

## التدقيق المشترك ومدى تأثير نتائجه على جودة تقرير مراقبي الحسابات

بحث استطلاعي في مكاتب تدقيق بمحافظة نينوى

م.م. علي سالم عبدالمجيد الحياي

جامعة الموصل

كلية الصيدلة

[alisalim81@uomosul.edu.iq](mailto:alisalim81@uomosul.edu.iq)

ISSN 2709-6475 DOI: <https://dx.doi.org/10.37940/BEJAR.2023.5.4.16>

تأريخ النشر ٢٠٢٣/١٠/٣٠

تأريخ قبول النشر ٢٠٢٣/٧/٦

تأريخ استلام البحث ٢٠٢٣/٦/١٤

### المستخلص

لا يختلف أحد على أن التقارير والقوائم المالية التي تصدرها الشركات في نهاية المدة المحاسبية تمثل الشغل الشاغل للأطراف ذات العلاقة المباشرة وغير المباشرة مع تلك الشركات، إذ يسعى البحث لتحقيق الأهداف الآتية التعرف على أثر العلاقة بين التدقيق المشترك ومدى تأثيرها بجودة التدقيق وتقرير المراقبين ومحاولة تطبيق التدقيق المشترك كأسلوب يمكن اتباعه والذي سيسهم في تعزيز جودة التدقيق. وبيان العلاقة بين التدقيق المشترك وبين جودة تقرير مراقب الحسابات.

ويزداد معها القلق عن مدى صحة وسلامة تلك البيانات حتى بعد تدقيقها خاصة بعد الصعوبات الكبيرة التي واجهتها شركات التدقيق بعد الانهيارات والفضائح حول تواطؤ بعض من كبريات شركات التدقيق في العالم بالتلاعب بمحتويات القوائم المالية لبعض الشركات مثل شركة انرون للطاقة وغيرها وما نتج عنها من اختلال الثقة بمهنة التدقيق، مما توجب البحث عن بدائل أخرى تعيد الهيبة والثقة المفقودة بمهنة التدقيق مع التأكيد على أهمية استقلالية مراقب الحسابات دون التعرض لأية ضغوط أو مغريات قد تؤثر على نزاهته وحكمه النهائي. ولذلك جاءت فكرة التدقيق المشترك التي تقوم على أساس قيام شركتين أو أكثر من شركات التدقيق بتدقيق القوائم المالية لوحدة اقتصادية معينة مع تشاركتهم بالمسؤولية القانونية والتضامنية عن النتائج التي يتم التوصل إليها. وعليه يهدف البحث إلى بيان أثر التدقيق المشترك على جودة التقرير الذي يصدره مراقبي الحسابات المشتركين في إعداد هذا التقرير من خلال تحديد مفهوم التدقيق المشترك وأهميته وأهدافه، فضلاً عن بيان مفهوم جودة التقرير. وقد تم اختيار عينة من مكاتب مراقبي الحسابات في الموصل لبيان مدى تأثير التدقيق المشترك على مدى تأثير هذا التقرير بجودة تقرير مراقبي الحسابات عن طريق استمارة فحص المقابلات الشخصية وتوزيعها على مجتمع البحث لما لهذه الطريقة من مصداقية في النتائج أكثر من غيرها من الطرق وبعدها تحليل البيانات واستخراج النتائج.

**الكلمات المفتاحية:** التدقيق المشترك، جودة التدقيق، تقرير مراقب الحسابات.



مجلة اقتصاديات الأعمال  
المجلد (٥) العدد (٤) ٢٠٢٣  
الصفحات: ٢٧٥-٢٩٢

(٢٧٥)

## **Joint auditing and the extent to which its results affect the quality of the auditors' report**

**Exploratory research in auditing offices in Nineveh Governorate**

**Assist. Lect. Ali Salem Abdul Majeed Al-Hayali**

Mosul University

College of Pharmacy

[alialim81@uomosul.edu.iq](mailto:alialim81@uomosul.edu.iq)

---

### **Abstract**

No one disagrees that the reports and financial statements issued by companies at the end of the accounting period represent the preoccupation of the parties directly and indirectly related to those companies, as the research seeks to achieve the following objectives: identifying the impact of the relationship between joint auditing and the extent to which it is affected by the quality of auditing and the auditors' report and trying to implement auditing The participant as a method that can be followed, which will contribute to enhancing the audit quality. And a statement of the relationship between the joint audit and the quality of the auditor's report.

Concern increases with it about the validity and integrity of these data even after auditing them, especially after the great difficulties faced by auditing companies after the collapses and scandals about the complicity of some of the largest auditing companies in the world by manipulating the contents of the financial statements of some companies such as Enron Energy and others, and the resulting mistrust in the profession Auditing, which necessitated the search for other alternatives that would restore lost prestige and confidence in the auditing profession, while emphasizing the importance of the auditor's independence without being exposed to any pressures or temptations that might affect his integrity and final judgment. Therefore, the idea of joint auditing came about, which is based on the fact that two or more auditing companies audit the financial statements of a specific economic unit.

A sample of auditors' offices in Mosul was selected to show the extent of the impact of joint auditing on the extent to which this report was affected by the quality of the auditors' report through the form of examining personal interviews and distributing them to the research community because of this method of credibility in the results more than other methods, and then data analysis and extraction Results.

**Key words:** Joint Audit, Audit Quality, Auditor's Report.

## المقدمة:

تعد العملية التدقيقية مهنة ذات قيمة مضافة للمستخدمين وأصحاب المصالح في الوحدات الاقتصادية وبيئة الأعمال المختلفة، وذلك من خلال ما تقدمه من توكيد إيجابي بشأن تأكيدات الإدارة بالتقارير المالية والإيضاحات المتممة لها، كما يعد الرأي الفني لمراقب الحسابات هو المنتج النهائي الذي يعبر عن ذلك التوكيد من جهة، الذي يتم توصيله للمستخدمين وأصحاب المصالح من خلال تقرير المراقب من جهة أخرى. إن الإخفاقات الأخيرة لمهنة التدقيق إلى تغييرات كبيرة في أساليب التدقيق وتمثل احد الاتجاهات الحديثة في مهنة التدقيق في زيادة التركيز على تعزيز وتدعيم جودة التدقيق خاصة فيما يتعلق بتحسين تقرير مراقب الحسابات ولا يمكن تحقيق هذه الوظيفة، إلا إذا قام مراقب الحسابات بتوفير جودة تدقيق عالية. وعليه قسم الباحث بحثه إلى أربع مباحث الأول يتناول منهجية البحث والدراسات السابقة، أما المبحث الثاني فتناول الإطار المفاهيمي لتعريف التدقيق المشترك، أما المبحث الثالث فتناول تأثير جودة التدقيق بنتائج التدقيق المشترك، أما المبحث الرابع تناول أهم الاستنتاجات والتوصيات التي توصل إليها الباحث.

## المبحث الأول: منهجية البحث ودراسات سابقة:

يحتوي المبحث الأول على مطلبين الأول يتناول منهجية البحث، أما المطلب الثاني فإنه كرس لبيان أهم ما ورد في الأدبيات المحاسبية المعاصرة من دراسات تتعلق بموضوع التدقيق المشترك ومدى تأثيره على جودة تقرير مراقبي الحسابات في نينوى.

### ١-١ المطلب الأول: منهجية البحث:

إن إعداد منهجية البحث من أولى الخطوات المهمة في مجال البحث العلمي، إذ سيتم من خلالها تحديد مشكلة البحث وأهميته وفرضياته التي يستند إليها البحث للوصول إلى الهدف من إجراؤه، ومن ثم تحديد منهج ومجتمع وعينة البحث ووسائل جمع البيانات والمعلومات التي ستستخدم في إعداد البحث.

### ١-١-١ مشكلة البحث:

تكمن مشكلة البحث ما إذا كان التدقيق المشترك يؤثر بالإيجاب على جودة تقرير مراقب الحسابات، وبالتالي هناك ضرورة ملحة لإجراء المزيد من الدراسات وتحليلها، وبالتالي يمكن استخلاص مشكلة البحث بالنقاط الآتية:

١. هل يساهم التدقيق المشترك في زيادة كفاءة وفاعلية عملية التدقيق؟
٢. هل هناك دور ينجم في تطبيق طريقة التدقيق المشترك على تعزيز وتحسين جودة عملية التدقيق وبالتالي جودة التقارير المقدمة؟

### ٢-١-١ أهداف البحث:

يسعى البحث لتحقيق الأهداف الآتية:

١. التعرف على أثر العلاقة بين التدقيق المشترك ومدى تأثيرها بجودة التدقيق وتقرير المراقبين ومحاولة تطبيق التدقيق المشترك كأسلوب يمكن اتباعه والذي سيسهم في تعزيز جودة التدقيق.
٢. بيان العلاقة بين التدقيق المشترك وبين جودة تقرير مراقب الحسابات.

### ٣-١-١ أهمية البحث:

تتمثل أهمية البحث في جانبين هما:

١. **الأهمية العلمية:** لم يحظى موضوع التدقيق المشترك وتأثيره الكبير في عملية جودة التقارير المقدمة من قبل مراقبي الحسابات نصيبه من الأبحاث والدراسات الأكاديمية على المستوى المحلي والدولي وبهذا سيكون لهذا البحث إضافة جيدة وجديدة في مجال تدقيق الحسابات.
٢. **الأهمية العملية:** تضيف الأهمية العملية للبحث هذا لما للتدقيق المشترك من قدرة على تحسين جودة عملية التدقيق وللمحد من مخاطر الناتجة عن التدقيق الفردي.
٣. أهمية إبراز الدور الذي يؤديه التدقيق المشترك في بيئة الأعمال المحلية من أجل معرفة ما إذا كان من تطبيقه الأثر على تحسين ورفع كفاءة العمل التدقيقي وما لمخرجاته للمستفيدين الأثر الواضح في جذب الاستثمارات الأجنبية والمحلية وهذا جزء مهم في عملية جودة التقارير التي يقدمها التدقيق المشترك وجودته على بيئة الأعمال التنافسية.

### ٤-١-١ فرضية البحث:

لغرض إيجاد الحلول الملائمة لمشكلات البحث يقدم الباحث الفرضيتان هما:

١. يساهم التدقيق المشترك في زيادة وكفاءة جودة التقرير بالتالي جودة التدقيق.
٢. يساهم تطبيق التدقيق المشترك في زيادة فاعلية التدقيق وتحسين جودة عملية التدقيق.

### ٥-١-١ منهجية البحث:

في ضوء تساؤلات البحث وتحقيقاً لأهدافه وفي ضوء افتراضاته ينتهج الباحث في الجانب النظري في إعداد البحث على النهج الوصفي من خلال الاستفادة من المصادر العربية والأجنبية، أما الجانب التطبيقي فقد تم إعداده استناداً إلى المنهج التحليلي من خلال دراسة واقع التطبيق المحاسبي والتدقيقي لمخاطر التدقيق وتحليل قائمة فحص المقابلات الشخصية الموضوعية للوصول إلى النتائج المتعلقة بموضوع البحث.

### ٦-١-١ مجتمع البحث وعينته:

اعتمد الباحث على مكاتب التدقيق العاملين في مدينة الموصل فسيتم اتباع طريقة استمارة فحص المقابلات الشخصية في عملية جمع البيانات وتحليلها للتوصل للنتائج المرجوة.

### ٧-١-١ وسائل جمع البيانات والمعلومات:

تمثلت عملية جمع البيانات والمعلومات اللازمة لإنجاز البحث في جانبين رئيسيين هما:

١. **الجانب النظري مصادر أولية:** تم الاعتماد على المصادر العربية والأجنبية (الوثائق الرسمية والرسائل والاطاريح والدوريات والمؤتمرات والندوات والكتب) ذات الصلة بموضوع البحث.
٢. **الجانب العملي مصادر ثانوية:** لغرض توفير المعلومات للجانب التطبيقي من البحث تم الاعتماد على الدراسة الميدانية والملاحظة المباشرة والاطلاع على القوائم المالية والتقارير الخاصة بالدائرة موضوع البحث وإجراء المقابلات الشخصية مع أصحاب العلاقة من مراقبي حسابات ومكاتب تدقيق.

## المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للتدقيق المشترك:

أصبح للتدقيق المشترك أهمية وأولوية كبيرة في ظل الظروف الاقتصادية المتقلبة والحركة الديناميكية لاقتصاديات أغلب الدول، إذ أن بعض الدول جعلت من هذه الطريقة للتدقيق إلزاماً على معظم المؤسسات والشركات التجارية لما له من مصداقية في النتائج ولما له النتيجة الإيجابية في عملية جودة التقرير الناتج، ظهر اتجاه بحثي يدرس أهم الآليات التي يمكن ان تحقق الاستقلال لمراقب الحسابات كضرورة لتحسين جودة التدقيق، إذ اقترح التدقيق المشترك (Joint audit) كأحد الحلول الممكنة لمعالجة انخفاض ثقة السوق في استقلال مراقب الحسابات، إلا أن تلك الآلية أثارت الكثير من الجدل سواء على المستوى الأكاديمي أو المهني ما بين مؤيد ومعارض، كما أن مدخل التدقيق المشترك كان موجود في مجال الممارسة المهنية منذ فترة سابقة، إلا انه بعد اصدار الورقة الخضراء ظهر ذلك المدخل من الممارسة المهنية للتدقيق كأنه آلية جديدة مثيرة للجدل.

وقد ظهرت الحاجة إلى توفير آليات معينة من أجل دعم وتعزيز الثقة في جودة عملية التدقيق وتقارير مراقبي الحسابات، إذ اقترحت المفوضية الأوروبية (EC) في سنة (٢٠١٠) الورقة الخضراء (Green Paper) بعنوان Audit Policy Lessons from the Erses، إذ ضمت مجموعة من المقترحات التي تهدف إلى معالجة نقص أو تزعر الثقة في مهنة التدقيق بعد الأزمة المالية العالمية (٢٠٠٨)، وذلك عن طريق تكليف اثنين من مراقبي الحسابات للقيام بعملية تدقيق واطارهما لتقرير تدقيق مشترك واحد (Quick,2012:21).

### أولاً: مفهوم التدقيق المشترك Joint Audit

تطرق الكثير من الدراسات والأبحاث العلمية من الباحثين الأكاديميين إيضاح مفهوم التدقيق المشترك وبهذا البحث سيقدم الباحث عرضاً لاهم تعاريف التدقيق المشترك وكما يأتي:  
عرف التدقيق المشترك بأنه قيام مكتبين أو أكثر من مكاتب التدقيق بتدقيق القوائم المالية لزبون واحد، تتميز بإصدار تقرير تدقيق مشترك واحد وتنفيذ برنامج تدقيق واحد (تقسيم أعمال التدقيق) بناءً على التخطيط المشترك (Metwally,2013:11).

كما عرف التدقيق المشترك بأنه "قيام مكتبين وأكثر من مكاتب التدقيق المنفصلة والمستقلة بعملية التدقيق، القيام بتدقيق القوائم المالية لزبون تدقيق واحد، إذ يتم تخطيط عملية التدقيق بشكل مشترك وتقسيم إجراءات أعمال التدقيق بينهما أو بما يضمن عدم تكرار مهام التدقيق مع إصدار تقرير التدقيق بشكل تضامني للمسؤولية" (Mandour,2016:1133).

وعرف التدقيق المشترك أيضاً بأنه "الأداة الرقابية التي تستخدم لقياس كفاءة الإدارة في الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة لها، إذ يعد المدقق الخارجي الوكيل الخاص عن المساهمين في الشركة ووكيلاً بشكل عام عن المستخدمين للقوائم المالية ويكون مفوضاً لدراسة واستقصاء الأعمال التي تقوم بها الإدارة والتحليل لها خلال الفترة المالية المدققة لتقرير الكفاءة للأطراف ذوي العلاقة المستفيدة من اصدار التقرير النهائي كون المدقق الخارجي يصدر رأياً محايداً عن مدى تمثيل البيانات المالية لنتيجة النشاط خلال فترة مالية معينة، وبالتالي كلما ارتفعت ثقة المستخدمين للقوائم المالية في تقرير مراقب الحسابات كلما انخفض عدم التماثل للمعلومات بين الإدارة ومستخدمي القوائم المالية (Shugami,2015:135).

كما عرفه آخرون عن طريق دمج تعريف التدقيق المنفرد مع تعريف التدقيق المشترك، للوصول إلى تعريف أشمل للتدقيق المشترك، إذ عرفه بأنه عملية منظمة للتجميع والتقييم الموضوعي للدلالة المتعلقة بتأكيدات الإدارة عن الأحداث والأنشطة الاقتصادية، وذلك بغرض (٢٧٩)

تحديد درجة التوافق بين هذه التأكيدات والمعايير الموضوعية وتوصيل النتائج للأطراف المعنية، على أن تتم هذه العملية بواسطة اثنين أو أكثر من مراقبي الحسابات، إذ يتم الاتفاق فيما بينهما على تخصيص وتوزيع مهام عملية التدقيق، ويحق لكل مراقب الاطلاع على أعمال واستنتاجات المراقب الآخر، وأخيراً يقدم جميع مراقبي الحسابات تقريراً موحداً، وفي حالة وجود اختلاف فيما بينهما يجب أن يوضح التقرير أوجه الخلاف وجهة نظر كل منهما، وبمجرد اصدار ذلك التقرير يصبح جميع مراقبي الحسابات مسؤولين بالتضامن عن مدى دقة هذا التقرير (Al-Asi,2016:160).

يمكن تعريف التدقيق المشترك بأنه: العملية المنهجية التي يقوم فيها اثنين أو أكثر من المدققين المستقلين بتدقيق القوائم المالية بطريقة تضمن تخطيط وتنفيذ أعمال التدقيق، وجهود تدقيق مشتركة وتوزيع الأعمال والمهام بقدر متوازن من العمل ومراقبة الجودة متبادلة، وإصدار تقرير تدقيقي موحد وموقع من قبل المدققين المسؤولين بنحو مشترك وتضامني (Ajili & Khelif,2020: 157).

يرى الباحث استخلاص مفهوم تعريف التدقيق المشترك هو "إحدى الطرق المستخدمة في تدقيق البيانات المالية من قبل مكاتبين تدقيقيين، أو أكثر من مراقب حسابات خارجي يكلفون بالعمل التدقيقي وإبداء الرأي الفني المحايد لنتيجة نشاط مؤسسة ما" مع الأخذ بنظر الاعتبار جودة التقرير المقدم والمسؤولية التضامنية والالتزام بقواعد السلوك المهني للتدقيق المشترك.

#### ثانياً: أهمية التدقيق المشترك:

تكمن أهمية التدقيق المشترك في ما يمكن أن يسفر عنه من تعزيز لجودة عملية التدقيق من خلال إسهامه في دعم استقلالية مراقبي الحسابات نتيجة لتخفيفه الضغوط التي يمكن أن تفرضها إدارة الشركة محل التدقيق على مراقب الحسابات، فضلاً عن دوره في تخفيض تركيز السوق التدقيق والحد من هيمنة مكاتب التدقيق الأربعة الكبار (Big4) على سوق التدقيق، كما أن اشتراك مكاتبين للتدقيق من شأنه أن يعزز اجراءات التدقيق نتيجة للتعاون المشترك وتبادل الخبرات بين مراقبي الحسابات المشتركين مما يؤدي إلى الإسهام في اكتشاف أي انحرافات لدى الزبون وتصحيحها في ضوء المعايير المحاسبية (Al-Shabani,2017:1167).

تتمثل أهمية التدقيق المشترك في العديد من الاعتبارات التي أشارت إليها العديد من الدراسات منها دراسة (Abdel Hamid,2014:124)؛ (Al-Dasti,2014:36)؛ (Ali,2016: 11)؛ (Nashwan,2017:576)؛ (Faker,Abdallah,2020:44) وكما يأتي:

١. التغلب على الصعوبات والتحديات الفعلية التي تواجه طريقة وأسلوب التدقيق الفردي.
٢. مدخل عملي لتحسين جودة عملية التدقيق من خلال زيادة القدرة على الحد من مخاطر التدقيق التي قد تنشأ عند اتباع التدقيق الفردي.
٣. الحصول على تأكيد معقول حول إذا ما كانت القوائم المالية خالية من التحريف المادي بسبب التضليل أو الخطأ ويكون هذا التأكيد أكثر في التدقيق المشترك.
٤. زيادة فاعلية مناطق التنسيق والتعاون والتخطيط لعملية التدقيق من خلال شركات التدقيق على أن يكون إحداهما (Big4) مما يترتب عليه زيادة فاعلية أجهزة الرقابة والجودة المتبادلة وإصدار رأي قوي واحد.
٥. التغلب على سيطرة مكاتب التدقيق الكبرى على سوق التدقيق وهو ما يسمى بظاهرة تركيز سوق المهنة.

٦. انجاز تقرير التدقيق بالوقت المحدد وتفادي الاختناقات الناتجة عن ضيق الوقت في التدقيق المنفرد.
٧. تعزيز استقلالية المدقق الخارجي لتحقيق مستوى مرتفع من جودة عملية التدقيق عن طريق تحسين الخدمات المقدمة للشركات محل التدقيق.
٨. تحقيق جودة أداء مهني لمراقبي الحسابات.
٩. الحد من إعادة صياغة القوائم المالية وتحقيق جودة التقارير المالية.
- (BIG4) هي تسمية تطلق على أكبر أربع شركات تدقيق وخدمات المحاسبة في العالم، التي تتولى تدقيق الشركات المساهمة، فضلاً عن العديد من الشركات الخاصة.

#### ثالثاً: أهداف التدقيق المشترك:

- يهدف التدقيق المشترك من خلال استخداماته كأسلوب في تدقيق الخارجي إلى جملة من الأهداف لرفع مستوى جودة التدقيق وتعزيز الثقة مع الأطراف ذات العلاقة بنتائج التقرير تلخص بالآتي وحسب الباحثين (Omer,2019:283) دراسة (Deng,et.al.,2012:7) ودراسة (Audousset-Colier,2012:3):
١. إيجاد التأكيد المعقول حول ما اذا كانت البيانات المالية ككل خالية من الأخطاء الجوهرية، سواء كانت ناتجة عن الاحتيال أو الخطأ، وبالتالي تمكين المدققين المشتركين في أعمال التدقيق لإبداء رأي ما اذا كانت البيانات المالية معدة من جميع النواحي الجوهرية وفقاً لأطار التقرير المالي.
  ٢. تطبيق أفضل الإجراءات للتدقيق مع الاستعانة بخبرة مشتركة في الاعتماد على معايير التدقيق مقبولة التطبيق.
  ٣. المساهمة في تعزيز أدلة التدقيق.
  ٤. إبداء رأي فني محايد في تقرير التدقيق المشترك.
  ٥. تحسين جودة التدقيق من خلال تحسين الخدمات المقدمة إلى العميل.
  ٦. التأكد من أن القوائم المالية خالية من الغش ومن التحريفات الجوهرية، وأن تلك القوائم أعدت وفق المعايير الدولية للتقارير المالية.

#### رابعاً: أنواع التدقيق المشترك:

يكون تطبيق التدقيق المشترك في أغلب البلدان شكلين من الآتي:

##### ١. التدقيق الاجباري:

يقصد بالتدقيق المشترك الالزامي بأن يتم فرض إلزام المؤسسات الخاضعة للتدقيق بأشراك اثنين أو أكثر من مراقبي الحسابات لتدقيق القوائم المالية، أي إن يتم تطبيق أسلوب التدقيق المشترك وفقاً لالتزام قانوني وكشرط من الشروط الأساسية لاستمرار النشاط (Kamal,2022:40). وقد يعطي هذا المدخل الالزامي الاستقلالية والسلطة بشكل أكبر للمدققين الخارجيين، وهو ما يمكن ان يطبق في القطاعات الاقتصادية مثل البنوك الخاصة (Youssef,2015:23)، علماً ان العراق ألزم البنوك الخاصة بتطبيق التدقيق المشترك اعتباراً من السنة المالية ٢٠١٦.

##### ٢. التدقيق المشترك الاختياري:

يتم تطبيق التدقيق المشترك الخارجي على الرغم من عدم وجود قانون يلزم بتطبيق التدقيق المشترك، (أي حرية الشركة في تحديد طريقة التدقيق)، وهنا التطبيق يعتمد على رؤية إدارة الشركة

في الهدف من هذا التطبيق ليس من أجل زيادة الثقة في التقارير المالية بل من أجل التغلب على ضخامة أعمال وتعدد فروع الشركة محل التدقيق (Abu-EI-Ela,2019:183).

#### خامساً: الإصدارات المهنية المعتمدة في بعض الدول ذات العلاقة بالتدقيق المشترك:

أصدرت الجهات المهنية المختصة بالتدقيق المشترك ثلاث إصدارات معيارية حول العالم وحسب القدم وهي: معيار ممارسات التدقيق الهندي (SA NO 299) الذي انبثق من المجمع الهندي للمحاسبين القانونيين (ICAI) عام ١٩٩٦، ومعيار ممارسات التدقيق المشترك الفرنسي (NEP. NO 100) الصادر من المجلس الوطني الفرنسي لمراجعة الحسابات (CNCC) لسنة ٢٠٠٧، ومعيار ممارسات التدقيق المهني السنغافوري (AGS10) الصادر عن المجمع السنغافوري للمحاسبين القانونيين ICPAS عام ٢٠١٢.

#### المبحث الثالث: الإطار المفاهيمي لجودة التدقيق:

مهنة التدقيق هي إحدى المهن الاجتماعية التي تهدف إلى الخدمة للجهات التي تعتمد على تلك من مستخدمي ومعدّي القوائم المالية، وتمثل الهدف الرئيسي للتدقيق في تعزيز درجة الثقة لدى المستفيدين من القوائم المالية، وتعد هذه المعلومات بمثابة الضوء الأخضر لمتخذي القرار الاستثماري ومعرفة العوائد المتوقعة والتكاليف والمخاطر الأمر الذي يسهم في تعزيز الاستثمارات للمشاريع الاقتصادية (Ahmed,2016:18).

#### مفهوم الجودة في التدقيق:

حينما نسمع كلمة جودة يذهب تفكيرنا إلى ان السلعة أو الخدمة ممتازة هذا في الحياة العادية، وحينما نعلم بجودة ماركة أو منتج ذات شهرة كبيرة نعلم ان جودتها عالية أي الجودة هي الشيء الممتاز ذات المواصفات العالية فقد ذهب البعض إلى تعريف الجودة منهم (Gohoston & Clark): درجة التوافق بين توافق وإدراك العملاء للخدمة ويرى الباحث ان معيار الجودة عامة مرتبطة بجودة المخرجات سواء كانت سلعة أو خدمة أو مهنية وتخضع لتقييم المستفيد منها. تعد جودة التدقيق من أهم الجوانب التي تسهم في دقة ودرجة النتائج والأداء المهني التي سيتوصل إليها مراقب الحسابات ومدى المقبولية للمستفيدين من نتائج التدقيق وهناك عدة جوانب ومداخل لمفهوم جودة التدقيق من حيث:

#### ١. مفهوم جودة التدقيق من مدخل اهتمام الاطراف المشاركة في بيئة التدقيق:

إن مفهوم جودة الأداء المهني لمراقبي الحسابات يتميز بأنه اصطلاح جوهري ذو أوجه عديدة أي انه محل اهتمام من مختلف المشاركين في بيئة عملية التدقيق الذي يمكن تصنيفهم إلى عدة مجموعات رئيسية هي: (Muhammad,2003:13)

أ. مجموعة معدّي القوائم المالية: وتشتمل تلك المجموعة على المديرين الماليين والمسؤولين عن الدفاتر والسجلات المالية وكذلك أعضاء لجنة التدقيق الداخلي في الشركة محل التدقيق وأيضاً أعضاء الإدارة العليا في الشركة محل التدقيق، إذ ينصب اهتمام هذه المجموعة على تحقيق أعلى مستوى من الجودة.

ب. مجموعة أعضاء مهنة المحاسبة والتدقيق: وتشتمل هذه المجموعة على جميع مزاولي مهنة التدقيق الذين يقومون بعملية التدقيق وإبداء الرأي عن القوائم المالية للشركة محل التدقيق، إذ تنظر هذه المجموعة إلى جودة التدقيق من زاوية العمل الذي يقومون به وفقاً للمعايير المهنية.



ت. مجموعة المستخدمين للقوائم المالية: وتشمل المستثمرين الحاليين والمرتبين وحملة السندات والبنوك ومصصلحة الضرائب والمصالح الحكومية الأخرى، إذ ينظر هؤلاء الى جودة التدقيق من ناحية مستوى الاشباع الذي يحصلون عليه من الخدمة لتلبية احتياجاتهم.

## ٢. مفهوم جودة التدقيق من مدخل علاقته بمخاطر التدقيق:

يرى Willingham & Jacobsan إن أفضل وسيلة لتعريف جودة التدقيق تكون من خلال ربطها بخطر عملية التدقيق، وبالتالي فهي تكون عندما يقلل المدقق خطر الاكتشاف الى الحد الذي يكون عنده خطر التدقيق المقبول منخفضاً الى أقصى درجة ممكنة، إذ يتمثل الخطر الكلي في محصلة الخطر المتلازم وخطر الرقابة وخطر الاكتشاف، إلا أن هذا التعريف تنقصه الدقة الى حد ما وذلك لأن مفهوم الجودة لا يتوقف فقط على تخفيض مخاطر التدقيق بل ان ضبط المخاطر هي إحدى العوامل أو المتغيرات المؤثرة في الجودة وليست هي العامل الوحيد المؤثر، كما ان مفهوم خطر التدقيق يركز على أخطاء القوائم المالية أكثر من تركيزه على أخطاء مراقب الحسابات (Taqtaq,2013:21).

## ٣. مفهوم جودة التدقيق من مدخل الالتزام بالمعايير المهنية:

إن جودة التدقيق في منظور المنظمات المهنية هي ضمان قيام المدقق بعمله بما يحقق للأطراف ذات الصلة (لمستخدمي القوائم المالية، ومكاتب التدقيق، والاجهزة الحكومية، والمنظمات المهنية، والشركات محل التدقيق) للأهداف المتوقعة من عملية التدقيق ويؤيد هذا المفهوم كل من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) والهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (Socpa) والمعهد العربي للمحاسبين والمراجعين (Esaa)، إذ تركز برامج هذه المنظمات على مدى التزام مكاتب التدقيق بالمعايير المهنية عند انجاز وأداء أعمال التدقيق وقدمت الـ (Aicpa) تعرفاً لجودة التدقيق بانها الاجراءات التي تقدم لمكتب التدقيق قناعة معقولة بأن مدققي المكتب ملتزمين بمعايير المهنة بمعايير الجودة الخاصة بمكتب التدقيق (Yassin,2021:52).

إذ أصدر مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي عام ١٩٧٤ قائمة معايير التدقيق رقم ٤ التي افترضت بصورة ضمنية ان جودة التدقيق تتمثل في الالتزام بمعايير التدقيق، كما أصدرت لجنة معايير الرقابة على جودة الأداء والتابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي عام ١٩٧٩ نشرة المعايير رقم (١) التي تغطي عمليات مكاتب المحاسبة والتدقيق ومثلت اعتبارات الرقابة على الجودة الواردة في القائمتين المذكورتين على العناصر التالية والتي تتعلق بالرقابة على التدقيق في منشآت التدقيق وهي (الاستقلالية، طلب المشورة، الاشراف، التوظيف، تنمية القدرات المهنية، الترقيات تخصيص الافراد على مكاتب التدقيق) (Al-Naasan,2021:40).

## ٤. مفهوم جودة التدقيق من مدخل نتائج أعمال التدقيق:

يعد المفهوم التي قدمته الباحثة (linda Elizabeth DeAngelo) من جامعة بنسلفانيا في الولايات المتحدة الامريكية عام (١٩٨١) الذي لقي قبولاً عاماً في الكثير من الدراسات الاكاديمية في اتجاه جودة التدقيق من اشهر المفاهيم التي ربطت بين جودة التدقيق واحتمال اكتشاف المدقق للأخطاء الجوهرية في القوائم المالية، إذ عرفت جودة التدقيق بأنها قدرة المدقق على اكتشاف الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية والثغرات في النظام المحاسبي للعميل، والتقرير عن هذا التحريف عند اكتشافه في تقرير المدقق النهائي، وقد ورد في هذا المفهوم شرطان اساسيات لإيضاح جودة التدقيق هما:

أ. **الشرط الأول:** يجب اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية والثغرات في القوائم المالية ويتعلق هذا الشرط بالدرجة الأساس على كفاءة المدقق، فالمدقق الذي يمتلك الخبرة والتجربة بالتأكد هو أفضل من غيره في الكشف عن الأخطاء والتحريفات الجوهرية الواردة في القوائم المالية.

ب. **الشرط الثاني:** الإبلاغ عن التحريفات وتضمينها في التقرير، ويتعلق هذا الشرط باستقلالية المدقق، فمدقق أو مراقب الحسابات الذي يتمتع باستقلالية أكثر من غيره يكون لديه قدرة أعلى في الإبلاغ عن الأخطاء والثغرات المكتشفة (AL-Hashemi,2021:43).

#### تأثير التدقيق المشترك على جودة تقرير مراقب الحسابات:

حصل أسلوب التدقيق المشترك على اهتمام كبير في الاوساط المهنية الدولية ولدى الكثير من الباحثين والأكاديميين، لما للتدقيق المشترك من ارتباط وتأثير على العديد من العوامل والمتغيرات، وعليه يرى مؤيدي تطبيق التدقيق المشترك ان تنفيذهُ يؤدي الى دعم استقلالية مراقب الحسابات وتحسين جودة عملية التدقيق، إذ أن اشتراك مكاتبين أو أكثر للتدقيق في تدقيق القوائم المالية لشركة معينة يقوي كل منهما في مواجهة الضغوط التي قد تمارسها إدارة الزبون للتأثير في الرأي، فمن المتوقع ان يقاوم مراقبي الحسابات عند تطبيق التدقيق المشترك قيام الزبون بمعالجات محاسبية غير سليمة والتهديد بإلغاء التعاقد والضغط لإبداء رأي معين مقارنة بالتدقيق الفردي، لأنه في ظل التدقيق المشترك تتوزع اتعاب التدقيق بين مكاتب التدقيق، أي إنه هناك اتعاب قليلة معرضة للخطر في حالة فقد الزبون، نتيجة لذلك سيكون لمكاتب التدقيق موقف قوي على الضغوط التي تفرضها إدارة الزبون مما يجعله يقومون بالتدقيق بشكل أكثر استقلالا (Yassin,2021:59).

كما من المتوقع ان تكون القرارات الخاصة بإجراءات التدقيق واحكام مراقبي الحسابات ذات جودة اعلى في ظل مدخل التدقيق المشترك مقارنة بمدخل التدقيق المنفرد، إذ عادةً ما يهتم مراقب الحسابات بالمشاورة مع زملائه لتحسين نوعية الحكم للتأكد من ان قراراته مبررة، عليه فمن المحتمل ان يستفيد مراقبي الحسابات في مدخل التدقيق المشترك من فرصة الاتصال والتشاور مع بعضهم بعضاً، خاصة مع توافر الخبرة والمعرفة الكافية عن العميل والاشتراك في تحمل مسؤولية وعواقب اصدار احكام منخفضة الجودة مما يزيد من جودة التدقيق، من المتوقع ان تزداد الجودة للتدقيق كلما كان هناك تكامل وتبادل الخبرات بين مراقبي الحسابات (Mandoor,2016).

ويرى (Abu Jabal,2017:1) ان تطبيق التدقيق المشترك الالزامي يؤدي الى زيادة جودة التدقيق في ظل وجود أحد مكاتب التدقيق الكبرى ضمن طرفي التدقيق المشترك، أيضاً تزداد الموثوقية في القوائم المالية وتعطي ثقة اكبر لملاك واصحاب المصالح الاخرين في تقرير التدقيق. ويرى (Al Wakeel,2019) ان لتطبيق التدقيق المشترك تأثير على فترة اصدار تقرير التدقيق، إذ أن تطبيقه من خلال مكاتبين للتدقيق أحدهما على الأقل من مكاتب التدقيق الكبرى سيؤدي الى تخفيض فترة اصدار التقرير.

بينما يرى بعض المعارضون لطريقة التدقيق المشترك انه يؤثر بصورة سلبية على جودة التدقيق، إذ أن طبيعة المنافسة بين مكاتب التدقيق وسعيها للحصول على أعلى حصة سوقية يدعوا الى حماية اسرارها وطريقة أدائها للعمل، مما يؤدي الى عدم التعاون بين مكاتب التدقيق في تنفيذ التدقيق المشترك مما يؤثر بالتالي على جودة الرأي في التقرير، نتيجة عدم وجود تبادل كافي للمعلومات فضلاً عن أن المعايير المحاسبية تحتوي على قدر كبير من البدائل مما يجعل التعاون مع مراقبي الحسابات أمر صعب ويؤدي الى وجود تعارض بينهم وذلك في حالة اختيار أحد مراقبي

الحسابات لبدليل محاسبي معين يختلف عن اختيار مراقب الحسابات الآخر وبما يؤدي الى عدم امكانية التوصل الى رأي موحد بين مراقبي الحسابات (Ittonen & Tronnes,2015). كما أن هناك احتمال جعل التدقيق المشترك عملية شكلية وتحويلها في الواقع الى تدقيق فردي، وذلك في حالة اشتراك نفس مكاتب التدقيق في تدقيق نفس الزبائن، فقد يتم بينهم اتفاق غير رسمي بأن يقوم كل مكتب بتدقيق القوائم المالية لعدد معين من الزبائن بمفردهم ويقوم المكتب الآخر بالتوقيع معه على تقرير التدقيق بدون القيام بتقسيم اجراءات التدقيق أو الاشراف التبادلي، وبالتالي يتحول التدقيق المشترك الى تدقيق فردي بما يؤثر سلباً على مستوى دقة ادلة التدقيق وعلى جودة التدقيق (Al-Hawari,2014).

ومن خلال اطلاع الباحث على وجهات النظر حول التدقيق المشترك يؤيد الباحث تطبيق التدقيق المشترك كطريقة تدقيقية تؤدي إلى تحسين أداء التدقيق الخارجي في العديد من المجالات نتيجة لزيادة في استقلالية مراقبي الحسابات وزيادة قدرتهم على اكتشاف الاخطاء والغش وتطوير قدراتهم المهنية بما ينعكس على جودة أعمال التدقيق.

#### المبحث الرابع: التدقيق المشترك وتأثير النتائج على جودة تقرير مراقبي الحسابات / الجانب التطبيقي:

وصف عينة الدراسة وتشخيصها:

أولاً: مصادر جمع البيانات الجانب الميداني:

لغرض الحصول على البيانات التي تخص الجانب العملي للبحث تم تصميم استمارة مقابلة شخصية وتضمنت جزئيين، الأول معلومات عامة عن عينة البحث والمؤهل العلمي والخبرة في مجال التدقيق ونوع الوظيفة، والاستفسار من أفراد عينة البحث هل سبق لهم المشاركة في عملية تدقيق مشترك مع زميل أو أكثر، أما الجزء الثاني فتضمن ثلاث محاور خصص المحور الاول لاختبار الفرضية الاولى للبحث التي مفادها يساهم التدقيق المشترك في زيادة فعالية عملية التدقيق كما وخصص المحور الثاني لاختبار الفرضية الثانية للبحث التي مفادها يعزز التدقيق المشترك من جودة تقارير التدقيق لمراقبي الحسابات.

واعتمد الباحث في قياس استجابة عينة البحث على مقياس T الاحصائي لصغر حجم العينة وهي وجود عدد قليل من مكاتب التدقيق المجازين في مدينة الموصل (نينوى) والجدول الآتي يوضح مكونات استمارة فحص المقابلة الشخصية.

#### مكونات استمارة فحص المقابلة الشخصية

| ت  | الفقرة   | اتفق تماماً | اتفق | محايد | لا اتفق | لا اتفق تماماً |
|----|--|-------------|------|-------|---------|----------------|
| ١. | التدقيق المشترك يساعد في الكشف عن سوء التطبيق للمبادئ المحاسبية المتعلقة بالمعلومات الواردة في سجلات ومستندات الزبون التي على أساسها تم اعداد القوائم المالية.           |             |      |       |         |                |
| ٢. | يساهم التدقيق المشترك في تطبيق افضل اجراءات التدقيق من خلال الخبرة الناتجة عن اشتراك مكاتب للتدقيق أو أكثر في عملية التدقيق والاعتماد على معايير التدقيق مقبولة التطبيق. |             |      |       |         |                |
| ٣. | مشاركة مراقبي الحسابات والاعضاء الرئيسيين الاخرين ضمن فريق التدقيق المشترك في التخطيط لعملية التدقيق تساهم في زيادة كفاءة عملية التخطيط.                                 |             |      |       |         |                |

| ت   | الفقرة  | اتفق تماماً | اتفق | محايد | لا اتفق | لا اتفق تماماً |
|-----|---|-------------|------|-------|---------|----------------|
| ٤.  | يؤدي التدقيق المشترك إلى تحقيق الرقابة المتبادلة من قبل كل مراقب حسابات على أعمال الآخرين ومدى بذلهم للعناية المهنية اللازمة في الأعمال التي قاموا بها.                           |             |      |       |         |                |
| ٥.  | يؤدي التدقيق المشترك إلى زيادة مستوى الشك المهني لاشترك أكثر من مراقب حسابات في عملية التدقيق.  |             |      |       |         |                |
| ٦.  | يسعى التدقيق المشترك للتغلب على الصعوبات والتحديات للتخلص من المسؤولية القانونية المشتركة من خلال المناقشة في الأمور الجوهرية بين مكاتب التدقيق.                                  |             |      |       |         |                |
| ٧.  | التدقيق المشترك يسعى إلى زيادة فعالية التعاون والتنسيق بين مكاتب التدقيق في تنفيذ أعمالها.  |             |      |       |         |                |
| ٨.  | يساهم التدقيق المشترك في زيادة احتمالية الكشف عن الأخطاء والغش في القوائم المالية.  |             |      |       |         |                |
| ٩.  | التدقيق المشترك يزيد من استقلالية مراقب الحسابات في مقاومة الضغوط المفروضة عليهم إذ من الصعب التدخل في أكثر من رأي.   |             |      |       |         |                |
| ١٠. | يساهم التدقيق المشترك في نقل وزيادة الخبرات لدى مراقبي الحسابات المشاركين بعملية التدقيق المشترك.   |             |      |       |         |                |
| ١١. | يساعد التدقيق المشترك على تجنب الأثر السلبي لتغيير مراقب الحسابات في التدقيق المنفرد، إذ أن وجود أكثر من مراقب حسابات يعطي الفرصة لتغيير أحدهما مع الإبقاء على الأكثر خبرة بينهم. |             |      |       |         |                |
| ١٢. | التدقيق المشترك يساهم في تقليص وقت انجاز أعمال التدقيق مقارنة بالتدقيق الفردي.  |             |      |       |         |                |
| ١٣. | يسهم التدقيق المشترك في الابتعاد عن المساءلة القانونية من خلال زيادة احتمالية اكتشاف الأخطاء والغش من قبل مراقبي الحسابات المشاركين في التدقيق.                                   |             |      |       |         |                |
| ١٤. | التزام مراقبي الحسابات في ظل التدقيق المشترك بقواعد السلوك المهني من شأنه أن يساهم في زيادة كفاءتهم المهنية ويحد من المطالبات القضائية.   |             |      |       |         |                |
| ١٥. | التزام مراقبي الحسابات بمعايير التدقيق المقبولة في ظل التدقيق المشترك سيساهم في زيادة كفاءتهم المهنية ويحد من المطالبات القضائية.   |             |      |       |         |                |
| ١٦. | يسهم التدقيق المشترك في زيادة دقة تقرير التدقيق بسبب عمق المناقشات في الأمور الجوهرية وتوافق الآراء بين مراقبي الحسابات المشاركين.  |             |      |       |         |                |
| ١٧. | حسن التواصل بين مكاتب التدقيق أثناء تنفيذ التدقيق المشترك يساهم في تقليل الصعوبات في إجراءات التدقيق بما ينعكس بصورة ايجابية على جودة التدقيق.                                    |             |      |       |         |                |
| ١٨. | أن تنفيذ عمليات التدقيق بكفاءة عالية في ظل التدقيق المشترك يساهم في الحد من الدعاوى القضائية.   |             |      |       |         |                |

## ثانياً: مجتمع البحث وعينته:

### ١. مجتمع البحث:

عرف المجتمع البحثي بأنه "جميع وحدات الظاهرة المدروسة في منطقة معينة".  
 ويتمثل مجتمع البحث كمكاتب التدقيق في محافظة نينوى بحسب نشرة مراقبي الحسابات  
 المجازين حسب نشرة سنة ٢٠٢١.

### عينة البحث:

من أجل تحقيق أهداف البحث استخدم الباحث استمارة الاستبيان كأداة أساسية لجمع البيانات، فضلاً عن المقابلات الشخصية مع الأفراد، إذ تم توزيع (10) استمارات فحص مقابلات شخصية على مراقبي الحسابات وطرح الأسئلة وتدوين الإجابات بصورة مباشرة على استمارة الفحص.

### ثالثاً: اختبارات استمارة فحص المقابلة الشخصية وثباتها واتساقها الداخلي:

#### ١. اختبارات الصدق الظاهري:

بعد اطلاع الباحث على عدد من الدراسات السابقة والبحوث في مجال التدقيق المشترك، ارتأى الباحث بناء فقرات الاختبار بصيغتها الأولية.

#### ٢. الثبات:

مثل اختبار ثبات استمارة المقابلة الشخصية من الاساليب الاحصائية الاكثر دقة لمعرفة مدى ثبات مقياس البحث (استمارة مقابلة شخصية)، وقد طبق اختبار الثبات لتوضيح مدى امكانية الوصول لنفس النتائج مرة اخرى فيما إذا أعيد تطبيق هذا المقياس على نفس العينة في وقت آخر بعد فترة من الزمن، وقد طبق هذا الاختبار حسب معامل الفا كرومباخ على مستوى كل محور من استمارة الاستبيان، فضلاً عن تطبيقه على مستوى استمارة الاستبيان ككل، إذ طبق على مستوى العينة الكلية والبالغة (10) استمارات فحص التي تحتوي على (18) فقرة (تساؤل) في كل استمارة، ويتضح من خلال نتائج الاختبار ان قيم معاملات الفا كرومباخ قد جاءت مرتفعة وعلى النحو الذي يتجاوز الحد الأدنى وصولاً للحد الجيد، إذ بلغت قيمة معامل الفا كرومباخ على المستوى الإجمالي ما قيمته (85%) وتعد نسبة جيدة، وان وصول هذه النسبة للحدود الجيدة يمثل دلالة على ان جميع الفقرات (التساؤلات) ذات ضرورة ومهمة يستوجب استخدامها.

#### ٣. الاتساق الداخلي:

من أجل اختبار محتوى استمارة الفحص، إذ تم تطبيق اختبار الارتباط (الاتساق الداخلي) بين الفقرات المعبرة عن محاور البحث، إذ تعبر قيم الارتباط عند معنويتها عن مدى مصداقية هذه الفقرات.

### رابعاً: الأساليب الاحصائية المستخدمة لتحليل البيانات:

قام الباحث بعد تجميع قوائم فحص المقابلات الشخصية وتدقيقها للتأكد من مدى صلاحيتها للتحليل الاحصائي بترميز الأسئلة الواردة بها، وتحميل بيانات كل قائمة على الحاسوب الإلكتروني من خلال حزمة التحليل الاحصائي للعلوم الاجتماعية (SPSS)، ثم قام الباحث بإعطاء أوزان ترجيحية للإجابات على حسب الأهمية النسبية طبقاً لمقياس ليكرت الخماسي (Likert Scale) ويعتمد المقياس على ردود تدل على درجة الموافقة أو الاعتراض على صيغة ما يعطي الدرجات الآتية (خمسة درجات للرأي أتفق تماماً، اربع درجات للرأي اتفق، ثلاث درجات للرأي المحايد، درجتان للرأي لا أتفق، درجة واحدة للرأي لا أتفق تماماً). ولتحليل عبارات الاستبيان تم استخدام الاساليب الاحصائية الآتية: الوسط الحسابي، الانحراف المعياري، المتوسط الافتراضي، القيمة التائية T، مستوى الدلالة.

**خامساً: تحليل نتائج البحث الميداني:**

تناول هذا الجانب من البحث تحليل وعرض لنتائج استمارة الفحص الموزعة على عينة البحث وفق المحاور التي تضمنها البحث وصولاً الى اختبار الفرضيات التي تم اعتمادها ضمن منهجية البحث. ونظراً لصغر حجم العينة ولقلة مكاتب التدقيق في محافظة نينوى سيتم عمل جدول اجمالي بالنتائج التي توصل اليها الباحث دون التطرق على كل سؤال على حدا لاختصار عملية التحليل وإظهار النتائج بصورة دقيقة ومقارنتها مع فرضيتي البحث المذكورة في المنهجية.

إذ أن فرضيتي البحث هما (يساهم التدقيق المشترك في زيادة وكفاءة جودة التقرير وبالتالي جودة التدقيق ويساهم التدقيق المشترك في زيادة فاعلية التدقيق).

ومن خلال الجدول الاحصائي التالي تكون النتائج التحليلية لاستمارات الفحص والبالغة (10) والموزعة على 7 محاسبين قانونيين و3 مراقبي حسابات يعملون في مكاتب التدقيق المجازة تكون العملية الإحصائية كالتالي:

**الجدول (1) التحليل الاحصائي لاستمارات فحص المقابلة الشخصية**

| العدد | المتوسط الحسابي المتحقق | الانحراف المعياري | القيمة التائية T  |                   | مستوى الدلالة (0.05) |
|-------|-------------------------|-------------------|-------------------|-------------------|----------------------|
|       |                         |                   | المتوسط الافتراضي | المحسوبة الجدولية |                      |
| 10    | 77.80                   | 4.237             | 54                | 17.761            | دالة                 |

المصدر: الجدول من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي SPSS.

ومن خلال ما ذكر في الجدول أعلاه من نتائج للعملية الإحصائية لمحاور استمارة الفحص تكون اختبار الفرضيتين كالتالي: إذ بلغ معامل الارتباط بين فقرات المحاور في استمارة الفحص الشخصي المتعلقة بالتدقيق المشترك وجودة مراقب الحسابات وفقاً لما ورد في الجدول (1) ما قيمته 0.762 وذلك عند مستوى معنوية 0.05 ودرجة حرية واستناداً لقيمة T المحسوبة والبالغة 17.761 التي جاءت أكبر من قيمتها الجدولية والبالغة 1.812، ومتوسط حسابي عالي بلغ 77.80 وانحراف معياري 4.237 ومتوسط افتراضي إيجابي بلغ 54 فقد جاءت علاقة الارتباط هذه دالة معنوياً عند مستوى معنوية 0.00، وعلى هذا الأساس تقبل الفرضية الرئيسية الأولى والثانية والتي تنص (يساهم التدقيق المشترك في زيادة فعالية عملية التدقيق) أي ان عينة البحث كانت إيجابية لفرضيتي البحث، أي تقبل.

**الجدول (2) درجات محاور استمارات الفحص المقابلات الشخصية طبقاً لمقياس ليكرت الخماسي**

| النتيجة | تسلسل الاستمارة |
|---------|-----------------|
| 82      | ١               |
| 75      | ٢               |
| 79      | ٣               |
| 81      | ٤               |
| 72      | ٥               |
| 76      | ٦               |
| 85      | ٧               |
| 72      | ٨               |
| 77      | ٩               |
| 78      | ١٠              |

المصدر: بتصريف من الباحث.

## خامساً: الاستنتاجات والتوصيات:

### أ. الاستنتاجات:

1. من خلال ما توصل اليه الباحث وما تم عرضه في الجانب النظري والى ما توصل اليه في الجانب العملي فقد كانت الاستنتاجات كالآتي:
  1. من خلال الجانب النظري والاستطلاع واستبيان العينة المدروسة تبين بأن التدقيق المشترك له الأثر الواضح في مصداقية نتائج التدقيق أكثر من التدقيق المنفرد بمكتب واحد.
  2. تجربة تطبيق التدقيق المشترك في العراق على قطاعات المصارف وشركات التأمين والمساهمة أدى الى تقليل وجود التحريفات في البيانات المالية المقدمة للجهات المستفيدة من التقرير.
  3. تبني أسلوب التدقيق المشترك يحسن من المستوى المهني لمراقبي الحسابات بما له الأثر الإيجابي في تحسين سمعة مكاتب التدقيق.
  4. استخدام أسلوب التدقيق المشترك يسهم في رفع كفاءة جودة نتائج التدقيق لمراقبي الحسابات وفاعلية جودة تقريرهم.
  5. أسلوب التدقيق المشترك يساعد في عملية تحسين التدقيق وذلك من خلال إجراءات العمل في مكاتب التدقيق باتباع أساليب حديثة تواكب التطورات المهنية والمعايير الدولية.
  6. أظهرت نتائج البحث الميدانية وجود علاقة معنوية ذات دلالة احصائية بين التدقيق المشترك وزيادة فعالية عملية التدقيق، إذ أظهرت النتائج الاحصائية أن معامل الارتباط المحسوبة وفق T بلغ 17.761 مما يدل على وجود علاقة ارتباط قوية تؤيد ان التدقيق المشترك إيجابي لنتائج عملية التدقيق ومستوى جودة التدقيق.

### ب. التوصيات:

1. وبناءً على ما تم استنتاجه في البحث يوصي الباحث بالآتي:
  1. ينبغي على مكاتب التدقيق في محافظة نينوى مطالبة الجهات المنظمة للمهنة والمتمثلة بمجلس المهنة وجمعية مراقبي الحسابات في العراق بتفعيل أسلوب التدقيق المشترك.
  2. ينبغي على مكاتب التدقيق في محافظة نينوى التنسيق مع المؤسسات المالية والمتمثلة في قطاع المصارف وشركات التأمين والمساهمة وإعلامهم بأن التدقيق المشترك يقلل من وجود التحريفات في البيانات المالية.
  3. يوصي الباحث مكاتب التدقيق في محافظة نينوى بالتنسيق مع الجهات الاقتصادية والمؤسسات المالية باختيار مراقبي حسابات يتبعون أسلوب التدقيق المشترك.
  4. يوصي الباحث مكاتب التدقيق في محافظة نينوى بضرورة مشاركتهم المستمرة في المؤتمرات والندوات العلمية ونشر ثقافة أسلوب التدقيق المشترك لما له الأثر الإيجابي على جودة التدقيق والتقرير المقدم من قبلهم.
  5. ينبغي على مكاتب التدقيق في محافظة نينوى ومن خلال التعليم المستمر لكسب المهارات والكفاءة المهنية والفنية من دورات لتطوير مراقب الحسابات بما يواكب تطور المعايير الدولية.
  6. يوصي الباحث الهيئات المنظمة لمهنة تدقيق الحسابات بالاطلاع على تجارب الدول التي طبقت التدقيق المشترك، والآليات المستخدمة من قبل تلك الدول للاستفادة منها.

## المصادر والمراجع:

1. Abdel Hamid, Ahmed Ashraf, 2014 "Joint Auditing as a Tool to Increase the Quality of Auditing", Mansoura University, Faculty of Commerce, Egyptian Journal of Commercial Studies, Volume 38, Number 4.
2. Abu El-Ela, Osama Magdy, (2019) "The impact of adopting the joint external audit approach on the auditor's opinion and its reflection on the asymmetry of knowledge - an applied study on companies listed in the Egyptian stock market", Ain Shams University, Faculty of Commerce, Department of Accounting and Auditing, Journal of Accounting Thought, first issue.
3. Abu Jabal, Najwa Mahmoud Ahmed (2017) "The impact of joint auditing on the quality of the auditing process in the professional practice environment in Egypt - applied study - published research-Egypt.
4. Ahmed, Adnan Kazem Matroud (2013). The role of audit quality in enhancing the level of institutional governance, applied research and analytical study in a sample of Iraqi public companies, applied research, Higher Institute for Accounting and Financial Studies, University of Baghdad, as part of the requirements for obtaining a certificate of legal accounting
5. Ajili, H. & Khlif, H. (2020). Political connections, joint audit and tax avoidance: evidence from Islamic banking industry. Journal of financial crime, 27(1), 155-171.
6. Al-Asi, Mahmoud Ghanem Mahmoud (2016), "The Role of Activating the Joint External Audit Approach in Improving the Quality of the External Audit Process - An Applied Study on Companies Listed on the Egyptian Stock Exchange", University of Alexandria, Journal of the Faculty of Commerce for Scientific Research, (Volume 53), (Issue 1), Egypt
7. Al-Dasti, Mohamed Abdel-Qader, 2014 "Joint Auditing vs. Individual Auditing - An Applied Study on the Extent to which Egyptian Auditing Firms Adhere to the Practice of Earnings Management in Joint Stock Companies", Mansoura University, Faculty of Commerce, Egyptian Journal of Commercial Studies, Vol. 38, No. 2
8. Al-Hashemi, Ahmed Fadel Hassoun, (2021), "The role of joint auditing in enhancing the quality of auditing and its reflection on the expectations gap," master's thesis, Wasit University, College of Administration and Economics.
9. Al-Hawari, Nahed Muhammad Yousry (2014), A proposed framework for activating audit mechanisms in reducing fraud in financial reports - a field study, Journal of Financial and Commercial Studies, Faculty of Commerce, Beni Suef University, Issue 2.
10. Ali, Mohamed, 2014 "The use of joint auditing in external audit offices and its relationship to the expectations gap - a field study", Suez Canal University, Faculty of Commerce, Scientific Journal of Commercial and Environmental Studies, Volume (7), Issue(1)
11. Al-Naasan, Samah Osama (2021) "Factors Affecting Audit Quality from the Viewpoint of External Auditors," a field study, master's thesis in accounting, the Islamic University of Gaza, Palestine.
12. Al-Wakeel, Hossam Al-Saeed (2019) "The effect of applying the joint audit approach on the timing of issuing the audit report in the Egyptian professional practice environment - an applied study", published research, Egypt.



13. Audousset-Coulier, S., (2012). Two big of not Two Big?. The consequences or Appointing two big 4 Auditors on Audit, Pricing in a Joint audit setting.
14. CNCC, (2007), Audit des comptes réalisé par plusieurs commissaires aux comptes, Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes NEP.100, Enacted on april,10, published in Journal Officiel n103 on may.
15. Deng, M. Lu, T., Simunic, O. & Yejm. (2012). Do joint audit improve or impair audit quality, Journal of accounting research (52):1029-1060.
16. Fakir, Abu Bakr Muhammad Hamad, Abd Allah, Ihab Makki Muhammad (2020), joint auditing and its role in limiting earnings management practices: an applied study on a sample of external audit offices in Sudan, Journal of Administrative and Economic.
17. ICAI. (1996). Responsibility Of joint auditors, Institute of Chartered Accountants of india, SA. 299, Available At: read:[https://icai.org/post.html?post\\_id=466](https://icai.org/post.html?post_id=466)
18. ICPAS. (2012), Joint Audits, Institute of Certified Public Accountants of Singapore AGS.10, Available at: <https://isca.org.sg/media/3624/ags-10.pdf>
19. Itonen, K. & Tronnes (2015). Benefits and costs of appointing, joint audit engagement parthers. Auditing: A journal of practice and theory, 34(3): 23-46.
20. Kamal, Nour Ahmed and Iman Shaker Muhammad (2022) "The effect of joint auditing on the quality of profits of some private banks listed in the Iraq Stock Exchange," University of Fallujah, College of Administration and Economics, Journal of Business Economics, Volume (3) Issue(1).
21. Mahmoud, Hassan Shulgami. (2016) "A proposed approach to developing joint audit practices and directing development axes in light of the quality and costs of the audit process – a field study", Beni Suef University, Journal of Accounting and Auditing, Volume (4) , Issue(1), Egypt
22. Mandour, Mohamed Mohamed Mohamed Ibrahim (2016) "The effect of voluntary activation of the joint auditing entrance on earnings management practices: an applied study on companies listed on the Egyptian Stock Exchange," Journal of Accounting Thought, Department of Accounting and Auditing, Faculty of Commerce, Ain Shams University, the second issue, the second part, July: 1119-1172.
23. Metwally, Ahmed Zaki Hussein, 2013 "Measuring the impact of applying joint review programs on stock prices", Faculty of Commerce, Tanta University, Scientific Journal of Trade and Finance, Issue 4, Volume 2, Egyp.
24. Muhammad, Sami Hassan Ali, (2003) "A suggested model for measuring the quality control of professional performance in auditing, Ph.D. thesis, Faculty of Commerce, Ain Shams University.
25. Nashwan, Iskandar Mahmoud Hussein, 2017 "The trend towards joint auditing as an input to improve the quality of financial reports - an applied study, Faculty of Management and Finance, Al-Aqsa University, Journal of Economic and Administrative Sciences, Issue 23, Issue 100, Palestine, 2017.
26. Omar, Adam Mohamed, Ishaq, Abdel-Rahman (2019) "The Impact of Joint Auditing on the External Auditor's Report on the Sudanese Business Environment – A Field Study," International Journal of Economics and Business, Refad, Journal (6), Issue(2).
27. Quik, R. (2012). Ec Green paper proposals and audit quality, accounting in Europe, 9(1): 17-38.

28. Taqtaq, Kinan, (2013) "The Extent of Compliance with Professional Standards for Quality Control of the Auditing Profession in Syria - A Field Study", Master Thesis, Faculty of Economics, University of Damascus.
29. Yassin, Saif Nateq, (2021) "The Role of Joint Auditing in Improving the Quality of the Auditor's Report - A Field Research on a Sample of Auditing Offices in Iraq," Arab Institute for Certified Public Accountants, as part of the requirements for obtaining a certified accounting certificate, Baghdad.
30. Youssef, Hanan Ismail, (2015) "The effect of activating the joint auditing entries on the auditor's efficiency in detecting and reporting fraud in the financial statements," Ain Shams University, Faculty of Commerce, Journal of Accounting Thought, Volume (19), Number(2).