرير المراجع.

وتم إجراء مقابلة شخصية مع بعضهم، ومراعاة الملاحظات التي تفضلوا بها ، حيث أخذت ملاحظاتهم جميعاً بالحسبان عند إعداد الإستبانة، وقد تبين للباحث من خلال المقابلات والتحكيم قدرة الاستبانة على إبراز مدى إمكانية تطبيق المراجعة المشتركة على شكل ومحتوى تقرير المراجع، و تكونت الإستبانة من قسمين اثنين كما يلي :

القسم الأول من الإستبانة : وهو مايتعلق بالعوامل الديموغرافية لمجتمع الدراسة، وهو خطاب موجه إلى أفراد عينه الدراسة ، بحيث يوضح فيه الباحث أهداف الدراسة ونطاقها بالإضافة إلى العمر والجنس والمؤهل العلمي، والتخصص وعدد سنوات الخبرة.

القسم الثاني من الإستبانة : يحتوي على المعلومات المتعلقة بمتغيرات الدراسة ، ويقاس الفرضية الرئيسية للدراسة " إنه لا يوجد أي أثر عند تطبيق المراجعة المشتركة على شكل ومحتوى تقرير المراجع الخارجي بالبيئة الليبية "، ويشمل ثلاثة محاور فرعية تقيس الفرضيات الفرعية لإختبار الفرضية الرئيسية للدراسة ، الأول يقيس الفرضية الفرعية الأولى وهي لا يوجد أهمية عند تنفيذ برامج المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة ، والثاني يقيس الفرضية الفرعية الثانية وهي إن محتوى تقرير المراجعة المشتركة لا يختلف عن محتوى تقرير المراجعة الفردية ، والثالث يقيس الفرضية الفرعية الثالثة وهي إن شكل تقرير المراجعة المشتركة لا يختلف عن شكل تقرير المراجعة الفردية.

يتكون مجتمع الدراسة من المحاسبين والمراجعين ذوو الخبرة والكفاءة بمكاتب المراجعة العاملة بمدينة طرابلس، حيث تم توزيع (93) إستبانة عليهم ، كان عدد الاستبيانات التي أستردت (80) إستبانة كانت جميعها إستبانة صالحة للدراسة  
2 : الأساليب والأدوات الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات :

بعد جمع بيانات الدراسة ، قام الباحث بمراجعتها تمهيداً لإدخالها للحاسوب، وقد تم إدخالها للحاسوب بإعطائها أرقاماً معينة، أي بتحويل الإجابات اللفظية إلى رقمية، وقد تمت المعالجة الإحصائية اللازمة للبيانات باستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة والتي تتألف مما يلي :



مجلة جامعة فزان العلمية  
Fezzan University scientific Journal

Journal homepage: [www.https://fezzanu.edu.ly/](http://www.https://fezzanu.edu.ly/)



- ✓ مقاييس الإحصاء الوصفي Descriptive Statistics حيث تم استخراج التكرارات والنسب المئوية لوصف عينة الدراسة.
- ✓ المتوسطات الحسابية Arithmetic Mean لتحديد معدل استجابة أفراد عينة الدراسة.
- ✓ الإنحرافات المعيارية Standard Deviation لقياس درجة التشتت المطلق لقيم الإجابات عن وسطها الحسابي.
- ✓ اختبار ت One Sample T-Test لاختبار معنوية (دلالة) المتوسطات الحسابية.
- ✓ معامل ارتباط بيرسون Person Correlation وتحليل الإنحدار البسيط Simple Regression، لاختبار العلاقة بين المتغيرات المستقلة منفردة والمتغير التابع، وتحديدتها، (فالارتباط يبين قوة العلاقة بين متغيرين أما الإنحدار يدرس أثر متغير مستقل على متغير تابع).
- ✓ معامل كرونباخ ألفا Cronbach's alpha لقياس درجة المصادقية والثبات في إجابات عينة الدراسة على أسئلة الاستبيان.

و تم فحص فرضيات الدراسة عند المستوى  $\alpha = 0.05$  ، باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية SPSS.

3 : قياس صدق وثبات أداة القياس (الاستبانة):

1- صدق الاستبانة Validity .

يعرف الصدق على أنه "مدى استطاعة أداة الدراسة أو إجراءات القياس، قياس ما هو مطلوب لقياسه" (حمدي ، 1996، ص260) ، ويعني أنه إذا تمكنت أداة جمع البيانات من قياس الغرض الذي صممت من أجله، فإنها بذلك تكون صادقة.

كما يُقصد بالصدق "شمول الاستمارة لكل العناصر التي يجب أن تدخل في التحليل من ناحية، ووضوح فقراتها ومفرداتها من ناحية ثانية، بحيث تكون مفهومة لكل من يستخدمها" (عبيدات، 1997، 197). وقام الباحث بالتأكد من صدق الاستبانة بطريقتين:

أ : صدق المحتوى (الصدق الظاهري) : يُعرف صدق المحتوى على أنه قدرة المقياس على "قياس ما ينبغي قياسه من خلال النظر إليه وتفحص مدى ملاءمة بنوده لقياس أبعاد المتغير المختلفة" (القحطاني وآخرون ، 2002، ص212) . لضمان صدق محتوى أداة جمع بيانات هذه الدراسة ، قام الباحث بمراجعة أهم الدراسات والبحوث ذات العلاقة والتي من خلالها تم التوصل إلى تصميم المسودة الأولى لأداة جمع البيانات (الاستبانة)، وتمّ التأكد من صدق المحتوى بعرض الاستبانة بعد تصميمها على مجموعة من المتخصصين والخبراء في مجال الإدارة، ومن ثمّ تمّ تحكيمها علمياً من قبلهم، وكذلك خبير ومتخصص في مجال الإحصاء التطبيقي، و تفضلوا مشكورين بإبداء ملاحظاتهم ومقترحاتهم حول محتويات الاستبانة، ومن ثمّ تمّ إخراج استبانة الدراسة في صورتها النهائية بعد إجراء التعديلات التي استلزم الأمر إجراءها من إضافة أو حذف أو تعديل.

ب: صدق التجانس (الاتساق الداخلي) : يقصد بصدق التجانس (الاتساق الداخلي) مدى اتساق كل فقرة من فقرات الاستبانة مع المجال الذي تنتمي إليه هذه الفقرة، و تم حساب الإتساق الداخلي للاستبانة من خلال حساب معاملات



الارتباط (معامل ارتباط بيرسون Pearson Correlation) بين كل فقرة من فقرات مجالات الاستبانة والدرجة الكلية للمجال نفسه.

المحور الأول : مدى أهمية تنفيذ برامج المراجعة المشتركة على عملية المراجعة:  
يوضح الجدول رقم (1) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول والدرجة الكلية للمحور، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة بالجدول دالة إحصائياً عند مستوى المعنوية 0.05، وبذلك يُعد المحور صادق لما وضع لقياسه.

جدول رقم (1) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور 1 والدرجة الكلية للمحور :

ت	الفقرة	معامل ارتباط بيرسون	الدالة الإحصائية P-Value
1	تدعم المراجعة المشتركة زيادة مستوى الثقة في مهنة المراجعة.	0.704	0.000 *
2	التغلب على التحديات والصعوبات التي قد تؤدي إلى تحمل المدققين المسؤولية القانونية المشتركة.	0.847	0.000 *
3	وجود اثنين من المراجعين يؤدي إلى عمله تجميع أدله إثبات بشكل أكثر موضوعيه.	0.920	0.000 *
4	تؤدي المراجعة المشتركة إلى التغلب على مسألة تحمل المسؤولية القانونية	0.838	0.000 *
5	تؤدي المراجعة المشتركة إلى تنميته مهارت الشخصية للمراجعين.	0.892	0.000 *
6	تعمل المناقشات التي تحدث بين المراجعين على إصدار تقرير أكثر موضوعيه.	0.887	0.000 *
7	الدور المهم للتدقيق المشترك في التأثير الإيجابي على الممارسات المحاسبية.	0.846	0.000 *
8	اشترك أكثر من مراجع في تنفيذ عملية المراجعة سيدعم قدرة المراجعة على تقدير مخاطر الغش.	0.893	0.000 *
9	يساهم أسلوب المراجعة المشتركة في تعزيز الثقة في التقارير المالية.	0.801	0.000 *
10	تؤدي المراجعة المشتركة في تبادل الخبرات والمعلومات بين المدققين وإرتفاع مستوى الشك المهني لدى المدققين وزيادة قدرتهم على مقاومة ضغوط الإدارة.	0.836	0.000 *

\* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى المعنوية 0.05



مجلة جامعة فزان العلمية  
Fezzan University scientific Journal

Journal homepage: [wwwhttps://fezzanu.edu.ly/](http://wwwhttps://fezzanu.edu.ly/)



المحور الثاني : محور محتوى تقرير المراجعة المشتركة : يوضح الجدول رقم (2) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات هذا المحور والدرجة الكلية له، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة بالجدول دالة إحصائياً عند مستوى المعنوية 0.05، وبذلك يُعدّ المحور صادق لما وضع لقياسه

جدول رقم (2) : معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور 2 والدرجة الكلية للمحور

ت	الفقرة	معامل ارتباط بيرسون	الدالة الإحصائية P-Value
1	يجب أن يحتوي التقرير على المراجع قام بفحص ومراجعة الدفاتر السجلات والمستندات على القوائم المالية التي قدمت إليه لمراجعتها وإبداء الرأي الفني عنها.	0.933	0.000 *
2	يجب أن يحتوي التقرير على أن مراجع الحسابات وجد هذه القوائم المالية مطابقة لهذه الدفاتر والسجلات والمستندات.	0.805	0.000 *
3	يجب أن يحتوي التقرير على ما إذا كان المراجع حصل علي جميع البيانات والإيضاحات التي يرى هو ضرورتها لأغراض اتمام وأداء المراجعة على احسن وجه.	0.823	0.000 *
4	يجب أن يحتوي التقرير على أن الشركة تمسك حسابات ثبت له انتظامها في حدود المدى الذي تم فحصه.	0.858	0.000 *
5	بالنسبة للشركات الصناعية ما إذا كانت لديها حسابات أو نظام للتكاليف يفى بالغرض المطلوب منه.	0.801	0.000 *
6	في حالة وجود فروع للشركة، علي المراجع ان يوضح صراحة ما إذا كان قد قام بمراجعة حساباتها شخصياً، او انه لم يتمكن من زيارتها.	0.836	0.000 *
7	يجب أن يحتوي التقرير على ما إذا كانت الميزانية وحساب الأرباح والخسائر موضوع التقرير متفقة مع الحسابات والملخصات.	0.698	0.000 *
8	يجب أن يحتوي التقرير على ما إذا كان الجرد أجري وفقاً للأصول المتبعة مع بيان ما وجد من تعديلات في طريقة الجرد التي اتبعت في السنة السابقة إن كان هناك تعديل.	0.668	0.000 *
9	يجب أن يحتوي التقرير على ما إذا كانت البيانات الواردة في تقرير مجلس الإدارة المشار إليها في القانون واللائحة التنفيذية متفقة مع ما هو وارد بدفاتر الشركة.	0.856	0.000 *
10	يجب أن يحتوي التقرير على ما إذا كانت وقعت أثناء السنة المالية مخالفات لأحكام نظام الشركة، او لأحكام القانون علي وجه يؤثر في نشاط الشركة، أو في مركزها المالي مع بيان ما إذا كانت هذه المخالفات قائمة عند إعداد الميزانية	0.760	0.000 *

\* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى المعنوية 0.05

المحور الثالث: محور شكل تقرير المراجعة المشتركة:

يوضح الجدول رقم (3) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات هذا المحور والدرجة الكلية له، والذي يبين أن



مجلة جامعة فزان العلمية  
Fezzan University scientific Journal

Journal homepage: [www.https://fezzanu.edu.ly/](http://www.https://fezzanu.edu.ly/)



معاملات الارتباط المبينة بالجدول دالة إحصائياً عند مستوى المعنوية 0.05، وبذلك يُعدّ المحور صادق لما وضع لقياسه.

جدول رقم (3) : معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور 3 والدرجة الكلية للمحور:

ت	الفقرة	معامل ارتباط بيرسون	الدلالة الإحصائية P-Value
1	يجب أن يكون التقرير في وثيقة مكتوبة ومعتمدة.	0.881	0.000 *
2	يجب أن يكون التقرير موجهاً الي الهيئة العامة للمساهمين، اي أن يكون موجها لجميع المساهمين وليس لفئة أو جماعة معينة منهم.	0.776	0.000 *
3	يجب أن يتضمن التقرير الفترة المالية التي تمثلها القوائم المالية الختامية.	0.836	0.000 *
4	يجب أن يكون التقرير مصاعاً بألفاظ سهلة يسهل على القارئ فهمها، وان يتضمن عبارات قاطعة لا تحمل أكثر من معني واحد، لا لبس فيها ولا التواء.	0.837	0.000 *
5	اثبات تاريخ التقرير، لتحدد مسئولية المراجعين عن فحص العمليات الواقعة بين تاريخ الميزانية وتاريخ التقرير، مما قد يكون لها من أثر علي المركز المالي والنتيجة الختامية بالوحدة الاقتصادية.	0.843	0.000 *
6	توجيه التقرير إلي العميل أو المؤسسين أو الجهة العامة باعتبار المراجعين وكيلين عنها.	0.760	0.000 *
7	ذكر اسم الوحدة الاقتصادية بدقة.	0.866	0.000 *
8	ذكر المدة التي شملتها المراجعة وذلك عن حسابات النتيجة وتاريخ المركز المالي.	0.815	0.000 *
9	توخي الدقة والوضوح في التعبيرات المستعملة بحيث لا تحمل أكثر من معني وأن لا تكون غامضة.	0.890	0.000 *
10	الإشارة في التقرير الي مراعاة المستويات المهنية المطلوبة في اعمال المراجعة.	0.865	0.000 *
11	صياغة التحفظات بعناية حتى تكون واضحة وكافية لإظهار ما يريد المراجع اظهاره للمعنيين بالوحدة الاقتصادية.	0.878	0.000 *
12	أن يذيل التقرير بتوقيعها الشخصي.	0.843	0.000 *

\* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى المعنوية 0.05

## 2: ثبات الاستبانة:

يقصد بثبات الاستبانة أن تعطي الاستبانة نفس النتائج لو تم إعادة توزيعها أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، أو بعبارة أخرى أن ثبات الاستبانة يعني الاستقرار في نتائج الاستبانة وعدم تغييرها بشكل كبير، فيما لو تم إعادة توزيعها عدة مرات خلال فترة زمنية معينة.

اتَّبَعَ الباحث القياس الإحصائي لمعرفة ثبات أداة القياس (الاستبانة)، وذلك من خلال طريقتين هما: معامل ألفا كرونباخ



والتجزئة النصفية (Sekaran, U. 2006, p311)، وذلك كما يلي:

أ: معامل كرونباخ ألفا (Cronbach's alpha Coefficient):

اتَّبَعَ الباحث القياس الإحصائي لمعرفة ثبات أداة القياس (الاستبانة)، طريقة كرونباخ ألفا (Cronbach's alpha Coefficient)، فيها يتم احتساب معامل ألفا كرونباخ عن طريق المعادلة التالية:

$$R_{\alpha\alpha} = \left( \frac{n}{n-1} \right) \times \left( \frac{Sd_T^2 - \sum (Sd)^2}{Sd_T^2} \right)$$

حيث:  $R_{\alpha\alpha}$ : تشير إلى معامل ارتباط ألفا.  $n$ : تشير إلى عدد فقرات القياس.

$Sd_T^2$ : تشير إلى تباين الاختبار الكلي.  $\sum (Sd)^2$ : تشير إلى مجموع تباينات الفقرات.

وتكون الاستبانة ذات ثبات ضعيف إذا كانت قيمة معامل ألفا كرونباخ أقل من 60%، ومقبولاً إذا كانت هذه القيمة ضمن الفترة (من 60% أو أقل من 70%)، وجيد إذا كانت قيمة معامل ألفا كرونباخ ضمن الفترة (من 70% أو أقل من 80%)، أما إذا كانت هذه القيمة أكبر من أو يساوي 80% يشير ذلك إلى أن الاستبانة تكون ذات ثبات ممتاز، وكلما اقترب المقياس من 100% تُعدّ النتائج الخاصة بالاختبار أفضل.

أما فيما يتعلق بثبات أداة هذه الدراسة (الاستبانة)، تم احتساب معامل كرونباخ ألفا لمتغيرات الدراسة، ويوضح الجدول التالي قيم معاملات ألفا كرونباخ لكل محور من محاور الدراسة

جدول (4): قيم معامل الثبات لكل محور من محاور الدراسة:

ت	المتغير	الرمز	عدد الفقرات	معامل الثبات %
1	محور مدى أهمية تنفيذ برامج المراجعة المشتركة على عملية المراجعة:	X01	10	92.1
2	محور محتوى تقرير المراجعة المشتركة:	X02	10	93.6
3	محور شكل تقرير المراجعة المشتركة:	X03	12	92.3
	اجمالي الفقرات		32	92.7



ويتضح من النتائج الموضحة في الجدول السابق أن قيمة معامل ألفا كرونباخ كانت مرتفعة لكل محور من محاور الدراسة. وكذلك قيمة ألفا لجميع الفقرات 92.7%، وهي قيم ثبات عالية جداً ومقبولة في العرف الإحصائي.  
ب : التجزئة النصفية (Split Half) : تعتمد طريقة التجزئة النصفية على تجزئة فقرات الاختبار إلى مجموعتين، ومن ثم إيجاد معامل ارتباط بيرسون Pearson Correlation coefficient بين المجموعتين ، وبعد ذلك نقوم بتصحيح معامل الارتباط بأحد الطريقتين:

X : معامل ثبات سبيرمان براون coefficient Spearman Brown :

يتطلب استخدام معامل ثبات سبيرمان براون لتصحيح معامل الارتباط أن يكون التباين فيها متساوي للمجموعتين وكما يتطلب أن يكون معامل ثبات ألفا كرونباخ متساوي للمجموعتين ، والذي يعطي بالعلاقة التالي:

$$\text{Formula Spearman Brown} = \frac{2 \times r_{12}}{1 + r_{12}}$$

X : معامل ثبات جثمان للتجزئة النصفية Guttman Split-Half Coefficient :

يشبه هذا المعامل معامل ثبات سبيرمان براون، لكنه يتطلب ان يكون التباين فيها غير متساوي للمجموعتين ( $\sigma_1^2 \neq \sigma_2^2$ ) أو أن يكون معامل ثبات ألفا كرونباخ غير متساوي للمجموعتين ( $R_{11} \neq R_{22}$ ). ويتم حساب معامل ثبات جثمان لتصحيح معامل الارتباط بالصيغة:

$$\text{Formula Guttman} = 2 \left( 1 - \frac{\sigma_1^2 + \sigma_2^2}{\sigma^2} \right)$$

أما فيما يتعلق بطريقة ثبات التجزئة النصفية لهذه الدراسة، يتضح من البيانات الواردة بالجدول رقم (5) أن قيمة التباين للمجموعة الأولى لا تساوي قيمة التباين للمجموعة الثانية، حيث سجلت قيمة المتوسط الحسابي للمجموعة الأولى 93.63 والتباين المناظر له 102.511، والمتوسط الحسابي للمجموعة الثانية 90.70 وقيمة التباين المناظر له 88.166 والمتوسط الحسابي للمجموعة الثالثة 93.30 وقيمة التباين المناظر له 90.436 .

جدول رقم (5) : يبين المتوسط الحسابي والتباين والانحراف المعياري لكل مجموعة :

	Mean	Variance	Std. Deviation	N of Items
	المتوسط	التباين	الانحراف المعياري	العدد
Part 1	93.63	102.511	10.330	10
Part 2	90.70	88.166	9.511	10
Part 3	93.30	90.436	9.511	12
Both Parts	277.63	374.613	19.355	32



مجلة جامعة فزان العلمية  
Fezzan University scientific Journal

Journal homepage: [wwwhttps://fezzanu.edu.ly/](http://wwwhttps://fezzanu.edu.ly/)



كما يتضح من البيانات الواردة بالجدول رقم (6) أن معامل ارتباط بيرسون بين المجموعتين 0.871 وأن قيمة معامل الفا كرونباخ للمجموعة الاولى 0.751 لعدد 10 فقرات , ومعامل الفا كرونباخ للمجموعة الثانية 0.727 لعدد 10 فقرات, ومعامل ألفا كرونباخ للمجموعة الثالثة 0.749 لعدد 12 فقرة.

جدول رقم (6) : يبين معامل ثبات التجزئة النصفية :

Cronbach's Alpha معامل الفا كرونباخ	Part 1	Value	0.751
		N of Items	10
	Part 2	Value	0.727
		N of Items	10
	Part 3	Value	0.749
		N of Items	12
Correlation Between Forms معامل ارتباط بيرسون بين المجموعتين			0.871
Spearman–Brown Coefficient معامل سبيرمان براون	Equal Length		0.884
	Unequal Length		0.900
Guttman Split–Half Coefficient معامل ثبات جثمان			0.934

وبما أن قيمة التباين للمجموعة الأولى لا تساوي قيمة التباين للمجموعة الثانية والثالثة بالتالي نستخدم معامل ثبات جثمان لتصحيح معامل ارتباط بيرسون، من خلال البيانات الواردة بالجدول رقم (6) نستنتج أن قيمة معامل ثبات جثمان للتجزئة النصفية يساوي 0.934 تُعدّ هذه القيمة عالية جداً ومقبولة احصائياً. بالنظر إلى المعاملات السابقة، يلاحظ أن جميع قيم الاختبار مرتفعة وهي تمثل مؤشرات جيدة ومطمئنة لأغراض الدراسة، ويمكن الوثوق بها وتدل على ثبات أداة القياس بشكل جيد. وبذلك يكون الباحث تأكد من صدق وثبات استبانة الدراسة مما يجعله على ثقة تامة بصحة الاستبانة وصلاحيها لتحليل النتائج والإجابة على أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها.

#### ثانياً : التحليل الإحصائي واختبار الفرضيات :

بعد الانتهاء من توزيع الاستبيانات على المشاركين في الدراسة والحصول على البيانات المطلوبة، تم تفرغها باستخدام



مجلة جامعة فزان العلمية  
Fezzan University scientific Journal

Journal homepage: [wwwhttps://fezzanu.edu.ly/](https://fezzanu.edu.ly/)



الحاسوب من اجل معالجتها حسب الأساليب الإحصائية المناسبة لتوجهات الدراسة، بقصد بلوغ النتائج واختبار الفرضيات التي تم صياغتها.

1: وصف خصائص المشاركين في الدراسة:

القسم الأول من قائمة الاستبيان تم تخصيصه للأسئلة العامة، وتهدف إلى جمع بيانات التي يمكن من خلالها التعرف على خصائص عينة الدراسة، وتم تحديد هذه الخصائص وبيانها كالتالي:  
أ: الجنس: يوضح الجدول رقم (7) تصنيف المشاركين في الدراسة حسب الجنس:  
جدول رقم (7): تصنيف المشاركين في الدراسة حسب الجنس:

النسبة (%)	العدد	الجنس
65.0	52	نكر
35.0	28	أنثى
100.0	80	الإجمالي

يتبين من خلال نتائج التحليل الإحصائي المدونة بالجدول رقم (7) تصنيف المشاركين في الدراسة حسب الجنس، حيث سجل عدد المشاركين في الدراسة من الذكور 52 مشارك بنسبة 65.0% وعدد المشاركين في الدراسة من الإناث 28 مشارك بنسبة 35.0%.

ب: الفئة العمرية: يعكس الجدول رقم (8) توزيع المشاركين في الدراسة حسب الفئة العمرية، وقد تم تقسيم فئات الفئة العمرية إلى خمس فئات (أقل من 31 سنة، من 31 الى 40 سنة، من 41 الى 50 سنة، من 51 سنة فأكثر) يلاحظ من البيانات الواردة بالجدول المذكور، أن 36% تقريباً من المشاركين في الدراسة أعمارهم ضمن الفترة (من 30 الى 40 سنة)، وهي أعلى نسبة.

جدول رقم (8): تصنيف المشاركين في الدراسة حسب الفئة العمرية:

النسبة (%)	العدد	العمر
20.0	16	< 30
35.0	28	30 - 40
30.0	24	41 - 50
15.0	12	> 50



مجلة جامعة فزان العلمية  
Fezzan University scientific Journal

Journal homepage: [wwwhttps://fezzanu.edu.ly/](http://wwwhttps://fezzanu.edu.ly/)



النسبة (%)	العدد	العمر
100.0	80	الإجمالي

يلاحظ أن نسبة 30 % تقريباً من المشاركين في الدراسة أعمارهم (من 41 الى 50 سنة)، في حين سجلت نسبة 12 % تقريباً منهم أعمارهم ضمن الفترة (من 51 سنة فأكثر).

ج: **المؤهل العلمي:** يعكس الجدول رقم (9) توزيع المشاركين في الدراسة حسب المؤهل العلمي، وتم تقسيم مستويات المؤهل العلمي الى أربع مستويات (دبلوم، بكالوريوس، ماجستير، دكتوراه). يلاحظ من البيانات الواردة بالجدول المذكور، أن نسبة الذين يحملون درجة (بكالوريوس) وصلت الى 42% تقريباً وهي أعلى نسبة.

جدول رقم (9): تصنيف المشاركين في الدراسة حسب المؤهل العلمي:

النسبة (%)	العدد	المؤهل العلمي
25.0	20	دبلوم
40.0	32	بكالوريوس
25.0	20	ماجستير
10.0	08	دكتوراه
100.0	80	الإجمالي

كما يلاحظ أن ما نسبته 25% تقريباً من المشاركين في الدراسة يحملون شهادة الدبلوم، في حين 25% متحصل على درجة الماجستير

د: **المسمى الوظيفي:** يعكس الجدول رقم (10) توزيع المشاركين في الدراسة حسب المسمى الوظيفي، و تم تقسيم مستويات المسمى الوظيفي إلى ستة مستويات (مدير عام، مدير مالي، نائب مدير مالي، رئيس قسم، موظف، اخرى). يلاحظ من البيانات الواردة بالجدول المذكور، أن نسبة الموظفين وصلت إلى 45% تقريباً وهي أعلى نسبة.

جدول رقم (10): تصنيف المشاركين في الدراسة حسب المسمى الوظيفي:

النسبة (%)	العدد	المسمى الوظيفي
2.5	2	مدير عام
7.5	6	مدير مالي
5.0	4	نائب مدير مالي
15.0	12	رئيس قسم
25.0	20	محاسب



مجلة جامعة فزان العلمية  
Fezzan University scientific Journal

Journal homepage: [www.https://fezzanu.edu.ly/](http://www.https://fezzanu.edu.ly/)



النسبة (%)	العدد	المسمى الوظيفي
45.0	36	موظف
100.0	80	الاجمالي

ويلاحظ أن أقل نسبة 2.5% تقريباً ممن المسمى الوظيفي لهم (مدير عام).  
هـ : سنوات الخبرة: يعكس الجدول رقم (11) توزيع المشاركين في الدراسة حسب سنوات الخبرة، و تم تقسيم فئات سنوات الخبرة إلى أربعة فئات (أقل من 10 سنوات، من 11 الى 20 سنة، من 21 الى 30 سنة، من 31 سنة فأكثر) يلاحظ من البيانات الواردة بالجدول المذكور، أن 35% تقريباً من المشاركين في الدراسة سنوات خبرتهم ضمن الفترة (من 10 الى 20 سنة)، وهي أعلى نسبة.

جدول رقم (11) : تصنيف المشاركين في الدراسة حسب سنوات الخبرة :

النسبة (%)	العدد	سنوات الخبرة
30.0	24	< 10
35.0	28	10 - 20
25.0	20	21 - 30
10.0	08	> 30
100.0	80	الإجمالي

يلاحظ أن نسبة 30% تقريباً من المشاركين في الدراسة خبرتهم (اقل من 10 سنوات)، في حين سجلت نسبة 35% تقريباً منهم خبرتهم ضمن الفئة (من 10 الى 20 سنة).

## 2: التحليل الإحصائي لفقرات الدراسة:

بعد جمع بيانات الدراسة، قام الباحث بمراجعتها تمهيداً لإدخالها الحاسوب، وتم إدخالها بإعطائها أرقاماً معينة، أي بتحويل الإجابات اللفظية إلى رقمية، وفي هذا الجزء أعطيت الإجابة "غير موافق بشدة" درجة واحدة، "غير موافق" درجتين، وأعطيت الإجابة "محايد" 3 درجات، 4 درجات للإجابة "موافق"، فيما أعطت الإجابة "موافق بشدة" 5 درجات، بحيث كلما زادت درجة الإجابة زادت درجة الموافقة عليها والعكس صحيح. وهذه الدرجات تمثل إجابات المشاركين في الدراسة على الأسئلة الواردة بقائمة الاستبانة مخرجات الدراسة الميدانية، وهي ذاتها تعد مدخلات التحليل الإحصائي، والذي يهدف إلى استخلاص النتائج من خلال تحليل هذه المدخلات، وتم إحصائياً احتساب المتوسطات، والانحرافات المعيارية، ونسبة الإجابات لكل فقرة.



مجلة جامعة فزان العلمية  
Fezzan University scientific Journal

Journal homepage: [wwwhttps://fezzanu.edu.ly/](https://fezzanu.edu.ly/)



وإستخدم الباحث اختبار  $T$  للعينه الواحدة  $One\ Sample\ T-Test$ ، و لاختبار فقرات كل مجال من مجالات الاستبانة ، ومعرفة معنوية (دلالة) آراء المشاركين في الدراسة على محتوى كل فقرة، والجدول التالي يبين المتوسط الحسابي المرجح لكل فقرة من فقرات المحور والانحراف المعياري له ، وكذلك نتائج اختبار  $T$  ( قيمة الاختبار والدلالة الإحصائية )، وتكون الفقرة إيجابية بمعنى أن أفراد عينة الدراسة موافقين على محتواها إذا كانت قيمة الدلالة الإحصائية للفقرة أصغر من مستوى المعنوية  $0.05$  والمتوسط الحسابي المرجح للفقرة أكبر من  $3$ ، وتكون الفقرة سلبية بمعنى أن أفراد عينة الدراسة غير موافقين على محتواها إذا كانت قيمة الدلالة الإحصائية للفقرة أصغر من مستوى المعنوية  $0.05$  والمتوسط الحسابي المرجح للفقرة أصغر من  $3$ ، وتكون آراء أفراد عينة الدراسة محايداً إذا كانت قيمة الدلالة الإحصائية أكبر من مستوى المعنوية  $0.05$ ، وهذا ينطبق على جميع الفقرات في استبانة الدراسة.

### 3: اختبار الفرضيات:

سيتم اختبار الفرضية الرئيسية المتعلقة بدراسة مدى أثر تطبيق المراجعة المشتركة على شكل ومحتوى تقرير المراجع كما يلي.

#### 1: مدى أثر تطبيق المراجعة المشتركة على شكل ومحتوى تقرير المراجع:

يركز هذا الجزء على دراسة مدى إمكانية تطبيق المراجعة المشتركة على شكل ومحتوى تقرير المراجع، وفقاً للمحاور الفرعية التي استطاع الباحث تقسيمها كالآتي:

#### أ: محور مدى أهمية تنفيذ برامج المراجعة المشتركة على عملية المراجعة:

تُركز هذه الفرضية على دراسة مدى أهمية تنفيذ برامج المراجعة المشتركة على عملية المراجعة، وذلك باختبار الفرضية التالية:

لدى برامج المراجعة المشتركة أثر مهم على عملية المراجعة:

لاختبار هذه الفرضية، استخدم الباحث اختبار  $T$  للعينه الواحدة  $One\ Sample\ T-Test$ ، وذلك للتحقق من صحة هذه الفرضية، ومعرفة معنوية (دلالة) آراء المشاركين في الدراسة لهذه الفرضية، والجدول التالي يبين المتوسط الحسابي المرجح للفرضية والانحراف المعياري لها، وكذلك نتائج اختبار  $T$  (قيمة الاختبار والدلالة الإحصائية).

جدول رقم (12) : المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ونتائج اختبار  $T$

المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	إحصاء اختبار $T$	الدلالة الإحصائية	النتيجة
3.66	0.848	8.114	* 0.000	قبول الفرضية

نلاحظ من البيانات الواردة بالجدول ( 12) أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح  $3.66$  بانحراف معياري مناظر له  $0.848$  وأن قيمة إحصاء الاختبار  $8.114$  بدلالة إحصائية  $0.000$  وبما أن هذه القيمة أصغر من مستوى المعنوية  $0.05$



مجلة جامعة فزان العلمية  
Fezzan University scientific Journal

Journal homepage: [www.https://fezzanu.edu.ly/](http://www.https://fezzanu.edu.ly/)



وقيمة المتوسط الحسابي أكبر من 3، مما يدل على قبول هذه الفرضية، أي قبول الفرض القائل " لدى برامج المراجعة المشتركة أثر مهم على عملية المراجعة  
وقد قام الباحث بدراسة فقرات محور (أهمية تنفيذ برامج المراجعة المشتركة على عملية المراجعة) كلاً على حدة، حيث يتبين من خلال البيانات الواردة بالجدول رقم (13) التحليل الإحصائي لإجابات المشاركين في الدراسة حول فقرات هذا المحور

جدول رقم (13) : المتوسط المرجح والانحراف المعياري ونتائج اختبار T للمحور الاول

الاتجاه المساعد	الدلالة الإحصائية	إحصاء الاختبار	الانحراف المعياري	المتوسط المرجح	الفقرة	X01
موافق	* 0.000	7.399	0.941	3.86	تدعم المراجعة المشتركة زيادة مستوى الثقة في مهنة المراجعة .	1
موافق	* 0.000	8.755	0.942	4.03	التغلب على التحديات والصعوبات التي قد تؤدي إلى تحمل المدققين المسؤولية القانونية المشتركة.	2
موافق	* 0.000	7.037	0.924	3.81	وجود اثنتين من المراجعين يؤدي إلى عمله تجميع أدله إثبات بشكل أكثر موضوعيه .	3
موافق	* 0.000	8.120	1.043	3.73	تؤدي المراجعة المشتركة إلى التغلب على مسألة تحمل المسؤولية عن أعمال الغش	4
موافق	* 0.000	7.729	0.938	3.91	تؤدي المراجعة المشتركة إلى تنمية المهارات الشخصية للمراجعين .	5
موافق	* 0.000	5.635	0.924	3.94	تعمل المناقشات التي تحدث بين المراجعين على إصدار تقرير أكثر موضوعيه .	6
موافق	* 0.000	8.171	0.933	3.95	الدور المهم للتدقيق المشترك في التأثير الإيجابي على الممارسات المحاسبية .	7
موافق	* 0.000	6.945	0.990	3.86	اشترك أكثر من مراجع في تنفيذ عملية المراجعة سيدعم قدرة المراجعة على تقدير مخاطر الغش .	8
موافق	* 0.000	8.720	0.958	4.32	يساهم أسلوب المراجعة المشتركة في تعزيز الثقة في التقارير المالية.	9
موافق	* 0.000	8.171	0.956	4.120	تؤدي المراجعة المشتركة في تبادل الخبرات والمعلومات بين المدققين وارتقاء مستوى الشك المهني لدى المدققين وزيادة قدرتهم على مقاومة ضغوط الإدارة.	10

\* دال إحصائياً عند مستوى المعنوية 0.05

من خلال البيانات الواردة بالجدول السابق يتضح الآتي:



مجلة جامعة فزان العلمية  
Fezzan University scientific Journal

Journal homepage: [wwwhttps://fezzanu.edu.ly/](https://fezzanu.edu.ly/)



✓ جميع الفقرات المتعلقة بالمحور (أهمية تنفيذ برامج المراجعة المشتركة على عملية المراجعة) تمت الموافقة عليها، حيث سجلت قيم الدلالة الإحصائية لها أصغر من مستوى المعنوية 0.05، وقيمة المتوسطات الحسابية المناظرة لها أكبر من متوسط أداة القياس "3".

✓ أكثر الفقرات التي تمت الموافقة عليها هي الفقرة رقم (9) والتي تنص على " يساهم أسلوب المراجعة المشتركة في تعزيز الثقة في التقارير المالية." حيث سجلت قيمة المتوسط الحسابي المناظر لها 4.120 بانحراف معياري 0.956

✓ أقل الفقرات التي تمت الموافقة عليها هي الفقرة رقم (4) والتي تنص على " تؤدي المراجعة المشتركة إلى التغلب على مسألة تحمل المسؤولية عن أعمال الغش " حيث سجلت قيمة المتوسط الحسابي لها 3.73 وانحراف معياري 1.043. ب: محور محتوى تقرير المراجعة المشتركة:

تُرَكِّز هذه الفرضية على دراسة محتوى تقرير المراجعة المشتركة، وذلك باختبار الفرضية التالية:

أن محتوى تقرير المراجعة المشتركة لا يختلف عن محتوى تقرير المراجعة الفردية:  
لاختبار هذه الفرضية، استخدم الباحث اختبار T للعينة الواحدة One Sample T-Test، ولتحقق من صحة هذه الفرضية، ومعرفة معنوية (دلالة) آراء المشاركين في الدراسة لهذه الفرضية، والجدول التالي يبين المتوسط الحسابي المرجح للفرضية والانحراف المعياري لها، وكذلك نتائج اختبار T (قيمة الاختبار والدلالة الإحصائية).

جدول رقم (14): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ونتائج اختبار T

النتيجة	الدلالة الإحصائية	إحصاءة اختبار T	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي
قبول الفرضية	* 0.000	9.691	0.795	3.98

نلاحظ من خلال البيانات الواردة بالجدول (14) أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح 3.98 بانحراف معياري مناظر له 0.795 وأن قيمة إحصاءة الاختبار 9.691 بدلالة إحصائية 0.000 وبما أن هذه القيمة أصغر من مستوى المعنوية 0.05 وقيمة المتوسط الحسابي أكبر من 3، مما يدل على قبول هذه الفرضية، أي قبول الفرض القائل أن محتوى تقرير المراجعة المشتركة لا يختلف عن محتوى تقرير المراجعة الفردية .

وقام الباحث بدراسة فقرات محور (محتوى تقرير المراجعة المشتركة) كلاً على حدة، حيث يتبين من خلال البيانات الواردة بالجدول رقم (15) التحليل الإحصائي لإجابات المشاركين في الدراسة حول فقرات هذا المحور .



مجلة جامعة فزان العلمية  
Fezzan University scientific Journal

Journal homepage: [wwwhttps://fezzanu.edu.ly/](http://wwwhttps://fezzanu.edu.ly/)



جدول رقم (15) : المتوسط المرجح والانحراف المعياري ونتائج اختبار T للمحور الثاني

الاتجاه المساند	الدلالة الإحصائية	إحصاءة الاختبار	الانحراف المعياري	المتوسط المرجح	الفقرة	X02
موافق	* 0.000	10.765	0.894	4.20	يجب ان يحتوي التقرير على أن المراجع قام بفحص ومراجعة الدفاتر السجلات والمستندات على القوائم المالية التي قدمت إليه لمراجعتها وإبداء الرأي الفني عنها.	1
موافق	* 0.000	9.165	0.873	4.00	يجب أن يحتوى التقرير علي أن مراجع الحسابات وجد هذه القوائم المالية مطابقة لهذه الدفاتر والسجلات والمستندات.	2
موافق	* 0.000	7.632	0.917	3.88	يجب أن يحتوى التقرير على ما إذا كان المراجع حصل علي جميع البيانات والإيضاحات التي يرى هو ضرورتها لأغراض إتمام وأداء المراجعة علي أحسن وجه.	3
موافق	* 0.000	7.780	0.900	3.88	يجب ان يحتوى التقرير علي ان الشركة تمسك حسابات ثبت له انتظامها في حدود المدي الذي تم فحصه.	4
موافق	* 0.000	7.359	0.951	3.88	بالنسبة للشركات الصناعية ما إذا كانت لديها حسابات او نظام للتكاليف يفي بالغرض المطلوب منه.	5
موافق	* 0.000	10.441	0.814	4.06	في حالة وجود فروع للشركة، علي المراجع أن يوضح صراحة ما إذا كان قد قام بمراجعة حساباتها شخصيا، أو أنه لم يتمكن من زيارتها.	6
موافق	* 0.000	7.693	1.007	3.97	يجب أن يحتوى التقرير علي ما إذا كانت الميزانية وحساب الأرباح والخسائر موضوع التقرير متفقة مع الحسابات والملخصات.	7
موافق	* 0.000	8.980	0.891	4.00	يجب أن يحتوى التقرير على ما إذا كان الجرد قد اجري وفقاً للأصول المتبعة مع بيان ما وجد من	8



مجلة جامعة فزان العلمية  
Fezzan University scientific Journal

Journal homepage: [www.https://fezzanu.edu.ly/](http://www.https://fezzanu.edu.ly/)



الاتجاه الساكن	الدلالة الإحصائية	إحصاءة الاختبار	الانحراف المعياري	المتوسط المرجح	الفقرة	X02
					تعديلات في طريقة الجرد التي اتبعت في السنة السابقة إن كان هناك تعديل.	
موافق	* 0.000	9.408	0.864	4.02	يجب أن يحتوي التقرير على ما إذا كانت البيانات الواردة في تقرير مجلس الإدارة المشار إليها في القانون واللائحة التنفيذية متفقة مع ما هو وارد بدفاتر الشركة.	9
3.88	* 0.000	7.323	0.946	3.76	يجب أن يحتوي التقرير على ما إذا كانت وقعت أثناء السنة المالية مخالفات لأحكام نظام الشركة، أو لأحكام القانون على وجه يؤثر في نشاط الشركة، أو في مركزها المالي مع بيان ما إذا كانت هذه المخالفات قائمة عند إعداد الميزانية	10

من خلال البيانات الواردة بالجدول السابق يتضح الآتي:

✓ جميع الفقرات المتعلقة بالمحور (محتوى تقرير المراجعة المشتركة) تمت الموافقة عليها، حيث سجلت قيم الدلالة الإحصائية لها أصغر من مستوى المعنوية 0.05، وقيمة المتوسطات الحسابية المناظرة لها أكبر من متوسط أداة القياس "3".

✓ أكثر الفقرات التي تمت الموافقة عليها هي الفقرة رقم (1) و تنص على " يجب ان يحتوي التقرير على أن المراجع قام بفحص ومراجعة الدفاتر السجلات والمستندات على القوائم المالية التي قدمت إليه لمراجعتها وإبداء الرأي الفني عنها " حيث سجلت قيمة المتوسط الحسابي المناظر لها 4.20 بانحراف معياري 0.894

✓ أقل الفقرات التي تمت الموافقة عليها هي الفقرة رقم (4) و تنص على " يجب ان يحتوي التقرير على ان الشركة تمسك حسابات ثبت له انتظامها في حدود المدي الذي تم فحصه " حيث سجلت قيمة المتوسط الحسابي لها 3.88 وانحراف معياري 0.900.

ج : محور شكل تقرير المراجعة المشتركة:

تركز هذه الفرضية على دراسة مدى أهمية شكل تقرير المراجعة المشتركة، وذلك باختبار الفرضية التالية:

إن شكل تقرير المراجعة المشتركة لا يختلف عن شكل تقرير المراجعة الفردية:

لاختبار هذه الفرضية، استخدم الباحث اختبار T للعينة الواحدة One Sample T-Test، وذلك للتحقق من صحة هذه الفرضية، ومعرفة معنوية (دلالة) آراء المشاركين في الدراسة لهذه الفرضية، والجدول التالي يبين المتوسط الحسابي المرجح للفرضية والانحراف المعياري لها، وكذلك نتائج اختبار T (قيمة الاختبار والدلالة الإحصائية).

جدول رقم (16) : المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ونتائج اختبار T :



مجلة جامعة فزان العلمية  
Fezzan University scientific Journal

Journal homepage: [www.https://fezzanu.edu.ly/](http://www.https://fezzanu.edu.ly/)



النتيجة	الدلالة الإحصائية	إحصاء اختبار T	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي
قبول الفرضية	* 0.000	9.871	0.752	3.93

نلاحظ من خلال البيانات الواردة بالجدول (16) أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح 3.93 بانحراف معياري مناظر له 0.752 وان قيمة إحصاء الاختبار 9.871 بدلالة إحصائية 0.000 وبما أن هذه القيمة أصغر من مستوى المعنوية 0.05 وقيمة المتوسط الحسابي أكبر من 3، مما يدل على قبول هذه الفرضية، أي قبول الفرض القائل " أن شكل تقرير المراجعة المشتركة لا يختلف عن شكل تقرير المراجعة الفردية " .

وقام الباحث بدراسة فقرات محور (شكل تقرير المراجعة المشتركة) كلاً على حدة، حيث يتبين من خلال البيانات الواردة بالجدول رقم (17) التحليل الإحصائي لإجابات المشاركين في الدراسة حول فقرات هذا المحور .

جدول رقم (17): المتوسط المرجح والانحراف المعياري ونتائج اختبار T

الاتجاه	الدلالة الإحصائية	إحصاء الاختبار	الانحراف المعياري	المتوسط المرجح	الفقرة	X03
موافق	* 0.000	8.376	0.925	3.97	يجب أن يكون التقرير في وثيقة مكتوبة ومعتمدة .	1
موافق	* 0.000	6.727	0.985	3.83	يجب أن يكون التقرير موجهاً إلي الهيئة العامة للمساهمين، أي أن يكون موجهاً لجميع المساهمين وليس لفئة أو جماعة معينة منهم .	2
موافق	* 0.000	8.980	0.891	4.00	يجب أن يتضمن التقرير الفترة المالية التي تمثلها القوائم المالية الختامية.	3
موافق	* 0.000	8.275	0.906	3.94	يجب أن يكون التقرير مصاغاً بألفاظ سهلة يسهل علي القارئ فهمها ، وأن يتضمن عبارات قاطعة لا تحمل أكثر من معني واحد ، لا لبس فيها ولا التواء .	4
موافق	* 0.000	7.593	0.955	3.91	اثبات تاريخ التقرير و حتى تحدد مسئولية المراجعين عن فحص العمليات الواقعة بين تاريخ الميزانية وتاريخ التقرير، مما يكون لها من أثر علي المركز المالي والنتيجة الختامية بالوحدة الاقتصادية .	5
موافق	* 0.000	7.780	0.948	3.92	توجيه التقرير الي العميل او المؤسسين او الجهة العامة باعتبار المراجعين وكيلين عنها.	6
موافق	* 0.000	6.303	0.972	3.77	ذكر اسم الوحدة الاقتصادية بدقة.	7
موافق	* 0.000	9.080	0.824	3.69	ذكر المدة التي شملتها المراجعة وذلك عن حسابات النتيجة وتاريخ المركز المالي.	8
موافق	* 0.000	7.399	0.941	3.86	توخي الدقة والوضوح في التعبيرات المستعملة بحيث لا تحمل أكثر من معني وأن لا تكون غامضة.	9
موافق	* 0.000	6.504	0.911	3.66	الإشارة في التقرير الي مراعاة المستويات المهنية المطلوبة في أعمال المراجعة.	10



مجلة جامعة فزان العلمية  
Fezzan University scientific Journal

Journal homepage: [wwwhttps://fezzanu.edu.ly/](http://wwwhttps://fezzanu.edu.ly/)



الاتجاه المسائد	الدلالة الإحصائية	إحصاءة الاختبار	الانحراف المعياري	المتوسط المرجح	الفقرة	X03
موافق	* 0.000	7.003	0.986	3.95	صياغة التحفظات بعناية حتى تكون واضحة وكافية لإظهار ما يريد المراجع إظهاره للمعنيين بالوحدة الاقتصادية .	11
موافق	* 0.000	10.084	0.868	4.09	أن يذيل التقرير بتوقيعها الشخصي.	12

\* دال إحصائيا عند مستوى المعنوية 0.05

من خلال البيانات الواردة بالجدول السابق يتضح الآتي:

- ✓ جميع الفقرات المتعلقة بالمحور (التحديات السلوكية) تمت الموافقة عليها، حيث سجلت قيم الدلالة الإحصائية لها أصغر من مستوى المعنوية 0.05، وقيمة المتوسطات الحسابية المناظرة لها أكبر من متوسط أداة القياس "3".
- ✓ أكثر الفقرات التي تمت الموافقة عليها هي الفقرة رقم (12) والتي تنص على " أن يذيل التقرير بتوقيعها الشخصي " حيث سجلت قيمة المتوسط الحسابي المناظر لها 4.09 بانحراف معياري 0.868

- ✓ أقل الفقرات التي تمت الموافقة عليها هي الفقرة رقم (7) وتنص على " ذكر اسم الوحدة الاقتصادية بدقة " حيث سجلت قيمة المتوسط الحسابي لها 3.77

#### ثالثا: النتائج والتوصيات:

1: نتائج الدراسة: توصلت الدراسة الميدانية إلى عدة نتائج أهمها قبول جميع الفرضيات الفرعية للدراسة، وكان من بين نتائج الدراسة ما يلي:

أ: تمكن أعمال المراجعة المشتركة من التغلب على التحديات والصعوبات التي تؤدي إلى تحمل المراجعين المسؤولية القانونية المشتركة.

ب: تعمل المناقشات التي تحدث بين المراجعين في المراجعة المشتركة على إصدار تقرير أكثر موضوعية.

ج: يبرز الدور المهم للمراجعة المشتركة في التأثير الإيجابي على الممارسات المحاسبية.

د: اشتراك أكثر من مراجع في تنفيذ عملية المراجعة المشتركة سيعم قدرة المراجعة على تقدير مخاطر الغش.

هـ: تؤدي المراجعة المشتركة في تبادل الخبرات والمعلومات بين المراجعين وإرتفاع مستوى الشك المهني لدى المراجعين وزيادة قدرتهم على مقاومة ضغوط الإدارة.

و: أن للمراجعة المشتركة دور رئيسي في تدعيم جودة عملية المراجعة بشكل عام.

ز: إن محتوى تقرير المراجعة المشتركة لا يختلف عن محتوى تقرير المراجعة الفردية.

ح: إن شكل تقرير المراجعة المشتركة لا يختلف عن شكل تقرير المراجعة الفردية، إلا في تناهية اعتماده من المراجعين.

#### 2: توصيات الدراسة: يوصي الباحث بالآتي:



مجلة جامعة فزان العلمية  
Fezzan University scientific Journal

Journal homepage: [wwwhttps://fezzanu.edu.ly/](https://fezzanu.edu.ly/)



أ- ضرورة الاعتماد على تكنولوجيات الإعلام والاتصال الحديثة في تنفيذ أعمال المراجعة.  
ب- يجب على المشرع الليبي إعطاء المزيد من الصلاحيات التي تعمل على إعادة النظر في التشريعات والقوانين، التي تنظم أعمال المراجعة في ليبيا لكلا من المحاسب القانوني ومصلحة الضرائب وجعلهما يتحملان المسؤولية عن عدم صحة القوائم المالية المقدمة للمصلحة في ديوان المحاسبة.

ج: يجب التشريعات الحكومية الليبية أن تعي مواكبة الأساليب الحديثة، ونظم المراجعات الثنائية، والتكنولوجيا وكافة تطبيقاتها بديوان المحاسبة ومصالح الدولة العامة.

د: على ديوان المحاسبة في ليبيا مواكبة التطورات الحديثة في مجال العمل الرقابي وخاصةً فيما يتعلق بموضوع الرقابة المالية والاستفادة من المراجعات الثنائية التي تعني بأجهزة الرقابة المالية العليا في مكافحة والقضاء على ممارسات الفساد الإداري والمالي في نظم المراجعة.

#### قائمة المراجع:

أولاً: المراجع العربية:

1. أبو جبل ، نجوى محمود أحمد ( 2016 ) أثر المراجعة المشتركة علي جودة عملية المراجعة في بيئة الممارسة المهنية في مصر : دراسة تطبيقية .مجلة البحوث المحاسبية :جامعة طنطا - كلية التجارة - قسم المحاسبة ، ع1.
2. أبو زيد ، عيد محمود أحمد ( 2020 ) أثر تفعيل مدخل المراجعة المشتركة علي ممارسات التجنب الضريبي - دراسة تطبيقية علي الشركات المقيدة بالبورصة المصرية ،جامعة بني سويف - كلية التجارة ،، مجلة المحاسبة والمراجعة لاتحاد الجامعات العربية ، ( 2،)224-274.
3. الاسدي، يوسف ، 2018، تدقيق الحسابات من الناحية النظرية، مقالة منشورة على الانترنت بعنوان " التدقيق مفهومه وأهدافه، موقع المرجع الالكتروني للمعلوماتية، تاريخ الزيارة 11 / 07 / 2023 الساعة الحادية عشر ليلا <https://almerja.com/reading.php?idm=9895..>
4. التميمي ، هاشم حسن ( 2018 ) أثر عدم تبني الدوران الإلزامي للمدق الخارجي في جودة التدقيق واكتشاف الأخطاء ، دراسة ميدانية في شركات ومكاتب التدقيق العراقية ، مجلة كلية الراقدين الجامعة للعلوم ،بغداد ،المجلد ( 40 ) ، العدد ( 43 ) ، 57-69-47.
5. الجبر، يحيى بن علي والسعدون، ناصر بن محمد، 2014، أثر المراجعة المشتركة على جودة الأرباح المحاسبية للشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية السعودي، دورية الإدارة العامة، المجلد ( 54 ) ، العدد الثاني، ص 283 - 303.
6. الجمهودى، إيمان عبد الفتاح حسن قرنى( 2018 ) ، دور المراجعة المشتركة في تحسين جودة عملية المراجعة وتضييق فجوة توقعات المراجعة: دراسة ميدانية .مجلة الدراسات التجارية المعاصرة: جامعة كفر الشيخ - كلية التجارة، ع5



مجلة جامعة فزان العلمية  
Fezzan University scientific Journal

Journal homepage: [www.https://fezzanu.edu.ly/](http://www.https://fezzanu.edu.ly/)



7. الجندي، تامر يوسف عبد العزيز علي ( 2019 ) أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي علي تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة: دراسة ميدانية ، جامعة قناة السويس - كلية التجارة ، المجلة العلمية للدراسات المحاسبية ،المجلد الأول )1(138-220).
8. الجوهر ، كريمة ، البداوي ، شاكر ، محمد ، احسان (2017) الاتجاهات الحديثة في التدقيق والرقابة وفقا للمعايير الدولية والتشريعات المحلية ،الطبعة الاولى ،مكتب الجزيرة للطباعة والنشر ..
9. الشيخ، خالد حمد جاسم( 2017 ) دور المراجعة المشتركة في الحد من فجوة الأداء بهدف تحقيق الجودة ففي تقرير المراجعة .مجلة الدراسات والبحوث التجارية: جامعة بنها - كلية التجارة ،س37، ع3 .
10. الشيخ، هدي حسين محمد محمد (2017) تأثير مدخل المراجعة الخارجية المشتركة علي الحد من فجوة التوقعات لتحسين جودة عملية المراجعة: دراسة ميدانية، الفكر المحاسبي: جامعة عين شمس - كلية التجارة - قسم المحاسبة والمراجعة، مج 21، ع3
11. الوكيل، حسام السعيد. (2020) أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على توقيت إصدار تقرير المراجعة في بيئة الممارسة المهنية المصرية: دراسة تطبيقية الفكر المحاسبي: جامعة عين شمس - كلية التجارة - قسم المحاسبة والمراجعة، مج24، ع2 .
12. جبر، غريب جبر (2017) قياس أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على جودة المراجعة: دليل من البورصة المصرية. مجلة البحوث المحاسبية: جامعة طنطا - كلية التجارة - قسم المحاسبة، ع1
13. سلوم، زينب عبد الواحد (2019) التدقيق المشترك للمصارف التجارية الخاصة ودوره في ادارة المخاطر، بحث تطبيقي مقدم الى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد
14. سمعان، أحمد محمد شاكر، أحمد، هيام فكري أحمد (2019) أثر المراجعة المشتركة علي اشتراطات منح الائتمان المصرفي: (هل هناك تأثير لمشاركة كبرى مكاتب المراجعة علي الشركات المساهمة المصرية، جامعة طنطا - كلية التجارة، مجلة البحوث المحاسبية، (1) ،669-738.
15. عبد الحليم، أحمد حامد محمود (2019). قياس أثر تطبيق المراجعة المشتركة على قيمة الشركة: أدلة عملية من بيئة الأعمال المصرية، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية: جامعة الإسكندرية - كلية التجارة - قسم المحاسبة والمراجعة، مج3، ع2.
16. عبد الحليم، أحمد حامد محمود (2020). أثر تطبيق المراجعة المشتركة على القيمة السوقية للشركة: دليل تطبيقي من سوق الأسهم السعودي. الفكر المحاسبي: جامعة عين شمس - كلية التجارة - قسم المحاسبة والمراجعة، مج24، ع3.
17. عمر، آدم محمد أحمد، عيسى، محمد إسحق عبد الرحمن، ومحمد، عمر السر الحسن (2019) ، أثر المراجعة المشتركة في تقرير المراجع الخارجي



مجلة جامعة فزان العلمية  
Fezzan University scientific Journal

Journal homepage: [www.https://fezzanu.edu.ly/](http://www.https://fezzanu.edu.ly/)



18. بيئة الأعمال السودانية: دراسة ميدانية. المجلة العالمية للاقتصاد والأعمال: مركز رقاد للدراسات والأبحاث، مج6، ع2
19. فارس ، اشرف هاشم، جاسم ،مثنى روكان ، سليم، اياد دخيل) ( 2020 ) التدقيق المشترك وأثره على القيمين السوقية للشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية ، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية ،جامعة بغداد ، المجلد ( 124 ) ،العدد ( 26 ) ،ص569-582.
20. متولي، أحمد زكي حسين(2013). قياس أثر تطبيق برنامج المراجعة المشتركة ( JOINT AUDIT ) علي أسعار الأسهم : دليل من البورصة المصرية، جامعة طنطا - كلية التجارة العلمية للتجارة والتمويل، ( 4 ) ،401- 469).
21. نشوان ، إسكندر محمود) ( 2017 ) الاتجاه نحو التدقيق المشترك كنهج لتحسين جودة التقارير المالية - دراسة تطبيقية ، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية- جامعة بغداد ، العدد ( 23 ) ،المجلد ( 100 ) ، ص 567-605.
22. يوسف، حنان محمد إسماعيل( 2015 ) أثر تفعيل مدخل المراجعة المشتركة على كفاءة مراقب الحسابات في الكشف والتقرير عن الغش في القوائم المالية، الفكر المحاسبي: جامعة عين شمس - كلية التجارة - قسم المحاسبة والمراجعة، مج19، ع2.
- ثانيا: المراجع الإنجليزية:
- 1-Baldauf, J., and R. Steckel (2013), Joint audit and accuracy of the auditor's research report: an empirical study, International journal of
  - 2- Holm, Claus, (2014), Joint Audit-Benefits or Burden?, 2010, www.sciencedirect.co-Kim accounting horizon..
  - 3- Marnet, o., Barone, E. and GwilliamA, d. (2019). Joint Audit: A means to reduce . Bias and Enhance Skepticism in financial statement Audits. BAFAS corporate .governance special interest group annual conference
  - 4- Nihro, S. (2019). The Role of Joint Auditing in Improving the Quality of Accounting Information : Survey Study El papel de la auditoria conjunta en la mejora de la calidad de la información contable : estudio de encuesta. January
  - 5- Sakel, Nicol (2012), " What Do we know about joint audit? ", ICA Research committee, CA House 21 Haymarket. Yards Edinburgh 125BH,dec.
  - 6- 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) No1, pp1- 16