

دور المراجعة المشتركة في الحد من اساليب تمهيد الدخل – دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة الخارجية بولاية الخرطوم

The role of joint auditing in reducing income smoothing methods - a field study on a sample of external audit offices in the state of Khartoum

أسعد مبارك حسين موسى*

جامعة النيلين -السودان-

Portaccasaad55@gmail.com

تاريخ النشر: 2021/12/ 31

تاريخ القبول: 2021/10/ 24

تاريخ الاستلام: 2021/09/ 04

الملخص:

هدفت الدراسة للتعرف على مفهوم وأهداف وأنواع المراجعة المشتركة، والوقوف على مفهوم وأهداف وممارسات تمهيد الدخل، ودراسة دور المراجعة المشتركة في الحد من ممارسات تمهيد الدخل في الإيرادات، ودراسة دور المراجعة المشتركة في الحد من ممارسات تمهيد الدخل في المصروفات.

توصلت الدراسة الى ان تطبيق المراجعة المشتركة يؤدي الحد من اساليب تمهيد الدخل في الإيرادات والمصروفات وبالتالي زيادة موثوقية التقارير المالية.

الكلمات المفتاحية: المراجعة المشتركة، تمهيد الدخل ، المراجعة الخارجية

تصنيف JEL: M40 ;M41 ; M42

Abstract :

The study aimed at identifying the concept, objective and types of joint audit in addition to identifying the concept and objective of earning management practices. Furthermore Study the role of joint audit in reducing earning management Practices in revenues and expenses.

The study found that conducting joint audit leads to mitigate earning management practices in revenues and expenses, thus increase the reliance of financial reports.

Keywords: joint auditing , income smoothing , external audit

JEL classification codes: M40 ;M41 ; M42

المقدمة

ظهر مفهوم المراجعة المشتركة في اطار توحيد جهود وخبرات اكثر من مكتب مراجعة حيث يتم تنفيذ اجراءات المراجعة بشكل مشترك ومتوازن، وأصدرا تقرير واحد بجهد مشترك بهدف تحسين جودة المراجعة الخارجية. وكما سمحت المبادئ والمعايير المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً باستخدام بدائل قياس وتقويم محاسبي متعددة لكثير من البنود والعناصر التي تؤثر على القوائم المالية. وبالتالي يتيح مجال الاختيار قيام الإدارة باختيار الطرق والسياسات المحاسبية وفقاً لأهدافها الشخصية على حساب صدق التعبير عن نتائج الاحداث والعمليات والظروف المتعلقة بالشركة.

1. مشكلة الدراسة:

تتمثل مشكلة الدراسة في تحديد اشتراك أكثر من مراجع خارجي في القيام بعملية المراجعة واثره في الحد من ممارسات تمهيد الدخل التي تقوم بها بعض ادارات شركات المساهمة بهدف تحقيق مصالحها الذاتية.

يمكن صياغة مشكلة الدراسة في الأسئلة الآتية:

❖ هل توجد علاقة بين المراجعة المشتركة وممارسات تمهيد الدخل في الإيرادات؟

❖ هل توجد علاقة بين المراجعة المشتركة وممارسات تمهيد الدخل في المصروفات؟

2. أهداف الدراسة

تسعى الدراسة الى تحقيق الاهداف الآتية:

❖ التعرف على مفهوم وأهداف وأنواع المراجعة المشتركة.

❖ دراسة دور المراجعة المشتركة في الحد من ممارسات تمهيد الدخل في الإيرادات.

❖ دراسة دور المراجعة المشتركة في الحد من ممارسات تمهيد الدخل في المصروفات.

3. فرضيات الدراسة

تسعى الدراسة الى اختبار صحة الفرضيات الآتية:

❖ توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين المراجعة المشتركة وممارسات تمهيد الدخل في الإيرادات.

❖ توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين المراجعة المشتركة وممارسات تمهيد الدخل في المصروفات

4. منهجية الدراسة

أتبعت الدراسة المنهج الاستنباطي في صياغة مشكلة وفرضيات ومحاور الدراسة، والمنهج الاستقرائي في اختبار فرضيات الدراسة، والمنهج الوصفي التحليلي في الدراسة الميدانية، والمنهج التاريخي في تتبع الدراسات السابقة ذات الصلة. وتم استخدام الإستبانة في جمع البيانات الأولية على عينة من مكاتب المراجعة الخارجية بولاية الخرطوم في عام 2020م

I- الإطار النظري

1.المراجعة المشتركة

في عام 2011م أوردت المفوضية الاوربية استجابة الأطراف المختلفة بشأن مقترح اشتراك اثنين من المراجعين في عمليات مراجعة مشتركة، وقامت عدة دول بتطبيقها حيث جعلت جنوب أفريقيا المراجعة المشتركة إلزامية بالنسبة لقطاع الخدمات المالية كالبنوك وإختيارية لباقي الشركات، وكما تعتبر دولة السويد المراجعة المشتركة إلزامية للشركات الكبرى والشركات التي تعمل في نشاطي البنوك وشركات التأمين حيث تقوم الشركة باختيار أحد المراجعين وتقوم هيئة الرقابة المالية باختيار المراجع الآخر، وكما يتبع هذا النهج في الولايات المتحدة والمملكة المتحدة والهند وسويسرا والدنمارك حيث تكون المراجعة المشتركة إلزامية للشركات المسجلة بسوق المال بهدف معالجة نقص الثقة في اسواق المال وفي مهنة المراجعة خاصة بعد الأزمة المالية. (عبدالحميد، 2014، ص 168)

عرفت المراجعة المشتركة بأنها "قيام مراجعين اثنين بمراجعة حسابات ذات المنشأة، بحيث يصدران تقرير مراجعة مشتركة يوقعان عليه جميعاً، ويتحملان بموجبه المسؤولية بشكل مشترك، غالباً ما يقومان بالتخطيط المشترك لعملية المراجعة مع توزيع مهام العمل الميداني فيما بينهما. (الجبر والسعدون، 2015م، ص285)

كما عرفت ايضاً بأنها "قيام شركتين أو أكثر من شركات المراجعة المنفصلة والمستقلة بعملية المراجعة، القيام بمراجعة القوائم المالية لعميل المراجعة واحد، حيث يتم تخطيط عملية المراجعة بشكل مشترك وتقسيم إجراءات اعمال المراجعة بينهما بما يضمن عدم تكرار مهام المراجعة مع اصدار تقرير مراجعة بشكل تضامني للمسئولية"(مندور، 2016م، ص1133).

مما سبق يستنج الباحث بأن مفهوم المراجعة المشتركة هو قيام شركتين أو أكثر من شركات المراجعة بمراجعة القوائم المالية لعميل واحد، حيث يتم توحيد الفكر والجهد بين المراجعين المكلفين بعملية المراجعة، وتكون لهم مسئولية تضامنية عن التقرير النهائي لعملية المراجعة.

تهدف المراجعة المشتركة في استخدام نقاط القوة المحددة وخبرة أعضاء الفريق، وتقديم تقرير مراجعة مشترك بجهد مشترك مع تحمل مسئولية مشتركة، والحصول على التأكيد المعقول حول القوائم المالية و خلؤها من التحريف المادي، وتعزيز استقلالية المراجع الخارجي.(ابوجبل، 2016م، ص 126).

تنقسم المراجعة المشتركة إلى المراجعة المشتركة الإلزامية ويتم فيها إلزام الشركة باشتراك اثنين أو أكثر من المراجعين الخارجيين بمراجعة قوائمها المالية، ويتم تطبيقها في القطاعات شديدة الحساسية والتأثير على الاقتصاد وبالتالي تخضع لرقابة مباشرة من مؤسسات الدولة كالبنك المركزي،

والمراجعة المشتركة الاختيارية ويقصد بها أن تطبيق الشركة لها طوعية وباختيارها، وتسمح القوانين بإمكانية اعتماد الشركات على المراجعة المشتركة خاصة الشركات المساهمة، ويكون الهدف عادة هو دعم الثقة في التقارير و للتغلب علي مشكلة ضخامة أعمال وتعدد فروع الشركة محل المراجعة (محمد، 2018م، ص 875).

من ايجابيات تطبيق المراجعة المشتركة تعزيز استقلالية المراجعين في التعبير عن رأيها أمام الإدارة أكبر منه في حالة وجود رأي مراجع واحد، والتأكيد من خلو القوائم المالية من التحريفات، وتجنب الآثار السلبية المحتملة من تغير مراجع الخارجي والمتمثلة في فقد خبرة ومعرفة مراجع الخارجي بطبيعة أعمال الشركة والصناعة التي تنتمي إليها، وأن التقرير الصادر عن عملية المراجعة المشتركة يكون أفضل وأقوى حيث أنه يصدر عن مجموع خبرات ومهارات فنية ومالية مشتركة. (جبر، 2017م، ص 402). كما تساهم في تعزيز جودة المراجعة من خلال اشتراك أكثر من مكتب مراجعة معاً يتبادلون الخبرات فيما بينهم، وتعزيز الشك المهني في عملية المراجعة على ضوء مراقبة كل من اطراف المراجعة للطرف الآخر (حسب الله، 2011م من ص 16).

هناك بعض المعوقات التي قد تحول دون تطبيق مدخل المراجعة المشتركة منها ظهور مشكلة اعتماد أحد مراجعي الحسابات على الجهود المبذولة من قبل المراجعين الآخرين مما يؤثر سلباً على جودة المراجعة. وكما أن ظروف المنافسة الشرسة بين مكاتب المراجعة يجعل من الصعب التعاون وتبادل الآراء والمعلومات بين المراجعين وصعوبة التوصل إلى رأي واحد لكتابة التقرير النهائي لعملية المراجعة، وزيادة تكاليف المراجعة (الشعباني، 2017م، ص 1168).

2. تمهيد الدخل

عرف تمهيد الدخل بأنه "تسويه مقصودة للدخل المعلن بهدف الوصول الى المستوى أو الاتجاه المرغوب، ويعبر عن رغبة الإدارة في تقليل الانحرافات غير الطبيعية في الدخل الى الحد الممكن أو المسموح به في ظل مبادئ المحاسبة والإدارة المرغوبة (شخاترة، 2012م، ص 3). وعرف أيضاً بأنه "خفض التذبذبات في الربحية الفعلية حول رقم معين للربح (الربح المتوقع) تعتقد الإدارة أنه الربح العادي للمنشأة" (فرج، 2009م، ص 286). أو هو "أحد أشكال تدخل الإدارة في عملية القياس والإفصاح المحاسبي لما له من تأثير في تقييم مستخدمي القوائم المالية والمعلومات المحاسبية، وفي دقة النتائج وبالذات قدرتها التمثيلية في اتخاذ القرارات مادام نابعاً من تدخل إداري مقصود" (صيام، 2009م، ص 163) أو هو "تقليل حدة التفاوت والتقلبات في أرقام الدخل الخاصة بالفترات المحاسبية المختلفة، أي التحكم المتعمد بالتخفيض أو الزيادة في الأرباح المنشورة لتصبح في مستوى

معين يعتبر حالياً المستوي العادي للأرباح وذلك محاولة من الإدارة لتقليل التباين (الاختلاف) غير العادي في الأرباح إلي الحد الذي تسمح به المعايير المحاسبية المتعارف عليها والمبادئ السليمة للإدارة" (عيسى واستامبولي، 2019م، ص364).

يلاحظ الباحث ان التعريفات السابقة اتفقت على ان تمهيد الدخل هو تدخل الادارة لتقليل التقلبات والتفاوت غير المفضل في الدخل لتحقيق الأهداف الخاصة بها وكسب ثقة المستثمرين. من أهداف تمهيد الدخل دعم الثقة لدى المساهمين باعتبارهم أصحاب المصلحة الرئيسية في المنشأة من خلال المحافظة على مستوى أسعار الأسهم، ودعم موقف الشركة التفاوضي في عمليات الاقتراض. (فريجات، 2016م، ص124)

هناك عدة أنواع مختلفة من عملية تمهيد الدخل منها التمهيد الطبيعي للدخل وهو الذي ينتج عن العمليات والأنشطة العادية لمنظمة الأعمال لتوليد الأرباح دون تدخل الإدارة. وبمعني آخر فهي تعبر عن طريقة التمهيد التي تتم بشكل طبيعي، وهي الناتجة عن العملية الطبيعية لتوليد الأرباح في الشركة دون وجود أي تأثير غير طبيعي فيها. (الخورى وشخاترة، 2014م، ص 572). النوع الثاني وهو التمهيد المتعمد للدخل (التمهيد الوهمي) ويتضمن عدة أشكال وهو يركز علي القرارات التشغيلية ذات العلاقة بالأحداث الاقتصادية التي تتخذها الإدارة للمناورة بإيرادات ومصروفات الفترة بقصد إحداث التأثير المطلوب علي الدخل المعلن، فيتم تنفيذ معاملة أو لا يتم تنفيذها اعتماداً علي تأثيرها في تمهيد الدخل. إن هذا يعني ضمناً بأن التمهيد الحقيقي يتمثل بتوقيت حصول الأحداث والمعاملات الفعلية تبعاً لتأثيرها في تمهيد الدخل وكما هو الحال مع تأخير وتقديم المبيعات في نهاية الفترة. (العبدالله والحسناوى، 2006م، ص 35)، أما التمهيد المحاسبي للدخل فهو لا يؤثر بشكل مباشر على التدفقات النقدية وإنما على بعض الأرقام المحاسبية فهو عملية نقل للبنود أو العناصر المكونة للقوائم المالية أو تغيير في الطرق المحاسبية المتبعة (العبدالله وآخرون، 2007م، ص5). بينما التمهيد التصنيفي للدخل يتحقق من خلال التصنيف الداخلي لعناصر قائمة الدخل أو من خلال التوزيع الزمني للأحداث المختلفة للوحدة الاقتصادية باستخدام التوقيتات المخططة. (كالبحث والتطوير والصيانة والإعلان وبرامج التدريب)، أو من خلال التوزيع الزمني للأحداث (رسملة أو إطفاء مصاريف البحث والتطوير) أو من خلال تصنيف فقرات كشف الدخل (تصنيف بعض بنود المكاسب والخسائر كفقرات اعتيادية أو غير اعتيادية) (الشمري، 2016م، ص ص 17-18)

II-الدراسات السابقة

هنالك العديد من الدراسات التي تناولت موضوع الدراسة منها:

1.دراسة: رويشد، 2016،

دور المراجعة المشتركة في الحد من اساليب تمهيد الدخل – دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة الخارجية بولاية الخرطوم

تناولت الدراسة اثر استخدام مدخل المراجعة المشتركة علي جودة اتعاب المراجعة، هدفت الدراسة إلى إعادة الثقة في تقارير المراجعة، وتوصلت الدراسة الى وجود تأثير إيجابي للمراجعة المشتركة على تحسين جودة عملية المراجعة، وهنالك تأثير سلبي لممارسة مهمة المراجعة المشتركة على تكاليف عملية المراجعة التي يحصل عليها المراجعين الخارجيين.

2.دراسة: عبدالرحيم، 2017

تناولت الدراسة دور المراجعة المشتركة في تقليل فجوة التوقعات، هدفت الدراسة للتعرف على طبيعة المراجعة المشتركة ومدخل استخدامها، والتعرف على دور المراجعة المشتركة في تضيق فجوة الأداء، بيان دور المراجعة المشتركة في تضيق فجوة الالتزام، توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها وجود دور للمراجعة المشتركة في تقليل فجوة الاداء في المراجعة في مكاتب المراجعة في السودان، وكما لها دور في تقليل فجوة المسئولية في المراجعة وفجوة الأداء في المراجعة .

3.دراسة: عبدالقوى، 2018

تناولت الدراسة اثر المراجعة المشتركة علي تقرير المراجع الخارجي ، وهدفت الدراسة إلى تحليل أثر المراجعة المشتركة للشركات المدرجة في البورصة المصرية ، دراسة وتحليل تقرير المراجعة ومساعي تطويره ، وتحديد الاطراف المهتمة بعملية المراجعة واحتياجاتهم وفجوة توقعاتهم ، وتوصلت الدراسة إلى أن مدخل المراجعة المشتركة يؤدي إلى تقارير مراجعة أكثر تحفظا مقارنة بمدخل المراجعة الفردية، وعدم وجود اختلافات جوهرية بين آراء المراجعين ومستخدمي التقارير المالية حول أهمية تطبيق المراجعة المشتركة تجاه تحسين عملية المراجعة وتعزيز قيمة تقرير المراجعة.

4.دراسة: قريط واخرون، 2018

هدفت الدراسة إلى التعرف على أسلوب التدقيق المشترك للبيانات المالية والمراحل التي يجب القيام بها لإنجاز عملية التدقيق باستخدام المعاينة الاحصائية. وتوصلت الدراسة الى وجود دور للتدقيق المشترك في رفع كفاءة استخدام معاينة الصفات في تدقيق الحسابات و خاصة تقييم نتائج الاختبار بشكل مشترك، وتخفيض مخاطر استخدام المعاينة الاحصائية في تدقي الحسابات و خاصة عند تقسيم أعمال المراجعة بين مدقي الحسابات المشتركة على أساس دورات التدقيق المعمول بها أو وظائف الشركات.

5.دراسة عمر واخرون، 2019

هدفت الدراسة إلى قياس أثر المراجعة المشتركة في تقرير المراجع الخارجي بيئة الأعمال السودانية، وتوصلت الدراسة الى وجود تأثير إيجابي للمراجعة المشتركة في تقرير المراجع الخارجي بيئة

الأعمال السودانية، وذلك في كلٍ من متطلب توزيع مهام المراجعة المشتركة وتخطيط عملية المراجعة المشتركة وتقرير المراجعة المشتركة.

6.دراسة: إبراهيم ويعقوب، 2020

هدفت الدراسة إلى بيان مدى تأثير التدقيق المشترك على استقلالية مدقق الحسابات. وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة ايجابية بين اداء عملية التدقيق وفق اسلوب التدقيق المشترك واستقلالية مدقق الحسابات، مما يشجع على اعتماد هذا النوع من التدقيق كوسيلة لتحسين الاستقلالية وتعزيز ثقة الاطراف المستفيدة في مهنة التدقيق.

يرى الباحث ان الدراسات السابقة تناولت موضوع المراجعة المشتركة من حيث أثرها على فجوة التوقعات أو تقرير المراجعة أو مخاطر المراجعة أو استقلالية المراجع الخارجي، بينما تميزت هذه الدراسة بأنها تناولت المراجعة المشتركة من حيث علاقتها مع ممارسات تمهيد الدخل.

III-الدراسة الميدانية

1.مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من مكاتب المراجعة الخارجية بمدينة الخرطوم.

وتمَّ اختيار مفردات عينة الدراسة بطريقة العينة العشوائية، حيث تم توزيع عدد (40) استبانة وتم استرجاع (40) إستبانة سليمة، حيث بلغ معدل الاستجابة 100% من الاستبيانات الموزعة وأن 0% من الاستبيانات لم يتم إعادتها، وهذا المعدل جيد جداً.

2.الأسلوب الإحصائي المستخدم: تم استخدام برنامج الحزم الإحصائية (SPSS) للحصول على النتائج وذلك باستخدام الانحدار الخطي البسيط لمعرفة تأثير المتغيرات المستقلة علي المتغير التابع كما تم استخدام معامل الفا كرونباخ لاختبار الثبات الإحصائي.

3.اختبار الثبات والصدق: يقصد بثبات الاختبار أن يعطي المقياس نفس النتائج إذا ما استخدم أكثر من مرة واحدة تحت ظروف مماثلة، أما الصدق فهو مقياس يستخدم لمعرفة درجة صدق المبحوثين من خلال إجاباتهم على مقياس معين، وتم استخدام معامل ألفا كرونباخ لكل المحاور التي يتضمنها هذا الاستبيان، والجدول التالي يوضح نتائج هذا الإجراء:

جدول رقم (01) نتائج اختبار ألفا كرونباخ لعبارات فرضيات الدراسة

بيان	قيمة الفأ كرونباخ
الاستبيان الكلي	0.963
الفرضيات الدراسة	0.990

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبيان، 2020 م .

دور المراجعة المشتركة في الحد من اساليب تمهيد الدخل – دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة الخارجية بولاية الخرطوم

توضح نتائج اختبار الثبات أن قيم الفا كرونباخ لجميع فرضيات الدراسة اكبر من (90%) وتعني هذه القيم توافر درجة عالية جدا" من الثبات الداخلي لجميع فرضيات الاستبانة سواء كان ذلك لكل فرضية على حدا أو على مستوى جميع فرضيات الاستبانة حيث بلغت قيمة الفا كرونباخ للمقياس الكلي 0.963 هو ثبات مرتفع ومن ثم يمكن القول بان المقاييس التي اعتمدت عليها الدراسة تتمتع بالثبات الداخلي لعباراتها مما يمكننا من الاعتماد على هذه الإجابات في تحليل نتائج الدراسة .

4. اختبار الفرضيات

1.4. اختبار الفرضية الأولى: تنص الفرضية الأولى من فرضيات الدراسة على الآتي:

"توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة المشتركة والحد من ممارسات تمهيد الدخل الخاصة بالاعتراف بالإيرادات".

هدف وضع هذه الفرضية إلى بيان أثر المراجعة المشتركة علي ممارسات تمهيد الدخل الخاصة بالاعتراف بالإيرادات، وللتحقق من صحة هذه الفرضية سيتم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن المراجعة المشتركة كمتغير مستقل (x)، وممارسات تمهيد الدخل الخاصة بالاعتراف بالإيرادات (y₁) كمتغير تابع وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (02): نتائج تحليل الإنحدار الخطي البسيط على عبارات الفرضية الأولى

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	أختبار (t)	معاملات الإنحدار	
معنوية	0.003	3.227	0.601	$\hat{\beta}_0$
معنوية	0.000	22.178	0.884	$\hat{\beta}_1$
			0.972	معامل الارتباط (R)
			0.944	معامل التحديد (R ²)
		النموذج معنوي	491.848	إختبار (F)
$Y_1 = 0.601 + 0.884X$				

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2020م

ويمكن تفسير نتائج الجدول أعلاه كالآتي:

❖ أظهرت نتائج التقدير وجود إرتباط طردي قوي بين المراجعة المشتركة كمتغير مستقل، وممارسات تمهيد الدخل الخاصة بالاعتراف بالإيرادات كمتغير تابع حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.972).

❖ بلغت قيمة معامل التحديد (0.944)، وهذه القيمة تدل على المراجعة المشتركة كمتغير مستقل يؤثر بـ(94%) علي الحد من ممارسات تمهيد الدخل الخاصة بالاعتراف بالإيرادات (المتغير التابع).

❖ نموذج الإنحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة إختبار (F) (491.848) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).

❖ 0.601: متوسط ممارسات تمهيد الدخل الخاصة بالاعتراف بالإيرادات عندما تكون المراجعة المشتركة يساوي صفراً.

❖ 0.884: وتعني زيادة المراجعة المشتركة وحدة واحدة يزيد من الحد من ممارسات تمهيد الدخل الخاصة بالاعتراف بالإيرادات بـ88.4%.

مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الأولى والتي نصت على أن: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة المشتركة والحد من ممارسات تمهيد الدخل الخاصة بالاعتراف بالإيرادات" قد تحققت.

2.4. إختبار الفرضية الثانية: تنص الفرضية الثانية من فرضيات الدراسة على الآتي:

"توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة المشتركة والحد من ممارسات تمهيد الدخل الخاصة بالاعتراف بالمصروفات".

هدف وضع هذه الفرضية إلى بيان أثر المراجعة المشتركة علي ممارسات تمهيد الدخل الخاصة بالاعتراف بالمصروفات، وللتحقق من صحة هذه الفرضية سيتم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن المراجعة المشتركة كمتغير مستقل (x)، وممارسات تمهيد الدخل الخاصة بالاعتراف بالمصروفات (y_2) كمتغير تابع وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (04) : نتائج تحليل الإنحدار الخطي البسيط على عبارات الفرضية الثانية

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	أختبار (t)	معاملات الإنحدار	
غير معنوية	0.265	1.136	0.397	$\hat{\beta}_0$
معنوية	0.000	12.197	0.912	$\hat{\beta}_1$
			0.915	معامل الارتباط (R)
			0.837	معامل التحديد (R^2)
			148.774	إختبار (F)
$Y_2 = 0.397 + 0.912X$				

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2020

ويمكن تفسير نتائج الجدول أعلاه كالآتي:

❖ أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين المراجعة المشتركة كمتغير مستقل، وممارسات تمهيد الدخل الخاصة بالاعتراف بالمصروفات كمتغير تابع حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.915).

- ❖ بلغت قيمة معامل التحديد (0.837)، وهذه القيمة تدل على المراجعة المشتركة كمتغير مستقل يؤثر بـ(83%) علي الحد من ممارسات تمهيد الدخل الخاصة بالاعتراف بالمصروفات (المتغير التابع).
- ❖ نموذج الإنحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة إختبار (A) (148.774) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).
- ❖ 0.397: متوسط ممارسات تمهيد الدخل الخاصة بالاعتراف بالمصروفات عندما تكون المراجعة المشتركة يساوي صفرًا.
- ❖ 0.912: وتعني زيادة المراجعة المشتركة وحدة واحدة يزيد من الحد من ممارسات تمهيد الدخل الخاصة بالاعتراف بالمصروفات بـ91.2%.
- مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الثانية والتي نصت على أن: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة المشتركة والحد من ممارسات تمهيد الدخل الخاصة بالاعتراف بالمصروفات" قد تحققت.

IV - الخاتمة

1. نتائج الدراسة

من خلال الدراسة توصل الباحث الى النتائج الآتية:

- ❖ المراجعة المشتركة هي قيام شركتين أو أكثر من شركات المراجعة بمراجعة القوائم المالية لعميل واحد، حيث يتم توحيد الفكر والجهد بين المراجعين المكلفين بعملية المراجعة، وتكون لهم مسئولية تضامنية عن التقرير النهائي لعملية المراجعة.
- ❖ تمهيد الدخل هو تدخل الادارة لتقليل التقلبات والتفاوت غير المفضل في الدخل لتحقيق الأهداف الخاصة بها وكسب ثقة المستثمرين
- ❖ تطبيق المراجعة المشتركة يؤدي الحد من اساليب تمهيد الدخل في الإيرادات والمصروفات وبالتالي زيادة موثوقية التقارير المالية.

2. التوصيات

بناء على نتائج الدراسة يوصى الباحث بالآتي:

- ❖ نشر الوعي بين المراجعين بأهمية المراجعة المشتركة والإستفادة المتبادلة من الخبرات والمهارات.
- ❖ اهتمام مجلس تنظيم مهنة المحاسبة بتدريب المراجعين الخارجيين على التعاون المشترك خاصة في الشركات ذات الحجم الكبير والأنشطة المتعددة لضمان جودة المراجعة.

❖ إجراء مزيد من الدراسات عن اثر استخدام المراجعة المشتركة في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي في ظل التجارة الإلكترونية.

V- مصادر الدراسة

❖ أبوبكر شداد حامد عبد القوي،(2018)، اثر المراجعة المشتركة علي تقرير المراجع الخارجي- دراسة تحليلية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد الثامن.

❖ ادم محمد احمد عمر ومحمد اسحق وعمر السر، (2019)، أثر المراجعة المشتركة في تقرير المراجع الخارجي بيئة الاعمال السودانية دراسة ميدانية، المجلة العالمية للاقتصاد والإدارة، المجلد السادس، العدد الثاني.

❖ أحمد سليم محمد، (2018)، علاقة المراجعة المشتركة و المراجعة المزدوجة بجودة الارباح :دراسة تطبيقية ،مجلة الفكر المحاسبي ، المجلد22،العدد الأول، جامعة عين شمس، كلية التجارة.

❖ أحمد شرف عبد الحميد، (2014)، المراجعة المشتركة كأداة لزيادة جودة المراجعة، مجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد 38،العدد الرابع، جامعة المنصورة ،كلية التجارة.

❖ جبر غريب جبر، (2017)، قياس أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على جودة المراجعة :دليل من البورصة المصرية، مجلة البحوث المحاسبية ،العدد(13)، جامعة طنطا ،كلية التجارة.

❖ رياض جاسم محمد العبدالله، (2006)، العوامل المؤثرة في عملية تمهيد الدخل – دراسة ميدانية علي الشركات المساهمة الصناعية العراقية، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد التاسع، العدد الأول.

❖ رياض جاسم محمد العبدالله، (2007)، الوسائل والدوافع المؤثرة في سياسة تمهيد الدخل – دراسة ميدانية على الشركات الصناعية الاردنية المدرجة في بورصة عمان: المجلة العربية للمحاسبة، المجلد العاشر، العدد الأول.

❖ سمر عيسى واسيا استامبولي، (2019)، أثر الزام الشركات بتبنى معايير التقرير المالي الدولية على تمهيد الدخل- دراسة مسحية على عينة من الشركات المدرجة في الأسواق المالية العربية، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية - سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 41، العدد الأول.

- ❖ سبي السيد حسن فرج، (2009)، خطر ممارسات المحاسبة الإبداعية وإخفاقات المراجعة في مواجهته، مجلة البحوث المالية والتجارية، العدد الثاني، جامعة قناة السويس، كلية التجارة ببورسعيد.
- ❖ عبير فائز الخورى و محمد زياد شخاترة، (2014)، مدى استخدام ممارسات تمهيد الدخل في قطاع الخدمات الأردني، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد العاشر، العدد 4.
- ❖ عصام قريط و عدنان حميدان وهاشم صافي، (2018)، دور التدقيق المشترك في رفع كفاءة استخدام المعاينات الإحصائية في تدقيق الحسابات دراسة ميدانية على بيئة الأعمال السورية، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 40، العدد الأول.
- ❖ عمار خليل إبراهيم وفيحاء عبدالله يعقوب، (2020)، التدقيق المشترك وتأثيره في تعزيز استقلالية مدقق الحسابات، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الثاني والستون.
- ❖ محمد إبراهيم مندور (2016)، اثر التفعيل الاختياري لمدخل المراجعة المشتركة على ممارسات إدارة الارباح، القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي، العدد الثاني.
- ❖ محمد احمد فريجات، (2016)، أثر تمهيد الدخل على العوائد السوقية لأسهم الشركات المدرجة في السوق المالية السعودية (تداول)، المجلة العربية للإدارة، المجلد 36، العدد الثاني.
- ❖ محمد إبراهيم الجاك حسب الله، (2011)، دور المراجع الخارجي والمنظمات المهنية في الحد من فجوة التوقعات في تقرير المراجعة لدعم مصداقية التقارير المالية، المجلة العلمية لبحوث، العدد الثالث، جامعة حلوان، كلية التجارة وإدارة الأعمال.
- ❖ محمد جمال رويشيد، (2016)، اثر استخدام مدخل المراجعة المشتركة علي جودة اتعاب المراجعة –دراسة تطبيقية، (الأردن: مؤتمر التحولات المالية والمصرفية الواقع والآفاق المستقبلية، كلية العلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة الزرقاء، المجلد الثاني.
- ❖ محمد زياد شخاترة، (2012)، مدى استخدام ممارسات تمهيد الدخل في قطاع الخدمات الأردني، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة اليرموك.

- ❖ مني محمد علي الشعبانى، (2017)، دور جلسات العصف الذهني الالكتروني لفريق المراجعة في تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة، مجلة الفكر المحاسبي، العدد الاول، المجلد الحادى والعشرون، جامعة عين شمس، كلية التجارة.
- ❖ ميسون دهام حماد الشمري، (2016)، أثر تمهيد الدخل على الأداء المالي دراسة تطبيقية على بنك الإسكان والتمويل 2010-2014م، بحث تكميلي في المحاسبة، كلية إدارة الأعمال، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط.
- ❖ نجوي محمود أحمد ابو جبل، (2016)، اثر المراجعة المشتركة على جودة المراجعة في بيئة الممارسة المهنية في مصر، مجلة البحوث المحاسبية، العدد الأول، المجلد الأول، جامعة طنطا، كلية التجارة.
- ❖ وليد زكريا صيام، (2009)، مدي إدراك محلي الائتمان لمخاطر إجراءات المحاسبة الخلاقة وللإجراءات المناسبة للكشف عنها في البنوك التجارية، (عمان: كلية التجارة وإدارة الأعمال، المجلة الاردنية، العدد الثاني).
- ❖ يحيى بن علي الجبر وناصر بن محمد السعدون، (2015)، اثر المراجعة المشتركة على جودة الارباح المحاسبية للشركات المسجلة في سوق الاوراق المالية السعودية، مجلة المحاسبة، الجمعية السعودية للمحاسبة، العدد 58.
- ❖ يسري سيد أحمد عبدالرحيم، (2017)، دور المراجعة المشتركة في تقليل فجوة التوقعات- دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة الخارجية بولاية الخرطوم، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا.