



JOURNAL OF ADMINISTRATION AND ECONOMICS
COLLEGE OF ADMINISTRATION AND ECONOMICS
UNIVERSITY OF KARBALA



العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي والمشارك والمشاركة وانعكاسه في قيمة الشركة

بحث تطبيقي في عينة من الوحدات الاقتصادية المدرجة في سوق العراق لأوراق المالية(*)

Factors affecting the quality of external, joint and participatory auditing
and its reflection on the value of the company.

أ . د . طلال محمد علي الجاوي

Prof.Dr.Talal Mohammed Ali

AlJajawy

tjajawy@baghdadcollege.edu.iq

كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة

الباحث/ صفا ياسين شاكر الركابي

Safa Yaseen Shakir

safayassen463@gmail.com

كلية الإدارة والاقتصاد - جامعة كربلاء

المخلص

تمثل هدف البحث بالتعرف على مفهوم التدقيق الخارجي والمشارك والتشاركي والعوامل المؤثرة المؤثرة فيه وتحليل تلك العوامل ومدى انعكاسها على قيمة الشركة والمتغيرات ذات العلاقة، كما اعتمد البحث على المنهج التحليلي باختبار الفرضيات تحليل البيانات المالية الخاصة بعينة البحث المتكونة من شركة بغداد للمشروبات الغازية ومصرف بغداد وبالاعتماد على القوائم المالية المنشورة لتلك العينات، لثلاث سنوات من عام 2017 ولغاية عام 2019 لغرض قياس قيمة الشركة باستخدام المعادلة البسيطة Tobin's Q، اذ بينت نتائج البحث ان هناك علاقة تأثير موجبة بين جودة التدقيق وبين القيمة السوقية لشركة بغداد، اما ما يخص الفرضية الثانية وهي العوامل المؤثرة على جودة التدقيق والقيمة السوقية لشركة بغداد اذ يتضح ان العوامل المؤثرة على جودة التدقيق تفسر ما نسبته (36%) من اجمالي التغيرات لقيمة الشركة بينما النسبة الباقية والتي نسبتها (64%) تنتسب لعوامل غير داخلية بنموذج الاختبار الحالي، اما نتائج اختبار تأثير التدقيق المشترك والتشاركي على القيمة السوقية للشركة اذ يتضح ان التدقيق المشترك والتشاركي تفسر ما نسبته (12%) من اجمالي التغيرات بينما النسبة الباقية والتي نسبتها (88%) تنتسب لعوامل غير داخلية بنموذج الاختبار الحالي.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الخارجي، العوامل المؤثرة في جودة التدقيق، التدقيق المشترك والتشاركي، قيمة الشركة

البحث مستل من رسالة الماجستير الموسومة (العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي وانعكاسها على ثقة المستخدمين وقيمة الشركة)

Abstract

The aim of the research was to identify the concept of external, joint and participatory audit and the influencing factors affecting it and to analyze those factors and their impact on the value of the company and related variables. and the Bank of Baghdad, and based on the published financial statements of those samples, For three years from 2017 to 2019 for the purpose of measuring the value of the company through the use of the simple equation Tobin's Q, as the results of the research showed that there is a positive impact relationship between audit quality and the market value of Baghdad Company, as for the second hypothesis, which is the factors affecting audit quality and value The market value of the Baghdad Company, as it becomes clear that the factors affecting the quality of audit explain 36% of the total changes in the value of the company, while the remaining percentage (64%) is related to factors that are not included in the current test model. As for the results of testing the impact of joint and participatory auditing on the market value of the company, as it becomes clear that joint and participatory auditing explain (12%) of the total changes, while the remaining percentage (88%) is related to factors that are also not included in the current test model.

Keywords: external audit, factors affecting audit quality, joint and participatory audit, company value.

المقدمة

ان ظهور مهنة التدقيق وما توصلت اليه اليوم من تطور وحادثة كان امرا حتميا لمواكبة المهنة التطور الحاصل في مختلف مجالات الحياة، ولأجل توحيد الممارسات والحد من التباين في تلك الممارسات ظهرت الحاجة الى وضع اسس توحيد وتنظيم مهنة التدقيق واستخدام اساليب جديدة تطور من تلك المهنة متمثلة بالتدقيق المشترك والتشاركي، يظهر هذا البحث ان هناك عدة عوامل تؤثر في جودة العملية التدقيقية وكيفية انعكاسها على قرارات المستخدمين وقيمة الشركة ومنها (مكتب التدقيق، الكفاءة المهنية والعناية اللازمة، استقلالية المدقق، فريق التدقيق، عملية التدقيق، مدى ادراك مدقق الحسابات لأهمية تحقيق الجودة في العملية التدقيقية، مؤهلات المدقق العلمية والعملية، اتعاب التدقيق، عوامل مرتبطة بالمؤسسة محل التدقيق.....الخ) . وتعد تحديد العوامل المؤثرة على جودة التدقيق ذات أهمية كبيرة من وجهة نظر اصحاب المصلحة، وذلك بسبب أهمية التقرير الذي يعده مدقق الحسابات لهذه الجهات .

الفصل الاول / المبحث الاول / منهجية البحث

مشكلة البحث

تبرز مشكلة البحث الاسئلة الاتية :-

- هل تؤثر عوامل التدقيق الخارجي (المشترك ، التشاركي) على تحسين جودة البيانات المالية المدققة ؟
- هل تزداد ثقة الاطراف المعنية بالقوائم المالية المدققة باستخدام التدقيق المشترك والتشاركي ؟
- هل هناك تتأثر في حال تطبيق التدقيق المشترك والتشاركي على قيمة الشركة ؟

اهداف البحث

- أ- التعرف على مفهوم التدقيق الخارجي والمشارك والتشاركي.
- ب- التعرف على العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي والمشارك والتشاركي ومدى انعكاسها على قيمة الشركة .
- ت- تحليل العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي والمشارك والتشاركي والمتغيرات ذات العلاقة.

اهمية البحث

يستمد البحث اهميته من اهمية تبني موضوع تحليل العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي والمشارك والتشاركي وانعكاسها على قيمة الشركة، وذلك لأجل النهوض بواقع المهنة وكأحد وسائل رفع مستوى ثقة المستخدمين في نشاط مكاتب التدقيق وما تعكسه من اثار ايجابية على جودة تقرير المدقق والوصول الى رأي فني محايد يجسد عدالة وصدق القوائم المالية للوحدة الاقتصادية محل التدقيق.

فرضيات البحث

- 1- توجد علاقة ذات دلالة احصائيا بين جودة التدقيق والقيمة السوقية لشركة بغداد للمشروبات الغازية.
- 2- توجد علاقة ذات دلالة احصائيا بين العوامل المؤثرة على جودة التدقيق والقيمة السوقية لشركة بغداد للمشروبات الغازية.
- 3- توجد علاقة ذات دلالة احصائيا بين التدقيق المشترك والتشاركي والقيمة السوقية لشركة بغداد للمشروبات الغازية.
- 4- توجد علاقة تأثير موجبة احصائيا بين جودة التدقيق والقيمة السوقية لمصرف بغداد.
- 5- توجد علاقة ذات دلالة احصائيا بين العوامل المؤثرة على جودة التدقيق والقيمة السوقية لمصرف بغداد .
- 6- توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين التدقيق المشترك والتشاركي والقيمة السوقية لمصرف بغداد.

حدود البحث

الحدود المكانية للبحث

البيئة المحاسبية وبالتحديد على عينة من الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية . وتتمثل بالاتي :

1- مجتمع البحث: الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية .

2- عينة البحث: اختيرت شركة بغداد للمشروبات الغازية ومصرف بغداد عينة للبحث .

الحدود الزمانية للبحث: المدة الزمنية للبحث من (2017- 2019)

المبحث الثاني / الدراسات السابقة

اولا : دراسات عربية

بحث (البطاط، فاضل، 2015) " قياس مستوى تأثير بعض العوامل المؤثرة على جودة القوائم المالية "يستعرض هذا البحث من طريق اهدافه بإعطاء رأي فني محايد بعدالة القوائم المالية المدققة على اساس المبادئ والمعايير الدولية المعمول بها ، لذا فان اهمية البحث تتركز حول مصداقية القوائم المالية بما يتلاءم مع المعايير الدولية من خلال دقة التقرير الذي يعده المدقق الخارجي لان مشكلة البحث تتركز على مصداقية التقرير المعد من قبل المدقق لما له من تأثير في القرارات المستقبلية الصادرة من الاطراف ذات العلاقة وينعكس على قيمة الشركة، ومن خلال دراسة الباحث فقد توصل الى ان هناك عدة عوامل تؤثر في جودة تقرير المدقق ولكن بنسب مختلفة .

بحث (النعسان، 2018) " العوامل المؤثرة في جودة التدقيق من وجه نظر مدققي الحسابات الخارجيين " اذ هدف هذا البحث الى التعرف على كيفية تحسين جودة التدقيق م ببيان العوامل المؤثرة فيه من وجه نظر المدقق الخارجي ، وقد اعتمدت الباحثة بالوصول الى النتائج من خلال المنهج الوصفي التحليلي بتصميم استمارة استبيان مؤلفة من 80 مفردة وتوزعيها على افراد عينة البحث ، استرجعت 52 استبانة .

وخلص هذا البحث بعدة نتائج كان اهمها :

1- هناك عدة عوامل تؤثر في جودة التدقيق الخارجي مثل الخبرة المهنية والاستقلالية ، التأهيل العلمي ، الكفاءة المهنية ، اتعاب المدقق... الخ .

2- ان استقلالية المدقق ومهنيته تزيد من جودة التدقيق بعده العنصر الاساس في تلك العملية ومن ثم تمنح الثقة بالقوائم المالية .

وتوصلت الباحثة بعدة توصيات كان اهمها :

- 1- على مكاتب التدقيق ان تخصص جزء من الاتعاب على التعليم والتدريب لفريق العمل .
- 2- على المدقق الخارجي ان يكون ملم بجودة التدقيق، لان المستخدمين الخارجيين يعتمدون على تقارير المدقق في اتخاذ قراراتهم المستقبلية .
- 3- على المدقق الخارجي ان يحافظ على الكفاءة المهنية في العمل وذلك من خلال التطبيق المستمر للمهارة والمعرفة المهنية وتمييزها بالدورات والبرامج التطويرية .
- بحث (اسامة واخرون، 2007) " العوامل المؤثرة على استقلالية وحياد المراجع الخارجي دراسة تطبيقية ميدانية على المراجعين القانونيين في قطاع غزة - فلسطين " يستعرض هذا البحث اهداف مفهوم الاستقلالية والعوامل المؤثرة فيها والضوابط التي تحكم هذه الاستقلالية والمتمثلة بالقوانين والتشريعات والقواعد ، اذ تركز اهمية البحث على بيان الجوانب التي تدعم استقلالية المدقق اذ يعد العمود الاساس لمهنة التدقيق، وقد توصل الباحثون الى النتائج الآتية:-
- 1- ان اغلب اراء المدققين اكدت على ان الخدمات الاستشارية المقدمة للعميل بالإضافة الى الخدمات الاخرى تضعف من استقلالية المدقق.
- 2- طول المدة التي يقضيها المدقق في خدمة العميل تؤثر سلباً في استقلالية المدقق.
- بحث (اللاذقاني، 2018) "العوامل المؤثرة في جودة خدمة تدقيق الحسابات من وجه نظر المحاسبين القانونيين في سورية ، ومدى اهمية تطبيق معايير واجراءات المواصفة ISO19011" يستعرض الباحث في مشكلة بحثه أهم العوامل المؤثرة في جودة التدقيق، ومدى اهمية تطبيق الاجراءات والمعايير المذكورة في المواصفة ISO 19011 لعام 2018 عند القيام بعملية التدقيق ومدى تأثيرها في تحسين جودة العملية التدقيقية، اذ طرحت المشكلة عدة تساؤلات منها ماهي الاجراءات والمعايير المذكورة في المواصفة، ومدى اهمية تطبيقها من وجهه نظر المحاسبين القانونيين في سوريا، ومن دراسة الباحث عرض ان هناك تغيرات كبيرة ظهرت في هذا الاصدار يميزه عن الاصدارات الاخرى متمثلة ب (اضافة النهج القائم على المخاطر، التوسيع بشأن برنامج مخاطر التدقيق، توسيع التوجه بإجراءات التدقيق،الخ) اذ توصل الباحث الى عدة نتائج منها مبادئ التدقيق السبعة المذكورة في المواصفة لها اهمية كبيرة على جودة العملية التدقيقية وتطبيقها.
- بحث (العطاونة، 2016) " العوامل المحددة لتركز سوق مهنة التدقيق الخارجي في الأردن واثرها على جودة التقارير المالية" تستعرض الباحثة اهمية مهنة التدقيق الخارجي بعدها وسيلة لا غاية، لان هذه المهنة تهدف الى خدمة الاطراف التي لها علاقة مع المنشأة، سواء كانت اطراف داخلية او خارجية، هذه الاطراف تعتمد على التقارير المالية المدققة في اتخاذ قراراتها المستقبلية باعتبارها صادرة من شخص حيادي ومستقل، وتوصلت الباحثة الى نتائج تبين ان العوامل المحددة لمهنة التدقيق والمتمثلة (حجم المكتب ، سمعة المكتب ،خبرة المكتب) لها اثر ايجابي في جودة التقارير المالية المدققة.
- بحث (عوادي،2016) "العوامل المؤثرة على جودة تقارير التدقيق الخارجي دراسة لعينة من محافظي الحسابات لمختلف ولايات الشرق الجزائري" بين البحث اهدافه في تسليط الضوء على اهمية العوامل المؤثرة على جودة تقارير التدقيق، لان

الاهتمام بهذا الموضوع من شأنه ان يرتقي بمستوى المهنة ويعطي موثوقية اكثر للقوائم المالية اذ اخذت من ولايات الشرق الجزائري وعينة من محافظي الحسابات ميدانا للبحث العملي وأثيرت مشكلة البحث بعدة تساؤلات متمثلة بهل ان هناك اختلاف بين مدققي الحسابات حول موضوع تأثير الاستقلالية في جودة تقارير التدقيق، وهل تؤثر العوامل المرتبطة بالشركة على جودة التدقيق، وخلص البحث بنتائج مبينة ان الاستقلالية تأثر في جودة تقارير التدقيق، ويعتبر عامل كبر حجم المؤسسة من العوامل المؤثرة في جودة التدقيق .

ثانيا : دراسات اجنبية

بحث (Benali,2013) "The Shareholders Confidence and Effectiveness of" the Joint Auditors Empirical Validation in the French Conte" ثقة المساهمين وفعالية مدققي الحسابات المشتركين: التحقق التجريبي في السياق الفرنسي" هدف هذا البحث الى بيان اثر جودة التدقيق المشترك وبعض اليات الحوكمة على ثقة المستخدمين، وبينت اهمية هذا البحث بان فعالية عمل المدقق تشكل شرطاً لموثوقية البيانات المالية المنشورة من قبل الشركات ، من اجل استعادة ثقة اصحاب المصلحة ولا سيما ثقة المساهمين في مصداقية المعلومات المالية المنشورة، ويحاول هذا البحث استكشاف العلاقة بين المتغيرات المختلفة في السياق الفرنسي، اذ اظهرت النتائج وجود علاقة ايجابية وذات مغزى بين التدقيق المشترك، وراي المدققين واستقلالية اعضاء لجان التدقيق، على ثقة المستخدمين من جهة بينما هناك علاقة سلبية وهامة على ثقة المستخدمين متمثلة بألعاب التدقيق، ومدة التعاون بين الاطراف ذات العلاقة، وحجم الشركات وديونها .

بحث (El Assy,2015) "The Effect of Joint Audit on Audit Quality: Empirical Evidence from Companies Listed on the Egyptian Stock Exchange" أثر التدقيق المشترك على جودة التدقيق: دليل تجريبي من الشركات المدرجة في البورصة المصرية. يهدف هذا البحث الى بيان اثر التدقيق المشترك في المحافظة على الارباح وانعكاسها على جودة التدقيق، اذ سلطت الضوء على اهمية جودة التدقيق المشترك في زيادة جودة التدقيق لأنّ التقرير الصادر من مدققين مشتركين يكون اكثر دقة من التقرير الصادر من مدقق واحد، وكذلك فأً الحصول على ادلة التدقيق من اربعة اعين يزيد من دقة راي المدقق الذي يعتمد في اصدار تقريره بناء على هذا الدليل، وكذلك فأً التدقيق المشترك يحسن قدرة المدققين في اكتشاف الانحرافات الجوهرية، لأنها تتيح لكل مدقق مراجعة العمل الذي قام به الاخرون للتأكد من أنّ المدققين الآخرين قد اتخذوا إجراءات التدقيق المناسبة للحصول على أدلة التدقيق المناسبة والكافية، ويمكن أنّ يؤدي التدقيق المشترك إلى تحسين استقلالية المدقق عن طريق إضعاف العلاقة الاقتصادية بين المدقق والعميل لأنّ المدققين المشتركين يتقاسمون اتعاب التدقيق بينهم، اذ توصلت نتائج هذا البحث الى بيان أنّ الشركات التي جرى تدقيقها من قبل مدققين مشتركين اكثر تحفظا من الشركات التي جرى تدقيقها من مدقق واحد.

اهم ما يميز هذا البحث عن الابحاث السابقة :

تناولت وتشابهت الابحاث السابقة مع البحث الحالي في دراسة جودة التدقيق الخارجي والعوامل المؤثر فيه والمتمثلة (سمعة المكتب, حجم المكتب, الكفاءة, الاستقلالية... الخ) وما لها من تأثير على القوائم المالية بعدها تلك القوائم المدققة هي المصدر الذي يعتمد عليه اصحاب المصلحة في اتخاذ قراراتهم المستقبلية, اذ تميز هذا البحث بما يأتي :-

1- تسليط الضوء على مفاهيم جديدة في التدقيق الخارجي والمتمثل في التدقيق المشترك والتشاركي .

2- يُعد هذا البحث جديد واطافة علمية للأبحاث السابقة في مجال الاختصاص .

الفصل الثاني / الجانب النظري

المقدمة

يعد التدقيق مهنة ضرورية وملحة لتلبية احتياجات مستخدميها، خاصة بعد التطور الكبير الذي شهدته الشركات في مجالات مختلفة خصوصاً في المجالات الاقتصادية والتبادلات التجارية، إذ أصبحت تلك الشركات تتعامل مع اطراف عدة سواء اطراف داخلية او خارجية او اطراف لها مصالح او علاقات مباشرة او غير مباشرة مع الشركة.

قبل التطرق الى مفهوم التدقيق الخارجي لا بد من معرفة التدقيق بمعناه العام اذ يمكن أن نبين مفهوم التدقيق على أنه جمع وتقييم ادلة الاثبات والافصاح عن مدى مطابقة المعلومات المالية المقدمة مع المعايير الموضوعية من قبل شخص مؤهل ومستقل،(القاضي،2012:43). (مسعودي، 2019: 5) (Al Arens et) 2014:4).

وعرفه العواد "التدقيق اذا هو منهج منظم عن طريق خطة منظمة وموثوقة (خطة التدقيق)، لتحليل السجلات المحاسبية من قبل المدققين باستخدام مجموعة متنوعة من التقنيات المقبولة عموماً." (العواد،2020: 24) لذا يمكن القول أن التدقيق الخارجي يقصد به عملية منتظمة يؤديها شخص من خارج الشركة ومستقلاً عنها من ناحية الهيكل التنظيمي ويقوم بأبداء رأي فني و محايد عن مدى سلامة وصدق البيانات المالية للشركة التي يقوم بتدقيقها، لكي تستفيد منها الاطراف الخارجية ذات العلاقة . (حجة، 2017:12).

تعد العوامل المؤثرة في جودة العملية التدقيقية من الركائز الأساسية التي يجب مراعاتها عند التعرض لهذا الموضوع، وذلك نظراً لصعوبة تحديد مفهوم دقيق لها، إذ هناك حاجة ماسة لدراسة وتحليل تلك العوامل والتي تقسم إلى مجموعات واتجاهات حسب الأطراف المستفيدة من تلك العملية. (مرجانة،2017:17)، توجد العديد من العوامل المؤثرة مباشرة على جودة التدقيق ومنها:-

- الكفاءة المهنية والتأهيل العلمي للمدقق

وجدت العديد من الأبحاث أن هناك علاقة إيجابية بين جودة التدقيق ومؤهلات المدقق وكفاءته. كذلك ، يبدو أن القدرة التقنية تزيد من أجر المدقق, فقد وجد أن مستوى التعليم والخبرة العملية ونوع شهادة المدقق مرتبطة بشكل إيجابي بمعدلات الأجر بالساعة. ومن ثم ، فإن النتائج تشير إلى أن كلا من الحجم والقدرة الفنية لهما تأثير إيجابي في مكافأة المدقق. لكي تصبح مراجع أداء، أو قائد فريق تدقيق الأداء أو مدير تدقيق الأداء ، يجب استيفاء بعض المؤهلات المميزة. على سبيل المثال ، يجب أن يكون مدقق الأداء على دراية جيدة بالعلوم الاجتماعية وأساليب التحقيق / التقييم العلمي ، وقد تكون المعرفة الخاصة بالمجالات الوظيفية المختلفة التي يتعين تدقيقها ضرورية ، ولكن المهارات المتقدمة في المحاسبة والتدقيق المالي ليست مطلوبة دائماً في مراجعة الأداء أو تقييم البرنامج. (Al-Khaddash et al, 2013:212)

- استقلالية المدقق

تعد نزاهة المدقق واستقلاليته حجر الأساس وأهم نقطة تركز عليها مهنة التدقيق، لأن الاستقلالية ستتمكنه من ابدأ رأيه دون تحيز لأي طرف وبكل موضوعية في مدى مصداقية القوائم المالية، ووفقاً لمجلس المعايير فإن التحرر من قيود معينة تؤثر في قدرة المدقق في اتخاذ قرارات عادلة ، وإن الآراء المستقلة لمدقق الحسابات تزيد من ثقة أصحاب المصلحة في البيانات المالية، وتعمل هذه على زيادة الثقة وكفاءة العملية في أسواق رأس المال كما يعرف استقلالية المدقق على انه وجود حالة معينة يتطلب من المدقق ابداء وجه نظر غير متحيزة لطرف معين خلال اختبار اداء التدقيق ومن ثم تقويم النتائج واصدار التقرير. اذ يكن التمييز بين نوعين لاستقلالية المدقق وهما:-
(al,2020:840)(الإسلام واخرون,2018: 20)(أبوغيدا, 2014: 25).

Wakil et

- رسوم التدقيق

تشير العديد من الأبحاث إلى تأثير تكلفة التدقيق في جودة التدقيق الخارجي، وعلى الرغم من أن هناك العديد من الآراء المختلفة بهذا الخصوص، إلا أن الفكرة الأساسية متمثلة في تخفيض أتعاب التدقيق يؤدي غالباً إلى تخفيض تلك الجودة، إذ اتفق العديد من الباحثين على هذا التفسير (Hai,2016:85) وتشير رسوم التدقيق إلى مقدار المبالغ التي يتلقاها المدققون مقابل خدماتهم المهنية وبناءً على عدة عوامل متمثلة بتعقيد الخدمات ومستوى الخبرة والعديد من العوامل الأخرى. تمثل تكلفة رسوم عمليات التدقيق الخارجية بمقدار التعويض التي يتلقاها المدقق مقابل الخدمات التي يؤديها. ويرتبط التعويض عن الخدمات المقدمة بمقدار الوقت المستنفذ لإكمال العمل وقيمة الخدمات المقدمة للشركة أو العميل. إذ يذكر أن مبلغ تكلفة التدقيق أو رسوم التدقيق الخارجي تختلف اختلافاً كبيراً بحسب الخدمة المقدمة، إذ يمكن تفسير تكلفة التدقيق الخارجي على أنها دالة على مقدار عمل المدققين أو مستوى الخدمة المطلوبة أو سعر الساعة... الخ. (Suryanto,2014:29).

- حجم الشركة محل التدقيق

يعد حجم الشركة من العوامل التي تؤثر على رسوم التدقيق فمن الواضح أنه كلما تزيد حجم الشركة تؤدي زيادة الجهد والوقت المبذولين لإنجاز عملية التدقيق، إذ أثبتت العديد من الأبحاث على وجود علاقة طردية قوية بين رسوم التدقيق وحجم الشركة منها (Eshleman & Guo, 2013:21) (Kraub et al, 2015:3) فضلا عن (Alhadab, 2018) , وبناءً على ذلك فإن حجم الشركة يؤثر في رسوم التدقيق وبالتالي تؤثر في جودة التدقيق (Abdul-rahman et al, 2017).

- حجم مكتب التدقيق

بالرغم من أن معظم الأبحاث السابقة مثل (Kraub et al, 2015:4) تؤيد وجود علاقة طردية بين جودة التدقيق وحجم مكتب التدقيق فمثلاً تعد (The Big 4) من أكثر الشركات التي تصدر قوائم مالية ذات جودة تدقيق عالية وهناك مؤشرات لحجم المكتب التدقيق أو مساهمته النسبية في سوق خدمات التدقيق والمحاسبة، ومن ثم فإن هذه المكاتب تحقق جودة أعلى من المكاتب الأخرى نظراً لسمعتها وحجمها. ولا يعني ذلك أن جودة التدقيق ترتبط بالمكاتب الكبيرة فقط، وإنما بالمكاتب الصغيرة أيضاً بافتراض أنه من غير المنطقي أن تكون مكاتب التدقيق الصغيرة عديمة الجدوى، كما توصلت أبحاث أخرى إلى احتمال كبير اكتشاف الأخطاء الجوهرية بالقوائم المالية عند قيام إحدى شركات التدقيق مقارنة مع شركات تدقيق أقل حجماً. (قمرالدين، 2014،: 132)

- سمعة مكتب التدقيق

سمعة مكاتب التدقيق تعتبر من العوامل الفاعلة والمهمة لتركز مهنة التدقيق في مكاتب معينة دون أخرى، وهي صفة مهمة لا بد الأخذ بالحسبان من قبل الشركات المختلفة عند اختيارها لمكتب تدقيق معين الذي سيقوم بالتدقيق حساباتها، إذ تناولت العديد من الأبحاث في الآونة الأخيرة موضوع سمعة وشهرة مكاتب التدقيق ومدى تأثيرها في جودة التدقيق، واثبتت بعض من هذه الأبحاث إلى وجود علاقة ايجابية بين سمعة مكاتب التدقيق وتوجه الشركات إلى اختيار المكاتب التي تتحلى بسمعة سوقية ومهنية جيدة . لكن ينظر البعض الآخر إلى مكاتب التدقيق المشهورة وذات السمعة الجيدة على أنها الخيار الأمثل للشركات التي تريد تدقيق أفضل لنتائج أعمالها وما تقدمه من خدمات تميزها عن غيرها من المكاتب، وتقوم بإبداء الرأي الفني الصحيح بناءً على تقاريرها السنوية، إذ يستفاد من تقاريرها لأجل اتخاذ القرارات في الشركات المدققة مما ينعكس إيجاباً على أعمال تلك الشركات . (العطاونة، 2016 : 27)

ويرى بعضهم أن التباين بين مكاتب التدقيق الصغيرة والمكاتب كبيرة الحجم يكمن في حدود الإمكانيات البشرية والمادية، إذ إن سياسة المكاتب الكبيرة تعتمد على تفوقها البشري والمادي لأجل جذب الزبائن الجدد، كما إن زيادة حجم مكتب التدقيق عبر زيادة عدد عملائه والانتماء إلى أحد مكاتب التدقيق المعروفة دولياً من العوامل المؤثرة والمهمة لأجل تحقيق ميزة تنافسية لها تميزها عن غيرها من المكاتب . (عزيز واخرون، 2020 : 46)

كما عرف (Abdollahiebli، 2018:7) التدقيق المشترك هو نوع من التدقيق المالي يجري تدقيق البيانات من قبل مدققين اثنين مستقلين اذ يصف هذا النوع من التدقيق بالتنسيق في تخطيط التدقيق او الجهود المشتركة او الجودة الشاملة او المراجعة والرقابة ، اذ يتم إصدار تقرير من قبل المدققين المسؤولين بالتضامن عن ذلك التقرير .

اذ هناك إجماع بين الباحثين على تعريف التدقيق المشترك بأنه تدقيق يتم فيه اختيار مدققين مستقلين أو أكثر من شركة تدقيق متميزة لتدقيق البيانات المالية للعميل. (Abdelmoula Affes، 2019:56) .

التدقيق التشاركي هو آلية لمشاركة المواطنين في الرقابة العامة. فهي تشرك المواطنين ومجموعات المجتمع المدني بشكل مباشر في عملية التدقيق. تستند عمليات التدقيق التشاركية إلى إطار عمل تعاوني بين المجتمع المدني والأجهزة العليا للرقابة المالية ، حيث توفر منظمات المجتمع المدني معلومات مفيدة ومؤهلة ومدعومة جيداً حول جودة الخدمات التي تقدمها وكالات الدولة. تميل منظمات المجتمع المدني إلى التركيز على تقديم الخدمة ، وهي قريبة من المستخدمين المباشرين ، ويمكنها مراقبة جوانب معينة في المجال ، مما قد يثري فهم المدققين للوضع. (Participatoryaudit)

ثانيا/ مفهوم قيمة الشركة

يشير مفهوم قيمة الشركة في اللغة إلى الثمن الذي يقدر به شيء معين، اذ يرتبط بمقدار العوائد والمنافع المتوقع الحصول عليها من ذلك الشيء، وتعد قيمة الشركة الترجمة المالية لأداء الشركات، اذ يعد هذا المفهوم بعدا استراتيجيا واسعا وذلك بسبب تأثيره ايجابا او سلبا بجميع العوامل والمؤثرات سواء كانت خارجية او داخلية او مالية او غير مالية. (الصاب، 2017:6)، اما محاسبيا فان المحاسبين يتفقون على انه لا توجد نظرية محاسبية مستقلة للقيمة وانما يوجد عدة تفسيرات ومفاهيم للقيمة مستمدة من النظم المحاسبية، اذ تتطلب طبيعة النظرية المحاسبية من المحاسبين التعرف على هذا المفهوم .(الجواوي واخرون، 2016)

أن مفهوم قيمة الشركة يرتبط بحجم الربح الذي تحققه أصول الشركة اذ تتضمن تلك الاصول التنظيم القائم بما فيه العلاقات القائمة بين ادارة الشركة والجهات المرتبطة بها، لذا فان قيمة الشركة تمثل صافي القيمة الحالية الناتجة من استثماراتها الكاملة سواء كانت معنوية او مادية. (عبد الغفار , 2016: 45) , وتعرف على انها الاداء المالي والماضي والحالي والمستقبلي، فضلا عن الفائدة العائدة لحملة الاسهم واصحاب المصالح والمستثمرين، لتوقعهم الحصول على اعلى عائد ممكن نتيجة استثمار اموالهم في تلك الشركة والتي تعوضهم عن مخاطر استثماراتهم . (Bhullar & Bhatnagar, 2013 : 335), ويختلف مفهوم الثروة عن مفهوم قيمة الشركة فالثروة بالنسبة للأفراد هو كل الاشياء المادية التي تمتلكها سواء كانت سيارات او عقارات، اما القيمة فتعني الاسهم المالية الخاصة بالاستثمار والمتمثلة بقرارات الادارة المالية . Krishnamurti (et al,2018:290). تحدد قيمة الشركة تحديد السعر العادي لاسهم الشركات في سوق المال وبناء على ذلك تنعكس القرارات المالية و الاستثمارية ومقسوم الارباح. (فودة, 2019).

وبينت العديد من النظريات ان نجاح اي شركة مرتبط بتعظيم قيمتها ويعتمد ذلك على قدرتها بالدمج بين ادارة الشركة من جهة وبين مصلحة الاطراف ذات العلاقة بالشركة من جهة اخرى، يجري ذلك ببناء شبكة اتصال مع المجتمع والشركات

المختلفة، وان قدرة الشركات على تحقيق رضا عملائها تعد من القدرات غير الملموسة وهي المفتاح الاستراتيجي لمستقبلها ويحقق ميزة تنافسية ونمو واستقرار لها، تعد العلامات التجارية والعلاقات مع العملاء والتحالفات الاستراتيجية والبيئية والموردين والمجتمع ايضا محركات للقيمة. (الغايش، 2013 :30)، وتعتمد الشركة في خلق قيمة لها على عدة اعتبارات وهي كالآتي:-

1- تعتمد الشركة على قدرتها في تحديد جميع الموارد سواء كانت هذه الموارد ملموسة او غير ملموسة او مملوكة للشركة او لطرف ثالث .

2- كل القيم الموجود والتي يجري انشائها لها تأثير في الشركة وتتضمن فوائد للمجتمع ككل .

3- ان الشركة يمكنها نقل استراتيجيتها الى السوق وايضا تحدد مساهمتها التي تحفز خلق قيمة لها وتقديم معلومات ذات مصداقية للمساهمين وتقييم مدى فعالية وكفاءة الشركة لاستخدام مواردها المتاحة. (Mervyn، 12: 2011)

ان القيمة مرتبطة بالعديد من المفاهيم

1- القيمة العادلة: وفقا للمعيار المحاسبية الدولية (IAS، 32، 36، 39، 40) (العرض والابلاغ، انخفاض في قيمة الاصول، الاعتراف والقياس، المتعلق بالامتلاكات المستثمرة اذ تعرف على انها "القيمة التي ممكن مبادلتها بأصل او تسديد التزام بها بين جميع الجهات الراغبة بذلك عملية تبادلية جوهرية" كما عرف مجلس معايير المحاسبية المالية (FASB) القيمة بانها السعر الذي يتم استلامه من خلال بيع موجود او المبلغ الذي يتم دفعه من خلال نقل خصوم في تعامل سلس ومنظم بين المتعاملين في الاسواق في تاريخ القياس.

2- التكلفة التاريخية: وفقا لهذا المبدأ فان كلفة استحواذ الاصول تثبت على اساس اقتناء الاصول، اذ تعد هذه القيمة اساس ملائم لأغراض الحصول على السلع والخدمات وايضا الحصول على رأس المال، وبعد ان يتم اثبات القيمة فأنها تسجل في السجلات المحاسبية.

3- القيمة الحالية: يشير هذا المدخل الى ربط قيمة الموجود بقرار الاستحواذ عليه، وتعرف القيمة الحالية على انها حاصل جمع التدفقات النقدية المخطط لها والمرتبطة باستخدام الاصل مخصوما منه قيمته الحالية.

4- القيمة السوقية: يشير مدخل القيمة السوقية بانه السعر الذي يمكن أن يُحققه الموجود في السوق، أو القيمة التي يعطيها المستثمر لملكية موجود أو نشاط تجاري معين. اذ تُشير القيمة السوقية إلى رأس المال السوقي لشركة معينة متداولة علنيًا، ويتم حسابها من خلال ضرب عدد أسهمها بسعر الحالي. ومن الأسهل تحديد الأدوات المتداولة في البورصة، مثل العقود الآجلة والأسهم، وذلك لأن أسعارها في السوق متاحة بسهولة ويتم نشرها على نطاق واسع، لكن أكبر صعوبة تكمن في تحديد قيمة الأصول غير السائلة مثل الشركات والعقارات، والتي قد تتطلب استخدام الخبراء والمثمنين العقاريين لفهم القيمة السوقية للشركة . اذ تتأثر القيمة السوقية بعدة عوامل:- <https://www.arabiainc.com>

- التنبؤ بربحية السهم وتوقعات المستثمرين بربح الشركة مستقبلا
 - الظروف السياسية والاقتصادية المتوقعة
 - التنبؤ بالأرباح المتوقع توزيعها
- بالإضافة الى هذه العوامل هناك عوامل اخرى تدخل معها متمثلة بالظروف العامة السائدة في الاسواق. (نصر، 2015: 28).

وترى الباحثة ان تأثير تطبيق التدقيق المشترك والتشاركي على قيمة الشركة يمكن بيانها بالاتي:-

- ان تطبيق التدقيق المشترك والتشاركي يعزز جودة القوائم والتقارير المالية مما يؤدي الى تحقيق جودة التدقيق، والحد من ممارسة ادارة الارباح مما ينعكس ايجابا على قيمة الشركة.
- عند تطبيق التدقيق المشترك والتشاركي فانه يعزز من سمعة الشركة وخاصة اذا كان احد مكاتب التدقيق من (Big4) مما ينعكس ايجابا على قيمة الشركة.
- يساهم التدقيق المشترك والتشاركي في تفعيل الممارسات المحاسبية المتحفظة للشركة، النتيجة تؤدي الى خلق فرص استثمارية جديدة للشركة وتخفيض راس المال والتقليل من عدم تماثل المعلومات بين المستخدمين، مما تؤثر ايجابا في قيمة الشركة .
- يعمل التدقيق المشترك والتشاركي على زيادة قدرة المدققين في اكتشاف الاخطاء والانحرافات الجوهرية، والتنبؤ بمخاطر العسر المالي والافلاس، مما يؤدي الى زيادة كفاءة الاسواق المالية وتحسين الاداء المالي للشركات وتخفيض خطر المعلومات، امام اصحاب القرار، مما ينعكس ايجابا على تعزيز قرارات المستثمرين وتنشيط سوق الاوراق المالية، وبالنتيجة على قيمة الشركة .

الفصل الثالث / الجانب العملي

اولا : عينة الدراسة وكيفية اختيارها

يتكون مجتمع البحث من شركة بغداد للمشروبات الغازية ومصرف بغداد لاختبار عينات البحث بالاعتماد على القوائم المالية المنشورة لتلك العينات بعدها من قطاعيين مختلفين ولمعرفة الاداء المالي لكل قطاع لثلاث سنوات من عام 2017 ولغاية عام 2019 ولغرض قياس قيمة الشركة باستخدام المعادلة البسيطة Tobin's Q .

ت	القطاع	الشركة
1-	قطاع الصناعة	شركة بغداد للمشروبات الغازية
2-	قطاع مصرفي	مصرف بغداد

ثانيا: نبذة تاريخية عن شركة بغداد للمشروبات الغازية

تأسست شركة بغداد بصدر شهادة التأسيس بموجب كتاب دائرة تسجيل الشركات المرقم 3315 بتاريخ 1989/3/23، وفق قانون الشركات رقم 36 لسنة 1983 وتعديلاته النافذة آنذاك، اما هدف الشركة فيتمثل بنشاطها الرئيسي هو تأسيس المعامل والمصانع لإنتاج وتعبئة المشروبات الغازية على اختلاف انواعها وحاليا اضيف اليها انتاج وتعبئة المياه المعدنية علامة كوافينا وفقا للأساليب الحديثة مراعية بذلك احكام قانون الاستثمار الصناعي للقطاعين الخاص والمختلط رقم 20 لسنة 1998، يقع مقر الشركة في بغداد - الحي الصناعي - الزعفرانية، اما المصانع والمواقع التابعة لها هي مصانع الزعفرانية في مقر الشركة بالزعفرانية ومجمع بغداد المخزني ومجمع الرصافة المخزني في كمب سارة، يبلغ عدد موظفي الشركة (1329) بنهاية عام 2019. (التقرير السنوي لشركة بغداد للمشروبات الغازية 2019).

ثالثا : نبذة تاريخية عن مصرف بغداد

إن مصرف بغداد بفروعه هو واحد من أكبر المصارف التجارية الخاصة في العراق، لقد برز كواحد من أكبر المصارف في المنطقة التي تقدم الخدمات المالية والتجارية والعالمية بجودة وثقة تامة لعملائهم، كذلك الشركات الصغيرة والمتوسطة.

لديه خبراء في العديد من المجالات وتشمل على خدمات العقارات التجارية وقروض البناء، خدمات الائتمان، والاعتمادات والتمويل التجاري، بالإضافة إلى خدمة العملاء من الأفراد التي تضم مجموعة متكاملة من حسابات التوفير والقروض السكنية والقروض الشخصية وقروض السيارات، سواء كنت في الشرق الأوسط أو شمال أفريقيا، وهو اول مصرف اهلي سمح له بممارسة عملياته المصرفية عام 1992 واضعا في اولوياته احتياجات الاقتصاد الوطني، اذ تأسس هذا المصرف بعد تعديل المادة الخامسة من قانون البنك المصرفي وادرج في سوق العراق للأوراق المالية عام 2004 بشارع الكرادة خلف المسرح الوطني، يعد هذا المصرف عضوا في مجموعة شركة مشاريع الكويت. (<https://www.bankofbaghdad.com.iq>)

رابعا: المقاييس المستخدمة (مؤشر توبنز q)

يعد هذا النموذج من النماذج المهمة لقياس مستوى اداء الشركات، جرى اكتشاف هذا النموذج من قبل جيمس توبين عام 1969، اذ يستفاد من هذا النموذج لتحديد مدى الاداء الربحي للشركات والتوقع المستقبلي لها، يتميز هذا النموذج عن غيره بصدق نتائجه لذلك اعتمدت الباحثة عليه لقياس مدى الموثوقة بالبيانات المالية المنشورة للشركات، لأنه من المعروف ان الثقة تقاس بتحليل اراء افراد العينة وبالنتيجة فان الاداء الجيد يستحصل عليه من خلال الثقة المرتفعة، لذلك يقياس مستوى الثقة لبيانات الشركة والمصرف عينه البحث وفقا للنموذج الاتي :

$$\text{Tobin's Q} = \text{MVE} + \text{PS} + \text{DEBT} / \text{TA}$$

MVE = حاصل ضرب سعر السهم في نهاية العام بعدد الاسهم العادية المكتتب بها .

PS = القيمة النقدية للاسهم الممتازة القائمة للشركة .

DEBT = قيمة المطلوبات قصيرة الاجل - قيمة الموجودات قصيرة الاجل + القيمة الدفترية للمطلوبات طويلة الاجل.

TA = القيمة الدفترية لمجمع موجودات الشركة .

ان معيار الحكم على ربحية واداء الشركات من استخدام معادلة Tobin's Q فاذا كانت ($1 < Q$) فهذا يعني ان القيمة السوقية للشركة اعلى من قيمة موجوداتها اما اذا كانت ($1 > Q$) فذا يعني ان القيمة السوقية للشركة اقل من قيمة موجوداتها . (النعمي, 2012: 25) , (العايدي, 2016: 111-112)

التحليل باستخدام مؤشر Tobin's لشركة بغداد

جدول رقم (1) سعر الاغلاق لشركة بغداد من عام 2017 ولغاية 2019

اسم الشركة	2017	2018	2019
دينار / للسهم	دينار / للسهم	دينار / للسهم	دينار / للسهم
شركة بغداد للمشروبات الغازية	2,360	3,590	3,290

المصدر/ اعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات سوق العراق للأوراق المالية للمدة من 2017- 2019.

جدول رقم (2) يوضح عدد الاسهم المكتتب بها لشركة بغداد/ الارقام بالملايين

اسم الشركة	2017	2018	2019
سهم	سهم	سهم	سهم
شركة بغداد للمشروبات الغازية	177,333	177,333	177,333

المصدر / اعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات سوق العراق للأوراق المالية للمدة من 2017- 2019.

جدول رقم (3) يوضح مبالغ المطلوبات قصيرة الاجل لشركة بغداد

اسم الشركة	2017	2018	2019
دينار	دينار	دينار	دينار
شركة بغداد للمشروبات الغازية	15,567,261,290	17,175,627,542	37,350,959,640

المصدر / اعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات سوق العراق للأوراق المالية للمدة من 2017- 2019.

جدول رقم (4) يوضح مبالغ الموجودات قصيرة الاجل لشركة بغداد

اسم الشركة	2017/ دينار	2018/ دينار	2019/ دينار
شركة بغداد للمشروبات الغازية	95,440,108,111	119,011,802,550	164,497,099,924

المصدر / اعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات سوق العراق للأوراق المالية للمدة من 2017-2019.

جدول رقم (5) يوضح القيمة الدفترية للديون طويلة الاجل لشركة بغداد

اسم الشركة	2017/ دينار	2018/ دينار	2019/ دينار
شركة بغداد للمشروبات الغازية	306,646,295,479	333,079,967,725	366,178,176,830

المصدر / اعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات سوق العراق للأوراق المالية للمدة من 2017-2019

جدول رقم (6) يوضح القيمة الدفترية لمجموع موجودات شركة بغداد

اسم الشركة	2017/ دينار	2018/ دينار	2019/ دينار
شركة بغداد للمشروبات الغازية	322,213,556,769	350,255,595,267	403,529,136,470

المصدر / اعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات سوق العراق للأوراق المالية للمدة من 2017-2019.

*لم تطبق قيمة الاسهم الممتازة في معادلة (Tobin's) لعدم توافرها في القوائم المالية لشركة بغداد للمشروبات الغازية .

الجدول رقم (7) يوضح قيمة (Tobin's q) لشركة بغداد

اسم الشركة	2017	2018	2019	الوسط الحسابي	الاداء والربحية للشركة
شركة بغداد للمشروبات الغازية	2,00	2,5	2,03	2,16	عالي

المصدر / اعداد الباحثان .

من الجدول انف الذكر الذي يبين قيمة معادلة (Tobin's q) لشركة بغداد للمشروبات الغازية للمدة من (2017-2019) ان هناك ارتفاع في قيم Tobin's q للشركة عينة البحث, اذ يعد سبب ارتفاع تلك القيمة الى ارتفاع اسعار الغلق لهذه الشركة في نهاية الاعوام المذكورة وكما موضح في جدول رقم (1) .

*ان تحديد قيمة Tobin's q بمستوى عالي اذ كان اكبر من 1, اما اذ كانت قيمته اصغر من 1 فبعد منخفض, اذ كان بينهما يسمى متساوي .

خامساً: التحليل المالي باستخدام مؤشر Tobin's لمصرف بغداد

جدول رقم (8) يوضح سعر الاغلاق للمدة من (2017- 2019)

اسم المصرف	2017 دينار/ سهم	2018 دينار/ سهم	2019 دينار/ سهم
مصرف بغداد	0,950	0.290	0.300

المصدر/ اعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات سوق العراق للأوراق .

جدول رقم (9) يوضح عدد الاسهم المكتتب بها للمدة من (2017 - 2019)

اسم المصرف	2017/ سهم	2018/ سهم	2019/ سهم
مصرف بغداد	250,000,000	250,000,000	250,000,000

جدول رقم (10) يوضح مبالغ المطلوبات قصيرة الاجل

اسم المصرف	2017/ دينار	2018/ دينار	2019/ دينار
مصرف بغداد	717,989,330	809,424,357	829,844,396

جدول رقم (11) يوضح مبالغ الموجودات قصير الاجل للمدة من (2017 - 2019)

اسم المصرف	2017/ دينار	2018/ دينار	2019/ دينار
مصرف بغداد	939,879,339	879,760,346	792,936,906

جدول رقم (12) يوضح القيمة الدفترية للديون طويلة الاجل

اسم المصرف	2017/ دينار	2018/ دينار	2019/ دينار
مصرف بغداد	95,221,274	37,371,481	29,258,385

جدول رقم (13) يوضح القيمة الدفترية لمجموع الموجودات

اسم المصرف	2017/ دينار	2018/ دينار	2019/ دينار
مصرف بغداد	1,090,152,647	1,113,538,558	1,132,744,205

جدول رقم (14) يوضح قيمة (Tobin's q) لمصرف بغداد

اسم المصرف	2017 دينار	2018 دينار	2019 دينار	المتوسط الحسابي	الاداء والربحية للشركة
مصرف بغداد	0,10	0,04	0,12	0,09	منخفض

من الجدول انف الذكر الذي يبين قيمة معادلة (Tobin's q) لمصرف بغداد للمدة من (2017-2019) ان هناك انخفاض في قيم Tobin's q للمصرف عينة البحث, اذ يعد سبب انخفاض تلك القيمة الى انخفاض اسعار الغلق لهذه الشركة في نهاية الاعوام المذكورة وكما موضح في جدول رقم (8) .

*ان تحديد قيمة Tobin's q بمستوى عالي اذ كان اكبر من 1, اما اذ كانت قيمته اصغر من 1 فيعتبر منخفض, اذ كان بينهما يسمى متساوي .

عند المقارنة بين شركة بغداد للمشروبات الغازية وبين مصرف بغداد من حيث تطبيق معادلة (Tobin's Q), نلاحظ ان هناك فرق بالنتائج لكل من الشركتين, يمكن ارجاع السبب في ذلك الى الاختلاف بسعر الغلق بين سنة واخرى للشركة نفسها او بينها وبين الشركات الاخرى .

سادسا : اختبار الفرضيات

اعتمدت الباحثة في اختبار فرضيات التأثير المباشرة من طريق النموذج الهيكلي Structural Model باستخدام معادلة النمذجة الهيكلية باستخدام برنامج (Smart PLS. V.20). ويتكون النموذج الهيكلي من مجموعة من المتغيرات المستقلة والمعتمدة , اذ ترتبط المتغيرات المستقلة مع المتغيرات المعتمدة عن طريق سهم ذو اتجاه واحد (مسارات الانحدار). وقد تكون المتغيرات المستقلة مرتبطة مع بعضها من سهم ذو اتجاهين. ويستخدم النموذج الهيكلي للتأكد من ملائمة نموذج الدراسة مع البيانات المستخدم للعينة.

الفرضية الرئيسية الاولى (توجد علاقة تأثير موجبة ذات دلالة احصائية بين جودة التدقيق والقيمة السوقية لشركة بغداد).

يوضح الجدول رقم (7) نتائج اختبار تأثير جودة التدقيق على القيمة السوقية لشركة بغداد اذ يتضح ان جودة التدقيق تفسر ما نسبته (83%) من اجمالي التغيرات في القيمة السوقية لشركة بغداد بينما النسبة الباقية والتي نسبتها (17%) تنتسب لعوامل غير داخلية بنموذج الاختبار الحالي. وهي قدرة تفسير جيدة كما يتضح ان مقدار تأثير جوة التدقيق في القيمة السوقية لشركة بغداد يبلغ (91%) وهي نسبة عالية من التأثير توضح انه كلما تغيرت جودة التدقيق وحدة واحدة كلما تأثر لذلك القيمة السوقية بمقدار (91%).

فضلا عن معيار مقدار التنبؤ الذي يمتلكه جودة التدقيق للتنبؤ للتغيرات التي تحدث في القيمة السوقية لشركة بغداد كان اكبر من (0) اذ بلغ (0.807) وهو مؤشر جيد كما ان مؤشر جودة المطابقة (GoF) للنموذج كانت ضمن مستوى جيد في حين كانت قيم المعنوية للاختبار ($t=44.750, P<0.01$) مما يعني معنوية العلاقة ومن ثم قبول الفرضية التي تنص على (توجد علاقة تأثير موجبة ذات دلالة احصائية بين جودة التدقيق والقيمة السوقية لشركة بغداد). الجدول ادناه يوضح تلك العلاقة.

جدول رقم (15) يوضح نموذج التأثير بين متغير جودة التدقيق والقيمة السوقية لشركة بغداد

معامل التحديد R^2	S.R.W	P value	T value	VIF	المسار	جودة المطابقة GOF	Q2
0.829	0.910	0.000	44.750	1	جودة التدقيق ---> القيمة السوقية لشركة بغداد	0.688	0.807

المصدر: اعداد الباحثان باعتماد مخرجات برنامج Smart-PLS

الفرضية الرئيسية الثانية (توجد علاقة تأثير موجبة ذات دلالة احصائية بين العوامل المؤثرة على جودة التدقيق والقيمة السوقية لشركة بغداد).

يوضح الجدول رقم (7) نتائج اختبار تأثير العوامل المؤثرة على جودة التدقيق على القيمة السوقية لشركة بغداد اذ يتضح ان العوامل المؤثرة على جودة التدقيق تفسر ما نسبته (36%) من اجمالي التغيرات في القيمة السوقية لشركة بغداد بينما النسبة الباقية والتي نسبتها (64%) تنتسب لعوامل غير داخلية بنموذج الاختبار الحالي. وهي قدرة تفسير معتدلة كما يتضح ايضا ان مقدار تأثير الابعاد (التأهيل العلمي, استقلالية المدقق, مكتب التدقيق, فريق التدقيق) في القيمة السوقية لشركة بغداد كانت كالاتي (170,297,134,144%) وهي نسبة ليست كبيرة من التأثير والسبب قد يعود لعدم قدرة الشركة على توظيف هذه الابعاد في احداث تغيير في قيمتها السوقية .

فضلا عن معيار مقدار التنبؤ الذي يمتلكه العوامل المؤثرة على جودة التدقيق للتنبؤ للتغيرات التي تحدث في القيمة السوقية لشركة بغداد كان اكبر من (0) اذ بلغ (0.425) وهو مؤشر جيد كما ان مؤشر جودة المطابقة (GoF) للنموذج كانت ضمن مستوى جيد في حين كانت قيم المعنوية للاختبار ($P<0.05$) للاربع ابعاد عند مستوى (5%) وهي مقبولة احصائيا أي تحقق مستوى التأثير بينما لم يحقق بعد اتعاب التدقيق تأثير في القيمة السوقية لشركة بغداد كون القيمة الظاهرة هي قيمة غير معنوية اذ تشير هذه النتائج الى تقديم دعم جزئي لقبول الفرضيات الخاصة بتأثير العوامل المؤثرة على جودة التدقيق على القيمة السوقية لشركة بغداد.

جدول رقم (16) يوضح تقديرات نموذج التأثير بين العوامل المؤثرة على جودة التدقيق والقيمة السوقية لشركة بغداد

معامل التحديد R ²	S.R.W	P value	T value	VIF	المسار	جودة المطابقة GOF	Q2
0.364						0.527	0.425
	0.144	0.023	1.978	1.453	التأهيل العلمي-القيمة السوقية لشركة بغداد		
	0.134	0.036	2.183	1.354	استقلالية المدقق- القيمة السوقية لشركة بغداد		
	0.297	0.017	2.264	1.943	مكتب التدقيق- القيمة السوقية لشركة بغداد		
	0.170	0.022	2.724	1.738	فريق التدقيق- القيمة السوقية لشركة بغداد		
	0.015	0.669	0.782	1.569	اتعاب التدقيق- القيمة السوقية لشركة بغداد		

المصدر: اعداد الباحثان باعتماد مخرجات برنامج Smart-Pls

الفرضية الرئيسية الثالثة (توجد علاقة تأثير موجبة ذات دلالة احصائية بين التدقيق المشترك والتشاركي والقيمة السوقية لشركة بغداد).

يوضح الجدول رقم (7) نتائج اختبار تأثير التدقيق المشترك والتشاركي على القيمة السوقية لشركة بغداد اذ يتضح ان التدقيق المشترك والتشاركي تفسر ما نسبته (12%) من اجمالي التغيرات في القيمة السوقية لشركة بغداد بينما النسبة الباقية والتي نسبته (88%) تنتسب لعوامل غير داخلية بنموذج الاختبار الحالي. وهي قدرة تفسير ضعيفة كما يتضح ايضا ان مقدار تأثير التدقيق المشترك والتشاركي في القيمة السوقية لشركة بغداد يبلغ (34%) وهي نسبة عالية من التأثير توضح انه كلما تغيرت التدقيق المشترك والتشاركي وحدة واحدة كلما تأثر ذلك القيمة السوقية بمقدار (34%).

فضلا عن معيار مقدار التنبؤ الذي يمتلكه التدقيق المشترك والتشاركي للتنبؤ للتغيرات التي تحدث في القيمة السوقية لشركة بغداد كان اكبر من (0) اذ بلغ (0.060) وهو مؤشر لا باس به كما ان مؤشر جودة المطابقة (GoF) للنموذج كانت ضمن مستوى جيد في حين كانت قيم المعنوية للاختبار ($t=2.411, P<0.01$) مما يعني معنوية العلاقة ومن ثم قبول الفرضية التي تنص على (توجد علاقة تأثير موجبة ذات دلالة احصائية بين التدقيق المشترك والتشاركي والقيمة السوقية لشركة بغداد).

جدول رقم (17) تقديرات نموذج التأثير بين متغير التدقيق المشترك والتشاركي والقيمة السوقية لشركة بغداد

معامل التحديد R ²	S.R.W	P value	T value	VIF	المسار	جودة المطابقة GOF	Q2
0.12	0.340	0.000	2.411	1	التدقيق المشترك والتشاركي ---< القيمة السوقية لشركة بغداد	0.169	0.060

المصدر: اعداد الباحثان باعتماد مخرجات برنامج Smart-PLS

الفرضية الرئيسية الرابعة (توجد علاقة تأثير موجبة ذات دلالة احصائية بين جودة التدقيق والقيمة السوقية لمصرف بغداد).

يوضح الجدول رقم (14) نتائج اختبار تأثير جودة التدقيق على القيمة السوقية لمصرف بغداد اذ يتضح ان جودة التدقيق تفسر ما نسبته (11%) من اجمالي التغيرات في القيمة السوقية لمصرف بغداد بينما النسبة الباقية والتي نسبتها (89%) تنتسب لعوامل غير داخلة بنموذج الاختبار الحالي. وهي قدرة تفسير ضعفيه كما يتضح ايضا ان مقدار تأثير جوة التدقيق في القيمة السوقية لمصرف بغداد يبلغ (34%) وهي نسبة عالية من التأثير توضح انه كلما تغيرت جودة التدقيق وحدة واحدة كلما تأثر لذلك القيمة السوقية بمقدار (34%).

فضلا عن معيار مقدار التنبؤ الذي يمتلكه جودة التدقيق للتنبؤ للتغيرات التي تحدث في القيمة السوقية لمصرف بغداد كان اكبر من (0) اذ بلغ (0.073) وهو مؤشر جيد كما ان مؤشر جودة المطابقة (GoF) للنموذج كانت ضمن مستوى جيد في حين كانت قيم المعنوية للاختبار (t=3.037,P<0.01) مما يعني معنوية العلاقة وبالتالي قبول الفرضية التي تنص على (توجد علاقة تأثير موجبة ذات دلالة احصائية بين جودة التدقيق والقيمة السوقية لمصرف بغداد).

جدول رقم(18) يوضح تقديرات نموذج التأثير بين متغير التدقيق المشترك والتشاركي والقيمة السوقية لشركة بغداد

معامل التحديد R ²	S.R.W	P value	T value	VIF	المسار	جودة المطابقة GOF	Q2
0.116	0.341	0.000	3.037	1	جودة التدقيق ---< القيمة السوقية لشركة بغداد	0.207	0.073

المصدر: اعداد الباحثان باعتماد مخرجات برنامج Smart-PLS

الفرضية الرئيسية الخامسة (توجد علاقة تأثير موجبة ذات دلالة احصائية بين العوامل المؤثرة على جودة التدقيق والقيمة السوقية لمصرف بغداد).

يوضح الجدول رقم (14) نتائج اختبار تأثير العوامل المؤثرة على جودة التدقيق على القيمة السوقية لمصرف بغداد اذ يتضح ان العوامل المؤثرة على جودة التدقيق تفسر ما نسبته (82%) من اجمالي التغيرات في القيمة السوقية لمصرف بغداد بينما النسبة الباقية والتي نسبتها (18%) تنتسب لعوامل غير داخلية بنموذج الاختبار الحالي. وهي قدرة تفسير عالية كما يتضح ايضا ان مقدار تأثير الابعاد (استقلالية المدقق, مكتب التدقيق) في القيمة السوقية لمصرف بغداد كانت على كالاتي (1.00,0.017) وهي نسبة ليست كبيرة من التأثير بالنسبة لبعيد استقلالية المدقق اما بعد التدقيق فقد حقق تأثير تام للبعد مع القيمة السوقية لمصرف بغداد اما باقي الابعاد التأهيل العلمي وفريق التدقيق, واتعاب التدقيق لم تحقق علاقة تأثير معنوية مع القيمة السوقية لمصرف بغداد, فضلا عن معيار مقدار التنبؤ الذي يمتلكه العوامل المؤثرة على جودة التدقيق للتنبؤ للتغيرات التي تحدث في القيمة السوقية لمصرف بغداد كان اكبر من (0) اذ بلغ (0.795) وهو مؤشر جيد كما ان مؤشر جودة المطابقة (GoF) للنموذج كانت ضمن مستوى جيد في حين كانت قيم المعنوية للاختبار ($P < 0.05$).

جدول رقم (19) تقديرات نموذج التأثير بين العوامل المؤثرة على جودة التدقيق والقيمة السوقية لمصرف بغداد

معامل التحديد R^2	S.R.W	P value	T value	VIF	المسار	جودة المطابقة GOF	Q2
0.821						0.628	0.795
	-0128	0.023	0.878	1.721	التأهيل العلمي-القيمة السوقية لمصرف بغداد		
	0.017	0.036	1.983	1.734	استقلالية المدقق- القيمة السوقية لمصرف بغداد		
	1.00	0.017	13.186	1.673	مكتب التدقيق- القيمة السوقية لمصرف بغداد		
	-0.053	0.022	.424	1.912	فريق التدقيق- القيمة السوقية لمصرف لشركة بغداد		
	-0.062	0.669	0.682	1.296	اتعاب التدقيق- القيمة السوقية لمصرف بغداد		

المصدر: اعداد الباحثان باعتماد مخرجات برنامج Smart-Pls

الفرضية الرئيسية السادسة (توجد علاقة تأثير موجبة ذات دلالة احصائية بين التدقيق المشترك والتشاركي والقيمة السوقية لمصرف بغداد).

يوضح الجدول رقم (14) نتائج اختبار تأثير التدقيق المشترك والتشاركي على القيمة السوقية لمصرف بغداد اذ يتضح ان التدقيق المشترك والتشاركي تفسر ما نسبته (15%) من اجمالي التغيرات في القيمة السوقية لمصرف بغداد بينما النسبة الباقية والتي نسبتها (85%) تنتسب لعوامل غير داخلية بنموذج الاختبار الحالي. وهي قدرة تفسير ضعيفة كما يتضح ايضا ان مقدار تأثير التدقيق المشترك والتشاركي في القيمة السوقية لمصرف بغداد يبلغ (39%) وهي نسبة عالية من التأثير توضح انه كلما تغيرت التدقيق المشترك والتشاركي وحدة واحدة كلما تأثر لذلك القيمة السوقية بمقدار (39%).

فضلا عن معيار مقدار التنبؤ الذي يمتلكه التدقيق المشترك والتشاركي للتنبؤ للتغيرات التي تحدث في القيمة السوقية لمصرف بغداد كان اكبر من (0) اذ بلغ (0.064) وهو مؤشر لا باس.

جدول رقم (20) يوضح تقديرات نموذج التأثير بين متغير التدقيق المشترك والتشاركي والقيمة السوقية لمصرف بغداد

معامل التحديد R ²	S.R.W	P value	T value	VIF	المسار	جودة المطابقة GOF	Q2
0.150	0.387	0.000	5.231	1	التدقيق المشترك والتشاركي <--- القيمة السوقية لمصرف بغداد	0.236	0.064

المصدر: اعداد الباحثان باعتماد مخرجات برنامج Smart-PLS

الفصل الرابع/ المبحث الاول/ الاستنتاجات

1 من الجانب العملي يمكن ان نستنتج ان جودة التدقيق تفسر ما نسبته (83%) من اجمالي التغيرات في القيمة السوقية لشركة بغداد بينما النسبة الباقية والتي نسبتها (17%) تنتسب لعوامل غير داخلية بنموذج الاختبار الحالي.

2- من الجانب العملي تبين تأثير العوامل المؤثرة على جودة التدقيق وعلى القيمة السوقية لشركة بغداد اذ يتضح ان العوامل المؤثرة على جودة التدقيق تفسر ما نسبته (36%) من اجمالي التغيرات في القيمة السوقية لشركة بغداد بينما النسبة الباقية والتي نسبتها (64%) تنتسب لعوامل غير داخلية بنموذج الاختبار الحالي. والسبب قد يعود لعدم قدرة الشركة على توظيف هذه الابعاد في احداث تغيير في قيمتها السوقية، فضلا عن معيار مقدار التنبؤ الذي يمتلكه العوامل المؤثرة على جودة التدقيق للتنبؤ للتغيرات التي تحدث في القيمة السوقية لشركة بغداد.

3- من الجانب العملي يبين نتائج اختبار تأثير التدقيق المشترك والتشاركي على القيمة السوقية لشركة بغداد اذ يتضح ان التدقيق المشترك والتشاركي تفسر ما نسبته (12%) من اجمالي التغيرات في القيمة السوقية للشركة بينما النسبة

الباقية والتي نسبتها (88%) تنتسب لعوامل غير داخلية بنموذج الاختبار الحالي, اذ توضح انه كلما تغير التدقيق المشترك والتشاركي بنسبة وحدة واحدة كلما تأثر لذلك القيمة السوقية للشركة.

4- من الجانب العملي يبين تأثير جودة التدقيق على القيمة السوقية لمصرف بغداد اذ يتضح ان جودة التدقيق تفسر ما نسبته (11%) من اجمالي التغيرات, بينما النسبة الباقية والتي نسبتها (89%) تنتسب لعوامل اخرى, اذ توضح انه كلما تغيرت جودة التدقيق وحدة واحدة كلما تأثر لذلك القيمة السوقية بمقدار (34%).

5- من الجانب العملي يبين تأثير العوامل المؤثرة على جودة التدقيق على القيمة السوقية لمصرف بغداد اذ يتضح ان العوامل المؤثرة على جودة التدقيق تفسر ما نسبته (82%) من اجمالي التغيرات في القيمة السوقية لمصرف بغداد بينما النسبة الباقية والتي نسبتها (18%) تنتسب لعوامل اخرى. وهي قدرة تفسير عالية كما يتضح ان مقدار تأثير الابعاد (استقلالية المدقق, مكتب التدقيق) في القيمة السوقية للمصرف وكانت على كالاتي (1.00,0.017) وهي نسبة ليست كبيرة من التأثير بالنسبة لبعدها استقلالية المدقق اما بعد التدقيق فقد حقق تأثير تام للبعد مع القيمة السوقية لمصرف بغداد اما باقي الابعاد التأهيل العلمي وفريق التدقيق, واتعاب التدقيق لم تحقق علاقة تأثير معنوية مع القيمة السوقية لمصرف بغداد.

6- من الجانب العملي نتائج اختبار ومدى تأثير التدقيق المشترك والتشاركي على القيمة السوقية لمصرف بغداد اذ يتضح ان التدقيق المشترك والتشاركي تفسر ما نسبته (15%) من اجمالي التغيرات في القيمة السوقية لمصرف بغداد بينما النسبة الباقية والتي نسبتها (85%) تنتسب لعوامل اخرى. وهي قدرة تفسير ضعيفة كما يتضح ايضا ان مقدار تأثير التدقيق المشترك والتشاركي في القيمة السوقية لمصرف بغداد يبلغ (39%) وهي نسبة عالية من التأثير توضح انه كلما تغيرت التدقيق المشترك والتشاركي وحدة واحدة كلما تأثر لذلك القيمة السوقية بمقدار (39%).

المبحث الثاني / التوصيات

- 1- ضرورة اقامة مؤتمرات و دورات تدريبية وورش عمل بخصوص تطبيق التدقيق المشترك والتشاركي وفق معايير التدقيق المتعارف عليها من قبل الشركات مما يسهم بشكل كبير في تحسين الاداء وتعزيز الثقة في البيانات المالية.
- 2- ضرورة اظهار اهمية جودة التدقيق لمدققي الحسابات, لان مستخدمي القوائم المالية يتربحون من مخرجات عملية التدقيق الجودة العالية من تلك العملية ولأنهم يعتمدون عليها في اتخاذ قراراتهم ورسم استراتيجياتهم المستقبلية .
- 3- على مكاتب التدقيق الحرص في اختيار مدققي الحسابات بما تتوفر فيهم التأهيل العلمي والكفاءة المهنية اللازمة وان يكونوا على معرفة تامة بمعايير التدقيق مع الاهتمام في مواكبة التطورات الحديثة للمهنة.
- 4- على مدقق الحسابات ان يحافظ على استقلاليته اذ ان رايه حول عدالة البيانات المالية ستكون ذات مصداقية متدنية اذ لم يكن مستقلا .

5- ضرورة اجراء المزيد من الابحاث والدراسات المتعلقة بجودة التدقيق الخارجي والمشارك والتشاركي وانعكاسه في قيمة الشركة مما يعزز الاهتمام بهذا الموضوع.

المصادر

اولا- المصادر باللغة العربية :-

1- البحوث والدوريات

البطاط، فيحاء عبد الخالق وعدي صفاء الدين فاضل(2015)، " قياس مستوى تأثير بعض العوامل المؤثرة على جودة القوائم المالية" دراسات ادارية ، مجلة كلية الادارة والاقتصاد - جامعة البصرة ، المجلد7، العدد14 ، ص (1-39).

الجراوي، طلال محمد علي واخرون،(2016)، " تقييم الشفافية في الافصاح عن المعلومات المالية المنشورة للمصارف العراقية الخاصة وانعكاسها على القيمة السوقية للاسهم" بحث منشور في المجلة العراقية، العدد 42، المجلد 10 ، بغداد، العراق.

فودة، شوقي السيد، (2019)، " اثر الافصاح عن المعلومات البيئية على قيمة الشركة مع التطبيق على شركة سيدي كير للبتروكيمياويات"، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة كفر الشيخ، العدد7 ، الجزائر.

الرسائل والاطاريح

أبو غيدا، عيبر محمود،(2014)" العوامل المؤثرة في كفاءة المدقق للكشف عن عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة- دراسة ميدانية"، دراسة ماجستير مقدمة الى كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، جامعة دمشق، الجمهورية العربية السورية.

الاسلام، نور صباح، جلال الدين يومبجي، صابر حميداتو، (2018)" استقلال المراجع الخارجي على ضوء القانون -01 (10) دراسة عينة من المهنيين لولاية الوادي وولاية ورقلة"، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي الى كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية والمحاسبية، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، الجزائر.

اسامة، محمد، ابراهيم ابو القمصان،(2007)، " العوامل المؤثرة على استقلالية وحياد المراجع الخارجي دراسة تطبيقية ميدانية " رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس كلية الاقتصاد والعلوم الادارية، الجامعة الاسلامية ،قسم المحاسبة والتمويل، غزة- فلسطين .

اللاذقاني ،باسم ،(2018)،" العوامل المؤثرة في جودة خدمة تدقيق الحسابات من وجه نظر المحاسبين القانونيين في سورية" رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس كلية الافتراضية السورية ، الجامعة الافتراضية السورية، قسم الجودة ، سوريا.

العطاونة ، ربا سليمان سالم ،(2016)،"العوامل المحددة لتركز سوق مهنة التدقيق الخارجي في الأردن واثرها على جودة التقارير المالية" رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس كلية الاعمال ، جامعة الشرق الاوسط ، قسم المحاسبة، الاردن .

عوادي ، نور الهدى، (2016)، "العوامل المؤثرة على جودة تقارير التدقيق الخارجي دراسة لعينة من محافظي الحسابات" رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس كلية العلوم الاقتصادية ،جامعة ام البواقي، قسم مراجعة وتدقيق، الجزائر .

مرجانة، عماد،(2017)،" دور معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة التدقيق في الجزائر - دراسة استثنائية - محافظي الحسابات خبراء محاسبين"، دراسة ماجستير مقدمة الى كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، قسم علوم التجارة، جامعة العربي بن مهيدي - ام البواقي.

النعسان، سماح اسامة النعسان،(2018)،"العوامل المؤثرة على جودة التدقيق من وجهة نظر مدقي الحسابات الخارجيين دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس كلية الاقتصاد والعلوم الادارية ، الجامعة الاسلامية ، قسم المحاسبة والتمويل ، غزة- فلسطين.

قمر الدين، نسرین الامين،(2014)،" التأهيل المهني للمراجع الخارجي وأثره علي جودة المراجعة - دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة بالسودان"، دراسة ماجستير مقدمة الى كلية الدراسات العليا، قسم المحاسبة والتمويل، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان.

عزيز، حسام، رائد سلمان ، (2020)،" محددات جودة التدقيق وأثرها في أداء مدقق الحسابات الخارجي - دراسة استطلاعية لآراء عينة من مكاتب وشركات التدقيق الخارجي"، جامعة سومر، مجلة كلية الكوت الجامعة للدراسات الانسانية، العدد1، المجلد 1، الطبعة الاولى.

سهام، قارة،(2018)،" دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية - دراسة حالة المؤسسة الوطنية للدهن ENAP"، دراسة ماجستير مقدمة الى كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، قسم المالية والمحاسبة، جامعة أكلي محند أولحاج - البويرة.

عمر، مسعودي،(2019)،" فعالية تخطيط التدقيق وفق المعايير الدولية في تحسين جودة الأداء المهني للمدقق - دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات المعتمدة للتدقيق بالجزائر"، دراسة اطروحة مقدمة الى كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة أحمد دراية - أدرار، الجزائر .

القصاب، سيف الدين أمجد، (2017)،"مدخل مقترح لتأكيد تقارير الاستدامة و انعكاسه على قيمة المنشأة - دراسة تطبيقية"، دراسة ماجستير مقدمة الى كلية التجارة، جامعة المنصورة، مصر .

عبد الغفار، نورهان السيد،(2016)" أثر استخدام بطاقة قيم المشروع في تعزيز تقارير الأداء المالي الاستراتيجي على تعظيم قيمة المنشأة ، دراسة- تطبيقية"، دراسة دكتوراه مقدمة الى كلية التجارة، جامعة قناة السويس، الاسماعيلية - مصر

الغايش، أمل عبدالمجيد،(2013)،"إطار مقترح للمحاسبة عن الأصول غير الملموسة على أساس القدرات البشرية و التكنولوجيا و التنظيمية و أثر ذلك على أسعار أسهم الشركة - دراسة نظرية و تطبيقية"، دراسة دكتوراه مقدمة الى كلية التجارة، جامعة طنطا.

نصر، خالد جمال،(2015)،" أثر الإعلان عن توزيع الأرباح و ربحية السهم في القيمة السوقية لأسهم الشركات الأردنية المدرجة في بورصة عمان للأوراق المالية"، دراسة ماجستير مقدمة الى كلية الاقتصاد والعلوم الادارية، قسم المحاسبة، جامعة العلوم التطبيقية الخاصة، عمان.

ثانيا - المراجع باللغة الانكليزية :

1-Abdelmoula, Lassaad, and Habib salem Affes,(2019)" Determining factors of the quality of joint audit: Tunisian context",Faculty of Economics and Management , University of sfax, Tunisia.

2-ABDOLLAHIEBLI,FATEMEH,(2018)" JOINT AUDIT AND THE IMPLICATIONS OF ITSUSE",Proceedings of Academicsera 20th International Conference, Montreal, Canada, 29th-30th May.

3-Barghathi, Yasser, Esinath Ndiweni,and Alhashmi Lasyoud,(2020)" Joint audit, audit market concentration, and audit quality: Perceptions of stakeholdersintheUAE" Zayed University,12PUBLICATIONS17CITATIONS.

4-Alhadab, Mohammad. (2018) "Abnormal audit fees and accrual and real earnings management: Evidence from UK"Journal of Financial Reporting and Accounting.

5-Benali,Abdelhakim,(2013)" The Shareholders Confidence and Effectiveness of the Joint Auditors: Empirical Validation in the French Context", Faculty of Economics and Management, University of Sfax, Tunisia.

6-Bhullar,pritpal,and Dial Bhatnagar (2013), "Theoretical framework EV vs Stock price A better measurement of firm value", International.

7-Suryanto, Tulus,(2014)" Determinants of Audit Fee Based on Client Attribute, Auditor Attribute, and Engagement Attribute to Control Risks and Prevent Fraud: A Study on Public Accounting Firms in Sumatra-Indonesia", Faculty of Islamic Economic and Business, The State Islamic Institute of Raden Intan Lampung, Indonesia .

7–Eshleman, John Daniel, Guo Peng, (2013), “Abnormal Audit Fees and Audit Quality: You Get What You Pay For” E.J. Ourso College of Business, Louisiana State University.

8–Aldeen, Husam, Mustafa Al–Khadash, (2013)," Factors affecting the quality of Auditing: The Case of Jordanian Commercial Banks", International Journal of Business and Social Science Vol. 4 No. 11, Hashemite University, Zarqa, Jordan.

9–Kraub, Patrick, Paul Pronobis, and Henning Zulch, (2015) “Abnormal Audit Fees and Audit Quality: Initial Evidence from the German Audit Market”, Journal of Business Economics (JBE), Forthcoming, Volume 85, Issue 1.

10–Hai Phan, Thanh, (2016)" The Research of Factors Affecting the Quality of Audit Activities: Empirical Evidence in Vietnam", Faculty of Accounting, Duy Tan University, Da Nang City, Vietnam.

11–Wakil, Gana Kafiya, Mohd Norfian Alifiah, and PeterTeru,(2020)" AUDITOR INDEPENDENCE AND AUDIT QUALITY IN NIGERIA PUBLIC SECTOR: ACRITICAL REVIEW", Azman Hashim International Business School, Universiti Teknologi Malaysia, Johor, Malaysia.

12–Wiley Practitioner's Guide to GAAS 2015: Cove ring all SASs, SSAEs, SSARs, PCAOB Auditing Standards, and Interpretations.

13– Joanne M. Flood © 2015 by John Wiley & Sons Ltd. Published 2015 by John Wiley & Sons .

14– ISSAB, Handbook of International Quality Control, Auditing Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncement, International Auditing and Assurance Board, Volume 1. 2014. P.42.