

## أثر المراجعة المشتركة على تكاليف المراجعة دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة الخارجية

### *The Impact of Joint Auditing on Audit Costs A field study on a sample of external audit offices*

عبدالرحمن عادل خليل\*

جامعة النيلين-السودان

Abdelrah20002@gmail.com

تاريخ النشر: 31/12/2022

تاريخ القبول: 03/12/2022

تاريخ الاستلام: 20/11/2022

#### الملخص:

هدفت الدراسة إلى بيان أثر المراجعة المشتركة على تكاليف المراجعة المتمثلة في التكاليف (الثابتة، المتغيرة، الشرطية). إستخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وتوصلت الدراسة إلى أن المراجعة المشتركة ساهمت في زيادة تكاليف المراجعة (الثابتة، المتغيرة، الشرطية)، وأن تشكيل فريق مراجعة مشتركة يحتوي على عدد كبير من الأعضاء ذوى خبرة مهنية عالية ساهم في زيادة تكاليف المراجعة. وأوصت الدراسة بالاهتمام بضبط عدد أعضاء فريق المراجعة المشتركة قدر الحاجة لتقليل تكاليف المراجعة.

الكلمات المفتاحية: المراجعة المشتركة، تكاليف المراجعة.

تصنيف JEL: M40;M42

#### Abstract :

This study aimed to identify the impact of joint auditing on audit costs, (fixed, variable, conditional). The study found that the joint audit increased the audit costs, and the formation of a joint audit team consisting of a large number of members with high professional experience contributed in increasing audit costs. The study recommended paying attention to adjusting the number of members of the joint audit team as needed to reduce audit costs.

**Keywords:** joint audit, audit costs.

**JEL classification codes:** M40;M42

\* المؤلف المرسل. عبد الرحمن عادل خليل. Abdelrah20002@gmail.com

## مقدمة

ظهر أداء المراجعة وفقاً لمدخل المشتركة كحدث مثير للجدل على المستوى الممارسة المهنية وانتقل إلى الجانب الأكاديمي، فعلى الرغم من أن مفهوم المراجعة المشتركة متعارف عليه منذ عقود مضت سواء عالمياً أو محلياً، إلا أن الأزمة المالية العالمية الأخيرة أدت إلى زيادة الإهتمام المبني والأكاديمي بمدخل المراجعة المشتركة كأحد الوسائل التي تضمن عدم تكرار تلك الإنهاكات من مهنة المراجعة وممارساتها.

تعتبر تكاليف المراجع الخارجي تكلفة إقتصادية على المنشاة ، وتحتلت باختلاف حجم ودرجة تعقيد ومخاطرة المنشأة والعديد من العوامل الأخرى ، حيث إنها مسألة حيوية لكل من المراجع والمنشآت الخاضعة للمراجعة سواء من حيث تقييم المراجعين لدى عدالتها وتناسيها مع ما يبذلون من جهد وما يتکبدون من تكلفة وما يتحملون من مسؤوليات جراء قيامهم بأعمالهم ، أو من حيث مدى شعور المنشآت الخاضعة للمراجعة بحصولها على عائد أو منفعة تبرر تحمل مثل هذه التكاليف ، كما أن تحديد التكاليف من الأمور التي لم يحسم فيها الجدال حتى الآن ومرجع ذلك هو تعدد العوامل التي يحتملها مدققو الحسابات عند تسعير عملية المراجعة

## مشكلة الدراسة

بالنظر للارتفاع المستمر في تكاليف المراجع الخارجي ، بسبب كبر حجم المنشآت محل الفحص والمراجعة ، وزيادة درجة التعقيد وانتشار تشغيل العمليات المحاسبية في أماكن متفرقة وإدراك المدققين الخارجيين لخطر الخسائر التي يمكن أن يعانون منها بسبب المراجع الخارجي مثل تكاليف مواجهة الدعاوى القضائية والخسائر الأدبية والمادية التي يمكن أن تلحق بهم بسبب فقد الشهرة وسوء السمعة ، لذا تسعى العديد من المنشآت إلى عملية المراجعة المشتركة لتحقيق أعلى جودة في عملية المراجعة الأمر الذي قد يؤدي إلى تضارب بينها وبين عملية التكاليف المطلوب في ظل عملية المراجعة المشتركة. وعليه يمكن صياغة مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية:

- ❖ ما هو أثر المراجعة المشتركة على مستوى التكاليف الثابتة للمراجعة؟
- ❖ ما هو أثر المراجعة المشتركة على مستوى التكاليف المتغيرة للمراجعة؟
- ❖ ما هو أثر المراجعة المشتركة على مستوى التكاليف الشرطية للمراجعة؟

## أهمية الدراسة:

ترجع أهمية الدراسة إلى مجموعة من الإعتبارات العلمية والعملية تمثل في:  
الأهمية العلمية:

- حداثة موضوع المراجعة المشتركة والندرة النسبية في المواضيع التي تناولته

- تكتسب هذا الدراسة أهميتها العلمية من كونها تساير التطورات الحديثة في مجال الأبحاث التي ترکز على المراجعة المشتركة من خلال أثرها على تكاليف المراجعة الخارجية.
- الأهمية العملية:

- أهمية وضع إطار متكامل للمهام التي تقوم بها وظيفة المراجعة المشتركة في ظل تحقيق الجودة في عملية المراجعة، وينعكس إيجاباً على تكاليف المراجعة.

- تقديم المعلومات إلى القائمين على مهنة المحاسبة والمراجعة بما يساعدهم في الموازنة بين تطبيق عملية المراجعة المشتركة لتحقيق جودة المراجعة والتكاليف المفروضة على العميل.

- مثل هذا البحث يمكن أن تعطي تقييم نظري لأثر المراجعة المشتركة على تكاليف المراجعة من خلال تقديم مقتراحات تفيد المنشآت في تحديد كيفية الإستعانة بمكاتب المراجعة المشتركة.

#### أهداف الدراسة:

يتمثل الهدف الرئيسي للدراسة في التعرف أثر المراجعة المشتركة على تكاليف المراجعة، ومن خلال دراسة وتحليل أنواع تكاليف المراجعة، وذلك من خلال الأهداف التالية:

- التعرف على مفهوم وأهمية وأهداف المراجعة المشتركة.
- بيان أثر المراجعة المشتركة على مستوى التكاليف الثابتة للمراجعة.
- التعرف على أثر المراجعة المشتركة على مستوى التكاليف الثابتة للمراجعة.
- توضيح أثر المراجعة المشتركة على مستوى التكاليف الثابتة للمراجعة.

#### فرضيات الدراسة:-

لتحقيق أهداف الدراسة قام الباحث بصياغة الفرضيات الآتية:

الفرضية الأولى: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة المشتركة ومستوى التكاليف الثابتة للمراجعة".

الفرضية الثانية: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة المشتركة ومستوى التكاليف المتغيرة للمراجعة".

الفرضية الثالثة: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة المشتركة ومستوى التكاليف الشرطية للمراجعة".

#### منهجية الدراسة:

إنتمى الباحث على المنهج الوصفي التحليل في معالجة المشكلة، وذلك من خلال إستعراض مفهوم وأهمية المراجعة المشتركة وأيضاً التعرض على أنواع تكاليف المراجعة وتمت إستخلاص نتائج الدراسة بعد تحليل بيانات الدراسة الميدانية التي تم الحصول عليها من المصادر الأولية عن طريق الإستبانة.

#### حدود الدراسة:-

- الحدود الزمانية: عام 2022م.
- الحدود المكانية: مكاتب المراجعة داخل ولاية الخرطوم.
- الحدود الموضوعية: تعرضت الدراسة إلى أثر المراجعة المشتركة على تكاليف المراجعة الخارجية المتمثلة في التكاليف (الثابتة، المتغيرة، الشرطية).
- الحدود البشرية: تمثل في المراجعين القانونيين ومدراء مكاتب المراجعة ومساعدي المراجعين ورؤساء فرق المراجعة وأعضاء فريق المراجعة.

#### الدراسات السابقة

دراسة إيمان، حسام (2005)

هدفت الدراسة إلى التعرف على تأثير إنخفاض مستوى أتعاب المراجعة على جودة الأداء المهني وإستمرارية مكاتب المراجعة، وتوصلت الدراسة إلى أن انخفاض تكاليف المراجعة يؤدي إلى عزوف المهنيين عن المهنة وعدم إجتناب الكفاءات المهنية، كما يؤدي إلى زيادة التجاوزات المهنية، كما أوصت الدراسة بتعريف وتوعية العملاء بأهمية المهنة ودورها في المجتمع.

دراسة (2008) (Ramgopal,micheah)

تناولت الدراسة مخاطر التقاضي وجوده المراجعه والمراجعه باذلة من الاكتتاب العامه الدوليه، وتمثلت مشكله الدراسة في استخدام وضع امر الشراء المحلي للتعرض للمسائله القانونيه وجودة المراجعيه واتعب المراجعيه توصلت الدراسة الى ان الخلافات المتصلة في مسؤوليات المراجع بين التدقيق وبعد الاكتتاب العام يؤدي الى ارتفاع الرسوم للاكتتاب ، وارتباط جزء كبير من اتعاب المراجعيه للاكتتاب في المستويات والتغيرات مع الوكيل لدينا ل تعرضه قانون 1933.

دراسة متولي (2013):

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح أثر المراجعة المشتركة على الحد من إعادة صياغة القوائم المالية وتحقيق دقة تقرير مراقب الحسابات ومن ثم أسعار الأسهم للشركات المقيدة في البورصة المصرية . وتوصلت هذه الدراسة إلى وجود علاقة طردية وذات دلالة إحصائية بين تطبيق برامج المراجعة المشتركة وكل من الحد من إعادة صياغة القوائم المالية ودقة تقرير مراقب الحسابات مما يعني أن المراجعة المشتركة توثر في أسعار الأسهم.

دراسة عبد القادر (2014):

هدفت الدراسة إلى إختبار إثر المراجعة المشتركة على جودة المراجعة في مصر وتمت الدراسة على عينة تتكون من 107 شركة خلال الفترة من 2008 إلى 2011م وتوصلت إلى عدة نتائج من أهمها لا

توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية في جودة المراجعة في ظل استخدام المراجعة الفردية والمراجعة المشتركة

دراسة النخيل، عبدالرحمن (2015م):

هدفت الدراسة إلى تحليل العوامل المؤثرة على تحديد أتعاب المراجعة اعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وتوصلت الدراسة إلى أن طول بقاء المراجع الخارجي بالمنشأة يزيد من الحافز لديه للتوافق مع الإدارة خوفاً من فقدان العائد المادي، تحديد أتعاب المراجع الخارجي بصورة موضوعية يساهم في تحسين إستقلاليته، إستمرارية المراجع الخارجي لعدد من الفترات المحاسبية يؤدي إلى خلق علاقات شخصية تؤثر على إستقلاليته.

دراسة بابكر (2021):

هدفت هذه الدراسة إلى قياس أثر الأنشطة الحديثة للمراجعة الداخلية ممثلة في حوكمة الشركات وإدارة المخاطر وإضافة القيمة في تقليل تكاليف المراجعة الخارجية وتوصلت الدراسة إلى أن وجود أثر معنوي بين الدور الحوكمي للمراجع الداخلي وتقليل تكاليف المراجعة الخارجية.

دراسة الطيب (2021):

هدفت هذه الدراسة بصورة رئيسية إلى محاولة الكشف عن دور المراجعة المشتركة في تحسين جودة تقرير المراجعة الخارجية. وتوصلت الدراسة إلى أن معايير تنفيذ المراجعة المشتركة ساهم في تحسين جودة تقارير المراجعة الخارجية وأن إتباع أسس معينة تحديد مكتبي المراجعة المشتركة كالكفاءة والخبرة المهنية ساعد في تحسين جودة تقارير المراجعة الخارجية.

يرى الباحث أن الدراسات السابقة تعرضت إلى المراجعة المشتركة ودورها في تحقيق جودة المراجعة وجودة تقارير المراجعة كما تعرضت إلى العوامل المؤثرة على تكاليف المراجعة وكيفية تخفيفها. بينما تتعرض دراسة الباحث الحالى إلى اثر تطبيق عملية المراجعة المشتركة من قبل مكاتب المراجعة على تكاليف المراجعة التي يمكن أن تطليمها من العملاء نظير ذلك.

### I. المراجعة المشتركة:

يتناول الباحث في هذا الجزء التعريف بالمراجعة المشتركة وأهميتها وذلك كما يلي:

#### 1. مفهوم المراجعة المشتركة

في الآونة الأخيرة تزايد اهتمام الباحثين بطبيعة سوق خدمات المراجعة، وما يرتبط به من ظواهر وذلك لحدوث تطورات سريعة طرأة وفرضت نفسها على ذلك السوق، الأمر الذي شكل دافعاً قوياً لدى الباحثين في مجال المراجعة نحو توظيف أدوات البحث العلمي لمحاولة قياس وتفسير أبعاد الظواهر وقياس العوامل المؤثرة فيه، وبيان أثارها الإيجابية والسلبية على سوق خدمات المراجعة، ومن هذه

الظواهر المراجعة المشتركة (صالح، 2016). مفهوم المراجعة المشتركة يرتكز في قيام شركتين أو أكثر من شركات المراجعة بمراجعة القوائم المالية لعميل واحد، تتميز بإصدار تقرير مراجعة مشترك وتنفيذ برنامج مراجعة واحد) تقسيم أعمال المراجعة (بناء على التخطيط المشترك) تعرف المراجعة المشتركة بأنها مراجعة القوائم المالية بواسطة منشأتين مراجعة منفصلين ومستقلين، حيث تشتراكان في الجهد المبذول وتوقعان سويةً على تقرير مراجعة واحد كما تتحملا معاً المسؤولية بصورة تضامنية عن الرأي المقدم في ذلك التقرير. ويؤكد نفس الباحث أن المراجعة تحقق ميزتان وهما: أنها توفر تحقيق متبادل من جهود كل مراقب حسابات، كما أنها تعهد استقلالية كل مراقب حسابات ، مما يؤدي إلى تحسين جودة عملية المراجعة ككل على الجانب الآخر(الهريدي ، 2015). كذلك تعني المراجعة المشتركة قيام مراجعين إثنين أي مكتبي مراجعة بمراجعة حسابات بموجبة ذات المنشأة حيث يصدران تقرير مراجعة مشتركاً يوقعان عليه المشترك لعملية المراجعة مع توزيع مهام العمل الميداني في الممارسة الفعلية للمراجعة المشتركة فإن مراجعين مستقلين وبعدين مختلفين يشتركان معاً ويعملان معاً ويتوصلان معاً لرأي موحد، ومن الممكن أن يتم تقسيم مهام عملية المراجعة بينهما بأي شكل يتوافقاً عليه، يرون فيه تحقيقاً للهدف من عملية المراجعة وقد يصل التعاون بينهما إلى أن يراجع كل منهما عمل الآخر(الجبر ، 2016).

يرى الباحث أن المراجعة المشتركة هي عبارة عن قيام شركة أو مجموعة شركات بعملية المراجعة داخل منشأة واحدة بغرض تحقيق أعلى جودة في عملية المراجعة ويستوجب فريق المراجعة المشتركة عضوية من مكاتب مراجعة مختلفة وذات خبرة عملية متنوعة وفي بعض الأحيان يزيد أعضاءها عن فريق المراجعة الممثل لمكتب واحد.

## 2. أهمية المراجعة المشتركة

تتمثل أهمية المراجعة المشتركة في الإعتبارات التالية (علي، 2016):

2.1. تواجه معظم دول العالم العديد من الأزمات المالية، والتي قد تتفاقم وتستمر فترة طويلة دون حلول جوهرية إلى أن تتحول إلى مشكلات اقتصادية ويصبح إيجاد حلول مناسبة لهذه الأزمات أهداً رئيسية للسياسة الاقتصادية، وبالتالي نجد أن المراجعة المشتركة تعتبر أحد الأدوات الهامة لدعم استقلالية المراجع وجودة التقارير المالية وإنعكاس ذلك على دقة تقرير المراجع الخارجي.

2.2. تعميق الحصول على التأكيد المعقول حول ما إذا كانت القوائم المالية لكل خالية من التحرير المادي سواء بسبب التضليل أو الخطأ ويكون هذا التأكيد أكثر فعالية في المراجعة المشتركة عنه في المراجعة العادية.

2.3. تطبيق أفضل إجراءات المراجعة مع الاستعانة بخبرة مشتركة في الاعتماد على معايير مراجعة مقبولة التطبيق (غريب، 2011).

2.4. يضاف إلى ما سبق أمر هام يرتبط بما يمكن تسميته بظاهرة تركز المهنة والذي يقصد به تركز معظم عمليات المراجعة من ثم الإيرادات في عدد محدود من شركات المراجعة وخاصة الأربع الكبار وهو أمر ترسم به سوق المهنة في دول الاتحاد الأوروبي وكثير من دول العالم، بل أن بيان الاتحاد الأوروبي أشار إلى ذلك صراحة عند تناوله المراجعة المشتركة معتبراً أنه من المزايا المتوقعة الحد من ظاهرة تركز المهنة، وربما كان وجود سوق أكثر توازناً وعدالة في توزيع عمليات وايرادات المهنة أثراً إيجابياً علي جودة وفعالية.

## II. تكاليف المراجعة الخارجية

في هذا الجزء يتناول الباحث مفهوم وأنواع والعوامل المؤثرة على تكاليف المراجعة الخارجية وذلك على النحو التالي:

### 1. مفهوم تكاليف المراجعة الخارجية

عرفت تكاليف المراجع الخارجي أيضاً على أنه "مبالغ نقدية يحصل عليه المراجع من العميل نظير قيامه بأداء عملية المراجعة للحسابات للعميل وإصدار تقرير برأيه الفني المحايد (سويدان، 2011). وعرفت أيضاً تكاليف المراجع الخارجي بأنها: "المبالغ أو الأجر أو الرسوم التي يتلقاها المراجع نظير قيامه بعمليات المراجعة لحساب منشأة ما، ويتم تحديد التكاليف بموجب العقد الذي يتم بين المنشأة محل الفحص وبين المراجع وفقاً للزمن الذي تستغرقه عملية المراجعة والخدمة المطلوبة من المراجع وحاجة عملية المراجع للمساعدين (محمود، 2011).

### 2. أنواع تكاليف المراجعة الخارجية

صنفت التكاليف التي يتلقاها المراجع الخارجي من العميل إلى عدة أنواع حيث تختلف وفقاً للشكل الذي تأخذه وهي كما يلي (عصمت، 2012):

2.1. التكاليف الثابتة: وهي المبلغ الذي يحدده مسبقاً ويكون ثابتاً غير قابل للزيادة في المستقبل ولكن يجب أن يكون المبلغ متناسباً مع المهمة المطلوبة من المراجع (الجعافرة ومفلح، 2008).

2.2. التكاليف المتغيرة: وهذه التكاليف تحدد من قبل المراجع وفقاً للوقت الذي سوف تستغرقه عملية المراجعة والجهد الذي سوف يبذله ويمكن أن يحدد الأجر لكل ساعة عمل سوف تستغرق في عملية المراجعة أو لكل يوم عمل يستغرق في المراجعة (صباح وشريف، 2014).

2.3. التكاليف الشرطية: وهي التكاليف التي يحصل عليها المراجع بعد إنجاز عمل معين وعدم إسلام هذه التكاليف إلا بعد الحصول على نتيجة معينة (المزناني، 2010)، وقد تتوقف هذه التكاليف على النتائج والمنافع التي سوف تعود على العميل من عملية المراجعة والممكن

أن تكون على شكل نسبة مئوية من قيمة المنفعة التي تعود على العميل ، ويكون ذلك مخالفًا لآداب مهنة المراجعة (الذينبات، 2010).

### 3. العوامل المؤثرة في تحديد تكاليف المراجعة المراجعة

تعتبر تكاليف المراجع الخارجي من العوامل المؤثرة في فاعلية المراجع الخارجي (عشماوي، 1999)، كما وتعتبر عملية تحديدها من أعقد العمليات التي تواجه مدقق الحسابات الخارجي والعميل على حد سواء ومرجع ذلك هو تعدد العوامل التي يحتكم لها مدققو الحسابات عند تسعير عملية المراجعة ، من هذه العوامل ما يلي (أبو نصار، 1999).

3.1. ساعات العمل المقدرة للمراجعة: وهو الوقت الذي يحتاجه مراجع الحسابات للمراجعة ومدى التعقيد في عملية المراجعة والوقت اللازم لتنفيذ وتحطيط عملية المراجعة على أعمال الشركة فعادة ما يتم تقدير الوقت اللازم للإنجاز العمل عند تحديد الاتّهاب والتي تعتمد بشكل هام على طول الفترات في زيادة مستوى الاتّهاب.

3.2. نوع عملية المراجع المطلوبة حسب العقد (دوري . مستمر): وتعدد التخصصات التي تحتاجها عملية المراجعة لأبد لها من أن ترفع من تكاليف المراجعة (Felix, W Gramling, A and Aletta, rambling j, 2001).

3.3. سمعة وشهرة مكتب المراجع: تؤثر إيجاباً على تحديد الاتّهاب ويعتقد الكثيرون أن السمعة والشهرة عادة ما تتوافق مع مكاتب المراجعة الكبيرة وتلك المكاتب تتمتع بالموثوقية لدى كبار الشركات والمؤسسات مما يكتسبها ميزة تنافسية تستطيع من خلالها تحديد اتهابها بأسعار أعلى من المكاتب الأقل شهرة (Abubakar, 2007).

3.4. حجم المنشأة محل المراجعة وطبيعة نشاطها: يعد الحجم من أهم العوامل المحددة لتكاليف المراجعة ويمكن قياس حجم الشركة من بنود قائمة المركز المالي وقائمة الدخل، التي تعطي مقاييس معينة للحجم مثل: إجمالي الأصول وحجم المدينين والمخزون ورأس المال وصافي الأرباح وما إلى ذلك.

3.5. وإرتفاع حجم المخاطر المرتبطة: مستوى المخاطر يؤثر بشكل طردي مع الوقت والدقة في عمل المراجعة مما يرفع اتهاب المراجعة ومخاطر التدقيق هي المخاطر التي تؤدي إلى قيام المراجع بأبداء رأي غير مناسب عندما تكون البيانات المالية خاطئة بشكل جوهري (قاسم، 2008) .

يرى الباحث أن تكاليف المراجعة الخارجية بأنواعها المختلفة يمكن أن تتوقف قيمتها بشكل كبير على حجم فريق المراجعة القائم بعملية المراجعة وأيضا الخبرة والكفاءة المهنية له ومدى إلمامه بالتخصص المبني للعميل محل المراجعة.

### III. الدراسة الميدانية

#### 1. مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من المراجعين الخارجيين ومدراء مكاتب المراجعة ومدراء فرق المراجعة بمكاتب المراجعة داخل ولاية الخرطوم، أما عينة الدراسة فقد تم اختيارها عشوائياً من مجتمع الدراسة، تم توزيع عدد (90) إستبانة حيث استجاب (90) فرداً من مجتمع الدراسة، أي ما نسبته (100%)، حيث أعادوا الإستمارات بعد ملئها بجميع المعلومات المطلوبة.

#### 2. الأساليب الإحصائية المستخدمة

لإختبار صحة الفرضيات يستخدم الباحث الإنحدار الخطى البسيط والمتعدد وذلك من خلال الآتى:

1.2. معامل الارتباط: هو مؤشر إحصائى يستخدم لتحديد نوع ودرجة العلاقة بين المتغيرات وكلما إقتربت قيمته من الواحد الصحيح دل ذلك على قوة العلاقة.

2.2. معامل التحديد: هو مؤشر إحصائى يستخدم للتعرف على قدرة النموذج على تفسير العلاقة بين المتغيرات، فكلما إقتربت قيمته من الواحد الصحيح دل ذلك على جودة توفيق العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع.

3.2. إختبار(t): هو مؤشر إحصائي يستخدم لمقارنة القيمة الإحتمالية (prob) للمعلومة المقدرة مع مستوى المعنوية.... ، فإذا كانت القيمة الإحتمالية أكبر من.... يتم قبول فرض العدم، أما إذا كانت القيمة الإحتمالية أقل من .... يتم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل.

4.2. معامل الإنحدار(B): هو مؤشر إحصائي يستخدم لمعرفة التغيير المتوقع في المتغير التابع بسبب التغيير في المتغير المستقل.

5.2. إختبار(f): هو مؤشر إحصائي يستخدم للتعرف على معنوية جميع المعالم في الدالة.

#### 3. إختبار الفرضيات

جدول (01) يوضح الفرضية الأولى: العلاقة بين المراجعة المشتركة ومستوى التكاليف الثابتة للمراجعة

معامل التحديد المعدل	معامل التحديد	معامل الارتباط	النموذج
0.60	0.61	0.83	1

المصدر: عداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية ، 2022م

بالنظر الى الجدول (01) أعلاه نلاحظ ان قيمة معامل الارتباط بلغت (0.83) وهذا يشير الى وجود ارتباط طردي قوي بين المتغير المستقل (المراجعة المشتركة) والمتغير التابع (مستوى التكاليف الثابتة للمراجعة) كما نجد ان قيمة معامل التحديد

( $R^2$ ) يساوي (0.61) وهذا يفسر ان (61%) من التغيرات الحادثة في المتغير التابع (مستوى التكاليف الثابتة للمراجعة) بسبب تأثير المتغير المستقل (المراجعة المشتركة) وان (39%) يعود الى العوامل الأخرى غير متضمنة في النموذج

جدول (02) يلخص تحليل التباين للفرضية الأولى

Sig	ف المحسوبة	متوسط مجموع المربعات	درجات الحرية	مجموع المربعات	مصدر الاختلاف
0.000	81.002	1125.8613	1	1125.861	الانحدار
		15.832	89	887.244	الاخطراء
			90	2013.105	المجموع

المصدر: اعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية ،2022م

يتبيّن لنا من خلال الجدول (2) أن تحليل التباين والذي يمكن من خلاله معرفة المعنوية الكلية للنموذج والقوة التفسيرية للمتغيرات مجتمعة عن طريق إحصائية (ف المحسوبة) حيث نجد ان قيمة مستوى المعنوية المصاحبة لها تساوي (0.000) وهي أقل من القيمة العرفية (0.05) مما يدل على المعنوية الكلية لنموذج الانحدار الخطي البسيط بين المتغيرين.

جدول (03) يوضح معاملات الانحدار للفرضية الأولى

P.Value	قيمة إحصائية اختبار(t)	قيمة معاملات الانحدار	المعاملات
0.000	5.269	15.051	B0
0.000	9.816	1.911	B1

المصدر: اعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية ،2022م

يتضح للباحث من الجدول (03) أن قيم معاملات الانحدار المقدرة واختبارات المعنوية المصاحبة لها ، حيث نجد ان قيمة الحد الثابت للنموذج بلغت (15.051) وهي قيمة المتغير التابع المقدرة عندما تكون قيم المتغيرات المستقلة الأخرى متساوية للصفر، كما نجد ان معلمة ميل متغير مستوى التكاليف الثابتة للمراجعة تساوي (1.911) وهذا يعني ان التغيير في قياس مستوى التكاليف الثابتة بمقدار وحدة واحدة يؤدي الى زيادة المراجعة المشتركة بمعدل (1.911) ونلاحظ أن القيمة المصاحبة لها تساوي (0.000) وهي أقل من القيمة العرفية (0.05) وعليه نرفض فرض العدم أي ان هذه القيمة لها تأثير معنوي.

جدول (04) يوضح الفرضية الثانية: العلاقة بين المراجعة المشتركة ومستوى التكاليف المتغيرة للمراجعة

النموذج	معامل التحديد	معامل الارتباط	معامل التحديد المعدل
0.50	0.51	0.72	1

المصدر: اعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية ،2022م

بالنظر الى الجدول (4) نلاحظ ان قيمة معامل الارتباط بلغت (0.72) وهذا يشير الى وجود علاقة ارتباطية طردية فوق الوسط بين المتغير المستقل (المراجعة المشتركة) والمتغير التابع (مستوى التكاليف المتغيرة للمراجعة) كما نجد ان قيمة معامل التحديد ( $R^2$ ) يساوي (0.51) وهذا يفسر

ان (51%) من التغيرات الحادثة في المتغير التابع (مستوى التكاليف المترتبة للمراجعة) بسبب تغير المتغير المستقل (المراجعة المشتركة) وان (49%) يعود الى عوامل أخرى غير متضمنة في النموذج

جدول (05) يلخص تحليل التباين للفرضية الثانية

Sig	ف المحسوبة	متوسط مجموع المربعات	درجات الحرية	مجموع المربعات	مصدر الاختلاف
0.000	39.984	867.413	1	867.413	الانحدار
		22.056	89	1293.121	الاخطا
			90	2160.534	المجموع

المصدر: اعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية ،2022م

يتبيّن لنا من خلال الجدول (05) (تحليل التباين) والذي يمكن من خلاله معرفة المعنوية الكلية للنموذج والقوة التفسيرية للمتغيرات مجتمعة عن طريق إحصائية (ف المحسوبة) حيث نجد ان قيمة مستوى المعنوية المصاحبة لها تساوي (0.000) وهي أقل من القيمة العرفية (0.05) مما يدل على المعنوية الكلية لنموذج الانحدار الخطي البسيط بين المتغيرين.

جدول (06) يوضح معاملات الانحدار للفرضية الثانية

P.Value	قيمة إحصائية اختبار (t)	قيمة معاملات الانحدار	المعاملات
0.000	4.968	18.991	B0
0.000	5.892	1.241	B1

المصدر: اعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية ،2022م

يتضح للباحث من الجدول (6) والذي يبيّن قيم معاملات الانحدار المقدرة واختبارات المعنوية المصاحبة لها ، حيث نجد ان قيمة الحد الثابت للنموذج بلغت (18.991) وهي قيمة المتغير المستقل المقدرة عندما تكون قيم المتغيرات التابعة الأخرى مساوية للصفر، كما نجد ان معلمة ميل متغير مستوى التكاليف المترتبة للمراجعة تساوي (1.241) وهذا يعني ان التغيير في قياس مستوى التكاليف المترتبة للمراجعة بمقدار وحدة واحدة يؤدي الى زيادة المراجعة المشتركة بمعدل (1.241) ونلاحظ ان القيمة المصاحبة لها تساوي (0.000) وهي أقل من القيمة العرفية (0.05) وعليه نرفض فرض عدم أي ان هذه القيمة لها تأثير معنوي.

جدول (07) يوضح الفرضية الثالثة: العلاقة المراجعة المشتركة ومستوى التكاليف الشرطية للمراجعة

النموذج	معامل التحديد	معامل الارتباط	معامل التحديد المعدل
0.64	0.65	0.88	1

المصدر: اعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية ،2022م

بالنظر الى الجدول (7) أعلاه نلاحظ ان قيمة معامل الارتباط بلغت (0.88) وهذا يشير الى وجود ارتباط طردي فوق الوسط بين المتغير المستقل (المراجعة المشتركة) والمتغير التابع (مستوى التكاليف الشرطية للمراجعة) كما نجد ان قيمة معامل التحديد ( $R^2$ ) يساوي (0.65) وهذا يفسر ان (65%) من التغيرات الحادثة في المتغير التابع (مستوى التكاليف الشرطية للمراجعة) بسبب تغير المتغير المستقل (المراجعة المشتركة) وان (35%) يعود الى العوامل الأخرى غير متضمنة في النموذج.

جدول (08) يلخص تحليل التباين للفرضية الثالثة

Sig	ف المحسوبة	متوسط مجموع المربعات	درجات الحرية	مجموع المربعات	مصدر الاختلاف
0.000	34.111	794.933	1	849.713	الانحدار
		22.898	89	1299.822	الاخطراء
			90	2149.535	المجموع

المصدر: اعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية ،2022م

يتبيّن من الجدول (08) أن تحليل التباين والذي يمكن من خلاله معرفة المعنوية الكلية للنموذج والقوة التفسيرية للمتغيرات مجتمعة عن طريق إحصائية (ف المحسوبة) حيث نجد ان قيمة مستوى المعنوية المصاحبة لها تساوي (0.000) وهي أقل من القيمة العرفية (0.05) مما يدل على المعنوية الكلية لنموذج الانحدار الخطي البسيط بين المتغيرين.

جدول (09) يوضح معاملات الانحدار للفرضية الثالثة

P.Value	قيمة إحصائية اختبار (ت)	قيمة معاملات الانحدار	المعاملات
0.003	3.896	14.972	B0
0.000	5.904	1.821	B1

المصدر: اعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية ،2022م

يتضح للباحث من الجدول (9) والذي يبيّن قيم معاملات الانحدار المقدرة واختبارات المعنوية المصاحبة لها ، حيث نجد ان قيمة الحد الثابت للنموذج بلغت (14.972) وهي قيمة المتغير المستقل المقدرة عندما تكون قيم المتغيرات التابعه الأخرى مساوية للصفر، كما نجد ان معلمة ميل متغير مستوى التكاليف الشرطية للمراجعة تساوي (1.821) وهذا يعني ان التغير في قياس مستوى التكاليف الشرطية للمراجعة بمقدار وحدة واحدة يؤدي الى زيادة المراجعة المشتركة بمعدل (1.821) ونلاحظ ان القيمة المصاحبة لها تساوي (0.000) وهي أقل من القيمة العرفية (0.05) وعليه نرفض فرض العدم اي ان هذه القيمة لها تأثير معنوي.

#### 1. تحليل الانحدار الخطي المتعدد لمتغيرات الدراسة:

جدول رقم (10) مختصر نموذج الانحدار لجميع متغيرات الدراسة

النموذج	معامل التحديد المعدل	معامل الارتباط	معامل التحديد
0.67	0.70	0.87	1

المصدر: اعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية ،2022م

بالنظر الى الجدول (10) وهو عبارة عن مختصر نموذج الانحدار وفيه نجد ان قيمة معامل الارتباط بلغت (0.87) وهذا يعني وجود علاقة ارتباطية طردية قوية بين المتغير المستقل (المراجعة المشتركة) والمتغيرات التابعه، كما نجد ان قيمة معامل التحديد ( $R^2$ ) يساوي (0.70) وهذا يفسر ان

(%) 70 من التغيرات الحادثة في المتغيرات التابعة بسبب تغير المتغير المستقل وان (30%) يعود الى العوامل الأخرى غير متضمنة في النموذج.

جدول (11) تحليل التباين لجميع متغيرات الدراسة

Sig	ف المحسوبة	متوسط مجموع المربعات	درجات الحرية	مجموع المربعات	مصدر الاختلاف
0.000	34.956	449.868	2	1396.142	الانحدار
		13.012	88	794.853	الاخطا
			90	2190.995	المجموع

المصدر: اعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2022م

يتبيّن لنا من خلال الجدول (11) أن تحليل التباين والذي يمكن من خلاله معرفة المعنوية الكلية للنموذج والقوة التفسيرية للمتغيرات مجتمعة عن طريق إحصائية (ف المحسوبة) حيث نجد ان قيمة مستوى المعنوية المصاحبة لها تساوي (0.000) وهي أقل من القيمة العرفية (0.05) مما يدل على المعنوية الكلية لنموذج الانحدار الخطي المتعدد بين متغيرات الدراسة.

جدول رقم (12) يوضح معاملات الانحدار لجميع متغيرات الدراسة

P.Value	قيمة إحصائية اختبار (ت)	قيمة معاملات الانحدار	المعاملات
.086	1.901	5.978	B0
.000	4.962	.995	B1
.049	2.311	.399	B2
.041	2.560	.512	B3

المصدر: اعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2022م

يتضح للباحث من الجدول (12) وهو عبارة عن جدول والذي يبيّن قيم معاملات الانحدار المقدرة واختبارات المعنوية المصاحبة لها، حيث نجد ان قيمة الحد الثابت للنموذج بلغت (5.3978) وهي قيمة المتغيرات التابعة المقدرة عندما تكون قيم المتغير المستقل متساوية للصفر. ونلاحظ ان جميع معاملات الانحدار (للمتغير المستقل) تأثر على المتغيرات التابعة لأن القيمة المعنوية لجميع المتغيرات اقل من القيمة العرفية (0.05).

#### IV. الخاتمة

##### 1. النتائج

من خلال الإطار النظري والدراسة الميدانية توصل الباحث الى النتائج التالية:

- ❖ أثرت المراجعة المشتركة في التكاليف الثابتة لعملية المراجعة بالزيادة عن ما لو تم انجاز المراجعة من خلال مكتب مراجعة واحد.

- ❖ تنفيذ عمليات المراجعة بالاشتراك مع مكاتب مراجعة أخرى أدى إلى زيادة التكاليف المتغيرة للمراجعة.
- ❖ أدت المراجعة المشتركة إلى زيادة التكاليف الشرطية للمراجعة المشتركة.
- ❖ ساهمت عملية تشكيل فريق مراجعة مشترك يضم عدد كبير من الأعضاء من مكاتب مراجعة متعددة في زيادة تكاليف المراجعة.
- ❖ ارتفاع مستويات الخبرة المهنية لفريق المراجعة المشتركة تطلب زيادة المستحقات المالية لتناسب مع تلك المستويات بما يؤدي إلى زيادة تكاليف المراجعة.
- ❖ تعقيد وإتساع خطة المراجعة المشتركة ساهم في زيادة تكاليف المراجعة.

## 2. التوصيات

من خلال النتائج السابقة يوصي الباحث بالآتي:

- ❖ مراعاة عدد العضوية المناسب عند تشكيل أعضاء فريق المراجعة بالشكل الذي يؤدي إلى تحقيق جودة المراجعة دون زيادة تكاليف المراجعة.
- ❖ الاهتمام بتشكيل فريق المراجعة المشتركة من ذوي خبرة مهنية بعدد مناسب من أعضاء الفريق حسب الحاجة لتقليل تكاليف المراجعة.
- ❖ التنفيذ السليم لإجراءات المراجعة المشتركة بالطريقة التي تؤدي إلى تقليل التكاليف المطلوبة من العميل.
- ❖ الاهتمام بالتخطيط الجيد لعملية المراجعة المشتركة بهدف التقليل من تكاليف المراجعة.
- ❖ العمل على بذل العناية المهنية الكافية في عملية المراجعة المشتركة والتي يمكن أن تتحقق جودة المراجعة مع مراعاة التكاليف المطلوبة من العميل.
- ❖ العمل على فهم طبيعة عمل المنشأة محل المراجعة لتحديد الخطة المناسبة للمراجعة المشتركة.

## V. المراجع

- ❖ أحمد زكي حسين متولى، قياس اثر تطبيق برامج المراجعة المشتركة على اسعار الاسهم، طنطا، كلية التجارة، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، العدد الرابع، المجلد الثاني، 2013م، ص 51.
- ❖ أحمد زكريا ذكي عصمت، إثر استخدام القيمة العادلة في القياس والافصاح المحاسبي على تقدير خطر المراجعة، كلية التجارة وادارة الاعمال، جامعة حلوان، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العدد 1، 2012م، ص 27.

- ❖ أحمد عبد المولى صباغ، د. محمد شريف، مدي اهتمام الابحاث الاكاديمية والمعايير المهنية بممارسة الشكل المهني لمواجهة مخاطر المراجعة، القاهرة: كلية التجارة وادارة الاعمال، جامعة حلوان، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العدد 3، 2014م ، ص 45.
- ❖ احمد محمد لطفي غريب، مدخل مقترن لمعالجة فجوة التوقعات الخارجية في البيئة المصرية، مجلة دراسات التجارية والبحوث التجارية، جامعة بنها، العدد الثاني، 2001م، ص 18.
- ❖ النخيل هارون دفع الله ، العوامل المؤثرة في اتعاب المراجع الخارجي، (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، 2015م).
- ❖ ايمان حسين الشاطري ، حسام الدين عبد المحسن العنقرى ، انخفاض مستوى اتعاب المراجعة واثاره على جودة الاداء المهني دراسة على مكاتب المراجعة بالمملكة العربية السعودية، (الرياض : جامعة الملك عبد العزيز، كلية الاقتصاد والإدارة قسم المحاسبة ، 1426هـ)، ص 97.
- ❖ حسين المزحاني ، العوامل المؤثرة في تحديد اتعاب تدقيق الحسابات في الجمهورية اليمنية ، (اليمن : الاكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية.2010م )، ص 20.
- ❖ خالد عبد العزيز حافظ صالح، مسؤوليات المراجع الخارجي ودورها في الحد من مخاطر المراجعة وزيادة درجة الثقة في التقارير المالية،(الخرطوم: كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2016م).
- ❖ رافت سلامة محمود ، كلبونة احمد يوسف زريقات ، عمر محمود، علم تدقيق الحسابات النظري ، (عمان : دار المسيرة.2011م) ص 106
- ❖ صالح حامد محمد على، استخدام المراجعة المشتركة بمكتب المراجعة الخارجية وعلاقته بفجوة التوقعات، دراسة ميدانية، الإسماعيلية: جامعة قناة السويس، كلية التجارة بالإسماعيلية، المجلة العلمية للدراسات التجارية البيئة، المجلد السابع، العدد الأول 2016 م، ص 316.
- ❖ عبدالسلام سليمان قاسم، العوامل المؤثرة علي جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية، (مصر: جامعة اسيوط، كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 2008م)، ص .6
- ❖ على عبد القادر الذيبينات ، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية : نظرية وتطبيق (الأردن : المكتبة الوطنية ، 2010م) ص 124.
- ❖ على محمود مصطفى الهربي، تأثير المراجعة المشتركة على الجودة التقارير المالية – دراسة تطبيقية على البنوك المصرية المقيدة في بورصة الأوراق المالية، الإسكندرية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد الأول، المجلة الثاني والخمسون، الجزء الثاني، 2015م، ص 212.
- ❖ كامل السيد عشماوي، مدخل التوصيل الفعال كأساس لتضيق فجوة التوقعات في المراجعة، (القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، 1999م).

- ❖ محمد الجعافرة ، محمد مفلح ، مدي حرص مكاتب التدقيق على توفير متطلبات تحسين فاعلية التدقيق الخارجي للشركات المساهمة العامة الأردنية ، رسالة ماجستير غير منشورة الأردن : ( عمان: جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا ، 2008 ) .
- ❖ محمد حسين أبو نصار ، العوامل المحددة لاتباع التدقيق في الأردن: من وجهة نظر المدققين والشركات المساهمة العامة، ( عمان : مجلة دراسات ، مجلد 26، العدد 2 ، 1999 م ) ، ص 411.
- ❖ محمد سمير الصبان، المراجعة - مدخل علمي تطبيقي، الاسكندرية: الدار الجامعية ،1997م، ص 116.
- ❖ محمد محمد عبد القادر، المراجعة المشتركة في مقابل المراجعة الفردية، دراسة تطبيقية عن مدى تقييد مكاتب المراجعة المصرية لممارسة ادارة الارباح في الشركات المساهمة، المنصورة، المجلد الثامن والثلاثون، العدد الثاني، 2014م، ص 105.
- ❖ مشيل سويدان ، بعض العوامل المحددة لإتباع التدقيق دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في بورصة عمان ، مجلة جامعة الملك عبد العزيز ، (المملكة العربية السعودية : المجلد 24 ، العدد 1 ، 2001)، ص 61.
- ❖ مطر محمد، سبل تدعيم استقلال مدقق الحسابات الخارجي بالأردن دراسة ميدانية تحليله لراء المدققين ومستخدمي البيانات المالية وجهات الرقابة والاشراف على المهنة ( عمان : مجلة الدراسات مجلد 21، عدد 3، 1994م)، ص 32.
- ❖ مطر محمد، سبل تدعيم استقلال مدقق الحسابات الخارجي بالأردن دراسة ميدانية تحليله لراء المدققين ومستخدمي البيانات المالية وجهات الرقابة والاشراف على المهنة ( عمان : مجلة الدراسات مجلد 21، عدد 3، 1994م)، ص 32 – 33.
- ❖ Abubakar , s The Internal Audit Definition ، Duties Responsibilities, Relationships ، Ethics and Independence ، department of Accounting paper presented at the training workshop ، Zaire Business school2007P 7..
- ❖ Felix ، W Gramling ، A rambling ،A and Aletta، j The Contribution of internal Audit as determinant of external Audit fees and factors influencing this contribution ، journal of accounting Research vo(39) no (3) 2001 pp31-35.
- ❖ Ramgopal Ven Katarman, Micheal Willnborg, Litigation Risk, Audit Quality, and Audit Fees:Evidence from Initial Public offering ,Southern Methodist University , Masschuisrttus Institute of Technology,Vol. 83