



دور اسلوب التدقيق المشترك في تعزيز جودة عملية التدقيق

الباحث – أحمد فاضل حسون
جامعة واسط – كلية الادارة والاقتصاد – قسم المحاسبة
s.ahmedfadhil@gmail.com

أ.م. د حيدر عطا زبين
جامعة واسط – كلية الادارة والاقتصاد – قسم المحاسبة
haider_ata2006@yahoo.com

المستخلص

هدف البحث إلى تحديد دور التدقيق المشترك في إيجابيات وسلبيات الأسلوب في تعزيز جودة التدقيق واستخدمت الدراسة قائمة استبيان تم تصميمها لغرض توزيعها على عينة البحث المكونة من مجتمع مراقبي الحسابات بالعينة العشوائية حسب نشرة مراقبي الحسابات المجازين لعام 2021 وعددهم 291 مراقب حسابات وغير استمارة الكترونية ويديوية تم توزيعها على عينة البحث مكونة من ستة عشر فقرة تتضمن محور ترابطي بالعلاقة بين التدقيق المشترك وجودة التدقيق. واستنتجت الدراسة ان هنالك علاقة معنوية ذات دلالة احصائية بين التدقيق المشترك وجودة التدقيق ويمكن ان يوصف التدقيق المشترك بأنه النهج الصحيح الذي يمكن اتباعه لغرض تعزيز وتحسين جودة عملية التدقيق لانه يعزز الاستقلالية للمدقق الخارجي ويحسن من اكتشاف الاخطاء الجوهرية ويضفي المزيد من الثقة الى المهنة. وأوصت الدراسة بضرورة وجود معيار تدقيق مشترك يمكن اتباعه لغرض تنظيم رقابة مشتركة وكذلك تنقيف المجتمع المالي والوحدات الاقتصادية بضرورة اتباع نهج التدقيق المشترك وعلى الجهات المنظمة للمهنة اصدار معيار بالتدقيق المشترك .

الكلمات المفتاحية- التدقيق المشترك- جودة التدقيق-

Abstract

The aim of the research is to determine the role of joint auditing in the pros and cons of the method in enhancing audit quality. The study used a questionnaire list that was designed for the purpose of distributing it to the research sample consisting of a community of auditors with a random sample, according to the Bulletin of the 291 certified auditors for the year 2021, and through an electronic and manual form distributed The research sample consisted of sixteen paragraphs that include an interrelated axis on the relationship between joint auditing and audit quality. The study concluded that there is a statistically significant relationship between joint audit and audit quality, and joint audit can be described as the correct approach that can be followed for the purpose of enhancing and improving the quality of the audit process because it enhances the independence of the external auditor and improves the discovery of fundamental errors and gives more confidence to the profession. The study recommended the necessity of having a common audit standard that can be followed for the purpose of organizing joint control, as well as educating the financial community and economic units of the need to follow the joint audit approach, and the regulators of the profession should issue a joint audit standard



المقدمة

يمثل التدقيق المشترك مرحلة متقدمة من العلاقة المهنية المتميزة التي ينبغي أن تسود بين مكاتب التدقيق بعد التطورات الكبيرة نحو تحالف واندماج الشركات العالمية في مختلف الأنشطة الاقتصادية. يمثل انهيار كبرى شركات التدقيق خطراً كبيراً نظراً للدور المهم الذي تلعبه في استقرار الأسواق المالية لما تتمتع به من خبرات كبيرة في مجال تدقيق الوحدات الاقتصادية ، خاصة تلك التي لها فروع ومعاملات دولية ، الأمر الذي يتطلب توفير القواعد المناسبة. لتأمين هذه الوحدات الاقتصادية ونقل خبرة شركات التدقيق الكبيرة إلى شركات التدقيق الصغيرة من أجل تحقيق جودة التدقيق . بالإضافة إلى ظهور مخاوف جديدة بين المنظمين حول تركيز سوق خدمات التدقيق في أيدي شركات التدقيق الكبرى

منهجية البحث والدراسات السابقة

اولاً :مشكلة البحث

واجهت مهنة التدقيق في السنوات الأخيرة الكثير من التساؤلات والقلق المتزايد والضغوط المتزايدة والانتقادات المستمرة بسبب احتمال وجود حالات التحريف في القوائم المالية وتزايد الدعاوى القضائية وتوالى الدعوات المطالبة بشأن ضرورة احكام جودة التدقيق الخارجي لإضفاء مستوى عالي من الثقة إلى مهنة التدقيق ، و ما تبع الازمات المالية الامر الذي أدى إلى نقص الثقة في جودة المعلومات المحاسبية من جانب مستخدميها من ناحية، وفي قدرة مهنة التدقيق على اداء الدور بأعلى مستوى مرتفع من الكفاءة من ناحية أخرى وأصبح تأمين جودة التدقيق أكثر أهمية ويمكن صياغة مشكلة البحث بالتساؤل الرئيسي التالي :

" هل هناك دور لا سلوب التدقيق المشترك في تعزيز جودة عملية التدقيق وارتفاع مستوى الثقة في المهنة؟

ثانياً :هدف البحث

- 1- استعراض مفهوم التدقيق الخارجي استعراضاً عاماً والتدقيق المشترك إستعراضاً خاصاً.
- 2- التعرف على دور العلاقة الترابطية بين التدقيق المشترك وجودة عملية التدقيق و محاولة الاستفادة من اسلوب التدقيق المشترك كنهج يمكن للمدققين اتباعه يساهم في تحسين جودة عملية التدقيق
- 3- فتح افاق جديدة للبحث التطبيقي لموضوع التدقيق المشترك وأثره في جودة التدقيق.

ثالثاً: أهمية البحث:

يستمد البحث أهميته من أهمية تقييم الدور الذي يمكن أن يلعبه اسلوب التدقيق المشترك في بيئة الاعمال العراقية من اجل معرفة فيما اذا كان مدخل التدقيق المشترك – الخارجي – يحسن من كفاءة وفاعلية العمل التدقيقي وما ينتج عن ذلك من توفير معلومات تتسم بالمصداقية وهو ما ينعكس على زيادة ثقة المستثمرين والمستخدمين والاطراف ذوي العلاقة في جذب الاستثمارات الاجنبية والمحلية وبالتالي ضمان استمرارية المؤسسة في بيئة الاعمال التنافسية .

رابعاً: فرضية البحث: لغرض إيجاد الحلول الملائمة لمشكلة البحث يقدم الباحث الفرضية التالية:

- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الاعتماد على اسلوب التدقيق المشترك وتحسين جودة عملية التدقيق.



خامسا : أهمية البحث

تنبع أهمية الدراسة من أهمية مواكبة التطورات المتلاحقة في بيئة التدقيق ، ومنها مدخل التدقيق المشترك الذي يعد إحدى صور تعزيز دور التدقيق الخارجي وأحد الحلول المقترحة لمواجهة الانهيارات والأزمات المالية، وتعزيز الثقة في المدقق الخارجي ودعم استقلاليته، وذلك من أجل الارتقاء بالمهنة، وتقديم تقارير تدقيق سليمة وأكثر مصداقية، وبالتالي استعادة الثقة في مهنة التدقيق.

الدراسات السابقة

(Francis, et al (2009) -

بحثت هذه الدراسة فيما إذا كان هيكل ملكية الشركة يؤثر على اختيار المدققين في إطار التدقيق المشترك ، وما هي محددات الاختيار. إدارة الشركة لديها بديل محدد من البدائل المتاحة لها في تعيين المدققين . وجدت نتائج الدراسة أن شركة التدقيق الأربعة الكبار (Big4) جنبًا إلى جنب مع شركة تدقيق غير تابعة لـBig4 ، Non-Big4 ، هي الأكثر تنوعًا على الأرجح لاستخدامها عندما يكون هناك تباين أكبر في المعلومات (تحكم أقل في الأسرة ، المزيد من هياكل الملكية) ، والعكس يحدث عندما تزيد نسبة ملكية الأسرة ، وأن يكون اتحاد الشركات أقوى بوجود مدققين اثنين من الأربعة الكبار

Ahmed Ashraf Abdel Hamid (2014) –

بالإضافة إلى مراجعة الأدبيات المحاسبية المتعلقة بالتدقيق المشترك وتأثيره على كل من جودة التدقيق ومحور سوق التدقيق ، فقد اعتمدت هذه الدراسة على قائمة من المسوح لتحليل آراء الأطراف المهتمة بخدمات التدقيق ، وهم مدققون خارجيون. قائمة 187 شركة موضوع الدراسة خلصت الدراسة إلى وجود قدر كبير من التباين حول المراجعة المشتركة عند مراجعة الأدبيات المحاسبية ، كما وجدت أن هناك اختلافات جوهرية بين الأطراف المهتمة بخدمات التدقيق فيما يتعلق بالآثار الإيجابية المحتملة لتدقيق للمشاركين.:

دراسة Joint audits and mutual ties of (2020) Mohammad Nurunnabi
audit firm networks

اهم اهداف الدراسة ان يساهم البحث على تركيز السوق التدقيق من خلال دراسة هيكل السوق وشبكة العلاقات بين مكاتب المراجعة الأربعة الكبرى 4 وشركات التدقيق المحلية في السعودية.. من اهم استنتاجات اهداف الدراسة ان شركات التدقيق الأربعة الكبرى لديها علاقات متبادلة قوية ، لكن العلاقات مع شركات التدقيق المحلية والدولية الأخرى ضعيفة. نجد أيضًا الطبيعة الاحتكارية لشركات التدقيق الأربعة الكبرى وشركات التدقيق الدولية. على وجه التحديد ، وان

أكثر من 68% من سوق التدقيق يتحكم فيها كل من Ernst & Young و KPMG و PwC

- دراسة (سلوم 2019) "التدقيق المشترك للمصارف التجارية الخاصة ودوره في ادارة المخاطر"



بحث تطبيقي مقدم الى المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية/جامعة بغداد يهدف البحث إلى تطوير نموذج مقترح لإيضاح مدى التزام المدققين الخارجيين باليات وبضوابط عمل التدقيق المشترك للمساعدة في تقليل مخاطر المؤسسات وان من اهم الاستنتاجات التي توصلت اليها الدراسة بأن المدققين الخارجيين المكلفين بالتدقيق المشترك للبنك الوطني الإسلامي لم يقوموا بمراجعة اعمال التدقيق الذي قام به المدقق الآخر للتحقق من تنفيذ برنامج اعمال التدقيق الذي تم تنسيقه وتخطيطه وفق اسلوب التدقيق المشترك

دراسة (محمود – 2020)

نموذج مقترح لقياس آثار عوامل المفاضلة بين المراجعة الفردية والمراجعة المشتركة على قرار لجنة المراجعة باختيار المراجع الخارجي - دراسة اختبارية يهدف البحث إلى اقتراح نموذج لقياس آثار عوامل التمايز بين المراجعة الفردية والمراجعة المشتركة على قرار لجنة المراجعة بشأن اختيار المدقق الخارجي. تحديد الإجراءات اللازمة لتوجيه تلك الآثار نحو ترشيد هذا القرار

دراسة (فارس واخرون، 2019)

يهدف البحث الى التحقق من امكانية تحسين القيمة السوقية للشركات العراقية المدرجة في سوق العراق الاوراق المالية من خلال برنامج التدقيق المشترك. ان التعاقد مع مكتبين للتدقيق يمنح قيمة ضمان عالية للمستثمرين فيما يتعلق بمسألة التعويض في حالة فشل عملية التدقيق ، حيث يتم تعزيز قيمة البيانات المالية إذا تم فحصها من قبل مدققين يتحملان المسؤولية المشتركة عنهما. وان مستويات تحقق الآثار بالشكل الايجابي في حال تم تطبيق اسلوب التدقيق المشترك تكون اكثر من الآثار السلبية.

دراسة (النعمي، 2020)

هدف الدراسة عرض وجهات النظر التي تؤيد اسلوب التدقيق المُشترك والآراء المعارضة للتطبيق واستكشاف المؤهلات اللازمة لمطبيقي اسلوب التدقيق المشترك وتوافقها مع العمل ليكون الزاميا او العودة لأسلوب التدقيق بالشكل الفردي. أهم الاستنتاجات التي توصلت اليها الدراسة ان تطبيق اسلوب التدقيق المشترك يتطلب قدرا عاليا من الكفاءة والعناية والخبرة والتي قد لا يستطيع اسلوب التدقيق المنفرد الايفاء بهذه المتطلبات للتطبيق. وعدم وجود قوانين او تعليمات من الجهات المنظمة للمهنة او البنك المركزي تنظم عملية التدقيق المشترك في المصارف الخاصة .

دراسة (جبل، 2018)

تحديد مدى تأثر جودة المعلومات المحاسبية باستخدام اسلوب التدقيق المشترك ، من خلال أخذ عينات من آراء الأفراد العاملين في مكاتب التدقيق ومراقبي الحسابات المجازين حسب القانون. التدقيق المشترك هو نهج إيجابي للاعتمادية من خلال توفير معلومات محاسبية خالية من الأخطاء وغير متحيزة بالإضافة إلى التمثيل الصحيح للحقائق والأحداث المالية الممثلة. للتدقيق المشترك علاقات ذات أثر إيجابي كبير مع خصائص جودة المعلومات المحاسبية حقق التدقيق المشترك نتائج قوية للغاية من حيث الاتساق. وهذا يدل على أن عينة البحث لديها تصور واضح لدور التدقيق المشترك في تناسق المعلومات المحاسبية



التدقيق المشترك وانعكاسه على جودة التدقيق

بعد التدقيق المشترك أحد اساليب أداء عملية التدقيق الخارجي، حيث تم تطبيق الاسلوب منذ ثلاثينات القرن الماضي، فقد طُبق في الدنمارك منذ عام 1930 إلى عام 2004 بشكل إلزامي، ثم ألغى التطبيق بالشكل الإلزامي وترك القيام بالتدقيق المشترك بالشكل الاختياري كما أن الشركات المدرجة في سوق المال الفرنسية ملزمة بتطبيقها منذ عام 1966 (Thinggaard & Kiertzner, 2008:142)

وترجع بدايات اسلوب التدقيق المشترك (سلوم، 2020: 17) الى وجود حالات الضعف والقصور في فاعلية وكفاءة التدقيق الفردي وذلك حرصاً على زيادة كفاءة وفاعلية عملية التدقيق وتحسين مستوى جودتها بوساطة الحد من الغش والتلاعب والتحرير الذي قد يتضمن في التقارير المالية. في أعقاب فضيحة شركة أنرون Enron عام 2001م بعد الأزمة المالية العالمية وما ترتب عليها من إفلاس وانهيار كبرى شركات التدقيق والخوف من تركيز سوق خدمات التدقيق بعد شطب منشأة ارثر اندرسون احدى كبار منشآت التدقيق الكبرى بسبب عدم الابلاغ عن المعلومات المحاسبية الحقيقية في التقارير المالية (Nihro, 2019:2467) ولذلك كانت سمعة المدققين على المحك نظراً لأن مهنة التدقيق تستند إلى ثقة السوق فكان وجوباً على المدققين العمل لضمان تقليل الضرر الناتج عن السمعة إلى أدنى حد ممكن وأصبح المدققون أكثر تحفظاً لأن المهنة كانت موضع تساؤل (El-Hamdi, 2016)

وفي محاولة لمعالجة هذا الوضع قامت المفوضية الأوروبية **European commission** في اكتوبر من العام 2010 بإصدار ما يعرف بالورقة الخضراء **"Audit policy: Lessons from the crisis"** "سياسة التدقيق: الدروس المستفادة من الأزمة" لاقتراح الحلول الممكنة والتي كان التدقيق المشترك فيها من اكثر الاقتراحات نقاشاً حيث كان الدافع هو الحد من تركيز سوق خدمات التدقيق وتعزيز هيكل السوق والمساهمة في تحقيق جودة التدقيق. (Ratzinger-Sakel et al., 2013:176) ومن بين اهم الآليات المؤسسية المختلفة المقترحة للورقة الخضراء بانها تضمنت على العديد من الاقتراحات (Abdelmoula, 2020:2) من اهمها الاهتمام بأسلوب دوران مدقق الحسابات والاهتمام بلجان التدقيق لغرض تعزيز الثقة بالقوائم المالية.

حيث يمكن تعريف التدقيق المشترك بأنه العملية المنهجية التي يتم فيها من قبل اثنين أو أكثر من المدققين المستقلين تدقيق القوائم المالية بطريقة تتضمن تخطيط وتنفيذ اعمال التدقيق؛ وجهود تدقيق مشتركة، وتوزيع الاعمال والمهام بنصيب متوازن من العمل ومراقبة الجودة المتبادلة؛ وإصدار تقرير تدقيق موحد و موقع من قبل المدققين المسؤولين بنحو مشترك وتضامني (Ajili & Khlif, 2020:157)

طريقة البحث ومجتمع الدراسة والعينة - الدراسة الميدانية

تستند النتائج الواردة في هذه الدراسة إلى ردود من 157 من أصل 200 فرد من مراقب بالحسابات وكذلك مستخدمي القوائم المالية الذين تم تحديدهم لغرض هذه الدراسة. أعطى هذا معدل استجابة بنسبة 79 % والذي اعتبر مناسباً لغرض هذه الدراسة (Mgbame, Eragbhe, & Osazuwa, 2012) يرجع معدل



الاستجابة المرتفع إلى حقيقة أن الاستبيان تم تسليمه الكترونيا واسترداده الكترونيا. بمجرد تحديده ، تم تطوير استبيان واختباره بشكل تجريبي.

تم تطوير الاستبيان بهدف تحديد آثار التدقيق المشترك على جودة التدقيق. تم تطوير الاستبيان من قسمين . يحتوي القسم "أ" على ثلاثة أسئلة حول جنس المستفتي والمسمى الوظيفي وسنوات الخبرة (انظر الملحق). (يتكون القسم ب من 14 سؤالا. تطلبت الأسئلة الـ 13 الأولى من الأفراد تقييم مدى اختلافهم أو اتفاقهم مع كل عبارة بناءً على مقياس ليكرت المكون من 5 نقاط والذي يتراوح من (1) لا أوافق بشدة إلى (5) أوافق بشدة. كان السؤال 15 سؤالاً مفتوحاً يهدف إلى الحصول على معلومات حول الآثار الأخرى للتدقيق المشترك على جودة التدقيق التي لم يتم تسجيلها في الاستبيان. تم استخدام ثلاثة متخصصين في المحاسبة لاختبار تجريبي للأسئلة الواردة في الاستبيان وإجراء التعديلات اللازمة نتيجة لملاحظاتهم. وفي نهاية اليوم ، تم استلام 157 ردًا صحيحًا

- خصائص المستجيبين

كان الهدف من قسم المعلومات الأساسية للسؤال الحصول على بيانات تتعلق بخصائص المستجيبين. طلب السؤال 1 من المستجيبين للإشارة إلى جنسهم. أشارت النتائج إلى أن 122 (78٪) كانوا من الذكور و 35 (22٪) من الإناث. هذا ليس مفاجئاً نظراً لأن معظم المناصب العليا في الصناعة الأكاديمية وحتى في القطاع العام يشغلها الرجال. السؤال 2 يتطلب المسميات الوظيفية للمستجيبين (27) 43 ٪ (كانوا مدققين ، 97 (62٪) محاسبون و 17 (11٪) أكاديميون محاسبة. يتطلب السؤال 3 أن يشير المستجيبون إلى عدد سنوات خبرتهم في وظائفهم الحالية 113. من المستجيبين (72٪) لديهم خبرة 5 سنوات أو أكثر في مناصبهم الحالية بينما 44 (28٪) لديهم خبرة أقل من 5 سنوات. لذلك تعكس المجيبين مناسبة

mix of experience

مناقشة النتائج :

للتأكد من آثار التدقيق المشترك على جودة التدقيق ، طُلب من المستجيبين الإشارة على مقياس ليكرت المكون من 5 نقاط إلى مدى عدم موافقتهم أو موافقتهم على الأسئلة الأربعة عشر المدرجة في الاستبيان والتي تتراوح من غير موافق بشدة إلى موافق بشدة. يتم عرض الإحصائيات الوصفية للردود في الجدول(1)



Al-Ghari Journal of Faculty of Administration and Economics



الجدول رقم (1) : التحليل الوصفي

الرقم	الافتراضات	حجم العينة	الوسط	A	UD	D	SD	Mean	الانحراف المعياري	الاهمية
1	يساعد التدقيق المشترك على التفتيش من مخاطر الإفراط في الإلمام بالعميل حيث يمكن دائما تناوب العمل بين المراجعين المشتركين.	157	43	94	11	7	2	4.08	.797	3rd
2	يعمل التدقيق المشترك على تحسين جودة التدقيق والتقرير المالي حيث "أربع أعين أفضل من اثنتين"	157	77	69	4	6	1	4.37	.770	1st
3	إنه يعطي فرصاً لمزيد من شركات التدقيق لدخول السوق	157	28	95	14	18	2	3.82	.902	5th
4	إنه يساعد على إبقاء شركات التدقيق في حالة تأهب لأن الشركة لا ترغب في أن يتم القيام بها من قبل شركة التدقيق المشتركة	157	38	85	19	11	4	3.90	.932	4th
5	يساعد على تقليل هيمنة شركات التدقيق الكبرى على سوق التدقيق.	157	34	67	21	31	4	3.61	1.107	6th
6	في الظروف الخاصة ، ستساعد عمليات التدقيق المشتركة في تقليل البطالة بين المتخصصين والخريجين في مجال المحاسبة.	157	25	79	18	32	3	3.58	1.045	7th
7	في حالة المراجعة المشتركة ، يصبح التواطؤ بين إدارة الشركة وشركات التدقيق أكثر صعوبة.	157	34	70	20	29	4	3.64	1.092	5th
8	التدقيق المشترك مكلف لمراجعة العملاء	157	28	74	21	28	6	3.57	1.093	8th
9	يخلق مشاكل التنسيق بين المراجعين المشتركين	157	11	58	21	53	14	2.99	1.163	
10	هناك خطر في عمليات التدقيق المشتركة من احتمال تكرار أو حذف جوانب معينة من أعمال التدقيق.	157	13	49	11	64	20	2.82	1.239	
11	يشكل عام ، تفوق فوائد عمليات التدقيق المشتركة تكاليفها	157	60	71	15	8	3	4.13	.918	2nd
12	إن جعل عمليات التدقيق المشتركة إلزامية في سودي إلى تحسين جودة التدقيق.	157	28	69	25	27	8	3.52	1.124	9th
13	يجب أن تكون عمليات التدقيق المشتركة إلزامية لجميع الشركات في.	157	8	24	25	79	21	2.48	1.066	
14	يجب أن يكون التدقيق المشترك إلزامياً للشركات العامة فقط في بسبب اعتبارات التكلفة.	157	19	50	28	47	13	3.10	1.197	



من حيث المتوسط ، فإن جميع البيانات التسعة المصنفة لها متوسط تصنيف يبلغ ثلاثة ونصف وما فوق من خمسة محتملة مما يشير إلى أن المستجيبين ينظرون إليها على أنها مهمة. تتضمن البيانات تدقيقاً مشتركاً يعمل على تحسين جودة المراجعة وإعداد التقارير المالية حيث أن "أربع أعين أفضل من اثنتين" (الأولى) ؛ إجمالاً ، تفوق فوائد عمليات التدقيق المشتركة تكاليفها (2) ؛ تساعد عمليات التدقيق المشتركة على التخفيف من مخاطر الإفراط في المعرفة مع العميل حيث يمكن دائماً تناوب العمل بين المراجعين المشتركين (الثالث) ؛ يساعد على إبقاء الشركات في حالة تأهب لأن الشركة لا ترغب في أن تتفوق عليها شركة التدقيق المشتركة (الرابعة) ؛ يعطي الفرصة لمزيد من شركات التدقيق لدخول السوق (الخامس) ؛ البعض الآخر يساعد على تقليل هيمنة شركات التدقيق الكبرى على سوق التدقيق (السادس) ؛ في الظروف الخاصة ، ستساعد عمليات التدقيق المشتركة في تقليل بطالة محترفي وخريجي المحاسبة (السابع) ؛ يعد التدقيق المشترك مكلفاً لمراجعة العملاء (الثامن) وسيؤدي جعل عمليات التدقيق المشتركة إلزامية في إلى تحسين جودة التدقيق (المرتبة التاسعة). على أساس "أوافق بشدة" وجدنا أن السؤال 2 والسؤال 11 تم ترتيبهما في المرتبة الأولى والثانية على التوالي. الترتيب متنسق مع متوسط الترتيب. من الواضح أن الردين الأكثر أهمية هما أن المراجعة المشتركة تعمل على تحسين جودة المراجعة والتقارير المالية لأن "أربع أعين أفضل من اثنتين" ؛ وبشكل عام تفوق فوائد المراجعة المشتركة تكاليفها. وافق أكثر من ثلث المستجيبين بشدة على البيانين. من حيث المتوسط ، فإن البيانين لهما تصنيف متوسط من أربعة وما فوق من أصل خمسة محتملة مما يشير إلى أن المجيبين يرون أن هذا وثيق الصلة فيما يتعلق بالتدقيق المشترك وجودة المراجعة.

ومن أجل تحديد ما إذا كانت الإجابات على الأسئلة الأربعة عشر الأولى قد تأثرت بالسمات الثلاث المتعلقة بالجزء أ من الاستبيان ، تم إجراء اختبارات t المستقلة لمعرفة ما إذا كانت الردود على الأسئلة مختلفة بشكل كبير اعتماداً على سمتين من الجنس والخبرة. النتائج موضحة في الجدولين 2 و 3 على التوالي.



الجدول 2: اختبار T f أو الفروق بين متوسط الردود حسب الجنس

s/n	الاسئلة	الجنس	الحجم	الوسيط	معامل	t اختبار	المعنوية	الاتجاه
1	يساعد التدقيق المشترك على التخفيف من مخاطر الإفراط في الإلمام بالعمل حيث يمكن دائماً تناوب العمل بين المراجعين المشتركين.	ذكر انثى	122 35	4.08 4.06	0.799 0.802	0.162	0.872	NS
2	يعمل التدقيق المشترك على تحسين جودة التدقيق والتقرير المالي حيث ""أربع أعين أفضل من اثنتين	ذكر انثى	122 35	4.44 4.11	0.73 0.83	2.252	0.026	S
3	إنه يعطي فرصاً لمزيد من شركات التدقيق لدخول السوق	ذكر انثى	122 35	3.86 3.69	0.921 0.832	1.011	0.313	NS
4	إنه يساعد على إبقاء شركات التدقيق في حالة تأهب لأن الشركة لا ترغب في أن يتم القيام بها من قبل شركة التدقيق المشتركة	ذكر انثى	122 35	3.93 3.80	0.934 0.933	0.751	0.454	NS
5	يساعد على تقليل هيمنة شركات التدقيق الكبرى على سوق التدقيق.	ذكر انثى	122 35	3.61 3.63	1.154 0.942	-0.103	0.918	NS
6	في الظروف الخاصة ، ستساعد عمليات التدقيق المشتركة في تقليل البطالة بين المتخصصين والخريجين في مجال المحاسبة.	ذكر انثى	122 35	3.57 3.60	1.075 0.946	-0.131	0.896	NS
7	في حالة المراجعة المشتركة ، يصبح التواطؤ بين إدارة الشركة وشركات التدقيق أكثر صعوبة.	ذكر انثى	122 35	3.66 3.57	1.133 0.948	0.441	0.660	NS
8	التدقيق المشترك مكلف لمراجعة العملاء	ذكر انثى	122 35	3.49 3.86	1.137 0.879	-2.021	0.047	S
9	يخلق مشاكل التنسيق بين المراجعين المشتركين	ذكر انثى	122 35	2.98 3.06	1.223 0.938	-0.365	0.715	NS
10	هناك خطر في عمليات التدقيق المشتركة من احتمال تكرار أو حذف جوانب معينة من أعمال التدقيق.	ذكر انثى	122 35	2.76 3.00	1.260 1.163	-1.000	0.319	NS
11	بشكل عام ، تفوق فوائد عمليات التدقيق المشتركة تكاليفها	ذكر انثى	122 35	4.12 4.14	0.958 0.772	-0.113	0.910	NS
12	إن جعل عمليات التدقيق المشتركة إلزامية في سيؤدي إلى تحسين جودة التدقيق.	ذكر انثى	122 35	3.55 3.43	1.151 1.037	0.558	0.577	NS
13	يجب أن تكون عمليات التدقيق المشتركة إلزامية لجميع الشركات	ذكر انثى	122 35	2.48 2.51	1.115 0.887	-0.190	0.850	NS
14	يجب أن يكون التدقيق المشترك إلزامياً للشركات العامة فقط في بسبب اعتبارات التكلفة	ذكر انثى	122 35	3.08 3.14	1.210 1.167	-0.264	0.792	NS



الجدول 2: اختبار T للاختلافات بين متوسط الاستجابات حسب سنوات الخبرة

ت	Question	الخبرة	الحجم	الوسيط	المعامل	t اختبار	المعنوية	الاتجاه
1	يساعد التدقيق المشترك على التخفيف من مخاطر الإفراط في الإلمام بالعمل حيث يمكن دائماً تناوب العمل بين المراجعين المشتركين.	<5 yrs	44	3.86	0.668	-2.11	0.034	S
		>=5 yrs	113	4.16	0.830			
2	يعمل التدقيق المشترك على تحسين جودة التدقيق والتقرير المالي حيث ""أربع أعين أفضل من اثنتين	<5 yrs	44	4.32	0.674	-0.519	0.605	NS
		>=5 yrs	113	4.29	0.807			
3	إنه يعطي فرصاً لمزيد من شركات التدقيق لدخول السوق	<5 yrs	44	3.86	0.852	0.363	0.717	NS
		>=5 yrs	113	3.81	0.924			
4	إنه يساعد على إبقاء شركات التدقيق في حالة تأهب لأن الشركة لا ترغب في أن يتم القيام بها من قبل شركة التدقيق المشتركة	<5 yrs	44	3.93	0.728	0.229	0.819	NS
		>=5 yrs	113	3.89	1.003			
5	يساعد على تقليل هيمنة شركات التدقيق الكبرى على سوق التدقيق	<5 yrs	44	3.73	1.02	0.817	0.415	NS
		>=5 yrs	113	3.57	1.14			
6	في الظروف الخاصة ، ستساعد عمليات التدقيق المشتركة في تقليل البطالة بين المتخصصين والخريجين في مجال المحاسبة	<5 yrs	44	3.59	0.948	0.084	0.93	NS
		>=5 yrs	113	3.58	1.084			
7	في حالة المراجعة المشتركة ، يصبح التواطؤ بين إدارة الشركة وشركات التدقيق أكثر صعوبة	<5 yrs	44	3.64	0.990	-0.050	0.961	NS
		>=5 yrs	113	3.65	1.133			
8	التدقيق المشترك مكلف لمراجعة العملاء	<5 yrs	44	3.66	0.939	0.670	0.505	NS
		>=5 yrs	113	3.54	1.150			
9	يخلق مشاكل التنسيق بين المراجعين المشتركين	<5 yrs	44	3.00	1.057	0.043	0.966	NS
		>=5 yrs	113	2.99	1.206			
10	هناك خطر في عمليات التدقيق المشتركة من احتمال تكرار أو حذف جوانب معينة من أعمال التدقيق	<5 yrs	44	3.09	1.254	1.750	0.082	NS
		>=5 yrs	113	2.71	1.22			
11	بشكل عام ، تفوق فوائد عمليات التدقيق المشتركة تكاليفها	<5 yrs	44	4.20	0.851	0.656	0.513	NS
		>=5 yrs	113	4.10	0.945			
12	إن جعل عمليات التدقيق المشتركة إلزامية في سيؤدي إلى تحسين جودة التدقيق	<5 yrs	44	3.43	0.974	-0.628	0.531	NS
		>=5 yrs	113	3.56	1.18			
13	يجب أن تكون عمليات التدقيق المشتركة إلزامية لجميع الشركات	<5 yrs	44	2.50	0.976	-0.116	0.907	NS
		>=5 yrs	113	2.48	1.103			
14	يجب أن يكون التدقيق المشترك إلزامياً للشركات العامة فقط في بسبب اعتبارات التكلفة	<5 yrs	44	3.27	1.188	1.159	0.288	NS
		>=5 yrs	113	3.03	1.199			



بالإضافة إلى ذلك ، تم إجراء اختبار ANOVA لمعرفة ما إذا كانت هناك اختلافات كبيرة بين
المراجعين والمحاسبين وأكاديميين المحاسبة في رأيهم .هذا موضح في الجدول 4

تحليل ANOVA						
		مجموع المربعات	القيمة المعيارية	الخطأ التربيعي	قيمة F	مستوى المعنوية
يساعد التدقيق المشترك على التخفيف من مخاطر الإلزام المفرط بالعمل حيث يمكن دائماً تناوب العمل بين المراجعين المشتركين.	بين المجموعات	.033	2	.016	.025	.975
	داخل المجموعات	99.050	154	.643		
	المجموع	99.083	156			
تحسن المراجعة المشتركة جودة مراجعة الحسابات والإبلاغ المالي لأن "أربع "أعين أفضل من اثنتين	بين المجموعات	1.165	2	.583	.982	.377
	داخل المجموعات	91.408	154	.594		
	المجموع	92.573	156			
إنه يعطي فرصاً لمزيد من شركات التدقيق لدخول السوق	بين المجموعات	4.434	2	2.217	2.785	.065
	داخل المجموعات	122.572	154	.796		
	المجموع	127.006	156			
إنه يساعد على إبقاء شركات التدقيق في حالة تأهب لأن الشركة لا ترغب في أن يتم القيام بها من قبل شركة التدقيق المشتركة	بين المجموعات	.402	2	.201	.229	.796
	داخل المجموعات	135.165	154	.878		
	المجموع	135.567	156			
يساعد على تقليل هيمنة شركات التدقيق الكبرى على سوق التدقيق	بين المجموعات	1.904	2	.952	.774	.463
	داخل المجموعات	189.395	154	1.230		
	المجموع	191.299	156			
في الظروف الخاصة الخاصة ، ستساعد عمليات المراجعة المشتركة في تقليل العمالة بين المتخصصين والخريجين في مجال المحاسبة	بين المجموعات	1.781	2	.891	.814	.445
	داخل المجموعات	168.474	154	1.094		
	المجموع	170.255	156			
في حالة المراجعة المشتركة ، يصبح التواطؤ بين إدارة الشركة وشركات	بين المجموعات	2.427	2	1.213	1.018	.364
	داخل المجموعات	183.599	154	1.192		
	المجموع	186.025	156			



تحليل ANOVA						
		مجموع المربعات	القيمة المعيارية	الخطأ التربيعي	قيمة F	مستوى المعنوية
التدقيق أكثر صعوبة						
التدقيق المشترك مكلف لمراجعة العملاء	بين المجموعات	1.160	2	.580	.482	.618
	داخل المجموعات	185.247	154	1.203		
	المجموع	186.408	156			
يخلق مشاكل التنسيق بين المراجعين المشتركين	بين المجموعات	1.317	2	.659	.484	.617
	داخل المجموعات	209.676	154	1.362		
	المجموع	210.994	156			
هناك خطر في عمليات التدقيق المشتركة من احتمال تكرار أو حذف جوانب معينة من أعمال المراجعة	بين المجموعات	4.012	2	2.006	1.311	.273
	داخل المجموعات	235.632	154	1.530		
	المجموع	239.643	156			
بشكل عام ، تفوق فوائد عمليات التدقيق المشتركة تكاليفها	بين المجموعات	.011	2	.006	.007	.993
	داخل المجموعات	131.441	154	.854		
	المجموع	131.452	156			
جعل عمليات التدقيق المشتركة إلزامية في سيؤدي إلى تحسين جودة التدقيق	بين المجموعات	5.580	2	2.790	2.243	.110
	داخل المجموعات	191.592	154	1.244		
	المجموع	197.172	156			
يجب أن تكون عمليات التدقيق المشتركة إلزامية لجميع الشركات ا	بين المجموعات	.261	2	.131	.114	.893
	داخل المجموعات	176.949	154	1.149		
	المجموع	177.210	156			
يجب أن يكون التدقيق المشترك إلزاميًا للشركات العامة فقط بسبب اعتبارات التكلفة	بين المجموعات	2.328	2	1.164	.810	.447
	داخل المجموعات	221.239	154	1.437		
	المجموع	223.567	156			

من الجداول الأربعة استنتجت الدراسة أنه في مناسبات قليلة فقط كان رأي المستجيبين مختلفًا بشكل كبير . طلب السؤال الأخير (س 15) من المستجيبين تقديم أي اقتراح يمكن أن يساعد في إلقاء مزيد من الضوء على تأثير التدقيق المشترك على جودة التدقيق . قال أحد المجيبين :يعد التدقيق المشترك جيدًا اعتمادًا على شركة (شركات) التدقيق المعنية . وأكد آخر أن التدقيق المشترك يتناول مبدأين أساسيين لجودة التدقيق ، أي كفاءة واستقلالية المدققين .يمكن لشركتين أن تقف معًا بشكل أقوى ضد المحاسبة العدوانية بهذه الطريقة يصبح التدقيق المشترك وصيًا على جودة التدقيق .وأخيرًا ، اقترح مستجيب آخر أيضًا ، باختصار ، أن



عمليات التدقيق المشتركة التي يتم تشكيلها بشكل مستقل ستعمل على تحسين جودة عمليات التدقيق وكذلك تحسين معرفة المدققين. التدقيق المشترك الإلزامي مرغوب فيه ومفيد بالفعل للشركات العامة.

الاستنتاجات والتوصيات

كان الهدف من الدراسة هو التحقق من تأثير المراجعة المشتركة على جودة المراجعة. ولتحقيق هذا الهدف ، استخدمت الدراسة استبياناً للتأكد من تصورات 200 متخصص من المراجعين والمحاسبين وأكاديميين المحاسبة. تم تلقي إجمالي 157 إجابة قابلة للاستخدام والتي استندت إليها نتائج هذه الورقة. تم تحليل النتائج باستخدام متوسط درجات الأسئلة. تسعة ردود كانت كبيرة بعد هذا النهج. وتضمنت هذه حقيقة أن التدقيق المشترك يُنظر إليه على أنه يُحسِّن جودة المراجعة والتقارير المالية حيث "أربع أعين أفضل من اثنتين" (الأولى) ؛ بشكل عام ، يُنظر إلى فوائد عمليات التدقيق المشتركة على أنها تفوق تكاليفها (ثانياً) ويُنظر إلى التدقيق المشترك للمساعدة في التخفيف من مخاطر الإفراط في الإلمام بالعمل حيث يمكن دائماً التناوب على العمل بين المراجعين المشتركين. [3]. على أساس موافق بشدة ، وجدنا أيضاً أن تصنيفات السؤالين 2 و 11 لم تتغير مما يوحي بأن المستجيبين وجدوا العبارات مهمة جداً.

بشكل عام ، تتوافق النتائج مع الأدبيات المتعلقة بجودة التدقيق والمراجعة المشتركة والتي تنتج نتائج مختلطة. النتيجة هي أن التدقيق المشترك في الظروف الخاصة يُنظر إليه على أنه له تأثير إيجابي وهام على جودة التدقيق. السبب الأكثر أهمية الذي قدمه المجيبون هو أن التدقيق المشترك يحسن جودة التدقيق والتقارير المالي لأن "أربع أعين أفضل من اثنتين". يشير هذا إلى أن كفاءة المدقق يتم وضعها فوق استقلاليتها من حيث العلاقة مع جودة التدقيق. تتمثل إحدى خصائص نتيجة هذه الدراسة في أن المستجيبين أدركوا أنه في ظل الظروف الخاصة ، فإن التدقيق المشترك سيقبل من بطالة الخريجين والمهنيين. كان المجيبون لا لبس فيه بشأن حقيقة أن فوائد عمليات التدقيق المشتركة تفوق تكاليفها. يجب تفسير نتائج هذه الدراسة في ضوء محدودية البحث. في

، هناك دليل على أن المدققين منقسمون أيضاً حول تصوراتهم حول تأثير عمليات التدقيق المشتركة على جودة التدقيق على غرار "المدققين الأربعة الكبار وغيرهم" (محمد ، 2014). قد يفسر اختيارنا لمؤتمر المنطقة الشرقية كمصدر للمشاركين لدينا تصورات مجموعة المدققين بأن عمليات التدقيق المشتركة لها تأثير مفيد على جودة التدقيق. ويرجع ذلك إلى حقيقة أن المنطقة الشرقية من بها عدد أكبر من المراجعين الأربعة غير الكبار مما قد يؤدي إلى إمالة عدد المراجعين الذين حضروا المؤتمر لصالح المراجعين الأربعة غير الكبار. أيضاً على الرغم من أننا قدمنا للمشاركين فرصة لإضافة أي أفكار أخرى ، إلا أنه لا توجد طريقة لمعرفة ما الذي أثر في أحكامهم عندما كانوا للتعبير عن آرائهم. على الرغم من هذه القيود ، يُعتقد أن الدراسة قد كشفت عن بعض العلاقات بين عمليات التدقيق المشتركة وجودة التدقيق من تصورات متخصصي المحاسبة. يجب أن نُعلم النتائج المنظمين وهم يتلاعبون بطرق تحسين جودة التدقيق في شركة حوكمة الشركات العراقية.



المصادر العربية:

- 1- فارس ، اشرف هاشم، جاسم ،مثنى روكان ، سليم، اياد دخيل .(2020). التدقيق المشترك وأثره على القيمة السوقية للشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية ، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية ،جامعة بغداد ، المجلد (124) ،العدد (26) ،ص582-569.
- 2- نشوان ، اسكندر محمود. (2017). الاتجاه نحو التدقيق المشترك كنهج لتحسين جودة التقارير المالية - دراسة تطبيقية ، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية- جامعة بغداد ، العدد (23)،المجلد (100)، ص 567-605.
- 3- عبد الغفار ،احمد حسين .(2020).اثر المراجعة المشتركة على تكلفة التمويل بالاقتراض دراسة تطبيقية رسالة ماجستير ،جامعة المنصورة ،كلية التجارة .
- 4- سلوم ، زينب عبد الواحد.(2019). التدقيق المشترك للمصارف التجارية الخاصة ودوره في ادارة المخاطر ، بحث تطبيقي مقدم الى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ،جامعة بغداد.

المصادر الاجنبية

- Ajaegbu, Chdi. (2014). Inaugural Adress. *The Nigerian Accountant*, 47(3), 46.
- Ajaegbu, Chidi. (2014). Case for Joint audit. *Institute of Chartered Accountants of Nigeria*.
- Akpomi, M. E., Amesi, J., & Harcourt, P. (2009). Behavioural constraints on practices of auditing in, *4(10)*, 465–469.
- Asian, onur. (2012). *Mandatory Audit Firm Rotation : A cure or a placebo ?* Tilburg.
- Cousins, J., Mitchell, A., Sikka, P., & Willmott, H. (1998). *Hugh Willmott AUDITORS : HOLDING THE PUBLIC TO Ransom* (pp. 1–52). Essex.
- Cunningham, G. M., & Harris, J. E. (2006). Enron and Arthur Anderson: The Case of the crooked E and Fallen A. *Global Perspectives on Accounting Education*, 3, 27–48.
- Dart, E. (2011). UK INVESTORS ' PERCEPTIONS OF AUDITOR INDEPENDENCE. *The British Accounting Review*, 43(3), 173–185.
- De-Angelo, L. E. (1981). Auditor Independence, Low Balling, and Disclosure Regulation. *Journal of Accounting and Economics*, 3, 183–199.
- Enofe, A. O., Mgbame, C., Aderin, A., & Ehi-oshio, O. U. (2013). Determinants of Audit Quality in the Nigerian Business Environment. *Research journal of finance and Accounting*, 4(4), 36–44.
- EU. (2011). *Summary Responses* (pp. 1–36). Brussels.



- HAAPAMAKI, E., JARVINEN, T., NIEMI, L., & ZERNI, M. (2012). Do joint audits improve audit quality? Evidence from voluntary joint audits. *ssrn*.
- IAASB. (2014). *A FRAMEWORK FOR AUDIT QUALITY* (pp. 1–63). New York.
- Julia, B., & Rudolf, S. (2012). Joint audit and accuracy of the auditors report: An empirical study. *International Journal of Economic Sciences and Applied Research*, 5(2), 7–42.
- Khatab, G. S. (2013). The Effect of Joint Audit and Audit Rotation on the Firm 's Value. *23rd International Business Research Conference* (pp. 1–19). Melbourne.
- Knechel, W. R. (2009). Audit Lessons from the Economic Crisis : Rethinking Audit Quality. *Inaugral Lecture* (pp. 1–20). Maastricht: Maastricht University.
- Mgbame, C. O., Eragbhe, E., & Osazuwa, P. N. (2012). Audit partner tenure and audit quality: An empirical analysis. *European Journal of Business and Management*, Vol 4, No7, 4(7), 154–163.
- Mohammed, M. (2014, December). joint audit. *Thisday*. Lagos.
- Okaro, S. C., & Okafor, G. O. (2013a). Drivers of Audit Failure in Nigeria- Evidence from Cadbury. *Research Journal of Finance and Accounting*, 4(6), 14–17.
- Okaro, S. C., & Okafor, G. O. (2013b). Audit Market Concentration in Nigeria- An Empirical Study. *ACCOUNTING FRONTIER*, 4(2), 264–275.
- Okaro, S. C., & Okafor, G. O. (2015). Cultural Factors and Audit Quality . Evidence from Nigeria. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, 5(2), 17–22. doi:10.6007/IJARAFMS/v5-i2/1558
- Okere, O., Mustafa, A., Linde, G. Van der, & Rahman, Z. (2004). *Report on the Observance of Standards and Code: Accounting and Auditing* (pp. 1– 24). Washington.
- Otusanya, J. O., & Lauwo, S. (2010). The Role of Auditors in the Nigerian Banking Crisis. *Accountancy Business and the Public Interest*, 9(0), 159–204.



Otusanya, J. O., Lauwo, S., & Hayati, A. K. A. (2012). The Culpability of Accounting Practice in Promoting Bribery and Corruption in Developing Countries. *University of Lagos*.

Ratzinger-sakel, N. (2011). Is joint audit bad or good? Efficiency perspective evidence from three European countries Is joint audit bad or good? Efficiency perspective evidence from three European countries. *SSRN*.

Ratzinger-sakel, N., Audousset-coulier, S., Kettunen, J., & Lesage, C. (2012). *WHAT DO WE KNOW ABOUT JOINT AUDIT?* (pp. 1–55). Edinburgh.

Welch, I. (2011). *Audit under fire : a review of the post-financial crisis inquiries*. London.