



أثر التدقيق المشترك على العلاقة بين جودة التدقيق وإدارة الأرباح

(دراسة تطبيقية في المصارف المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية)

<https://doi.org/10.29124/kjeas.1547.26>

مؤيد عجب السراي⁽¹⁾ أ.مشارك.د محمد ياسين غادر⁽²⁾

Dr-mghader1@hotmail.com

mwydaldhamy@gmail.com

جامعة الجنان / لبنان

الملخص

تمثلت مشكلة البحث في " كيفية تفعيل آلية التدقيق المشترك في المصارف المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية؛ لتحقيق جودة التدقيق، والمساعدة في الحد من إدارة الأرباح ، مما يؤدي إلى زيادة الموثوقية في التقارير المالية". وتهدف الدراسة إلى معرفة العلاقة بين جودة التدقيق وإدارة الأرباح، ومعرفة دور التدقيق المشترك في العلاقة بين جودة التدقيق وإدارة الأرباح. تستند الدراسة إلى المعلومات التي تم نشرها من قبل المصارف المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، وقد تم اختيار (15) مصرفاً لمدة من عام 2011 إلى عام 2021. ومن أجل اختبار فرضيات الدراسة تم استعمال تحليل الانحدار الخطي المتعدد في برنامج التحليل الإحصائي (Eviews 12). ومن أهم ما توصلت إليه الدراسة من استنتاجات: وجود علاقة عكسية ذات دلالة إحصائية بين جودة التدقيق وإدارة الأرباح، وهذا يدل أن جودة التدقيق كلما ارتفعت انخفضت ممارسات إدارة الأرباح. كذلك توصلت إلى أن هناك تأثيراً معنوياً عكسياً لجودة التدقيق على إدارة الأرباح في ظل التدقيق المشترك، وهذا يدل على أن جودة التدقيق كلما ازدادت في ظل التدقيق المشترك انخفضت ممارسات إدارة الأرباح من قبل الإدارة. أما أهم التوصيات فكانت: العمل على خلق بيئة تدقيق ذات جودة عالية تسهم في الحد من الممارسات غير المرغوب بها كإدارة الأرباح، وتساعد في تحقيق جودة الإبلاغ المالي الملائم لمستعملي البيانات المالية في اتخاذ القرارات الاستثمارية الرشيدة.

كلمات المفاتيح : " التدقيق المشترك، جودة التدقيق، إدارة الأرباح "

Abstract

The problem of the current study is represented by "how to activate the joint audit mechanism in the banks listed in the Iraqi markets exchange for the sake of achieving audit quality and helping in reducing profit management, which leads to increased the reliability in financial reports". The study aims at knowing the relationship between audit quality and profit management, as well as finding out the role of joint auditing in the relationship between audit quality and profit management. The current study is based on the information that published by the banks listed in the Iraq markets Exchange, and (15) banks were selected for the

period 2011-2021. In order to test the hypotheses of the current study, multiple linear regression analysis is used in the statistical analysis program (Eviews 12). The results of the current study reveals that there is a statistically significant inverse relationship between audit quality and earnings management, and this indicates that the higher the audit quality, the lower the profit management practices. This indicates that the higher the quality of the audit under the joint audit, the lower the profit management practices by the management.

Keywords : " Subscriber audit , Audit quality , Earnings management " .

المقدمة:

تتوالى الجهود الكبيرة والحديثة التي بُذلت طوال السنوات الأخيرة لغرض إعادة الثقة في مهنة المحاسبة والتدقيق؛ لما تقدّمه من تقارير مالية وتقارير تدقيق بعد ما تعرّضت لهزة كبيرة في ظلّ الأزمات المالية المتكرّرة، وما يتّصل بها من فضائح مالية، وانهيار لشركات كبرى، إذ اجتمعت الأطراف المهنية كلّها لمناقشة كلّ ما من شأنه دعم الثقة في المهنة، لذلك ظهر ما يسمّى بالتدقيق المشترك الذي يعني قيام مدقّقين اثنين أو أكثر بتدقيق حسابات الشركة أو الوحدات الاقتصادية.

المبحث الأول: منهجية الدراسة

1- مشكلة الدراسة :

بعدّ التدقيق المشترك من أهمّ مداخل التدقيق الخارجي والذي يؤدّي تطبيقه إلى تحسين جودة التقارير المالية التي يعتمد معظم مستخدميها على ما تشمله من معلومات تستهدف ترشيد القرارات، لذلك يجب الاعتماد على معلومات جيدة تمتاز بالموثوقية. ومن هنا تتمثّل مشكلة البحث في " كيفية تفعيل آلية التدقيق المشترك في المصارف المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية؛ لتحقيق جودة التدقيق والمساعدة في الحدّ من إدارة الأرباح ممّا يؤدّي إلى زيادة الموثوقية في التقارير المالية "، من خلال الإجابة عن الأسئلة الآتية:

- أ- هل يؤثر التدقيق المشترك على العلاقة بين جودة التدقيق (شهرة المدقّق) وإدارة الأرباح ؟
- ب- هل توجد علاقة بين جودة التدقيق وإدارة الأرباح ؟

2- فرضية الدراسة

- أ- الفرضية الرئيسة الأولى: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين جودة التدقيق (شهرة المدقّق) وإدارة الأرباح (المستحقّات الاختيارية).
- ب- الفرضية الرئيسة الثانية: يوجد تأثير للتدقيق المشترك على العلاقة بين جودة التدقيق (شهرة المدقّق) وإدارة الأرباح (المستحقّات الاختيارية).

3- أهمية الدراسة

تأتي أهمية البحث من تصديه لموضوع مهمّ وجدليّ في المناقشات الأكاديمية الحالية، إذ تحرص المعايير والإصدارات المهنية جميعها على جودة التدقيق، لذلك كان الاهتمام بالتدقيق المشترك، و ما يزال مثيرا للجدل بين مؤيّد ومعارضٍ. وقد أشارت دراسة كُُلّ من (عبد الرحمن ومحاسن، 2019)، ودراسة (Biehl، 2018) إلى مستوى أفضل لجودة التقارير الجماعية مقارنة بالتقارير الفردية، ممّا يعني أنّ تطبيق التدقيق المشترك يُحسّن من جودة التدقيق، ويحدّ من إدارة الأرباح، وهذا يعطي أهمية بالغة للبحث تتجلّى في محورين هما كالآتي:

- أ- من المتوقّع أنّ يُسهّم البحث في سدّ النقص الحاصل في الأدبيات المتعلّقة بالموضوع، ممّا يجعل هكذا موضوع إضافة حقيقية للمكتبات العراقية.

ب- يتناول البحث قضايا معاصرة تتلقى الاهتمام من الهيئات التنظيمية والمهنية، فضلاً عن أنّ التدقيق المشترك له اهتمام كبير في مجال البحث المحاسبي.

ت- إمكانية استعمال نتائج البحث وتوصياته في تحسين جودة التقارير المالية، والتأكيد على خلوها من الغشّ والتحرّفات.

ث- تهيئة مناخ وبيئة لغرض التوسع في تطبيقات التدقيق المشترك، وتحقيق النتائج المرجوة منه.

4- أهداف الدراسة

1- تشير دراسة كُل من (Barghathi et al، 2020)، (عبد الرحمن ومحاسن، 2019)، ودراسة (Biehl، 2018) أنّ التدقيق المشترك يحسّن من جودة التدقيق وجودة التقارير المالية، وعليه فإنّ الدراسة الحالية تهدف إلى تقديم أدلة من واقع التطبيق في البيئة العراقية لتأكيد تلك الآراء أو دحضها.

2- تهدف الدراسة إلى معرفة العلاقة بين جودة التدقيق وإدارة الأرباح، وتهدف كذلك إلى معرفة دور التدقيق المشترك في العلاقة بين جودة التدقيق وإدارة الأرباح بالمصارف المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية.

5- منهج الدراسة

استعمال التحليل الوصفي والاستنباطي في بيان وجود الارتباط من عدمه بين المتغيرات، إذ تمّ استعمال الانحدار الخطّي المتعدّد. ولأجل جمع البيانات التي تخصّ الجانب العملي، اعتمد الباحث على القوائم المالية للمصارف _محور الدراسة_ والمنشورة ضمن موقع سوق العراق للأوراق المالية لجمع بيانات الأزيمة واستخراجها، وتنظيمها، وتصنيفها ضمن برنامج (Excel)، ثمّ استعمال برنامج (Eviews 12) لتحليل الفرضيات واختبارها. وفيما يخصّ الجانب النظري تمّ الاعتماد على الكتب والمقالات العلمية _الخارجية والداخلية_ المنشورة ضمن المجالات العلمية المعتبرة.

6- عيّنة الدراسة

يشمل مجتمع البحث المصارف العراقية المساهمة جميعها المدرجة ضمن سوق العراق للأوراق المالية للمدّة من العام 2011 – 2021 على أن تتوفّر فيها الشروط الآتية:

1. أن تكون مدرجة ضمن السوق للمدّة ما بين العام 2010 – 2021؛ لأنّ نماذج إدارة الأرباح تحتاج لبيانات سنة سابقة.
 2. أن تنتهي السنة المالية للمصارف عيّنة الدراسة في 31 / 12.
 3. أن تكون مستمرة أثناء سنوات الدراسة.
 4. إمكانية الوصول إلى البيانات المالية للمصارف.
- من خلال الشروط المذكورة آنفاً، كان عدد المصارف (15) مصرفاً مُدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، وتمّ جمع المعلومات من الموقع الرسمي للسوق، وكذلك من هيئة الأوراق المالية المسؤولة عن نشر التقارير المالية الخاصة بالشركات المدرجة ضمن السوق.

7- نماذج اختبار الفرضيات

من أجل اختبار الفرضية الرئيسة الأولى تم استعمال معادلة الانحدار الخطي المتعدد الآتية:

$$EM_{t.i} = \beta_0 + \beta_1 AR_{t.i} + \beta_2 ROA_{t.i} + \beta_3 SIZE_{t.i} + \beta_4 LEV_{t.i} + \beta_5 SEO_{t.i} + \beta_6 LOSS_{t.i} + \beta_7 Age_{t.i} + \beta_8 MTB_{t.i} + \varepsilon_{t.i}$$

من أجل اختبار الفرضية الرئيسة الثانية تم استعمال معادلة الانحدار الخطي المتعدد الآتية:

$$EM_{t.i} = \beta_0 + \beta_1 AR_{t.i} + \beta_2 JA_{t.i} + \beta_3 AR * JA_{t.i} + \beta_4 ROA_{t.i} + \beta_5 SIZE_{t.i} + \beta_6 LEV_{t.i} + \beta_7 SEO_{t.i} + \beta_8 LOSS_{t.i} + \beta_9 Age_{t.i} + \beta_{10} MTB_{t.i} + \varepsilon_{t.i}$$

إذ إنّ:

$EM_{t.i}$: إدارة الأرباح .

$AR_{t.i}$: شهرة المدقق .

$JA_{t.i}$: التدقيق المشترك.

$ROA_{t.i}$: العائد على الموجودات: يساوي صافي الربح قبل الضرائب / مجموع الموجودات.

$LOSS_{t.i}$: الخسائر متغير ثنائي: إذا كانت الشركة i في السنة t خاسرة تأخذ (1)، وخلاف ذلك تأخذ (0).

$SEO_{t.i}$: زيادة رأس المال متغير ثنائي: إذا كان لدى الشركة i في السنة t زيادة في رأس المال تأخذ (1) ، وخلاف ذلك تأخذ (0).

$MTB_{t.i}$: نسبة القيمة السوقية إلى القيمة الدفترية: تُقاس القيمة السوقية من خلال سعر السهم بالسوق في عدد الأسهم.

$SIZE_{t.i}$: حجم المصرف: ويمثل اللوغاريتم الطبيعي موجودات المصرف.

$LEV_{t.i}$: الرافعة المالية: تساوي إجمالي المطلوبات / إجمالي الموجودات.

$Age_{t.i}$: عمر الشركة: يساوي السنة الحالية – سنة التأسيس.

$\varepsilon_{t.i}$: قيمة الخطأ (البواقي).

8- متغيرات الدراسة

المتغير المستقل:

المتغير المستقل في هذه الدراسة جودة التدقيق (شهرة المدقق)، وقد اعتمد الباحث في قياس شهرة المدقق على تقسيم مجموع إيرادات شركة تدقيق على مجموع إيرادات شركات التدقيق الأخرى في الصناعة نفسها قياساً على دراسة (Hassoon et al ،2021).

المتغير التابع:

المتغير التابع في هذه الدراسة هو إدارة الأرباح، اعتمد الباحث في قياس إدارة الأرباح على نموذج المستحقات الاختيارية بالاستفادة من نموذج جونز (1991) المعدل من قبل كوتاري وآخرين (2005)، وكما مبين في النموذج الآتي :

$$\frac{TCC_{it}}{Asset_{it-1}} = \beta_0 + \beta_1 \cdot \frac{1}{Asset_{it-1}} + \beta_2 \cdot \frac{\Delta Rev_{it} - \Delta Rec_{it}}{Asset_{it-1}} + \beta_3 \cdot \frac{PPE_{it}}{Asset_{it-1}} + \beta_4 \cdot ROA_{it} + \varepsilon_{it}$$

$ACC_{i,t}$: المستحقات الكلية هي: الفرق بين الربح التشغيلي والتدفق النقدي التشغيلي.

$Asset_{i,t-1}$: مجموع الموجودات في بداية السنة.

$\Delta Rev_{i,t}$: التغيير في الإيرادات (إيرادات السنة الحالية – إيرادات السنة السابقة).

$\Delta Rec_{i,t}$: التغيير في حساب المدينين (مدينو السنة الحالية – مدينو السنة السابقة).

$PPE_{i,t}$: الموجودات بالقيمة الدفترية.

$ROA_{i,t}$: العائد على الموجودات.

$\varepsilon_{i,t}$: خطأ التقدير (البواقي) تمثل المستحقات الاختيارية. ويبين القدر المطلق للبواقي مقدار إدارة الأرباح .

المتغير الوسيط

المتغير الوسيط في هذه الدراسة هو التدقيق المشترك، ويقاس بمتغير ثنائي يأخذ (1) إذا كان التدقيق مشترك، وبخلاف ذلك يأخذ (صفر).

الدراسات السابقة:

أولاً: الدراسات السابقة العربية:

1. دراسة (أبو بكر، 2017):

هدفت هذه الدراسة إلى بيان تأثير التدقيق المشترك على تقرير المدقق الخارجي من خلال تحليل هذه التقارير للشركات المدرجة في البورصة المصرية، والقيام باستطلاع آراء المدققين الخارجيين ومستعملي التقارير المالية في البيئة المصرية. وأظهر الجانب العملي من الدراسة عدم وجود اختلافات منطقية وجوهرية بين آراء المدققين. وكان هدف الدراسة معرفة دور التدقيق المشترك في تحسين جودة التقارير المالية من خلال اختبار تأثير تطبيقها على مقدرة المدقق في الكشف عن التحريفات الجوهرية والأخطاء.

2. دراسة (صالح، 2016):

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة تأثير استعمال التدقيق المشترك بمكاتب التدقيق الخارجي بالسودان في الحد من ظهور فجوة التوقعات في أداء المدققين وعملهم. وتمثلت مشكلة البحث في الإجابة على التساؤل الآتي: "ما مدى قناعة مكاتب التدقيق الخارجي بأهمية الفوائد الخارجية التي تترتب على تطبيق برنامج التدقيق المشترك؟ وما مدى اهتمام مكاتب التدقيق المشترك في السودان في الحد من ظهور فجوة التوقعات في أداء المدققين وعملهم بمكاتب التدقيق الخارجي. توصلت الدراسة إلى نتائج عدة كان من أهمها أن مكاتب التدقيق الخارجي في السودان أظهرت قناعة تامة في أهمية التدقيق المشترك. وهناك اهتمام من قبل مكاتب التدقيق السودانية للالتزام بالمتطلبات كافة اللازمة التي تحد من ظهور فجوة التوقعات.

ثانياً: الدراسات السابقة الأجنبية:

1. دراسة (Partick velt،2017):

هدفت هذه الدراسة إلى تقويم التأثيرات الاقتصادية للتدقيق المشترك من منظور دولي، من خلال مناقشة الدراسات الدولية السابقة التي تطرقت إلى موضوع التدقيق المشترك كمنظور وتجربة، تضمنت هيكلاً يكفي لأحدث ما تمّ التوصل إليه في البحث التجريبي في مجال التدقيق المشترك، وجودة التدقيق وتكاليف التدقيق. وتمثلت مشكلة الدراسة في "تحليل الدراسات التجريبية الدولية وتقويمها، التي تقوم على عمليات التدقيق المشترك. وتوصلت الدراسة إلى نتائج عدة كان من أهمها وجود تأثير إيجابي لعمليات التدقيق المشترك على جودة التدقيق، وهناك تأثير إيجابي لرسم التدقيق المشترك وأتباعه؛ لأنّ تكوين فريق تدقيق مشترك أمر مهم للتأثير على هيكل تكاليف عملية التدقيق.

2. دراسة (Claus Holm & frank Thinggaard، 2018):

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل الاختلافات في جودة التدقيق من قبل شركة تدقيق واحدة، وبين عمليات تدقيق مشتركة مع واحد أو اثنين من شركات التدقيق الكبرى. تمثلت مشكلة الدراسة في " تقديم تقارير عن وجهات نظر المدير المالي والخبرة في اختيار عمليات التدقيق الفردية والمشاركة. توصلت الدراسة إلى نتائج عدة كان من أهمها أنّ الشركات المستجيبة كافة قرّرت التحول إلى عملية تدقيق واحدة وليست مشتركة. والشركات أغلبها أسقطت 73% نظام التدقيق المشترك؛ لأنّ الشركة ترى أنّ التدقيق الفردي أرخص من التدقيق المشترك.

المبحث الثاني: التدقيق المشترك وجودة التدقيق

1-2: مفهوم التدقيق المشترك وتعريفاته.

ظهر التدقيق المشترك وفقاً لمدخل التدقيق المشترك كموضوع أثار الجدل على المستوى المهني، ثمّ انتقل هذا الجدل إلى الجانب الأكاديمي للرقابة والتدقيق، على الرغم من أنّ مصطلح التدقيق المشترك، وتنفيذ عملية التدقيق المتعارف عليهما منذ عقود من الزمن عالمياً وإقليمياً وعلى المستوى المحلي. وقد تمّ تناول مفهوم التدقيق المشترك وتعريفاته في الكثير من المصادر والدراسات على النحو الآتي:

عرّفه (إسماعيل، 2010:442) بأنّه " تكليف اثنين على الأقل من شركات التدقيق المختلفة، ليس بينهما ارتباط بالقيام بتدقيق القوائم المالية للوحدة الاقتصادية محلّ التدقيق، و يشترك مراقب الحسابات في إبداء رأي موحد في القوائم المالية للزبون، والتوقيع على تقرير تدقيق واحد. إنّ كلا الودعتين تقع عليهما مسؤولية تضامنية على رأي التدقيق الصادر، ويشترك مكتب التدقيق في التخطيط للتدقيق، والجهد المبذول لعملية التدقيق.

وعرّف التدقيق المشترك بأنّه " شكل متقدّم للحكم على القوائم المالية، وأسلوب مدعّم للتدقيق عند إبداء الرأي، والذي يعزّز عملية التدقيق، ويدعم استقلال المدققين وقدرتهم على التصدي للخلافات مع إدارة الوحدات الاقتصادية محلّ التدقيق، كما يسمح التدقيق المشترك بتوحيد الفكر، والتعاون، والانسجام المهني، والمناقشة المتبادلة بين المدققين المكلفين بها"، (متولي، 2013: 412).

وقد عرّفه متولي " بأنّه عملية منظّمة للتجميع والتقييم الموضوعي للأدلة المتعلقة بتأكيدات الإدارة عن أحداث وأنشطة اقتصادية؛ وذلك بغرض تحديد درجة التوافق بين هذه التأكيدات والمعايير الموضوعية، وتوصيل النتائج للأطراف المعنية، على أنّ تتم هذه العملية بواسطة اثنين أو أكثر من مراقبي الحسابات بحيث يتّفق الاتفاق فيما بينهما على تخصيص وتوزيع مهام عملية التدقيق، ويقوم كلّ مراقب بالاطلاع على الأعمال والاستنتاجات التي توصل إليها المراقب الآخر"، (العاصي، 2016: 160).

أمّا (علي، 2015: 10) فقد عرّفه بأنّه " تدقيق يتّفق من خلاله توزيع جهودات العمل على مكنتي تدقيق مستقلّين، يشتركان معاً في الجهد المبذول، ويقومان بالتخطيط المشترك، مع توزيع مهام العمل الميداني فيما بينهما، ويصدران تقريراً واحداً يحمل وجهة نظر واحدة موقع عليه منهما. وتعدّ المسؤولية مشتركة بينهما عن عملية التدقيق التي تمّت وعلى المعلومات الموجودة بالتقرير.

2- 2: أهداف التدقيق المشترك

إن أهداف التدقيق المشترك تتلخص بالنقاط الآتية: (متولي، 2013: 415)

1. تعزيز الحصول على التأكيد المعقول في ما يخص القوائم المالية كلها، إن كانت تخلو من التحريفات الجوهرية، إما بسبب التضليل أو الخطأ، ويكون أكثر فعالية في التدقيق المشترك عنه في التدقيق العادي.
2. يجب أن تكون هناك فاعلية في مناطق التنسيق والتعاون لإجراء عملية التدقيق عن طريق الشركات الخاصة بالتدقيق على أن يكون أحدهما big 4 ، مما ينتج عنه زيادة فاعلية أجهزة رقابة الجودة المتبادلة وإصدار رأي تدقيق واحد قوي.
3. تعزيز استقلال المدقق الخارجي؛ لتحقيق مستوى عالٍ من الجودة لعملية التدقيق من خلال طرائق تحسين الخدمات التي تُقدّم للوحدة الاقتصادية محلّ التدقيق.
4. تقديم تقرير تدقيق مشترك بجهود مشترك مع تحمّل مسؤولية مشتركة.
5. ينبغي أن يكون هناك تطبيق لأفضل الإجراءات للتدقيق مع الاستعانة بالخبرات المشتركة من خلال اعتماد معايير تدقيق مقبولة التطبيق.
6. زيادة قدرة مراقب الحسابات في اكتشاف الغش في القوائم المالية محلّ التدقيق، مما يؤدي إلى دقة تقرير مراقب الحسابات، وذلك مقارنة بمدخل التدقيق الفردي.
7. الحصول على تأكيد معقول بشأن اكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية، التي تنتج عن الخطأ أو الغش بشكل عام، إذ يكون أكثر كفاءة من التدقيق الفردي الذي يقوم به شخص بمفرده.
8. أن يكون هناك توفير لبيئة من خلالها يقوم كل مدقق بالتحقق من العناية المهنية المبذولة من الطرف الآخر.
9. إن التدقيق المشترك يعزّز استقلال مدققي الحسابات في مواجهة الوحدة الاقتصادية التي عليها التعامل مع مدققين اثنين وليس مدققاً واحداً في أمر متعلّق بالقوائم المالية.
10. يساعد التدقيق المشترك في تعزيز دقة أدلة التدقيق من جهة، وفي الحفاظ على استقلال المدقق من جهة أخرى؛ لأن الوحدة الاقتصادية ستتحمل كلفة شراء أعلى لأنها؛ سوف تستعين بمدققين اثنين بدلاً من مدقق واحد.
11. أيضاً من أهداف التدقيق المشترك التقليل من حالة عدم اليقين فيما يتعلّق بالأرباح من خلال الآتي: (كامل، 2008: 47).

أ- يؤدي إلى تقويم سوقي أعلى.

ب- يهدف التدقيق المشترك إلى تعزيز استقلال المدقق؛ بسبب عدم وجود ضغوط مادية بين المدقق والزبون، إذ إن أتعاب التدقيق توزّع بين المكتبين وفقاً لمعايير أو قواعد محدّدة.

ت- انخفاض كلفة التدقيق المشترك، وكذلك أتعاب التدقيق الخاص إذا تمّ تنفيذها بواسطة مكاتب التدقيق الكبرى.

2- 3: أهمية التدقيق المشترك

تواجه معظم دول العالم من الأزمات المالية، التي قد تتفاقم وتمتدّ مدّة طويلة دون وجود حلول جوهرية إلى أن تتحوّل إلى مشكلات اقتصادية، ويصبح إيجاد الحلول المناسبة لهذه الأزمات أهدافاً أساساً للسياسة الاقتصادية، هنا يتّضح دور الأهمية العلمية للدراسة في إمكانية وضع منهج لتفعيل برامج التدقيق المشترك كأحد الأدوات المهمة لدعم استقلالية المدقق وجودة التقارير المالية، وانعكاس ذلك على دقة تقرير المدقق الخارجي بمكاتب التدقيق. وتتأثر جودة التدقيق والتقارير المالية بتطبيق التدقيق المشترك. لذلك فإن الحصول على دليل عملي لتلك العلاقة في البيئة العراقية أمر مهم. وتتجلى في الجانب التطبيقي للتدقيق أهمية التدقيق المشترك كالآتي:

1. أن يكون هناك تحقيق للتوازن في تقسيم العمل بين مكتب التدقيق والقائمين به من خلال التدقيق.
2. ترجع أهمية التدقيق المشترك في التغلب على الصعوبات والتحديات لتفادي تحمّل المسؤولية القانونية المشتركة.
3. استعمال مدخل التدقيق المشترك يساعد في تفادي الاختناقات التي تنتج عن ضيق وقت المدقق في أوقات الزخم.
4. الحد من إعادة تحريف القوائم المالية، وتحقيق دقة جودة التقارير المالية.
5. يعمل التدقيق المشترك على أهمية استقلال المدقق الخارجي؛ لعدم وجود ضغوط مادية ما بين المدقق والزبون.

6. يعزّزُ التدقيق المشترك المسؤولية القانونية والأخلاقية فيما يتعلّق بالتدقيق الخارجي المشترك عن نتائج عملية التدقيق.
7. يعمل التدقيق المشترك على تخفيض الكلفة ومنْ أتعاب التدقيق.
8. أهمّية التدقيق المشترك في تخفيض عدم التماثل للمعلومات بين الإدارة والجهات الخارجية التي تهتمُّ بالقوائم المالية.
9. أهمّية التدقيق المشترك في حسن تقدير الأرباح القابلة للتحقّق، وتوفير معلومات أكثر دقّة للمستثمرين.

من خلال ما تمّ عرضه عن أهداف التدقيق المشترك وأهمّيته يرى الباحث أهمّية تقويم تجربة وتفعيلها بشأن تفعيل التدقيق المشترك سواء أكان إجباريا أم اختياريا؛ بهدف التأكد من تطبيقات متطلبات التطوير التي تدعم خدمات التدقيق المشترك، التي تحقّقُ بدورها جودة التقارير المالية، وتعزّزُ استقلال المدقّق الخارجي. و يرى الباحث أنّ ذلك سوف يساعد في توفير دليل تطبيقي للجهات القانونية والتشريعية يُسهّم في تقويم دور التدقيق المشترك ومدى الالتزام بها ومدى جدواها في تحسين جودة التقارير المالية بصورة عامّة.

2-4: مفهوم جودة التدقيق

أحصى الباحث وجود العديد من التعاريف لمفهوم جودة التدقيق المشترك كما مبين في الجدول رقم (1).

الجدول (1) مفهوم جودة التدقيق

ت	المؤلف	السنة	المفهوم
1	Cheng	2018	يتمّ تعريف جودة التدقيق على النحو الآتي: "جودة التدقيق هي احتمال أن يكتشف المدقّق المخالفات في النظام المحاسبي للعميل ويبلغ عنها. ويعتمد احتمال العثور على أخطاء جوهرية في التدقيق على جودة فهم المدقّق (الكفاءة)، في حين يعتمد الإبلاغ عن التحريفات على استقلالية المدقّق".
2	Robert	2009	تعرّف أعمال جودة التدقيق بأنّها " مدى قدرة المدقّق على: الحدّ من الغشّ، والتحيّز، وزيادة دقّة البيانات المحاسبية. وتعمل جودة التدقيق الداخلي على زيادة مصداقية المعلومات المحاسبية، وتتيح للإدارة والمساهمين وضع تقديرات أكثر دقّة عن قيمة الشركة".
3	Cho & Richard	2015	جودة التدقيق "هي احتمال ألا تحتوي التقارير المالية على أيّة أخطاء جوهرية، أو هي دقّة المعلومات التي يوفّرها المدقّق للمستثمرين".
4	الجعفري والعايب	2017	جودة التدقيق "هي أداء عملية التدقيق بكفاءة وفاعلية وفقاً لمعايير التدقيق الداخلي المهنية، مع الإفصاح عن الأخطاء والتحريفات الجوهرية، والعمل على تلبية رغبات مستخدمي القوائم المالية واحتياجاتهم".
5	Octavia et al	2020	جودة التدقيق " هي احتمال أن يكتشف المدقّق المخالفات في نظام المحاسبة الخاص بالعميل ويبلغ عنها".

لذلك يرى الباحث أنّ مفهوم جودة التدقيق يجب أن يشمل الأبعاد الآتية: (Reynolds & 2015:12،wood)

1. الكفاءة (التأهيل العلمي والعملية للمدقق).
2. الالتزام بمعايير التدقيق المشترك الصادرة عن المنظمات المهنية.
3. توفير الضمان المعقول لاكتشاف الأخطاء الجوهرية والإبلاغ عنها.

2-5: أهمية جودة التدقيق

إن وجود وظيفة التدقيق فعالة داخل الشركات يعدُّ أمرًا محوريًا لضمان جودة التقارير المالية، إذ يمكنُ عدُّ وظيفة التدقيق الفعّالة آليةً مهمّةً تساعد لجنة التدقيق على رقابة ومتابعة عملية الرقابة الداخلية، وإدارة المخاطر الفعّالة. وكذلك تعزّزُ وتُسهمُ في دعم المسائل المحاسبية ذات الارتباط بمخاطر التدقيق. وقد أدّى ذلك إلى زيادة فاعلية الطلب على جودة وظيفة التدقيق لإمكانية اتخاذ القرار المهم والجيد (Ajila 2017:63)،

في هذا الصدد، تُعدُّ دراسة جودة التدقيق المشترك موضوعًا مثيّرًا؛ بسبب أهميته وحدائته للوحدات. وتتبعُ هذه الأهمية من خلال النقاط الآتية: (wood 4، Smith&2018)، (إبراهيم، 2008: 33)، (Cho& Richard، 2015:264)

1. إضافة قيمة للشركات

تكمن أهمية الجودة لوظيفة التدقيق المشترك في القيمة المضافة للشركات، وتقديم الدعم لأصحاب العلاقة. يمكن أن تقاس القيمة المضافة من خلال المكاسب النقدية أو التكلفة، وهي ليست بالضرورة نقدية بطبيعتها، بل هي تأكيدٌ على تلبية توقعات أصحاب المصلحة والمستفيدين.

2. تعزيز دور الشفافية:

تأتي أهمية الشفافية لغرض تعزيز المنافسة العادلة والاستثمار، وتحسين وزيادة الثقة عن طريق مسائلة الوحدات، لذلك فإن إخفاقات الشركات المعروفة قد سلط الضوء على إيلاء اهتمام خاص للمهتمين بحوكمة الشركات، مثل فعالية لجنة التدقيق فضلًا عن جودة التدقيق، لغرض إصدار تقارير مالية.

3. دعم الإدارة

إن وظيفة التدقيق عالي الجودة لها دورٌ مهم في توفير المعلومات المهمة التي تحتاجها الإدارة، حيث تعد من أهم الوسائل دعم الإدارة، مما أدى إلى اهتمام المدققين بجودة عملهم، وهذا يزيد من ثقة الإدارة في تقاريرهم، وأيضًا على وضع المدققين .

4. تقليل تكاليف التدقيق

يمكن لجودة التدقيق مساعدة المدققين في تقويم جودة التقارير المالية ورقابتها، مما يؤدي إلى انخفاض رسوم التدقيق الخارجي.

ثالثًا: أهداف جودة التدقيق

نتيجة للتطورات التي حدثت على وظيفة التدقيق، فقد تطوّرت أهدافه أيضًا تبعًا لهذا التطور، ويرى الباحث أن لهذه الأهداف علاقة بمفهوم جودة وظيفة التدقيق، وتحسين أداء الشركات وزيادة كفاءتها التشغيلية، ومن هذه الأهداف الآتي: (Chandren &Zhou، 2020: 359).

1. إضافة قيمة للشركة: وذلك من خلال تحسين عملياتها.
2. تطبيق الرقابة الداخلية: أحد الأهداف الرئيسية لوظيفة جودة أعمال التدقيق هي ضمان تطبيق الرقابة الداخلية بشكل فعال.

3. تقويم الرقابة الداخلية: بتحديد تصاميم وعمليات الرقابة الداخلية غير الفعّالة ،وصقل نموذج أعمال الشركة وتحقيق الكفاءة التشغيلية.
4. الحفاظ على موارد الشركة وتحقيق أقصى كفاءة إنتاجية ممكنة: من خلال فحص الكفاءة الإدارية وتقويمها وفعالية العمليات في استعمال الموارد المتاحة، ومنع الإسراف في عمليات النشاط كافة.
5. تحسين حوكمة الشركات والكفاءة التشغيلية للشركات: من خلال تقديم توصيات استراتيجية وتقويم فعالية إدارة مخاطر الشركات، فضلاً عن تحسين كفاءة استخدام موارد الشركات ومساعدتها على تحقيق الأهداف التشغيلية.

المبحث الثالث: الإحصاءات الوصفية

الإحصاء الوصفي متغيّرات الدراسة جميعاً خلال مدّة الدراسة من عام (2011) إلى عام (2021)، خُصّصَ الجدول رقم (2) لعرض الحدود العليا، والدنيا، والمتوسط الحسابي، والوسيط، والانحراف المعياري متغيّرات الدراسة، كما في الجدول الآتي:

الجدول (2) الإحصاء الوصفي متغيّرات الدراسة جميعاً

Variable	Mean	Median	Std. Dev.	
			Minimum	Maximum
EM	0.108	0.073	0.000	0.674
JA	0.568	1.000	0.000	1.000
AR	0.133	0.119	0.000	0.379
SIZE	27.040	27.010	25.698	28.234
LEV	0.525	0.514	0.182	0.841
ROA	0.016	0.012	-0.038	0.087
LOSS	0.130	0.000	0.000	1.000
SEO	0.302	0.000	0.000	1.000
AGE	2.833	2.890	1.792	3.367
MTB	0.622	0.512	0.000	2.814

يتبيّن من الجدول (2) أنّ الحدّ الأعلى لإدارة الأرباح مقاساً بنموذج المستحقّات الاختيارية (EM) قد بلغ (0.674). في حين أنّ الحدّ الأدنى لإدارة الأرباح مقاساً بنموذج المستحقّات الاختيارية (EM) قد بلغ (0.000). فيما بلغ الوسط الحسابي (0.108) وانحراف معياري مقداره (0.115). ويتبيّن من الجدول أيضاً أنّ الحدّ الأعلى لجودة التدقيق مُقاساً بمؤشّر شهرة المدقّق (AR) بلغ (0.379)، في حين أنّ الحدّ الأدنى لجودة التدقيق مُقاساً بمؤشّر شهرة المدقّق (AR) قد بلغ (0.000). فيما

بلغ الوسط الحسابي (0.133)، وبانحراف معياري مقداره (0.078). كذلك بيّن الجدول (2) أنّ الحدّ الأعلى للتدقيق المشترك (JA) قد بلغ (1.000)، في حين أنّ الحدّ الأدنى للتدقيق المشترك (JA) قد بلغ (0.000). فيما بلغ الوسط الحسابي (0.568) وبانحراف معياري مقداره (0.497).

اختبار معامل الارتباط بين متغيرات الدراسة

يقيس ارتباط متركس درجة الارتباط الخطي بين متغيرين، وكانت معاملات الارتباط لمتغيرات الدراسة كما في الجدول الآتي:

الجدول رقم (3) مصفوفة ارتباط متركس لمتغيرات الدراسة

MTB	AGE	SEO	LOSS	ROA	LEV	SIZE	AR	JA	EM	Correlation
									1.000	EM
									-----	Probability
								1.000	-0.196	JA
								-----	0.013	Probability
							1.000	0.247	-0.064	AR
							-----	0.002	0.421	Probability
						1.000	0.299	0.100	0.103	SIZE
						-----	0.000	0.205	0.191	Probability
					1.000	0.729	0.231	-0.236	0.234	LEV
					-----	0.000	0.003	0.003	0.003	Probability
				1.000	0.200	-0.046	-0.091	-0.448	0.205	ROA
				-----	0.011	0.557	0.249	0.000	0.009	Probability
			1.000	-0.531	-	-0.013	0.141	0.225	-0.093	LOSS
					0.147					
			-----	0.000	0.063	0.865	0.074	0.004	0.239	Probability
		1.000	-0.214	0.420	0.149	-0.143	-0.126	-0.619	0.215	SEO
		-----	0.006	0.000	0.058	0.070	0.109	0.000	0.006	Probability
	1.000	-0.431	0.142	-0.323	-	0.213	0.073	0.488	-0.249	AGE
					0.044					

	-----	0.000	0.072	0.000	0.576	0.007	0.355	0.000	0.001	Probability
1.000	-0.367	0.570	-0.332	0.516	0.477	0.195	-0.056	-0.610	0.233	MTB
-----	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.013	0.479	0.000	0.003	Probability

يشير الجدول رقم (3) أنّ قيم معامل الارتباط بين المتغيرات المستقلة هي أقلّ من (± 0.80) ممّا يدلّ على عدم وجود مشكلة في الارتباط الخطّي بين المتغيرات المستقلة. كذلك يتبيّن وجود علاقة معنوية عكسية (سلبية) بين المتغير الوسيط (التدقيق المشترك)، والمتغير التابع (إدارة الأرباح). في حين لا توجد علاقة معنوية بين المتغير المستقل جودة التدقيق (شهرة المدقّق)، والمتغير التابع (إدارة الأرباح).

اختبار فرضيات الدراسة

تمهيد:

شملت عينة الدراسة (15) مصرفاً مُدرجة ضمن سوق العراق للأوراق المالية خلال المدة من عام (2011) إلى عام (2021)، وتمّ جمع البيانات من القوائم المالية المنشورة في الموقع الرسمي لسوق العراق للأوراق المالية وهيئة الأوراق المالية العراقية، وسيعرض هذا المبحث من الدراسة، استعمال تحليل الانحدار الخطّي المتعدّد لاختبار فرضيات الدراسة.

اختبار الفرضيات

النموذج الاول: النموذج المتعلق باختبار الفرضية الرئيسية الأولى:

معامل تضخم التباين (VIF)

اختبار معامل تضخم التباين (VIF) للنموذج الأول، وكانت النتائج كما في الجدول الآتي:

الجدول (4) نتائج اختبار معامل تضخم التباين (VIF)

المتغيرات	معامل تضخم التباين VIF
AR	1.137
SIZE	9.467
LEV	7.364
ROA	1.344
LOSS	1.368
SEO	1.105
AGE	1.023
MTB	1.963

يتبين من الجدول (4) أنّ قيم معامل تضخم التباين (VIF) جميعها أقلّ من (10)، ممّا يدلّ على عدم وجود مشكلة في الارتباط الخطّي بين متغيرات النموذج الأول.

اختبار الفرضية الرئيسية الأولى

الفرضية الرئيسية الأولى: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين جودة التدقيق (شهرة المدقق)، وإدارة الأرباح (المستحقّات الاختيارية).

الجدول رقم (5) اختبار الفرضية الأولى

Prob.	t-Statistic	Std. Error	Coefficient	Variable
0.414	-0.853	2.026	-1.728	C
0.033	-2.475	0.075	-0.185	AR
0.368	0.942	0.082	0.077	SIZE
0.817	-0.237	0.205	-0.049	LEV
0.658	-0.457	0.565	-0.258	ROA
0.716	-0.374	0.021	-0.008	LOSS
0.657	0.458	0.043	0.020	SEO
0.078	-1.965	0.033	-0.065	AGE
0.370	-0.939	0.040	-0.038	MTB
0.285	Adjusted R-squared		0.365	R-squared
0.000	Prob(F-statistic)		4.566	F-statistic
2.035			Durbin-Watson stat	

من خلال نتائج التحليل الإحصائي في الجدول (5) يتبين أنّ النموذج معنويّ، إذ كانت قيمة (Prob) (F-statistic) أقلّ من (0.05)، إذ بلغت (0.000) ممّا يدلّ على أنّ الانموذج صالح للاختبار ونتائجهُ قابلةٌ للاعتماد. أمّا قيمة (Durbin-Watson) فقد بلغت (2.035)، وهي أكبر من قيمة (R-squared)، والتي بلغت (37%)، وهذا يفسّر عدم وجود ارتباط ذاتي وانحدار زائف. أمّا بالنسبة لقيمة (R-squared) فكانت (0.365) ممّا يعني أنّ القوّة التفسيرية للمتغيّرات المستقلّة بالمتغيّر التابع هي (37%)، أمّا قيمة (Adjusted R-squared) فكانت (0.285)، ممّا يعني أنّ المتغيّرات المستقلّة تؤثر بالمتغيّر التابع بنسبة (29%)، والمتبقّي (71%) يعود إلى عوامل أخرى خارج النموذج.

تفسير نتيجة الفرضية الرئيسية الأولى للدراسة:

تُبينُ نتائج التحليل الإحصائي أنّ قيمة (Prob) للمتغيّر المستقلّ جودة التدقيق مُقاساً بشهرة المدقّق أقلّ من (0.05)، إذ بلغت (0.033)، ممّا يدلّ أنّ هناك أثر معنويّ عكسي لجودة التدقيق مُقاساً بشهرة المدقّق على إدارة الأرباح مُقاساً بنموذج المستحقّات الاختيارية، وهذا يدلّ أنّه كلّما ازدادت جودة التدقيق مُقاساً بشهرة المدقّق في عمليات التدقيق انخفضت ممارسات الإدارة في حجم الأرباح.

وهذا يعني قبول الفرضية التي تنصّ على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين جودة التدقيق (شهرة المدقّق) وإدارة الأرباح (المستحقّات الاختيارية).

النموذج الثاني: النموذج المتعلق باختبار الفرضية الرئيسية الثانية

معامل تضخم التباين (VIF)

اختبار معامل تضخم التباين (VIF) للنموذج الثاني، وكانت النتائج كما في الجدول الآتي:

الجدول (6) نتائج اختبار معامل تضخم التباين (VIF)

المتغيرات	معامل تضخم التباين VIF
AR	5.963
JA	6.397
AR*JA	1.872
SIZE	3.942
LEV	4.233
ROA	2.299
LOSS	1.754
SEO	2.401
AGE	1.750
MTB	3.519

يشير الجدول رقم (6) إلى أنَّ قيم معامل تضخم التباين (VIF) جميعها أقلّ من (10)، ممّا يدلُّ على عدم وجود مشكلة في الارتباط الخطّي بين متغيّرات النموذج الثاني.

اختبار الفرضية الرئيسية الثانية

الفرضية الرئيسية الثانية: أثر التدقيق المشترك على العلاقة بين جودة التدقيق (شهرة المدقّق)، وإدارة الأرباح (المستحقّات الاختيارية).

الجدول رقم (7) اختبار الفرضية الثانية

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
C	3.025	0.870	3.478	0.001
AR	0.221	0.181	1.218	0.226
JA	0.084	0.032	2.626	0.010
AR*JA	-0.580	0.201	-2.879	0.005
SIZE	-0.118	0.036	-3.273	0.001
LEV	0.282	0.093	3.044	0.003
ROA	0.699	0.510	1.369	0.173
LOSS	0.021	0.022	0.966	0.336
SEO	0.014	0.022	0.635	0.527
AGE	0.023	0.082	0.280	0.780
MTB	0.041	0.032	1.299	0.197
R-squared	0.427	Adjusted R-squared		0.309
F-statistic	3.611	Prob(F-statistic)		0.000
Durbin-Watson stat			1.474	

من خلال نتائج التحليل الإحصائي في الجدول رقم (7) يتبيّن أنّ النموذج معنويّ، إذ كانت قيمة (Prob) (F-statistic) أقلّ من (0.05)، إذ بلغت (0.000)، ممّا يدلّ على أنّ الانموذج صالح للاختبار، ونتائج قابلة للاعتماد. أمّا قيمة (Durbin-Watson) فقد بلغت (1.474)، وهي أكبر من قيمة (R-squared) والتي بلغت (43%)، وهذا يفسّر عدم وجود ارتباط ذاتي وانحدار زائف. أمّا قيمة (R-squared) فكانت (0.427)، ممّا يعني أنّ القوّة التفسيرية للمتغيّرات المستقلّة بالمتغيّر التابع هي (43%). أمّا قيمة (Adjusted R-squared) فكانت (0.309)، ممّا يعني أنّ المتغيّرات المستقلّة تؤثر بالمتغيّر التابع بنسبة (31%)، والمتبقي (69%) يعود إلى عوامل أخرى خارج النموذج.

تفسير نتيجة الفرضية الرئيسية الثانية للدراسة:

تبيّن نتائج التحليل الإحصائي أنّ قيمة (Prob) للمتغيّر المستقلّ جودة التدقيق مقاساً بشهرة المدقّق في ظلّ التدقيق المشترك أقلّ من (0.05)، إذ بلغت (0.005)، ممّا يدلّ على أنّ هناك تأثيراً معنوياً عكسي لجودة التدقيق مقاساً بشهرة المدقّق على إدارة الأرباح، مقاساً بنموذج المستحقّات الاختيارية في ظلّ التدقيق المشترك، وهذا يدلّ على أنّ جودة التدقيق مقاسة بشهرة المدقّق في ظلّ التدقيق المشترك، كلّما ازدادت انخفضت ممارسات الإدارة في حجم الأرباح.

وهذا يعني قبول الفرضية التي تنصّ على أثر التدقيق المشترك على العلاقة بين جودة التدقيق (شهرة المدقّق) وإدارة الأرباح (المستحقّات الاختيارية).

الاستنتاجات والتوصيات:

أولاً: الاستنتاجات:

1. وجود جودة التدقيق لشركات ومكاتب التدقيق التي دُفِّقَت من قبل الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية.
2. إنّ أغلب الشركات الكبيرة، والتي تُحقِّق أرباحاً عالية والمدرجة في سوق العراق للأوراق المالية تُدقّق من قبل شركات التدقيق المعروفة ومراقبي الحسابات ذات السمعة الجيدة أو مشاركة أكثر من شركة أو مراقب الحسابات.
3. عدم قيام مراقبي الحسابات وشركات التدقيق في بذل العناية المهنية اللازمة لغرض الكشف عن حالات التلاعب بالأرباح.
4. التدقيق المشترك يُسهّم في الكشف عن الحذف المتعمّد للأحداث والعمليات المالية الجوهرية.
5. إنّ التدقيق المشترك يُساعد على تقديم معلومات محاسبية تلبي احتياجات المستخدمين.

ثانياً: التوصيات:

1. ضرورة تطوير إمكانيات مراقبي الحسابات من الصنفين الأول والثاني لغرض منافسة شركات التدقيق المعروفة العاملة في السوق العراقية، أو العمل على مشاركة تلك الشركات لغرض الحصول على سمعة تساعد في تدقيق الشركات والوحدات الأخرى.
2. ضرورة إجراء المزيد من البحوث والدراسات في قياس جودة التدقيق للشركات ومكاتب التدقيق في البيئة العراقية، واستعمال المزيد من المقاييس لأجل الوقوف على تحقيق جودة تدقيق مناسبة تُسهّم في تطوير مهنة التدقيق لغرض إيجاد الحلول المناسبة.
3. إنّ وجود بيئة تدقيق ذات جودة عالية تُسهّم في الحدّ من الممارسات غير المرغوب بها مثل إدارة الأرباح، وتساعد في تحقيق جودة الإبلاغ المالي الملائم لمستعملي البيانات المالية في اتّخاذ القرارات الاستثمارية الرشيدة.
4. على المدقّق أن يبذل العناية المهنية اللازمة لغرض التحقّق من مدى قيام الشركات بحالات التلاعب بالأرباح ومدى تطبيق جودة المعايير أو الإفصاح عن المعلومات المحاسبية التي لها تأثير على القرارات المهمة.
5. إنّ تعديل نظم التدقيق المشترك وقوانينه يجب أن يعتمد على أدلة موثوقة لتمييز ما يُتمّ تقديمه من نظم جديدة وليس مجرد اقتراحات وقتية.

المصادر:

أولا : المصادر العربية

1. الموسوي، عذراء عبد السادة كريم، 2017، "مسؤولية المدقق الخارجي عن تدقيق الأداء البيئي للوحدات الاقتصادية وفق معايير التدقيق الدولية"، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة واسط، ص 56.
2. إيهاب نظمي إبراهيم، 2008، "التدقيق القائم على مخاطر الأعمال الحديثة والتطور"، عمان، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع.
3. حنان محمد إسماعيل، " أثر تفعيل دخل المراجعة المشتركة على كفاءة مراقب الحسابات في الكشف والتقرير عن الغش في القوائم المالية"، القاهرة، جامعة عين الشمس، كلية التجارة، مجلة البحوث العلمية، العدد 2، 2010، ص 442.
4. متولي، أحمد زكي حسين، " قياس أثر المراجعة المشتركة على أسعار الأسهم"، السويس، كلية التجارة بالإسماعيلية، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، المجلد 2، العدد 4، 2013، ص 412.
5. علي، صالح حامد محمد، " استخدام المراجعة المشتركة بمكاتب المراجعة الخارجية وعلاقتها بفجوة التوقعات، الخرطوم، جامعة النيلين، كلية التجارة، المجلة العلمية للدراسات التجارية البيئية، المجلد 7، 2015، ص 10.
6. العاصي، محمود غانم محمود، " تفعيل مدخل المراجعة المشتركة في تحسين جودة عملية المراجعة الخارجية"، جامعة الاسكندرية، كلية التجارة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد 53، العدد 1، 2016، ص 160.
7. الجعفري، أسماء، والعايب، عبدالرحمان، 2017، " تأصيل نظري لأثر التدقيق المتكامل على تحسين الأداء الاستراتيجي للمؤسسة الاقتصادية"، مجلة وحدة البحث في تنمية الموارد البشرية المجلد 8، العدد 2 ديسمبر.
8. عيسى، سمير كامل، 2008، " أثر المراجعة الخارجية على إدارة الأرباح - دراسة تطبيقية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد الثاني، المجلد 45، ص 47.

ثانيا: المصادر الاجنبية

1. Messier، W.F.، Reynolds، J.K.، Simon، C.A. and Wood، D.A. (2015)، "The effect of using the internal audit function as a management training ground on the external auditor's reliance decision"، *The Accounting Review*، Vol. 86 No. 6، P12.
2. -Mohammed Ajila، Quality requirements of internal audit services، A comprehensive vision"، *Global Journal of Economic and Business*، Vol. 2، No.2، April 2017، pp. 61-73.
3. Cheng ، D.F.، Smith، J.L. and Wood، D.A. (2018)، "Internal audit quality and earnings management"، *The Accounting Review*، Vol. 84 No. 4، pp.
4. Cho، L.، André، P. and Richard، C. (2015)، "An international study of internal audit function quality"، *Accounting and Business Research*، Vol. 48 No. 3، pp. 264-298.
5. Chandren Y.، Yang، Z. and Zhou، Y. (2020)، "Institutional development، state ownership، and corporate cash holdings: evidence from China"، *Journal of Business Research*، Vol. 68 No. 2، pp. 351-359.
6. Robert، B. et. al. (2009). Guide to Internal Audit. (2nd ed.)، USA: protiviti Inc.