

"أثر مدخل المراجعة الثنائية والمراجعة المشتركة علي مخاطر المراجعة"^١

The Impact of Dual and Joint Audit on Audit Risks

إشراف

الدكتور/ محمود احمد احمد على

الاستاذ الدكتور/ سوسن عبدالفتاح أبو الجود

استاذ مساعد بالمحاسبة بكلية التجارة

استاذ المراجعة ووكيل الكلية لشئون الدراسات

جامعة بني سويف

العليا والبحوث بكلية التجارة جامعة بني

سويف

إعداد

الباحثة/ صافيناز نجاتي إبراهيم عبد العليم

^١ - هذا البحث مستخلص من رسالة دكتوراه بعنوان " أثر تفعيل مداخل المراجعة الخارجية على جودة التقارير المالية ومخاطر المراجعة بالتطبيق على البيئة المصرية"

ملخص البحث:-

استهدف البحث تحليل العلاقة بين تطبيق مدخل المراجعة الخارجية الثنائية ومدخل المراجعة الخارجية المشتركة وبين مخاطر المراجعة في ضوء سلامة الأحكام المهنية لمراقب الحسابات. وفي سبيل تحقيق هذا الهدف عرض الباحث لكل من طبيعة مخاطر المراجعة، التأسيس العلمي للأحكام المهنية في المراجعة الخارجية، مجالات الاحكام المهنية في المراجعة الخارجية، جوهر الحكم المهني لمراقب الحسابات علي مخاطر المراجعة وأخيرا تحليل العلاقة بين مدخل المراجعة الخارجية الثنائية ومدخل المراجعة الخارجية المشتركة ومخاطر المراجعة في ضوء سلامة الاحكام المهنية لمراقب الحسابات. أخيرا عرض خلاصة الدراسات السابقة واشتقاق الفرض الرئيسي وفرعياته، وخلص الباحث إلى اتفاق معظم الباحثين علي أن الاحكام المهنية في المراجعة تمثل حالة من حالات اتخاذ القرار يمارس من قبل مراقبي الحسابات اللذين لديهم المعرفة العلمية و الخبرة العملية وذلك في ضوء الحقائق و الظروف ذات الصلة بالموضوع. كما خلص الباحث أيضا إلى أن الأحكام المهنية في المراجعة الخارجية ذات اهمية كبيرة علي حد سواء لكل من الاطراف الخارجية التي تعتمد علي تقارير المراجعة و منشآت المراجعة و مراقبين الحسابات الذين يؤدون أعمال المراجعة و كذلك المنظمات المهنية التي تعنى بالحفاظ علي المهنة و تطورها وفقاً للتطورات المالية و المحاسبية و الاقتصادية، ووفقاً لزيادة المسؤولية القانونية، وأخيرا خلص الباحث إلى من محددات سلامة الاحكام المهنية علي مخاطر المراجعة استخدام مداخل المراجعة (مدخل المراجعة الثنائية - مدخل المراجعة المشتركة).

الكلمات المفتاحية: المراجعة الخارجية الثنائية - المراجعة الخارجية المشتركة - مخاطر المراجعة

Abstract:-

This research aimed to analyze the relationship between the external dual auditing , external joint auditing and the risks of the audit in the light of the integrity of the professional provisions of the auditor. The auditor's professional opinion on the audit risks and finally the relationship analysis between the external audit entries and the audit risks in the light of the integrity of the auditor's professional judgments. Finally, the summary of previous studies and its subdivision was concluded. Before the auditors who have scientific knowledge and practical experience in the light of the facts and circumstances related to the topic. The researcher also concluded that the professional provisions in the external audit are of great importance both to each of the external parties that depend on the audit reports and audit facilities and Auditors who perform audits, as well as professional organizations that are concerned with preserving the profession and developing it according to The financial accounting and economic stages, according to the increase in legal responsibility, and finally the researcher concluded to one of the determinants of the integrity of professional judgments on the risks of the audit using the audit approach (external dual auditing - external joint auditing).

Keywords: external dual auditing - external joint auditing-audit risks

المقدمة:-

تستمد مهنة المحاسبة و المراجعة اهميتها من الدور الذي تلعبه في توفير المعلومات لمستخدمي القوائم المالية التي تمكنهم من اتخاذ القرارات المالية والاقتصادية الرشيدة ، ومع تزايد الضغوط علي المهنة في الوقت الحاضر لرفع مستوي الاداء المهني لمراقبة الحسابات من اجل تحسين جودة عملية المراجعة ككل ، اصبح هناك حاجة ملحة لترشيد الحكم المهني لمراقب الحسابات و تحسين جودة الاحكام المهنية وخاصة فيما يتعلق بتقييم مخاطر المراجعة وذلك باعتبار مخاطر المراجعة احد اهم العوامل المؤثرة علي احكام وقرارات المراجعة ، وعلي جودة

صافيناز نجاتي أثر مدخل المراجعة الثنائية و المراجعة المشتركة على مخاطر المراجعة الاداء المهني بشكل عام ويجب علي مراقب الحسابات عند قيامه بتقدير و تقييم مخاطر المراجعة الوصول الي أدني مستوي لخطر المراجعة لدعم وترشيد حكمة المهني و الوصول الي راي مهني غير متحفظ بأن القوائم المالية غير محرفة جوهرياً ، فمراقب الحسابات لا يمكنه إعطاء ضمان بأن القوائم المالية خالية تماماً من الاخطاء و التحريفات الجوهرية و لكن يمكنه في ضوء حكمه المهني إبداء الراي الفني بأن القوائم المالية غير محرفة جوهرياً وبعدها هذا اعتراف بوجود خطر للمراجعة وينبغي علي مراقب الحسابات ان يكون علي إستعداد لقبول هذا الخطر باعتبارها احد المحددات الرئيسية لجودة التقارير المالية.

ويقوم الباحث في هذا البحث بدراسة العلاقة بين مدخل المراجعة الخارجية الثنائية ومدخل المراجعة الخارجية المشتركة وبين مخاطر المراجعة وذلك في ضوء سلامة الاحكام المهنية في المراجعة وذلك حيث تعد سلامة الأحكام المهنية في المراجعة ضرورة لتقليص مخاطر المراجعة والأرتقاء بكفاءة الاداء المهني.

طبيعة المشكلة:-

تلعب الأحكام المهنية لمراقب الحسابات دوراً رئيسياً في مختلف خطوات ومراحل عملية المراجعة باعتبار أنها أحد العناصر الهامة في عملية المراجعة والتي تتعكس من خلال تأهيله العلمي وخبراته المهنية وإدراكه الواسع بالعلوم السلوكية واستخدامه للأساليب الكمية ، حيث أن ممارسة مهنة المراجعة تحتاج دائماً إلى قيام مراقب الحسابات بإصدار العديد من التقديرات والأحكام المهنية في معظم مراحل عملية المراجعة بداية من مرحلة قبول التعاقد وتخطيط عملية المراجعة ثم مرحلة تنفيذ عملية المراجعة ، ونهاية بمرحلة إصدار التقرير الذي يوضح فيه مراقب الحسابات نتيجة أعمال المراجعة ، الأمر الذي أدى إلى أن الحكم المهني لمراقب الحسابات يلعب دوراً جوهرياً في عملية المراجعة على أساس أنه بقدر الثقة والمصداقية والسلامة المرتبطة بتقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية للشركة بقدر ما يكون القرار الاستثماري قائماً على أساس سليم، ويشير الحكم المهني إلى العمليات الذهنية التي يقوم بها مراقب الحسابات لتشغيل ما تم إدراكه من معلومات ، بالإضافة إلى الخبرة المتراكمة في ذهن مراقب الحسابات والتي

صافيناز نجاتي أثر مدخل المراجعة الثنائية و المراجعة المشتركة على مخاطر المراجعة يحتفظ بها في ذاكرته في شكل أنماط للحكم المهني ، فمن خلال عملية الحكم المهني تتم المقابلة بين المعلومات المكتسبة من الموقف من ناحية ، والخبرة المتراكمة في ذهن م بدراسة العلاقة بين مداخل المراجعة الخارجية ومخاطر المراجعة وذلك في ضوء سلامة الاحكام المهنية في المراجعة وذلك حيث تعد سلامة الاحكام المهنية في المراجعة ضرورة لتقليص مخاطر المراجعة والأرتقاء بكفاءة الاداء المهني.

وبالتالي فإن مشكلة البحث تتمثل في دراسة العلاقة بين مدخل المراجعة الخارجية الثنائية ومدخل المراجعة المشتركة ومخاطر المراجعة وذلك في ضوء سلامة الأحكام المهنية في المراجعة وذلك حيث تعد سلامة الأحكام المهنية في المراجعة ضرورة لتقليص مخاطر المراجعة والأرتقاء بكفاءة الاداء المهني.

هدف البحث:-

في ضوء ما سبق تستهدف الدراسة في هذا البحث تناول طبيعة مخاطر المراجعة، وتصنيف مخاطر بيئة المراجعة، التأصيل العلمي للأحكام المهنية في المراجعة الخارجية ، مجالات الاحكام المهنية في المراجعة الخارجية ، ، جوهر الحكم المهني لمراقب الحسابات علي مخاطر المراجعة وأخيرا العلاقة بين مدخل المراجعة الخارجية الثنائية ومدخل المراجعة المشتركة ومخاطر المراجعة في ضوء سلامة الأحكام المهنية لمراقب الحسابات.

فروض البحث:-

يقوم البحث علي فرض رئيسي هو تؤثر مدخل المراجعة الثنائية والمشاركة إيجاباً علي سلامة الحكم المهني لمراقب الحسابات علي مخاطر المراجعة، وينبثق من هذا الفرض البحثي الرئيسي فرضين فرعيين:-

الفرض الأول:-يؤثر مدخل المراجعة الثنائية إيجاباً علي سلامة الحكم المهني لمراقب الحسابات علي مخاطر المراجعة.

صافيناز نجاتي
أثر مدخل المراجعة الثنائية و المراجعة المشتركة على مخاطر المراجعة
الفرض الثاني:-يؤثر مدخل المراجعة المشتركة إيجاباً علي سلامة الحكم المهني لمراقب
الحسابات علي مخاطر المراجعة.

الإطار النظري للبحث:-

- طبيعة مخاطر المراجعة.
- تصنيف مخاطر بيئة المراجعة.
- مخاطر المراجعة.
- جوهر الحكم المهني لمراقب الحسابات علي مخاطر المراجعة.
- العلاقة بين تفعيل مداخل المراجعة الخارجية ومخاطر المراجعة.

١- طبيعة مخاطر المراجعة:-

تهدف عملية المراجعة الي قيام مراقب الحسابات بابداء رأيه المهني في مدي صدق و عدالة القوائم المالية من خلال تقرير المراجعة ، ونظراً لطبيعة عملية المراجعة و ما تتطوي عليه من عدم التأكد ، يتعرض مراقب الحسابات لمجموعة من المخاطر اثناء اداء عملية المراجعة ، فمن ناحية فإن بعض هذه المخاطر قد ترتبط بمنشأة العميل ، و البعض الاخر يرتبط بمراقب الحسابات من حيث خبرته و طريقة ادائه ، ومن ناحية اخري قد ترجع هذه المخاطر الي عدة اعتبارات منها (شوقي ، ٢٠١٤) :

- الاعتماد علي المراجعة الاختبارية و استخدام الحكم المهني لمراقب الحسابات
- الموازنة بين الفوائد و المخاطر المحتملة من تخفيض وقت المراجعة ، وبين المخاطر الناتجة عن المسؤولية القانونية التي يتعرض لها مراقب الحسابات و الخسارة المتوقعة في سمعته.

وعرف (Xing, Main,(2010) خطر المراجعة بانه " الخطر الذي يؤثر بشكل جوهري علي ابداء مراقب الحسابات لرأية عن القوائم المالية "

وأوضحت دراسة ماجي (٢٠١٤) ان خطر المراجعة ينحصر في :

- احتواء القوائم المالية علي بعض التحريفات الجوهرية المؤثرة علي قرارات مستخدميها دون ان يتم اكتشاف هذه التحريفات اثناء المراجعة ، او تم اكتشافها ولم يعد مراقب الحسابات بشأنها ايه تحفظات

- ان يتم اكتشاف التحريفات الجوهرية بعد نشر القوائم المالية بواسطة احد الاطراف الخارجية بعد إقرار مراقب الحسابات بصحتها

وقد عرف معيار المراجعة الامريكي SAS.107 خطر المراجعة بانه " الخطر الذي يؤدي الي فشل مراقب الحسابات دون ان يدري في التحفظ في تقريره عندما يوجد خطر جوهري في ا بينما عرف المعيار الدولي ISA400 مخاطر المراجعة بانها " المخاطر التي تؤدي الي قيام مراقب الحسابات بإبداء رأي غير ملائم عندما تكون المعلومات المالية تحتوي علي اخطاء جوهرية " (IFAC,2008)

في ضوء التعريفات السابقة يخلص الباحث الي ان هناك إجماع في الفكر المحاسبي حول مفهوم خطر المراجعة حيث يعبر عن احتمالات فشل مراقب الحسابات في اكتشاف الاخطاء الجوهرية مما يترتب عليه ابداء رأي غير سليم في القوائم المالية وبناء علي ذلك تعتبر المخاطرة التي تتضمنها عملية المراجعة من العوامل الهامة التي يجب علي مراقب الحسابات ان ياخذها في اعتباره عند قبوله لعملية المراجعة ، وعند تخطيط و تصميم اجراءات المراجعة الملائمة ، وكذلك عند تقييم ادلة المراجعة لتكوين الراي المهني حول القوائم المالية محل مراجعة لقوائم المالية " (AICPA.2006)

٢- تصنيف مخاطر بيئة المراجعة :-

وتصنف مخاطر بيئة المراجعة بدءاً من مرحلة قبول العميل وحتى الانتهاء من عملية

المراجعة الي :-

مخاطر المراجعة Audit risks :-

إن مهنة المراجعة عرضة لمخاطر قد يصعب تجنبها تتعلق باحتواء القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة علي تحريفات و اخطاء ، وقد لا يتمكن مراقب الحسابات من اكتشاف بعض هذه التحريفات و الاخطاء رغم قيامه باتباع معايير المراجعة المتعارف عليها ، وذلك بسبب ما قد يحيط بعملية المراجعة من عوامل ملازمة تؤثر علي قدرة مراقب الحسابات في اكتشاف التحريفات و الاخطاء الجوهرية

ويمكن تصنيف مخاطر المراجعة المترتبة علي عدم اكتشاف مراقب الحسابات علي ما تحتوية القوائم المالية من تحريفات و اخطاء وفقاً لمسئولية مراقب الحسابات عن حدوث هذه المخاطر الي

Inherent Risk: المخاطر الملازمة

تعرف المخاطر الملازمة (الحتمية) بانها قابلية او حساسية رصيد حساب معين او نوع معين من العمليات لخطا يكون جوهرياً و مؤثراً اذا اجتمع مع خطأ اخرج في ارصدة حسابات اخري او في عمليات اخري ، وذلك في ظل وجود اجراءات خاصة للرقابة الداخلية ، و يطلق علي هذا الخطر مصطلح خطر الاعمال نظراً لكونه من المخاطر المرتبطة بطبيعة النشاط الذي تمارسه منشأة الاعمال (الصباغ ، ٢٠٠٤ ، SAS107.ISA400)

ويجب علي مراقب الحسابات ضرورة حصر العوامل المختلفة المؤثرة في تقدير الخطر الملازم الي جانب اهمية تقييم اثر تلك العوامل علي احتمال حدوث التحريفات الجوهرية علي مستوي الارصدة و المعاملات و ذلك حتي يكون تقديره لهذه المخاطر تقديراً سليماً وذلك لان المغالة في هذا التقدير عن المستوي الحقيقي يؤدي الي زيادة الجهد المبذول عما يجب وبالتالي يرفع من تكلفة علمية المراجعة ، مما يجعل مراقب الحسابات في مركز تنافسي ضعيف بالنسبة لغيره من مراقبي الحسابات ، ومن ماحية اخري فإن تقدير هذه المخاطر عند مستوي اقل من المستوي الحقيقي يجعل مراقب الحسابات يعمل في كشف الاخطاء التي تعتبر جوهرياً ، وبالتالي يكون رايه غير سليم مما يعرضه للمساءلة و يفقد سمعته (ماجي ، ٢٠١٤) ، ولذلك يجب علي مراقب الحسابات بذل العناية المهنية الواجبة عند تقديره لمخاطر المراجعة الملازمة حتي يكون تقديره سليماً مما يجعله يبذل الجهد الكافي و يجمع الادلة الملائمة دون زيادة او نقص ، وبذلك يمكنه اداء عملية المراجعة بكفاءة و فعالية (البديوي و شحاته ، ٢٠٠٢) .

مخاطر الرقابة Control risk

تعرف نشرة معايير المراجعة رقم (٤٧) (SAS.No47) مخاطر الرقابة بانها " المخاطر الناتجة عن وجود بعض التحريفات الجوهرية علي مستوي الارصدة دون ان يتم اكتشافها او منعها بواسطة نظام الرقابة الداخلية " (ATCPA,1983)

صافيناز نجاتي
أثر مدخل المراجعة الثنائية و المراجعة المشتركة على مخاطر المراجعة
واشار المعيار الدولي رقم (٤٠٠) ISA الي ان مخاطر الرقابة هي " المخاطر الناتجة عن
إمكان حدوث تحريف في رصيد حساب ما او في نوع ما من العمليات والذي قد يكون جوهرياً
في حد ذاته ، او اذا اضيف الي غيره من تحريفات في ارصدة حسابات اخرى، او انواع اخري
من العمليات ، مع عدم منع وقوع هذا التحريف او اكتشافه و تصحيحه عن طريق نظام الرقابة
الداخلية و النظام المحاسبي في الوقت المناسب " (حماد، ٢٠٠٤) .

مخاطر الاكتشاف Detection Risk

يعرف المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين مخاطر الاكتشاف بانها " الخطر في ان تؤدي
اجراءات المراجعة بمراقب الحسابات الي نتيجة مؤداها عدم وجود خطأ في احد الارصدة او في
نوع معين من العمليات في الوقت الذي يكون هذا الخطأ موجوداً بالفعل ، ويكون جوهرياً اذا
اجتمع مع اخطاء في ارصدة اخري اوفي انواع اخري من العمليات (AICPA,1983)

اي ان مخاطر الاكتشاف تتمثل في عدم قدرة مراقب الحسابات من خلال اجراءات المراجعة
التي يقوم بها علي اكتشاف خطأ في رصيد حساب او في نوع من العمليات و تعتبر هذه
المخاطر جوهريه اذا اجتمعت مع خطأ في ارصدة حسابات اخري او في انواع اخري من
العمليات

وقد تنتج مخاطر الاكتشاف سواء عند اتباع اسلوب المراجعة الاختبارية او اسلوب المراجعة
التفصيلية، ويتم تحليل مخاطر الاكتشاف الي : مخطر المعاينة و مخاطر عدم المعاينة

مخاطر اعمال العميل Entity's business risk

يتطلب قرار مراقب الحسابات لقبول عميل جديد ضرورة حصول مراقب الحسابات علي
معلومات عن طبيعة اعمال العميل ، و البيئة الاقتصادية التي يعمل فيها . لتحديد المخاطر
المرتبطة باداء مهام عملية المراجعة ، وذلك بهدف تحديد إمكانية قبول العميل ، و طبيعة و
مدي توقيت اختبارات المراجعة ، ويعرف فتيحة (٢٠١٠) مخاطر اعمال العميل بانها

صافيناز نجاتي
أثر مدخل المراجعة الثنائية و المراجعة المشتركة على مخاطر المراجعة
المخاطر الناتجة من احتمال تعرض منشأة العميل لعوامل تؤثر بصورة سلبية علي استمرار
وربحية وسمعة منشأة العميل ،في حين يري (Adam, 2012) أن مخاطر أعمال العميل هي
"المخاطر المرتبطة بعدم قدرة المنشأة على تحقيق أهدافها وتنفيذ إستراتيجيتها نتيجة لبعض
العوامل الداخلية والخارجية" وقد أوضحت دراسة ماجي (٢٠١٤) أن مخاطر اعمال العميل هي
المخاطر المرتبطة باعمال المنشأة ، والتي قد يؤدي تحققها الي وقوع خسائر بالمنشأة ، وبالتالي
يجب علي مراقب الحسابات الحصول علي المعلومات الكافية التي تمكنه من تقييم مدى قدرة
المنشأة علي تحقيق اهدافها ، فكلما كانت المخاطر التي تهدد المنشأة داخلياً او خارجياً مرتفعة
، كلما اثر ذلك بالسلب علي قدرتها علي الاستمرار في النشاط و تحقيق الاريح ، وما قد يترتب
علي ذلك من زيادة درجة المخاطر التي يتعرض لها مراقب الحسابات

مخاطر التقاضي Litigation Risk

يعتبر رأي مراقب الحسابات عن القوائم المالية موضع ثقة جميع الأطراف المعنية بالمنشأة و
يستندون إليه في اتخاذ قراراتهم لذا تعد مخاطر ابداء مراقب الحسابات لراي غير سليم عن
القوائم المالية محل المراجعة (مخاطر مهنة مراقب الحسابات) من اكثر المخاطر التي تهدد
استقرار المهنة

وقد عرفت نشرة معايير المراجعة رقم (٤٧) مخاطر مهنة المراجعة بانه خطر تعرض مهنة
مراقب الحسابات لعدم الاستمرارية او الضرر بسبب ما قد يواجهه من دعاوي قضائية ،أو ما قد
يتعرض له من حملات ودعاية مضادة ،أو أى أحداث أخرى مرتبطة بنشر القوائم المالية التي
تمت مراجعتها و التقرير عنها (AICPA,1983)

كما عرف فتية (٢٠١٠) مخاطر مهنة مراقب الحسابات علي انها "المخاطر الناتجة من
احتمال تحمل مراقب الحسابات لخسارة تتمثل في عدم حصوله علي اعجاب أو الإضرار بالسمعة
بسبب المنازعات القضائية و الاثر السلبي علي ربحية اعماله ، وذلك حتي ولو كان مراقب
الحسابات ملتزماً بالمعايير المهنية "

صافيناز نجاتي
أثر مدخل المراجعة الثنائية و المراجعة المشتركة على مخاطر المراجعة
في ضوء التعريفات السابقة بخلص الباحث الي أن مخاطر مهنة مراقب الحسابات تتمثل في
مخاطر تعرض مراقب الحسابات لخسارة نتيجة الممارسة المهنية و ما قد يترتب ذلك من خسائر
اذا قد يتعرض مراقب الحسابات للمسئولية القانونية بدعوي الاهمال او التقصير ، والاضرار
بسمعة المكتب ، واحتمال فقد العميل و ما قد يترتب علي ذلك من انخفاض اتعاب مكتب
المراجعة حتي ولو كان مراقب الحسابات ملتزماً بالمعايير المهنية.

جوهر الحكم المهني لمراقب الحسابات علي مخاطر المراجعة:-

مع تزايد الضغوط علي مهنة المراجعة في الوقت الحاضر و تزايد مسؤولية مراقب الحسابات
لرفع مستوي الأداء المهني و تحسين جودة العمل الميداني ، وتعظيم الاستفادة من تقرير
المراجعة لدعم وترشيد قرارات مستخدمي القوائم المالية ، أصبح هناك حاجة ماسة إلي ترشيد
الأحكام المهنية لمراقب الحسابات لأغراض الحكم علي مدي عدالة عرض القوائم المالية وذلك
تجنباً لعدم احتوائها علي اخطاء جوهرية غير مكتشفه بعد تنفيذ عملية المراجعة وقد اكدت العديد
من الجامعات العلمية و المنظمات المهنية علي ضرورة ترشيد الاحكام المهنية لمراقب الحسابات
وخاصة ترشيد تلك الاحكام المهنية علي مخاطر المراجعة تدعيماً لثقة المستفيدين من خدمات
مهنة المراجعة

وبعد الحكم المهني غير الموضوعي لمراقب الحسابات عند تقدير مخاطر المراجعة أحد
الأسباب الرئيسية لتدني جودة عملية المراجعة وذلك من وجهة نظر العديد من الاقتصاديين.
وفي ضوء ما سبق تتناول الدراسة في هذا الجزء جوهرالحكم المهني لمراقب الحسابات علي
مخاطر المراجعة وذلك علي النحو التالي :

جوهر الحكم المهني لمراقب الحسابات علي مخاطر المراجعة:-

صافيناز نجاتي أثر مدخل المراجعة الثنائية و المراجعة المشتركة على مخاطر المراجعة
يعتبر مراقب الحسابات وهو بصدد حكمة ورأيه المهني عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية
في بيئة مراجعة تتصف بظروف عدم التأكد الأمر الذي يجعل حكمة المهني مصاحباً لدرجة من
المخاطر تتمثل في إبداء رأي في مهني غير صحيح عن القوائم المالية محل المراجعة وقد
يحدث ذلك بسبب عدم قدرة مراقب الحسابات علي اكتشاف بعض الاخطاء الجوهرية المحتمل
وجودها بالقوائم المالية

وتعتبر المخاطر المصاحبة لعملية المراجعة Audit Risk من اهم العوامل التي يجب علي
مراقب الحسابات مراعاتها عند اختبار الشركات محل المراجعة وكذلك عند تخطيط عمليات
المراجعة و تصميم إجراءاتها و تجميع و تقييم ادلة و قرائن الحكم علي الاحداث و المعاملات و
الارصدة وذلك بهدف إبداء الراي الفني الموضوعي الذي يعرض في تقرير مراقب الحسابات (عبد الفتاح ، ١٩٩٦)

- ويقع علي عاتق مراقب الحسابات ضرورة استخدام حكمة المهني في تقدير مخاطر المراجعة
و مراعاة مجموعة من الضوابط التي من اهمها (قارئ ، ٢٠٠٩)
 - الفهم الكافي للنظام المحاسبي للشركة محل المراجعة
 - الفهم الكافي لبيئة الرقابة المتبعة لتقييم اتجاهات مجلس الادارة و إدراكهم و إجراءاتهم
بالمسبة للرقابة الداخلية علي أنشطة الشركة
 - الاستفسار المستمر حول أدلة الاجراءات و أدلة وصف الوظائف و خرائط التدفق بالشركة
 - الحكم علي ما إذا كانت الرقابة الداخلية مصممة وتعمل بفعالية للتحكم في مخاطر الرقابة.
 - وقد أكد المعيار الدولي ISA No240 علي اهمية تقييم مراقب الحسابات لمخاطر المراجعة
، حيث أشارت الفقرة (٧) ان علي مراقب الحسابات التخطيط لعملية المراجعة تقدير خطورة
كون الاحتيال و الخطأ قد يؤديان الي إحتواء المعلومات المالية علي أخطاء جوهرية ، و
عليه الاستفسار من الادارة عن اي احتيال او خطأ هام تم اكتشافه (IFAC,2008)
- في ضوء عرض مخاطر بيئة المراجعة يمكن للباحث استخلاص أهم الاحكام المهنية
المرتبطة بتقييم هذه المخاطر و ذلك كما يلي :

صافيناز نجاتي

أثر مدخل المراجعة الثنائية و المراجعة المشتركة على مخاطر المراجعة

● فيما يتعلق بمخاطر أعمال العميل : يمكن لمراقب الحسابات في ضوء تقييم مخاطر الاعمال العميل وذلك من خلال التعرف علي طبيعة نشاط المنشأة ، والبيئة القانونية ، وفحص وقياس الاداء المالي للمنشأة ، وأسباب تغيير مراقبي الحسابات ، و مستوى المنافسة و طبيعة الصناعة ، اتخاذ القرار السليم فيما يتعلق بالحكم المهني علي المعلومات التي حصل عليها و تحديد إمكانية قبول أو رفض العميل ، ووضع خطة المراجعة و تحديد توقيت إجراءاتها بما يتمشي مع مستوى الخطر

● وبشأن المخاطر الملازمة ، يقوم مراقب الحسابات بممارسة حكمة المهني فيما يتعلق بتقدير المخاطر الجوهرية لمستوي القوائم المالية عند إعداد خطة المراجعة ، وتحديد مستوي جوهرية المخاطر لكل ارصدة الحسابات و ايضاً لكل المعاملات ، واخيراً تقييم العوامل المؤثرة علي المخاطر الملازمة سواء علي مستوي القوائم المالية او لمجموعة العمليات و الارصدة الي جانب اهمية تقييم اثر تلك العوامل علي احتمال حدوث التعريفات الجوهرية علي مستوي الارصدة والمعاملات حتي يكون التقدير لهذه المخاطر تقديراً سليماً .

● وفيما يتعلق بمخاطر الرقابة ، أشارت دراسة (قارئ ، ٢٠٠٩) الي ارتباط مخاطر الرقابة بمدي واقعية الاحكام المهنية لمراقب الحسابات طالما كانت له القدرة علي تقييم هذا النوع من المخاطر و ذلك من خلال إختبارات الامام و مدي الالتزام بنظام الرقابة الداخلية الخاص بالشركة محل المراجعة

● وعادة يكون تقييم مراقب الحسابات لمخاطر الرقابة بمستوي عالي تدعيماً لرأيه المهني في ظل الاوضاع التالية

● إذا كانت انظمة الرقابة الداخلية غير فعالة

● عدم كفاية التقييم لفعالية أنظمة الرقابة الداخلية

● درجة الفهم لانظمة الرقابة الداخلية

- وينتج عن عملية فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية و إختبارات الالتزام التي يقوم مراقب الحسابات لتقييم مخاطر الرقابة تكوين احكام مهنية بشأنها
 - سلامة و صحة نظام الرقابة الداخلية و اتباع المنشأة لاجراءاته ، وفي هذه الحالة يقوم مراقب الحسابات بأداء عدد محدود من الاختبارات الاساسية للمراجعة لتأييد رايه عن القوائم المالية
 - عدم سلامة وصحة تطبيق النظام و الالتزام بالاجراءات ، وفي هذه الحالة يتعين علي مراقب الحسابات الاستفسار عما اذا كان عدم الالتزام بتطبيق الاجراءات قد يؤدي إلي حدوث أخطاء جوهرية في القوائم المالية ، فإذا تسبب عدم الالتزام باتباع الاجراءات الرقابية في تحريف جوهري في القوائم الماية يجب علي مراقب الحسابات ان يكشف و يزيد عدد الاختبارات الاساسية حتي يمكنه تعويض الضعف في تطبيق النظام
 - ضعف نظام الرقابة الداخلية ، فضلاً عن عدم التزام المنشأة باجراءات او تعليمات الرقابة الواردة بالنظام ، وفي هذه الحالية يجب علي مراقب الحسابات الانسحاب من مهمة المراجعة
 - وفيما يتعلق بتقييم مخاطر الاكتشاف ، اشارت دراسة (لظفي ، ٢٠٠٧) الي أنه يجب علي مراقب الحسابات ان يدرس المستويات التقديرية لمخاطر الرقابة و المخاطر الملازمة عند تحديده لطبيعة و توقيت و مدي اجراءات التحقق اللازمة لتقليل مخاطر الاكتشاف الي اقل مستوي مقبول ، وهذا يتم في إطار الاحكام المهنية لمراقب الحسابات.
- من الاستعراض السابق للأحكام المهنية في المراجعة الخارجية بوجه عام و الأحكام المهنية المتعلقة بتقييم مخاطر المراجعة بشكل خاص يلاحظ الباحث انه بالرغم من اهتمام العديد من المنظمات المهنية و الجهود البحثية بالاحكام المهنية في المراجعة الخارجية و خاصة تلك الأحكام المرتبطة بتقييم مخاطر المراجعة ، و دراسة المحددات التي تؤثر في كفاءة فعالية تلك الأحكام ، إلا انه ظهرت في الآونة الأخيرة العديد من التساؤلات حول نطاق مسئولية مراقب الحسابات و جودة عملية المراجعة ، وعن مدي وفاء مراقب الحسابات بمسئولياتهم ، وأوجه القصور في أداء عملية المراجعة ، والتي أدت إلي أن تكون أهم الفضائح المالية التي حدثت

صافيناز نجاتي أثر مدخل المراجعة الثنائية و المراجعة المشتركة على مخاطر المراجعة مؤخرًا و المتعلقة بانهييار شركة انرون وراءها واحدة من أكبر مكاتب المراجعة علي مستوي العالم ارثر فقد أوضحت دراسة (Saksena.2010) أن السبب الرئيسي لانهييار هذه الشركة العالمية " انرون " و غيرها من الشركات الاخري التي تليت هذه الشركة ، يرجع إلي الحكم المهني الخاطئ لمراقب الحسابات و المتعلق بالتقرير عن و تحديد مستوي مخاطر المراجعة ، وذلك حيث تجاهل مكتب المراجعة الأخذ في الاعتبار وجود بعض العمليات و المعالجات المحاسبية الخاطئة المطبقة من قبل الادارة وذلك عند تقييم المخاطر التي قد تتضمنها القوائم المالية لهذه الشركات ، وقيام مكتب المراجعة بالتأكد علي صدق و عدالة القوائم المالية و ما تتضمنه من معلومات محاسبية علي خلاف الحقيقة .

العلاقة بين تفعيل مدخل المراجعة الخارجية الثنائية والمشاركة وسلامة الحكم المهني على مخاطر المراجعة:-

أولاً:- تحليل العلاقة بين تفعيل مدخل المراجعة الثنائية وسلامة الحكم المهني علي مخاطر المراجعة:-

لقد تطرقت بعض الدراسات لآثار تطبيق المراجعة الثنائية حيث تؤكد دراسة (Alanezi et al,2012) إلي أن تطبيق المراجعة الثنائية خاصة عند الإعتماد علي مكاتب المراجعة الكبيرة قد ساعد علي زيادة إمتثال الشركات محل المراجعة لمتطلبات معايير التقارير المالية الدولية وذلك مقارنة بتطبيق المراجعة المشتركة، وتتمثل الآثار الإيجابية التي تتحقق للشركات محل المراجعة في زيادة الثقة في معلومات الشركات ، ومن ثم حصولها علي مزايا تمويلية مثل الإقتراض بسعر فائدة أقل بالمقارنة بمثيلاتها من الشركات التي تراجع من قبل مراقب الحسابات الواحد أو التي تعتمد علي مراجعين من غير مكاتب المراجعة الكبيرة، وهو ما أكدت عليه دراسة (AI-Hadi et al,2017) عند التطبيق في دول مجلس التعاون الخليجي خاصة في الشركات التي يتكون مجالس إدارتها من أشخاص ذوي صفة سياسية بهذه الدول ، هذا بجانب حصول

صافيناز نجاتي
أثر مدخل المراجعة الثنائية و المراجعة المشتركة على مخاطر المراجعة
الشركات علي تقرير مراجعة في أقل وقت ممكن خاصة عند إتمام المراجعة بواسطة مكاتب
مراجعة كبيرة.

إن تطبيق المراجعة الثنائية من شأنه أن يضمن زيادة إمتثال الشركات محل المراجعة(عميل
المراجعة) لمتطلبات معايير التقارير المالية الدولية وزيادة الثقة في معلومات الشركات المالية
وزيادة الثقة في معلومات الشركات وذلك في حد ذاته يوفر للمراجع الخارجي الفرصة لتقييم درجة
عدم التأكد المرتبطة بالتقديرات ويحدد ما إذا كانت أي من هذه التقديرات المحاسبية للقيمة
العادلة تحتوي علي تقدير عالي لدرجة عدم التأكد يؤدي إلي مخاطر هامة مثل التقديرات
المحاسبية للقيمة العادلة المعتمدة بشكل كبير علي الحكم الشخصي مثل توقيت التدفقات النقدية
المستقبلية المعتمدة علي أحداث غير مؤكدة ستحدث في المستقبل ، التقديرات المحاسبية التي
تشير فيها نتائج عملية المراجعة عن التقديرات المحاسبية المماثلة التي يتم إعدادها في القوائم
المالية للفترة السابقة.

وبذلك نخلص لإشتقاق الفرض الخاص بأن الإعتماد علي المراجعة الثنائية من شأنه أن
يساعد المراجع في تحديد وتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية بل ويمكن المراجع من تقييم إدارة
المنشأة لهذه المخاطر الخاصة بالتحريفات الجوهرية ومدى تخفيضها للمستويات المقبولة.

**ثانياً:- تحليل العلاقة بين تفعيل مدخل المراجعة الخارجية المشتركة وسلامة
الحكم المهني على مخاطر المراجعة:-**

يعد مدخل المراجعة المشتركة من ابرز الاليات التي ظهرت بعد اصدار الورقة الخضراء
وذلك كمدخل للممارسة المهنية لعملية المراجعة و جدير بالذكر ان هذا المدخل موجود بالفعل
في مجال الممارسة المهنية منذ عقود سواء في الدول المتقدمة او الدول النامية ، الا انه بعد
صدور الورقة الخضراء ظهر ذلك المدخل كألية مثيرة للجدل(محمد، ٢٠١٨)

وترى دراسة عزب (٢٠١٥) أن مدخل المراجعة الخارجية المشتركة تساعد في الحد من
ضغوط العميل محل المراجعة والتي من شأنها التأثير علي استقلال مراقب الحسابات ، وذلك

صافيناز نجاتي أثر مدخل المراجعة الثنائية و المراجعة المشتركة على مخاطر المراجعة لأن وجود مراقب حسابات ثان مشترك في أداء عملية المراجعة يعتبر بمثابة الرقيب علي أداء واستقلال مراقب حسابات يسعى جاهداً إلى الحفاظ على سمعته المهنية الطيبة في سوق خدمات المراجعة من أجل الإستمرارية في ظل المنافسة المهنية الشديدة التي قد يوفرها تطبيق مدخل المراجعة الخارجية المشتركة ، وهذا بدوره يساهم في تحسين جودة الحكم المهني المشتركة ، وهذا بدوره يساهم في تحسين جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات وبالتالي تخفيض مخاطر المراجعة..

ويرى (Ittonen and Tronnes) (2015) أن مدخل المراجعة الخارجية المشتركة يساهم في تحسين إستقلالية مراقبي الحسابات بدرجة أعلي من مدخل المراجعة الخارجية الفردية حيث أوضحت الدراسة أن وجود اثنين من مراقبي الحسابات من شأنه أن يساعد في مواجهة المعالجات المحاسبية الخاطئة من قبل العميل محل المراجعة ،بالإضافة إلى قدرة مراقبي الحسابات علي مواجهة ضغط مديري العميل من أجل تسويق رأي مراجعي معين بشأن القوائم المالية العميل ويؤدي ذلك بدوره إلى جودة الحكم المهني لمراقبي الحسابات على مخاطر المراجعة ومن ثم تخفيض مخاطر المراجعة ، وفي نفس السياق أكدت دراسة (متولى ، ٢٠١٣) أن تطبيق مدخل المراجعة المشتركة يلعب دوراً في تحقيق جودة التقارير المالية مع زيادة ثقة تقرير المراجعة وسرعه الاستجابة للآراء المعدلة في التقرير ، وتساهم في الحد من إعادة صياغة القوائم المالية.

وفي نفس السياق أكدت دراسة (متولى ، ٢٠١٣) أن تطبيق مدخل المراجعة المشتركة يلعب دوراً في تحقيق جودة التقارير المالية مع زيادة ثقة تقرير المراجعة وسرعه الاستجابة للآراء المعدلة في التقرير ، وتساهم في الحد من إعادة صياغة القوائم المالية

ووبررت الدراسة ذلك إلى أن تكليف اكثر من مراقب حسابات لأداء عملية المراجعة المشتركة بفحص أنظمة الرقابة الداخلية يساهم في سد ثغرات الرقابة الداخلية واكتشاف الأخطاء المادية ، كما أن التنسيق والتعاون بين فريق المراجعة المشتركة يحقق الفهم الكافي للأمور الجوهرية المرتبطة بمخاطر المراجعة وتحسين إجراءات المراجعة ، وأوضحت الدراسة أيضاً أن كثرة

صافيناز نجاتي
أثر مدخل المراجعة الثنائية و المراجعة المشتركة على مخاطر المراجعة
المشاورات بين فريق المراجعة المشتركة يقلل من احتمال حدوث الأخطاء التي قد تحدث في
القوائم المالية (المخاطر الحتمية الملازمة لبعض البنود محل الفحص).

في ضوء استعراض الدراسات السابقة خلص الباحث وحسب ما نما إلي علم الباحث انه لا
توجد دراسة تناولت بشكل مباشر اثر تفعيل مداخل المراجعة الخارجية علي مخاطر المراجعة
ولكن أشارت الدراسات السابق عرضها بشكل موجز إلي مدي تأثير مدخلي المراجعة الخارجية
المشتركة والثنائية في تحسين جوده الحكم المهني لمراقب الحسابات على مخاطر المراجعة .
وقد قامت هذه الدراسة بتناول العلاقة بين مداخل المراجعة الخارجية ومخاطر المراجعة في
ضوء سلامه الأحكام المهنية لمراقب الحسابات وتقديم دليل من بيئة الممارسة المهنية في
مصر علي ذلك وقد خلص الباحث إلي وجود تأثير ايجابي لتفعيل مداخل المراجعة الخارجية
علي مخاطر المراجعة في ضوء سلامة الاحكام المهنية لمراقب الحسابات وذلك لما توفره تلك
المداخل من موضوعية الحكم المهني لمراقب الحسابات وخاصة في حالة تفعيل كلا من مدخلي
المراجعة الخارجية الثنائية والمشتركة ويرجع ذلك الي ان قيام اثنين من مراقبي الحسابات
بمراجعة اعمال العميل من شأنها ان يدعم من قدرة مراقبي الحسابات علي مواجهة ضغوط
الإدارة التي تمارسها علي مراقبي الحسابات من أجل تحقيق أهدافها ومصالحها الذاتية من
خلال تسويق راي معين لمراقبي الحسابات بشأن القوائم المالية للعميل . وذلك بدوره يساهم في
الحد من تلك الضغوط وبالتالي تحسين درجة استقلاليه مراقبي الحسابات وزيادة الثقة في تقرير
المراجعة وهذا بدوره يعكس جوده الحكم المهني لمراقب الحسابات ومن ثم تخفيض مخاطر
المراجعة.

ويخلص الباحث إلي انه من محددات سلامة الاحكام المهنية علي مخاطر المراجعة استخدام
مداخل المراجعة (مدخل المراجعة الثنائية – مدخل المراجعة المشتركة)

في ضوء ما سبق يمكن للباحث اشتقاق الفرض الثاني بفرعياته

صافيناز نجاتي

أثر مدخل المراجعة الثنائية و المراجعة المشتركة على مخاطر المراجعة

ف٢:تؤثر مداخل المراجعة الخارجية إيجاباً علي سلامة الحكم المهني لمراقب الحسابات علي مخاطر المراجعة ، وينبثق من هذا الفرض البحثي الرئيسي ثلاثة من الفروض الفرعية التالية:

ف١/٢:يؤثر مدخل المراجعة الثنائية إيجاباً علي سلامة الحكم المهني لمراقب الحسابات علي مخاطر المراجعة.

ف٢/٢:يؤثر مدخل المراجعة المشتركة إيجاباً علي سلامة الحكم المهني لمراقب الحسابات علي مخاطر المراجعة.

نتائج البحث:-

- خطر المراجعة حيث يعبر عن احتمالات فشل مراقب الحسابات في اكتشاف الاخطاء الجوهرية مما يترتب عليه ابداء راي غير سليم في القوائم المالية وبناء علي ذلك يعتبر المخاطرة التي تتضمنها عملية المراجعة من العوامل الهامة التي يجب علي مراقب الحسابات ان يأخذها في اعتباره عند قبولة لعملية المراجعة ، وعند تخطيط و تصميم اجراءات المراجعة الملائمة ، وكذلك عند تقييم ادلة المراجعة لتكوين الراي المهني حول القوائم المالية محل مراجعة.

- اتفاق معظم الباحثين علي أن الاحكام المهنية في المراجعة تمثل حالة من حالات اتخاذ القرار يمارس من قبل مراقبي الحسابات اللذين لديهم المعرفة العلمية و الخبرة العملية وذلك في ضوء الحقائق و الظروف ذات الصلة بالموضوع .كما خلص الباحث أيضا إلى أن الأحكام المهنية في المراجعة الخارجية ذات اهمية كبيرة علي حد سواء لكل من الاطراف الخارجية التي تعتمد علي تقارير المراجعة و منشآت المراجعة و مراقبين الحسابات الذين يؤدون أعمال المراجعة و كذلك المنظمات المهنية التي تعنى بالحفاظ علي المهنة و تطورها وفقاً للتطورات المالية و المحاسبية و الاقتصادية ، ووفقاً لزيادة المسؤولية القانونية.

صافيناز نجاتي

أثر مدخل المراجعة الثنائية و المراجعة المشتركة على مخاطر المراجعة

- ان كفاءة و فعالية الاحكام المهنية في المراجعة تتأثر بمجموعة من المحددات ، و تتضمن هذه المحددات ، محددات تتعلق بمراقب الحسابات ، محددات تتعلق بالبيئة التي يعمل فيها مراقب الحسابات ، ومحددات تتعلق بعملية المراجعة .
- أن مخاطر المراجعة تعتبر احد اهم العوامل المؤثرة علي أحكام وقرارات المراجعة ، وعلي جودة الاداء المهني بشكل عام ويجب علي مراقب الحسابات عند قيامه بتقدير و تقييم مخاطر المراجعة الوصول الي أدني مستوي لخطر المراجعة لدعم و ترشيد حكمة المهني و الوصول الي راي مهني غير متحفظ بأن القوائم المالية غير محرفة جوهرياً ، فمراقب الحسابات لا يمكنه إعطاء ضمان بأن القوائم المالية خالية تماماً من الاخطاء و التحريفات الجوهرية و لكن يمكنه في ضوء حكمه المهني إبداء الراي الفني بأن القوائم المالية غير محرفة جوهرياً و يعد هذا اعتراف بوجود خطر للمراجعة و ينبغي علي مراقب الحسابات ان يكون علي إستعداد لقبول هذا الخطر .
- من محددات سلامة الاحكام المهنية علي مخاطر المراجعة استخدام مداخل المراجعة (مدخل المراجعة الثنائية - مدخل المراجعة المشتركة).

التوصيات :-

- يوصى الباحث الباحثين بإجراء مزيد من الدراسات فيما يتعلق بأثر تبني مدخل المراجعة الخارجية الثنائية بالشركات المقيدة بالبورصة المصرية .
- ضرورة قيام الجهات المنظمة لمهنة المراجعة في مصر بإصدار معيار مراجعة يتناول مسؤوليات مراقبي الحسابات القائمين بعمل المراجعة الثنائية ، ووضع إرشادات تضمن وجود مستوى مقبول من التعاون بين مراقبي الحسابات لتحقيق جودة المراجعة المستهدفة.
- ضرورة قيام الجهات المنظمة لمهنة المراجعة في مصر بإصدار معيار مراجعة يتناول مسؤوليات مراقبي الحسابات القائمين بعمل المراجعة المشتركة ، ووضع إرشادات تضمن وجود مستوى مقبول من التعاون بين مراقبي الحسابات لتحقيق جودة المراجعة المستهدفة.

٣/٥ مجالات البحث المقترحة:

يمكن اقتراح عدد من مجالات البحث مستقبلا على النحو التالي:

- أثر تفعيل مدخل المراجعة الثنائية على جودة المراجعة، دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية.
- محددات تفعيل مدخل المراجعة الثنائية ، دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية.
- أثر تفعيل مداخل المراجعة الخارجية على إعادة صياغة القوائم المالية ، دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

المراجع

أولاً المراجع العربية:-

- البيدوي، منصور أحمد وشحاتة شحاتة السيد، ٢٠٠٢-٢٠٠٣، "دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة"، الدار الجامعية، الاسكندرية.
- الصباغ، أحمد عبدالمولى، ٢٠٠٤، دراسة في المراجعة"، جامعة القاهرة، بدون نشر .
- حماد، طارق عبدالعال، ٢٠٠٤، موسوعة معايير المراجعة: شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية"، الجزء الثاني، الدار الجامعية، الاسكندرية.
- شوقي، ماجي عادل، ٢٠١٤، "إطار مقترح لمخاطر بيئة المراجعة المصرية: دراسة تحليلية"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة، جامعة أسيوط.
- عبدالحميد، أحمد أشرف، ٢٠١٤، "المراجعة المشتركة كأداة لزيادة المراجعة: دراسة ميدانية"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد الرابع: ص ص ١٦٥-٢١٩
- عبدالفتاح، محمد، ١٩٩٦، "قياس وضبط مخاطر المراجعة - إطار مقترح"، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة القاهرة.

صافيناز نجاتي
فتحية، محمد محمد محمد، ٢٠١٠، "أثر خطر الارتباط علي أحكام مراقب الحسابات بشأن قبول التكاليف وتحديد الأتعاب وتخطيط أعمال المراجعة مع دراسة تجريبية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية.

قارئ، إيمان عبدالحى، ٢٠٠٩، ترشيد الأحكام المهنية لمراقب الحسابات عن التقديرات المحاسبية بالقوائم المالية: دراسة تطبيقية في الشركات المساهمة السعودية"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس.

لطفى، أمين السيد أحمد، ٢٠٠٧، "تحسين دقة أحكام المراجعين لأعراض تقييم مخاطر وجود الغش في التقارير المالية باستخدام وسائل دعم القرار: دراسة اختيارية"، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بني سويف، العدد الأول: ص ص ٧-٢٩.

متولي، أحمد زكي، ٢٠١٣، "قياس أثر تطبيق المراجعة المشتركة (أسعار الأسهم"، دليل من البورصة المصرية، مجلة البحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، العدد الرابع، المجلد الثاني، ص ص ٤٠٣-٤٥٩.

محمد، أحمد سليم، ٢٠١٨، "علاقة المراجعة المشتركة والمراجعة المزدوجة بجودة الأرباح: دراسة تطبيقية"، مجلة الفكر المحاسبى، جامعة عين شمس، السنة الثانية والعشرون، العدد الأول، الجزء الثاني: ص ص ٨٦٩-٩٠٣.

محمود، محمود عرابي عزب، ٢٠١٧، "دراسة أثر المراجعة المشتركة علي جودة وتكاليف عملية المراجعة"، رسالة ماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة القاهرة.

ثانياً: المراجع الأجنبية:-

- Adam M., Vitalis, 2012. Business Risk and Audit RiSK: An Integrated Model with Experimental Boundary Test. Doctor of Philosophy, University of Wisconsin Madison, pp. 1 - 129.
- AICPA,1983.,Statement No 47: Audit Risk and Matetiality in Conducting an Audit , New York
- Alanezi,F, M. Alfarylh, E. Alrashaid, and S. Albolushi. 2012. Dual/ Joint auditors and the level of compliance with internationals financial reporting Standards (IFAS- required disclosure), the case of financial institutions in Kuwait Journal of Economic and Administrative Sciences 28 (2): 109e129.

- صافيناز نجاتي
أثر مدخل المراجعة التثائية و المراجعة المشتركة على مخاطر المراجعة
- Al-Hadi, A., Habib, A., Al-Yahyaee, K., & Eulaiwi, B. (2017). Joint audit, political connections and cost of debt capital. *International Journal of Auditing*, 21(3), 249-270.
- American Institute of Certified public Accountants (AICAA). 1972. Responsibilities an Functions of the independent 'Auditor. Statement on Auditing Standard No. 1 . (AICPA)
- IfAC. Handbook of International Auditing, Assurance and Ethics pronouncements 2006, 2008.
- Ittonen, K., and P. Tronnes. 2015. Benefits and Costs of appointing joint audit engagement partners. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 34(3): 23-46 .
- Saksena,p.n.2010. Four Tools (Under the umbrella of Continuous Improvement) to Help Auditors Prevent /Detect frauds.The Journal of American Academy of Business,Cambridge15(2):28-36.
- wang, Meixin., 2014. An assessment of dual audit effect and Contagious effect on the audit quality of non. Big N CPA firms for chinse Companies in different markets. Master's thesis Lingnan University, Hong Kong.
- Xing Main, 2010. Study on the Avoidance Measu of the Audit Risk of project Item. *Asian Social science*, 6(3): PP. 49