

The impact of the distribution and exchange of audits on the adoption of joint auditing: An exploratory study of the opinions of a sample of auditors in the Kurdistan region

Researcher: Noor Abdulrazaq Husein
College of Administration and Economics
Salahaddin University-Erbil
Noornaqshabandi21@gmail.com

Assist. Prof. Dr. Naseem Usef
College of Administration and Economics
Salahaddin University-Erbil
Naseem.allallo@su.edu.krd

Abstract:

The aim of the research is to identify the concept of joint auditing, its types, defects and advantages, and the most important factors of the distribution of audits and the exchange of joint audits, which have the effect of increasing the quality of financial reports. From the arbitrators and the SPSS program was used to analyze the data and access the results of the research, and the results indicated that the joint audit affects the quality of the financial reports. The study recommended the need to adopt the joint audit in order to support the confidence of the users of financial reports in it.

Keywords: Influencing factors, joint audit

أثر توزيع وتبادل عمليات التدقيق على تبني التدقيق المشترك في زيادة جودة التقارير المالية- دراسة استطلاعية لآراء عينة من مراقبي الحسابات في إقليم كردستان

أ.م.د. نسيم يوسف حنا
كلية الإدارة واقتصاد
جامعة صلاح الدين-اربيل

الباحثة: نور عبدالرزاق حسين
كلية الإدارة واقتصاد
جامعة صلاح الدين-اربيل

المستخلص

هدف البحث إلى التعرف على مفهوم التدقيق المشترك وأنواعه وعيوبه ومميزاته، وأهم عوامل توزيع عمليات التدقيق وتبادل عمليات التدقيق المشترك، التي لها الأثر في زيادة جودة التقارير المالية، وشملت عينة الدراسة مجموعة من مراقبي الحسابات في إقليم كردستان العراق من خلال تصميم استمارة الاستبيان وعرضها على مجموعة من المحكمين وتم استخدام برنامج SPSS في تحليل البيانات والوصول إلى نتائج البحث، وأشارت النتائج إلى أن التدقيق المشترك يؤثر على جودة التقارير المالية وأوصت الدراسة على ضرورة تبني التدقيق المشترك من أجل دعم ثقة مستخدمي التقارير المالية بها.

الكلمات المفتاحية: العوامل المؤثرة، التدقيق المشترك.

المقدمة

إن أهمية البحث تظهر من الأهمية التي يتميز بها التدقيق المشترك والمتمثلة في تحسين عملية التدقيق لما لمهنة التدقيق من أهمية كبيرة والتي تُعد من المهن المهمة والضرورية كونه يقوم

بتلبية احتياجات أطراف كثيرة من المجتمع وتلك الاطراف تتوقع من مهنة التدقيق التطور المستمر من أجل تلبية الاحتياجات المتطورة، كما أن وجود تدقيق كفوء يعد من المطالب الأساسية لتلك الأطراف، ذلك لأن توقعات ورغبات الأطراف المهتمة بتقرير مراقب الحسابات كثيرة ومتنوعة وفي تجدد مستمر، وتم التركيز في البحث على عاملين من عوامل التدقيق المشترك وهي توزيع عمليات التدقيق وتبادل عمليات التدقيق، لأنه من الضروري في توزيع عمليات التدقيق ان يتم تقسيم المهام واجراءات التدقيق بين المدققين والاشترك في وضع خطة العمل وبرنامج عمل التدقيق، وفيما يخص تبادل عمليات التدقيق حيث تعد مكاتب التدقيق المشتركة مسؤولة بشكل تضامني عن عملية التدقيق، كما أن الرأي في التقرير النهائي عن أعمالهما مشترك ولا يمكن ادعاء الجهل بالعمل الذي قام به أحدهما، فعلى كلاً منهما التأكد من أن عملية التدقيق قد تم أداءها وفقاً لمعايير التدقيق وأن أدلة التدقيق ملائمة وكافية، إن تطبيق التدقيق المشترك يؤدي إلى زيادة جودة التدقيق في ظل وجود أحد مكاتب التدقيق الكبرى ضمن طرفي التدقيق المشترك، وتزداد الموثوقية في القوائم المالية وتعطي ثقة أكبر لملاك وأصحاب المصالح الآخرين في تقرير التدقيق. وإن لتطبيق التدقيق المشترك تأثير على فترة اصدار تقرير التدقيق اذ ان تطبيقه من خلال مكاتبين للتدقيق أحدهما على الأقل من مكاتب التدقيق الكبرى سيؤدي إلى تخفيض فترة اصدار التقرير وبالتالي يعمل على زيادة جودة التقارير المالية.

ومن خلال ما تقدم حيث تم تقسيم البحث على ثلاثة محاور تمثل المحور الأول بمنهجية الدراسة وتم التطرق في المحور الثاني إلى الجانب النظري ثم تم التطرق في المحور الثالث إلى الإطار التحليلي واستناداً إلى ذلك تم التوصل إلى مجموعة من النتائج والتوصيات التي تتعلق في موضوع الدراسة.

المحور الاول: منهجية الدراسة

١-١. مشكلة الدراسة واسئلتها: إن الحاجة إلى البحث عن سبل تُمكن من اصدار تقارير مالية تحمل مستوى عالي من الجودة وبالتوقيت المناسب سيؤثر على ثقة المستثمرين الحاليين والمرتقبين بالتقارير التي تتم المصادقة عليها من قبل المدقق الأمر الذي سيؤثر على ثقة المستثمرين فضلاً عن الأهمية التي يمثلها في اتخاذ قرار الاستثمار من عدمه وخصوصاً في الشركات الاستثمارية الكبيرة التي تم تأسيسها من خلال برؤوس أموال كبيرة مما يستدعي الأمر إلى تحسين عمليات التدقيق وزيادة جودة التقارير المالية وفي محاولة لتحسين كفاءة واستقلال مراقبي الحسابات اتخذت العديد من الهيئات التشريعية والمنظمات المهنية العديد من الإجراءات لإيجاد حلول للآزمات المالية وضعف الثقة مما استدعى إلى تطبيق التدقيق المشترك كطريقة لتعزيز جودة التقارير المالية وتعزيز ممارسات الشك المهني لدى مراقبي الحسابات. ومما سبق يتضح إن مشكلة الدراسة يمكن تلخيصها في ضعف الأهمية التي يوليها المستثمرون للمعلومات التي تتضمنها التقارير المالية. ومن خلال ما تقدم يمكن طرح مشكلة البحث من خلال الأسئلة الآتية:

١. ماهي العوامل المؤثرة على تبني التدقيق المشترك؟
 ٢. ما هو أثر توزيع عمليات التدقيق وتبادل عمليات التدقيق على تبني التدقيق المشترك
- ١-٢. أهداف الدراسة:

١. التعرف على مفهوم التدقيق المشترك وأنواعه وعيوبه ومميزاته.
٢. التعرف على عوامل توزيع عمليات التدقيق وتبادل عمليات التدقيق.

- ١-٣. أهمية الدراسة: إن أهمية الدراسة تظهر من الأهمية التي يتميز بها التدقيق المشترك والمتمثلة في تحسين عملية التدقيق وتجاوز أوجه القصور في التدقيق التقليدي، يمكن تلخيصها كما يأتي:
١. قلة الدراسات التي تطرقت إلى العوامل المؤثرة على تبني مفهوم التدقيق المشترك.
 ٢. تتمثل الأهمية الثانية في دراسة أثر التدقيق المشترك على جودة التقارير المالية في بيئة إقليم كردستان.
 ٣. المساهمة في إضفاء المزيد من الموثوقية على التقارير التي تقدمها الشركات العاملة في إقليم كردستان - العراق وهو ما سوف يساهم في زيادة ثقة المستثمرين الحاليين والمرتبين.
- ١-٤. فرضية الدراسة: بعد دراسة وفهم مشكلة البحث وأهميته وأهدافه فقد توصلنا إلى صياغة فرضيات عدة وكالاتي:
- الفرضية الرئيسية الأولى: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للتدقيق المشترك على جودة التقارير المالية. وتتفرع من الفرضية الرئيسية الأولى فرضيات فرعية كالاتي:
- الفرضية الأولى: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لتوزيع عمليات التدقيق على جودة التقارير المالية.
- الفرضية الثانية: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لتبادل عمليات التدقيق على جودة التقارير المالية.
- ١-٥. حدود البحث: تتمثل حدود البحث بالحدود الزمانية بالسنة المالية سنة 2021-2022، أما الحدود المكانية سوف يتم تسليط الضوء على مكاتب مراقبي الحسابات القانونيين في كردستان العراق.
- ١-٦. الأساليب المتبعة لجمع البيانات:
- الجوانب النظرية: اعتمد الباحثين في دراسة الجانب النظري بالاعتماد على المصادر المتوفرة العربية أو الأجنبية، من المجلات العلمية والدوريات والكتب ورسائل الماجستير وأطاريح الدكتوراه واستخدامها لشبكة الأنترنت العالمية الدولية.
- الجوانب العملية: سيتم الاعتماد للحصول على نتائج الجانب العملي على الاستبانة واستخراج النتائج باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية (SPSS).
- ١-٧. دراسات سابقة:
- دراسة (النعمي، ٢٠٢٠)، بعنوان: "التدقيق المشترك بين صعوبات التطبيق وتحسين أداء التدقيق دراسة استطلاعية لآراء إدارات المصارف ومراقبي الحسابات في إقليم كردستان/العراق"
- يعد التدقيق المشترك أحد أساليب التدقيق الخارجي، وقد تعددت تجارب البلدان في هذا المجال وتنوعت بين استخدامه بشكل إجباري أو بشكل اختياري، ويتميز باشتراك مكاتب تدقيق الحسابات في إنجاز أعمال التدقيق والخروج بتقرير تدقيق مشترك وبمسؤولية تضامنية بين المكاتب، وهذا من شأنه أن يعمل على تحسين أداء التدقيق الخارجي وبما يتجاوز الكثير من المشاكل التي كانت ترافق التدقيق الفردي، وتم اختبار فرضيات البحث من خلال استبانة تم تصميمها للمعنيين بهذه التجربة وهم مراقبي الحسابات، وقد خلص البحث إلى أنه واجه مراقبو الحسابات بعض الصعوبات، إلا أن في المقابل قد أدى التدقيق المشترك إلى تحسين أداء التدقيق الخارجي في عدد من المجالات.
- دراسة (ابراهيم، ٢٠١٩)، بعنوان: "التدقيق المشترك وتأثيره في جودة التدقيق بحث تطبيقي في عينة من مكاتب التدقيق في العراق"

ويهدف البحث إلى بيان تأثير التدقيق المشترك على جودة التدقيق من خلال مجموعة من الأبعاد ذات الصلة بالتدقيق المشترك، وهي كل من (الخبرة المهنية والكفاءة، توزيع أعمال التدقيق، الرقابة والمراجعة المتبادلة، التواصل والتنسيق، والاستقلال والحياد)، ولتحقيق أهداف الدراسة قام الباحث بتوزيع استمارة استبانة على مراقبي الحسابات وقد استخدم البرنامج الاحصائي (SPSS) لتحليل البيانات واختبار الفرضيات، وتوصل البحث إلى استنتاجات عدة أهمها وجود تأثير إيجابي للتدقيق المشترك على جودة التدقيق وكانت توصيات البحث ضرورة إشراك مراقبي الحسابات في عمليات التدقيق المشترك للمصارف الخاصة لتعزيز خبراتهم في هذا المجال، إذ يتميز العمل المصرفي بخصوصية تامة تميزه عن القطاعات الأخرى، فضلاً عن ذلك فإن إشراك مراقبي الحسابات من هذه الفئة سيؤدي إلى الحد من هيمنة شركات التدقيق ويؤدي إلى توفير المزيد من فرص العمل.

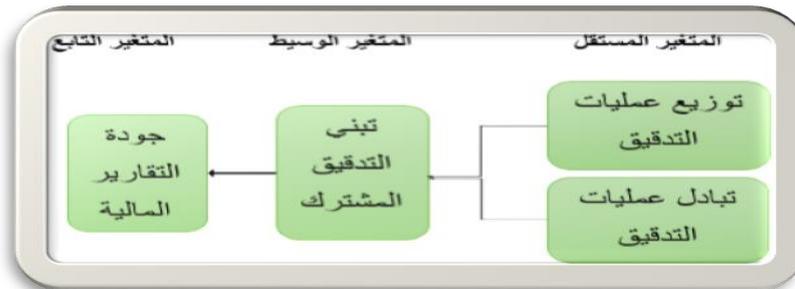
-دراسة (Khalid, S., et al., 2019) بعنوان:

"Joint Audit and the Financial Reporting Quality: Empirical Study on Iraqi Voluntary Joint Audits"

التدقيق المشترك وجودة التقارير المالية: دراسة تطبيقية على مكاتب التدقيق المشترك الاختيارية العراقية"، هدفت الدراسة على مدى تأثير التدقيق المشترك الاختياري على جودة التقارير المالية وتم التركيز بصورة أساسية على نموذجين الأول: نموذج الاستحقاقات غير الاعتيادية، والثاني: استخدام محافظ الأرباح، وتكونت عينة الدراسة من 233 ملاحظة من الشركات المدرجة في البورصة العراقية وتغطي الفترة 2014-2018، كشفت نتائج الدراسة وجود علاقة ضئيلة بين التدقيق المشترك الاختياري في البورصة العراقية وجودة التقارير المالية، وتوصي الدراسة في حالة الرغبة في زيادة جودة التقارير المالية اتباع التدقيق المشترك الاختياري لأثره المباشر على جودة التقارير المالية.

تختلف الدراسة الحالية عن سابقتها من الدراسات في مجموعة من المميزات يمكن ادراجها بالآتي: يعد التعرف على أكثر العوامل تأثيراً في تبني التدقيق المشترك من الأمور المهمة في مسألة تطبيق التدقيق المشترك في الوحدات الاقتصادية المختلفة كون أن التدقيق المشترك حالياً يشمل فقط المصارف حيث لم يتم التطرق إلى بيئة اقليم كردستان العراق من وجهة نظر مراقبي الحسابات إنما تم التركيز إلى ادارت المصارف لذلك تميزت هذه الدراسة عن سابقتها من الدراسات أن اقليم كردستان يعتبر البيئة الملائمة والجاذبة للاستثمار لعوامل عدة.

٨-١. **انموذج البحث:** أثر توزيع وتبادل عمليات التدقيق على تبني التدقيق المشترك دراسة استطلاعية لأراء عينة من مراقبي الحسابات في اقليم كردستان.



الشكل (١): انموذج الدراسة توسيط

المصدر: من اعداد الباحثين.

المحور الثاني: الإطار النظري

أدت الاخفاقات الأخيرة لمهنة التدقيق إلى تغيرات كبيرة في أساليب التدقيق، ومنها هذه التغيرات الاتجاهات الحديثة في التدقيق من أجل زيادة التركيز على تعزيز وتدعيم جودة التدقيق خاصة فيما يتعلق بزيادة جودة تقرير مراقب الحسابات إذ يسهم مراقبي الحسابات في تعزيز الثقة في القوائم المالية والاستقرار المالي من خلال التحقق من المعلومات المحاسبية التي تحتويها التقارير المالية، وإن عمليات التدقيق الخارجي هي آلية مراقبة تخدم جميع الأطراف داخل المؤسسات، ولا يمكن تحقيق هذه الوظيفة إلا إذا قام مراقبي الحسابات بتوفير جودة تدقيق عالية، والتي تشمل العمل بصورة دورية لتقليل ممارسة الضغوط على مراقبي الحسابات، وزادت الازمة المالية الاقتصادية العالمية من المخاوف العامة بشأن جودة التدقيق حيث تسعى المنظمات المهنية وبشكل مستمر لتطوير دور التدقيق الخارجي والحد من الانتقادات الموجهة إليها، وفي هذا الصدد يعد تبني وتطبيق مدخل التدقيق المشترك أحد الحلول المقترحة من قبل المفوضية الأوروبية لإعادة الثقة إلى مهنة التدقيق، إذ إن قيمة التدقيق تعتمد على مدى ثقة المجتمع في هذه المهنة.

١-٢. مفهوم التدقيق المشترك: إن التدقيق المشترك يركز في قيام أكثر من شركتين من شركات التدقيق، بمراجعة قوائم مالية تخص عميل واحد، تتميز بإصدار تقرير مراجعة مشترك لتنفيذ برنامج تدقيق واحد (تقسيم أعمال التدقيق) بناءً على التخطيط المشترك. (متولي، ٢٠١٣: ١١).

وترجع بدايات أسلوب التدقيق المشترك إلى وجود حالات الضعف والقصور في التدقيق الفردي وذلك حرصاً على زيادة كفاءة وفاعلية عملية التدقيق وتحسين مستوى جودتها بواسطة الحد من الغش والتلاعب والتحريف الذي قد يتضمن في التقارير المالية (سلوم، ٢٠٢٠: ١٧).

إن الانتقاد الذي وجه لمهنة التدقيق والنتائج عن موجة الفضائح المالية كان لها الأثر الكبير على أنشطة الهيئات التنظيمية في جميع أنحاء العالم. (Baldauf, 2012:7)، حيث أثرت الكثير من التساؤلات عما إذا كانت شركات التدقيق تفتقر إلى الاستقلالية والخبرة اللازمة لتوفير النظرة الصادقة والعادلة للبيانات المالية (Sikka, 2009: 868)

يستخدم مصطلح "التدقيق المشترك" لوصف الحالة التي يقوم اثنين من المراجعين بشكل جماعي على تخطيط وتنفيذ أعمال التدقيق، بما في ذلك تفسير نتائج إجراءات التدقيق، وإصدار رأياً يتعلق بالتدقيق ويتم استخدام مصطلح "مجموعة المراجعة" عندما يقوم اثنين من مراجعي الحسابات لحل مشكلة معينة، (قريط واخرون، ٢٠١٨: ١٠٧).

وكما عُرف بأنه عملية تدقيق للقوائم المالية للشركة تتم من خلال تعيين اثنين أو أكثر من مكاتب التدقيق المستقلة بطريقة تنطوي على وضع خطة التدقيق بشكل مشترك وأداء أعمال التدقيق بصورة مشتركة وإجراء مراجعة متبادلة فيما بينهما لضمان الجودة وإصدار تقرير يتضمن رأي واحد يوقع عليها من كليهما وتكون المسؤولية تضامنية في حال فشل التدقيق. (ابراهيم ويعقوب، ٢٠٢٠: ٣٨٤).

وتسعى المنظمات المهنية وبشكل مستمر لتطوير دور التدقيق الخارجي والحد من انتقادها، وفي هذا الصدد يعد تبني وتطبيق مدخل التدقيق المشترك أحد الحلول المقترحة من قبل المفوضية الأوروبية كحل لإعادة الثقة إلى مهنة التدقيق، حيث إن قيمة التدقيق تعتمد على مدى ثقة المجتمع في هذه المهنة (Porter et al., 2008: 22).

فيما يأتي أهم الآراء التي تناولت مفهوم التدقيق المشترك بغية التوصل إلى مفهوم يرسخ علاقتها بالممارسات المحاسبية المتحفظة، حيث أستعرض (Baldauf and Steckel, 2012: 45) مفهوم التدقيق المشترك بأنه تعاقب مكنتي التدقيق أو أكثر للقيام بكافة مراحل عملية تدقيق القوائم المالية لعميل واحد، فيما بعد يصدر تقرير تدقيق مشترك موقع من كل مراقبي الحسابات المشاركين في عملية التدقيق، كما يرى (Zerni et al., 2012: 65) أن التدقيق المشترك يشير إلى تدقيق الذي يتم من خلاله إصدار تقرير مشترك من قبل اثنين من مكاتب التدقيق المستقل، وإصدار تقرير تدقيق مشترك.

كما يعرفها (متولي، ٢٠١٣: ٣٥) بأنها قيام شركتين أو أكثر من الشركات المختصة بالتدقيق، بتدقيق قوائم مالية للعميل، تتميز بإصدار التقرير المشترك وتنفيذ برنامج التدقيق بناء على تخطيط مشترك.

وتستنتج الباحثة من خلال التعريفات السابقة أن التدقيق المشترك هو عبارة عن قيام مدققين اثنين أو مكنتي تدقيق يتمتعان بالخبرة المهنية الكافية بتدقيق حسابات شركة بمسؤولية تضامنية ويصدر عنهما تقرير لكل مدقق ومن ثم يتم توحيد التقرير المعبر عن رأيهم المستقل في تلك الشركة.

ومن خلال ما تقدم يمكن توضيح التدقيق المشترك بمجموعة من النقاط تتمثل بالتالي:

١. يتم القيام بالتدقيق المشترك بواسطة مكنتين من مكاتب التدقيق مستقلين عن بعضهما، ويقوم مكتب بأداء الاعمال المخصصة له من أعمال التدقيق المشتركة بصفة مستقلة (institute of Signapore 2015: 4) ولا يجوز قيام أحد المكنتين بأداء جزء من الأعمال المخصصة للمكتب إلا بعد الحصول على موافقة كتابية من المكتب الآخر ويجب أن يحدد المكتب أسباب رغبته في القيام بأداء ذلك الجزء من الاعمال وأن يقتنع بتلك الاسباب حتى لا يكون هناك شبهة مجاملة لعميل التدقيق، ويشير الباحث إلى أنه لكي يلتزم كل من مكنتي التدقيق بما محدد ومتفق عليه يجب أن يتم التنسيق بينهما والإشراف على مراحل عملية التدقيق بواسطة لجنة التدقيق. (Forum on Tax Administration 2010: 4).

٢. لا يعني التدقيق المشترك أن أعمال ومهام التدقيق مقسمة بالتساوي بين مكنتي التدقيق القائمين بها وإنما يتم توزيع أو تخصيص مهام التدقيق المشترك بين مكنتي التدقيق بشكل متناسق وفقاً للأسس أو معايير معينة مثل حجم مكتب التدقيق، وعدد السنوات التي قام خلالها المكتب بمراجعة حسابات المنشأة، وتخصص المكتب (Clehan & Repelova, 2014: 10).

وتجدر الإشارة إلى أنه ليست هناك نسبة معيارية لتخصيص أعمال التدقيق المشتركة لأن تلك النسبة تختلف باختلاف الأسس أو المعايير السابقة، وفي الحالة يراعي ما يأتي (Lesage & Others, 2014: 7):

أولاً. نسبة السيطرة: يقصد بذلك أنه مهما كان حجم المراجعة كبيرة ولديه الكفاءات العملية والمهنية فإنه يجب ألا يصل حجم الاعمال المخصصة له إلى نسبة تمكنه من السيطرة على رأي في تقرير التدقيق المشترك والتي تفقدها في هذه الحالة صفتها الرقابية.

ثانياً. إشراف لجنة التدقيق: على عملية تخصيص أعمال أو مهام التدقيق المشترك على مكنتي التدقيق القائمين بها، ومناقشة كل مكتب في نتيجة قيامه بفحص الجزء المخصص له من أعمال التدقيق.

- يتم اصدار تقرير تدقيق مشترك واحد موقع عليه من مكنتي التدقيق القائمين باعمال التدقيق المشترك يوضح فيه طبيعة ونوعية العمل الذي قام به كل من مكنتي التدقيق.
- وتعد المسؤولية تضامنية عن الأخطاء المادية التي لم يتم اكتشافها عنها، وعن المعلومات التي يتضمنها تقرير التدقيق المشترك، (Lesage & Others, 2014: 7)، كما يلاحظ أن مسؤولية مكتب التدقيق لا تتوقف على حجم الأعمال المخصص له، وفي هذا الشأن تتم الإشارة إلى ما يأتي: (Public Accountants, of, Signapore 201, 3 institute of Certified)، (Repelova, 2014: 7)، (Sakel & Others 2012: 16)
١. تختلف الفترة التي يتم بعدها تغيير أي من مكنتي التدقيق حدث يشير أنه يتم تغيير مكنتي التدقيق في فرنسا مرة كل ست سنوات مع امكانية البقاء على مكتب التدقيق ثلاث سنوات أخرى وفي الاتحاد الاوربي يتمثل الحد الأدنى للتغير في سنة واحدة بينما يتمثل الحد الأقصى للتغير في عشر سنوات).
 ٢. يهدف التدقيق المشترك إلى تحقيق ما يأتي:
 - ❖ التوصل إلى تأكيد معقول بشأن خلو القوائم المالية من التحريفات الجوهرية، وأن تم اعداد تلك القوائم في ضوء المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
 - ❖ ابداء رأي فني محايد عن القوائم المالية من التحريفات المشتركة في تقرير التدقيق.
 ٣. يجب ان يكون كل مكتب من مكنتي التدقيق مستقلاً عن ادارة المؤسسة محل التدقيق سواء كان استقلالاً حقيقياً أو استقلالاً في المظهر.
 ٤. أن يكون لدى كل مكتب من مكنتي التدقيق دليل كافٍ بأن الجزء المخصص له تم اداؤه وفقاً لمعايير تدقيق متعارف عليها وإنه تم بذل عناية مهنية كبيرة في مراحل عملية التدقيق كافة وفي هذه الحالة تتبع أهمية اشراف لجان التدقيق على أداء كل مكتب للمهام المخصصة له.
 ٥. يركز التدقيق المشترك على خمس دعائم أساسية وهي وحدة القيادة ووحدة البرنامج ووحدة فريق العمل ووحدة الاعتماد ووحدة الاتصال.
- مما سبق نستنتج ان تلك الدعائم على النحو الآتي:
١. وحدة القيادة: ويقصد بها قيادة لجان التدقيق لمكنتي التدقيق عند أداء مهام التدقيق المشترك والإشراف على التنفيذ.
 ٢. وحدة البرنامج: ويقصد بها وجود برنامج يحدد طبيعة المهام المخصصة لكل مكتب، وصور الاتصال بين المكنتين، والحالات التي يكون فيها نقاط للخلاف بينهما، والحالات التي يصدر فيها أي من المكنتين تقريراً فردياً.
 ٣. وحدة فريق العمل: ويقصد بها وضوح طبيعة والمقومات المطلوبة لأداء كل مكتب المهام المخصصة له.
 ٤. وحدة الاعتماد: ويقصد بها وجود جهة واحدة وهي لجان التدقيق للتنسيق بين مكنتي التدقيق بشأن تبادل بعض مهام التدقيق، وتقييم أداء كل مكتب للمهام المخصصة له.
 ٥. وحدة الاتصال: ويقصد بها وجود جهة واحدة وهي لجان التدقيق للتنسيق بين مكنتي التدقيق بشأن مكونات عملية الاتصال بين مكنتي التدقيق القائمين بالتدقيق المشترك.
- ان أهم مجالات الاختلاف بين التدقيق الفردي والتدقيق المشترك تتمثل بالآتي (النعيمة، ٢٠٢٠: ٥١٩):

- أولاً. في التدقيق المشترك فإن جهود التدقيق المتشاركة تتطلب في الغالب مزيداً من الوقت والجهد من كل من العميل والمدققين وذلك في المراحل الآتية: (9: Lesage et al., 2012)، مرحلة اختيار اثنين من المدققين - على الأقل يكون أحدهما متخصص بنشاط العميل والاتصال بهما كل على حده للحصول على موافقتهم المبدئية.
١. مرحلة الاتفاق وتحديد الأجور وبالتالي التعاقد مع كل مدقق، ويتضمن خطاب التعاقد لكل منهما تحديداً واضحاً لمسؤوليته.
 ٢. مرحلة توزيع الأعمال بين المدققين وبطريقة تتناسب مع خبرة وسمعة كل منهما.
 ٣. مرحلة تخطيط أعمال التدقيق العمل الميداني من خلال الإجراءات التحليلية وما تتطلبه من ضرورة التشاور والتنسيق بين المدققين.
- ثانياً. تقرير التدقيق المشترك (الموحد) يتطلب مزيداً من الوقت والجهد وذلك عند تجميع وتنسيق النتائج التي توصل لها كل مدقق وقدم عنها تقريره المبدئي، إنتاج تقرير واحد يعبر عن الرأي المشترك لكلا المدققين.
- ثالثاً. المسؤولية المشتركة تجعل كل مدقق في حالة حذر وتحوط من المخاطر التي قد تنشأ نتيجة عمل المدقق الآخر المشترك معه في العمل.
- ولا تختلف أهداف التدقيق المشترك عن أهداف التدقيق المفرد حيث تتمثل هذه الأهداف بشكل عام الحصول على تأكيد بحد معقول لتكون تلك القوائم المالية خالية من تحريفات جوهرية، وإنه قد أعدت تلك القوائم في ضوء مبادئ محاسبية متعارف عليها، لابداء رأي فني مختص بشكل محايد بشأن القوائم المالية.
- إن التدقيق المشترك يحقق مجموعة من من المزايا التي يمكن تلخيصها فيما يأتي:
- (متولي، ٢٠١٣: ٤١٨)
١. تحقيق تقسيم متوازن للعمل بين المراجعين المشتركين، بدءاً من إعداد خطة المراجعة وجمع الاستدلالات وإعداد تقرير المراجعة، طالما كان تقسيم العمل عملياً.
 ٢. تحسين جودة التدقيق لجمع خبرات المراجعين الذين يقومون بإجراء عمليات تدقيق مشتركة، وخاصة مهارات المراجعين من البلدان في مناطق جغرافية مختلفة، وتحسين موثوقية البيانات المالية وتقليل تركيز عمليات تدقيق السوق.
 ٣. يجري مكثبي التدقيق الذين يجريان التدقيق المشترك مناقشات متعمقة بشأن المسائل الموضوعية، والتغلب على التحديات والصعوبات من أجل تجنب المسؤولية المشتركة والمتعددة.
 ٤. تجنب الاختناقات التي يسببها المدققون الذين ليس لديهم وقت خلال ساعات الذروة، حيث لا يتم مضاعفة مهام التدقيق بشكل كامل.
 ٥. الحد من إعادة إعداد البيانات المالية، وتحسين جودة التقارير المالية، وتحسين دقة تقارير المراجعة، وتسريع الاستجابة للأراء غير المؤهلة في التقارير، وتزيد عمليات التدقيق المشتركة من احتمال العثور على أخطاء جوهرية بسبب تدقيق مدقق آخر مما أدى إلى سوء تصنيف البيانات المالية. يزيد من قدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء ويؤثر على نيته في الإبلاغ عنها.
 ٦. يتم تحقيق إنشاء مراجع متوازنة متعددة في تقسيم عملية العمل (خطة التدقيق، الأعمال التجارية، إعداد التقارير)، بشرط أن يكون تقسيم عملية العمل عملياً.

٧. الاستفادة من تنوع خبرات المراجعين لفهم الأساليب المتقدمة لأعمال المراجعة لتحقيق جودة المراجعة، وخاصة مهارات المراجعين من دول في مناطق جغرافية مختلفة، والتي تعد مهمة لمراجعة العملاء المختلفين.

٢-٢. **أهداف التدقيق المشترك:** يسعى التدقيق المشترك إلى تحقيق الأهداف الآتية (يوسف، ٢٠١٥: ٤٤٦)، (Deng, et al., 2012):

١. من ناحية، يساعد على تحسين دقة أدلة التدقيق، ومن ناحية أخرى، يساعد في الحفاظ على استقلالية المدققين.

٢. جهود الكشف عن التقارير المالية الاحتيالية والمتلاعبة. إذا كانت مهنة المراجعة تمارس بشكل صحيح فيمكن للمراجعة المشتركة أن تحقق الأهداف الآتية:

أ. التقليل من مخاطر التدقيق.

ب. تحسين الموثوقية بالمعلومات المحاسبية في التقارير المالية.

ج. تقييم واضح لكفاءة الأنظمة الإدارية والمالية المطبقة في منشأة محددة.

٢-٣. **التدقيق المشترك وأهميته:** وتأسيساً على ما تقدم، فإنه يمكن تلخيص أهمية التدقيق المشترك فيما يلي (نشوان، ٢٠١٧: ٥٧٦):

١. وسيلة تعمل على زيادة كفاءة وفعالية التدقيق في كشف الأخطاء والغش.

٢. تحسين جودة عملية التدقيق بزيادة القدرة على الحد من المخاطر التي ترافق عملية التدقيق والتي قد تنشأ عند اعتماد التدقيق الفردي.

٣. أسلوب لمعالجة أوجه القصور في عملية التدقيق من خلال منع الغش والتلاعب في القوائم المالية.

٢-٤. **العوامل المؤثرة على مهنة التدقيق والتدقيق المشترك:** بعدما تقدم يمكن الاستنتاج بأن هنالك مجموعة من العوامل التي تؤثر على تبني التدقيق المشترك.

٢-٤-١. **تبادل عمليات التدقيق:** ووفقاً لـ (Lesage et al., 2012: 3) فإن أهمية تطبيق التدقيق المشترك نابعة من أهمية دوره في تعزيز استقلال مكاتب التدقيق الخارجي ومن ثم انعكاسه على تحسين جودة العمل التدقيقي، وبسبب الخبرات المتبادلة بين مكاتب التدقيق وقدرة أحدهما في اكتشاف الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية التي قد لا تستطيع اكتشافها شركة التدقيق الأخرى لاسيما بعد الانتقادات التي تم توجيهها لمهنة التدقيق حول عدم استقلالية مكاتب التدقيق وعدم الالتزام بأداب المهنة.

الأدوار والمسئوليات خلال عملية التدقيق المشترك: تتمثل تلك الأدوات بالآتي (ابراهيم، ٢٠١٨: ٤٥):

أ. يعتبر مكتب التدقيق المشترك مسؤولاً بشكل مشترك عن عملية التدقيق، ويتم مشاركة الآراء الواردة في التقرير النهائي للعمل، ولا يمكن أن يدعي عدم علمه بالعمل الذي قام به أحد الطرفين. يجب على كلا الطرفين التأكد بان عملية التدقيق نفذت وفقاً للمعايير الخاصة بالتدقيق، وإن أدلة التدقيق مناسبة ووافية، وإن رأياً موحداً قد تم تكوينه، وموقع من قبل مراقبين من كلا الطرفين، ويجب على كل مراقب فهم رأيه الخاص. نطاق العمل والمهام التي يتعين إنجازها. له والمهمة.

ب. ما يحتاج المراقبون الآخرون فعله لتجنب أي ازدواجية أثناء عملية التدقيق، إذا لم يثق المراقبون في عمل بعضهم البعض ورفض المراقبون الآخرون إجراء اختبارات إضافية، يجب على المدقق

الأول إجراء هذه الاختبارات للوفاء بمسؤوليتهم المشتركة عن أعمال التدقيق بناءً على إبداء رأي معقول.

ج. يوضح دينج وآخرون أنه بعد قبول إجراء تدقيق المدقق، إذ يوافق كلا المدققين على تخصيص عملهم أولاً وتقسيم إجراءات التدقيق بينهم، ثم مراجعة بيانات العميل والبيانات المالية في هذه العملية. يبدأ التدقيق في الوقت نفسه، وبعد انتهاء الجزء المخصص لكل مدقق، يجب عليه أن يتحقق من الاستنتاجات التي توصل إليها المراقبين الآخرين بتدقيق أوراق العمل الخاصة بعملية التدقيق، وأخيراً، يوقع المدققين على بيانات تقرير التدقيق العام والبيانات المالية، البيانات، ليس فقط حول العمل الذي قام به، ولكن إذا رفض شخص ما للمراقب التوقيع على تقرير التدقيق، فلا يمكن إصدار هذا التقرير.

لذلك يرى الباحثون أن التنسيق والتعاون بين المراقبين مهم جداً عند التخطيط لعملية التدقيق وجمع الأدلة وإجراء الاختبارات لإعداد تقرير التدقيق، لأن المسؤولية مشتركة بين الطرفين، ثم أحد المدققين. لا يمكنه التنصل من المسؤولية عما قام به مدقق دون آخر، ويجب عليه عند القيام بذلك، ضمان جودة التدقيق الذي قام به المدقق الثاني من أجل إعطاء رأي واحد حول بيانات الشركة محل التدقيق المالية.

٢-٤-٢. توزيع عمليات التدقيق: توزيع مهام عمل التدقيق المشترك: الإجراءات المتعارف عليها لأداء التدقيق (مثلاً تقييم لنظام الرقابة الداخلية، وجمع الأدلة، كذلك تقييم ومراجعة عناصر البيانات المالية على أساس الحساسية والأهمية النسبية) لا تميز بين التدقيق المشترك والتدقيق المنفصل. ومع ذلك، أضاف مؤيدو عمليات التدقيق المشتركة ما يأتي إلى هذه الإجراءات (عمر وآخرون، ٢٠١٩: ٢٨٧)، (عبدالقوي، ٢٠١٨: ٢٨):

١. الحاجة إلى تقسيم المهام وإجراءات التدقيق بين المدققين وإن القيام بالتدقيق المشترك هو نوع من التفاعل الجاد بين المدققين، والذي يقوم على أسس التقسيم العادل للعمل فيما بينهم، حتى يتمكن كل مدقق من أداء واجباته. في هذه الحالة، يجب على أطراف عملية التدقيق أن يفهموا بشكل متبادل واجبات ومسؤوليات كل مراجع.

٢. المشاركة في صياغة خطط العمل من خلال المشاركة في صياغة خطط التدقيق وخطط العمل، وإجراء إشراف ثنائي الاتجاه بينهما. وهذا يعني أن كل مدقق يتحقق من كفاية إجراءات التدقيق الذي يقوم به المدققون الآخرون ومدى التوافق مع الخطة المتفق عليها، وكذلك التحقق من كفاية الأدلة التي تم الحصول عليها.

٣. تقسيم متوازن للعمل في عملية تدقيق مشتركة، يتم تقسيم العمل والمهام بين المراجعين بطريقة متوازنة (كمية ونوعية) وعلى أساس معايير يتم تحديدها ويتفق عليها، مثل خبرات فريق التدقيق ومؤهلاته، وكذلك عدد ساعات العمل التي يتم تقديرها للإنجاز. فضلاً عن فروع الشركة التي تتم عليها المراجعة وتوزيعها الجغرافي. يجب أن تكون اتفاقيات تكليف العمل مكتوبة، ويضمن فريق التدقيق أن تشمل التعيينات المكونات المهمة جميعها.

وإن أوجه التعاون بين مكنتي التدقيق القائمين بأعمال التدقيق المشترك خلال مراحل عملية التدقيق ودور لجان المراجعة، تطرقت الباحثة أوجه التعاون بين مكنتي التدقيق في النقاط التالية (محمود، ٢٠١٦: ١٥١):

- أ. مرحلة التعاقد على إجراء التدقيق المشترك: تشرف لجان التدقيق على تنفيذ تلك المرحلة والتي يتم فيها إرسال خطاب التكاليف لكل من مكنتبي التدقيق، والاتفاق على أتعاب التدقيق، واستلام خطاب القبول من كل من مكنتبي التدقيق.
- ب. مرحلة التخصيص: تقوم لجان المراجعة في هذه المرحلة بتوزيع مهام التدقيق المشترك بين مكنتبي التدقيق القائمين بها وفقاً لأسس متعددة، كما تقوم بتوزيع أتعاب التدقيق بين المكنتبين بناءً على المهام المخصصة لكل مكتب.
- ج. مرحلة تخطيط عملية التدقيق: يقوم كل من مكنتبي التدقيق القائمين بالتدقيق المشترك بتخطيط كيفية تنفيذ المهام المكلف بها من قبل لجان التدقيق.
- د. مرحلة تجميع وتفسير أدلة الإثبات: يقوم كل من مكنتبي التدقيق القائمين بالتدقيق المشترك بتنفيذ خطة المراجعة الخاصة به من خلال تجميع وتفسير أدلة الإثبات.
- هـ. مرحلة إعداد التقرير المبدئي: يقوم كل من مكنتبي التدقيق القائمين بالتدقيق المشترك بإعداد تقرير مبدئي عن نتيجة فحصه للجزء المخصص له.
- و. مرحلة إعداد تقرير التدقيق المشترك: يتم في هذه المرحلة مناقشة أوجه الاختلاف بين مكنتبي التدقيق في وجهات النظر والنقاط التي يجب تغطيتها في ذلك التقرير، مع ضرورة أن تشرف لجان التدقيق على ما يتم عمله في هذه المرحلة.
- ز. إذا رغب أي من مكنتبي التدقيق في أداء جزء من الأعمال المخصصة للمكتب الآخر فيجب على المكتب الأول أن يبلغ المكتب الآخر كتابةً مع توضيح أسباب رغبته في أداء ذلك الجزء وأن يقتنع المكتب الآخر بتلك الأسباب.
- ح. إذا رغب أي من مكنتبي التدقيق في التنازل عن جزء من الأعمال المخصصة للمكتب الآخر فيجب على المكتب الأول أن يوضح كتابةً أسباب تنازله عن أداء ذلك الجزء.
- ط. يجب أن تشرف لجان التدقيق على عملية الاتصال بين مكنتبي التدقيق القائمين بالتدقيق المشترك، وأن يتم التوثيق المستندي لتلك العملية.
- ي. يجب أن يكون هناك استقلال بين مكنتبي التدقيق فيما يتعلق بالفحص الأولي لكل مكتب بالنسبة للجزء المخصص له من الأعمال، وأن يكون هناك تكامل بخصوص النتائج النهائية لأداء كل مكتب المهام الموكلة إليه.

المحور الثالث: الإطار التحليلي

يتناول هذا البحث التحليل الإحصائي بخصوص عينة من مراقبي الحسابات في إقليم كردستان/ العراق، بشأن العوامل التي تؤثر على عملية التدقيق المشترك وأثرها على جودة تقارير المالية والتي بلغت (100) مبحوث استرد منها (90) استمارة وكانت (82) استمارة منها صالحة للتحليل من خلال البرنامج الإحصائي الجاهز SPSS والبرنامج EasyFit.

أولاً. متغيرات الاستبانة: تم قياس المتغيرات الخاصة بالدراسة للاستخدام الكمي وذلك بتمثيل المتغير المستقل "عوامل التدقيق المشترك" بالمتوسط العام إلى (10) فقرات مقسمة إلى بعدان لكل بعد خمس فقرات، والمتغير التابع "تبني التدقيق المشترك" المتمثل بالمتوسط العام إلى (5) فقرات، من خلال مقياس ليكرت الخماسي (لا أتفق تماماً = 1، لا أتفق = 2، محايد = 3، أتفق = 4، أتفق تماماً = 5).

ثانياً. اختبار الثبات الداخلي للاستبانة (الاتساق): من العناصر الأساسية للاعتماد على صحة نتائج الاستبيان اختبارها بمعاملات الموثوقية، أي ثبات المقياس وعدم التناقض مع نفسه "ثبات استجابات

المبحوثين وعدم استخدام العشوائية"، أي انه يمنح نفس النتيجة إذا أعيد تطبيقه على العينة نفسها. ووفقا لما تقدم يتم الاستعانة بمعامل "ألفا كرونباخ"، وتتراوح القيمة من (0 إلى 1) إذا كانت الإجابة على عنصر الاستبيان غير مستقرة، فإن قيمة المعامل تساوي (0 أو أقل من 0.60) أو إذا كان هناك الاستقرار فتكون قيمة المعامل تساوي 1 بشكل عام، اما إذا كانت المعلمة قيمتها أكبر من (0.60)، فهناك استقرار. الجدول رقم (1) يوضح قيم معامل كرونباخ ألفا لكل متغير وبُعد ولكل المقياس على التوالي.

الجدول (1): اختبار ألفا كرونباخ لقياس الثبات في الإستبانة

عدد الفقرات	معامل كرونباخ ألفا	فقرات الاستمارة
10	0.619	المتغير المستقل: العوامل المؤثرة على تبني التدقيق المشترك
5	0.688	البعد الأول للمتغير المستقل: توزيع اعمال التدقيق
5	0.689	البعد الثاني للمتغير المستقل: تبادل اعمال التدقيق
5	0.621	المتغير التابع: تبني التدقيق المشترك
15	0.639	فقرات الاستبانة

المصدر من اعداد الباحثين بالاستناد الى نتائج برنامج SPSS يوضح الجدول رقم (1) أن معامل موثوقية ألفا كرونباخ لجميع فقرات الاستبيان الخاص بأداة القياس يتمتع بثبات عالٍ جداً، حيث أنه أكبر من أو يساوي 61.9٪، مع ملاحظة أن الحد الأدنى للقيمة المقبولة للقياس أكبر من 60٪، لذا فإن سؤال متغير الاستبيان وأبعادها وفقرات الاستبيان بشكل عام لها اتساق داخلي.

ثالثاً. اختبار توزيع البيانات: باستخدام اختبار Kolmogorov-Smirnov واختبار مربع χ^2 لضمان توزيع البيانات بشكل طبيعي، يمكن تحديد اختبار مناسب لفرضية البحث بناءً على هذا، وهو اختبار الفرضية الآتية:

فرضية لاغية: تتبع أبعاد البيانات ودقة المتغيرات التوزيع الطبيعي.

الفرضية البديلة: لا تتبع متغيرات الدقة وأبعاد البيانات التوزيع الطبيعي.

الفرضيات أعلاه تم اختبارها عند مستوى الدلالة (0.05) وذلك باستخدام إجراء إحصائي جاهز (EasyFit)، ويلخص الجدول رقم (2) أهم نتائج الاختبارين.

الجدول (2): اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات الاستبانة

Chi-Squared		K.S.		المتغير أو البعد
القيمة الجدولية	قيمة-p	القيمة الجدولية	قيمة-p	
11.07	0.099	9.2719	0.1478	المتغير المستقل
11.070	0.000	44.17	0.1478	البعد الأول
11.070	0.804	2.317	0.1478	البعد الثاني
9.4880	0.495	3.386	0.1478	المتغير التابع

المصدر من اعداد الباحثين بالاستناد الى نتائج برنامج SPSS.

يوضح الجدول رقم (2) أن اختبار (.K.S) يدعم الافتراض بأن بيانات المتغيرات المستقلة وأبعادها لا تتبع التوزيع الطبيعي، لأن قيم إحصائية الاختبار أكبر من قيم جدولها تساوي (0.1478) ويتم تحديد ذلك بأقل من مستوى الدلالة (0.05) بينما تم توزيع المتغير التابع بشكل

طبيعي، حيث كان الإحصاء أصغر من قيمته الجدولية (0.1478)، والتي تم تأكيدها بقيمة p أكبر من مستوى الأهمية (0.05).

أظهر اختبار χ^2 أن البعد الأول للمتغيرات المستقلة لم يتبع التوزيع الطبيعي، حيث كانت قيم إحصائية الاختبار أكبر من قيمها الجدولية (11.070)، وهو ما تم تأكيده بواسطة قيمة p أصغر من مستوى الدلالة (0.05) بينما تم توزيع المتغيرات المستقلة وبعدها الثاني وكذلك المتغير التابع بشكل طبيعي لأن القيم الإحصائية كانت أصغر من قيمها الجدولية (11.070 و9.4877) وهو ما أكدته p - قيم أكبر من مستوى الدلالة (0.05). لذلك يمكن القول إن البعدين المستقل والثاني لبيانات الدراسة والمتغير التابع يتبعان توزيعاً طبيعياً، لذلك يمكن استخدام الطرق البارامترية لاختبار الفرضيات المتعلقة بها (البيانات ذات التوزيع الطبيعي في جدول رقم ٢) لتوزيع اللون الغامق بينما البعد الأول للمتغير المستقل لا يتبع التوزيع لذلك يمكن استخدام الطرق اللامعلمية لاختبار الفرضيات المتعلقة به.

رابعاً. الوصف الإحصائي للخصائص الشخصية للعينة المبحوثة: يمكن تمثيل الخصائص الشخصية للعينة المبحوثة الذين شملهم الاستطلاع بالجدول الآتي:

الجدول (٣): توزيع التكرار وفق الجهة المانحة للشهادة المهنية

النسبة	التكرار	الفئات	الخاصية الشخصية
0.00	0	دبلوم عالي مراقبة حسابات/ جامعة بغداد	الجهة المانحة للشهادة المهنية
42.68	35	المعهد العربي للمحاسبة والتدقيق	
12.20	10	المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية	
40.24	33	المعهد العالي للمحاسبين القانونيين في إقليم كردستان	
4.88	4	أخرى	عدد سنوات الخدمة
18.29	15	5 سنوات فأقل	
41.46	34	6-10 سنوات	
17.07	14	11-15 سنة	
23.17	19	16 سنة فأكثر	
18.29	15	5 سنوات فأقل	الاشتراك
73.17	60	نعم	
26.83	22	كلا	الانضمام إلى عمل الدقيق المشترك
100.0	82	نعم	
0.000	0	كلا	

المصدر من اعداد الباحثين بالاستناد الى نتائج برنامج SPSS

من خلال الجدول رقم (٣) نلاحظ أن أكبر نسبة مبحوثة كانت من الجهة المانحة (دبلوم عال مراقبة حسابات/جامعة بغداد) حيث بلغت 42.68% تليها جهة (المعهد العالي للمحاسبين القانونيين في إقليم كردستان) التي بلغت 40.24%، في حين كانت الجهة (المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية) بنسبة أقل بلغت 12.20%، وجهة (أخرى) كانت بنسبة ضئيلة جداً بلغت 4.88% بينما لم تتضمن العينة أي مبحوث من جهة (دبلوم عالي مراقبة حسابات/جامعة بغداد) لخاصية عدد سنوات الخدمة نلاحظ أن أكبر نسبة تم بحثها كانت من الفئة (6-10) سنوات إذ بلغت 41.46% وتليها الفئة (16 سنة فأكثر) التي بلغت 23.17% ثم فئة (5 سنوات فأقل) بنسبة

18.29% بينما كانت فئة (11-15) سنة في المرتبة الأخيرة بنسبة بلغت 17.07%. لخاصة الاشتراك نلاحظ أن أكبر نسبة مبحوثة كانت من الذين لديهم مشاركة مع زميل أو أكثر في عملية تدقيق مشترك والتي بلغت 73.17% مقابل نسبة بلغت 26.83% من الذين ليس لديهم مشاركة مع زميل أو أكثر في عملية تدقيق مشترك. لسؤال الانضمام إلى عمل التدقيق المشترك أجابت العينة كلها بنعم.

خامساً. الوصف الإحصائي لمتغيرات الاستبانة: تضمنت الاستبانة ثلاث متغيرات، الأول مستقل وله أربعة أبعاد والثاني وسيط بينما الثالث تابع، تم قياسها وإعطاء إحصاء وصفي لها وكما يأتي: المتغير المستقل: عوامل التدقيق المشترك: تفترض الدراسة أن المتغير المستقل له (10) فقرات مقسمة على بعدين يمثل الأول توزيع أعمال التدقيق، الثاني تبادل أعمال التدقيق، ولكل بعد خمس فقرات لخصت حسب تسلسل مستوى الإتفاق (المتوسط) ونسبة الإتفاق في الجدول رقم (٤):

الجدول (٤): إحصاء وصفي لفقرات المتغير المستقل (عوامل التدقيق المشترك)

ت	الفقرات	الوسط	نسبة الإتفاق	الانحراف المعياري
البعد الأول: توزيع أعمال التدقيق				
x1	تقسيم الأعمال بين المكتبيين يكون بحسب الخبرة المتوفرة في كل مكتب	4.2927	85.85	.65711
x4	إنجاز أعمال التدقيق بعناية مهنية أكبر نتيجة تنوع الخبرات والكفاءة لمراقب الحسابات	4.2195	84.39	.52173
x2	تسهيل إجراءات التدقيق وإعداد أوراق العمل	4.0610	81.22	.39589
x3	إنجاز أعمال التدقيق بكفاءة أكبر نتيجة تركيز كل مراقب حسابات على أعمال محددة	3.9512	79.02	.56443
x5	إنجاز أعمال التدقيق بسرعة أكبر من التدقيق الفردي نتيجة انخفاض مهام التدقيق لمراقب الحسابات	3.9268	78.54	.66259
	المتوسط	4.0902	81.80	0.5604
البعد الثاني: تبادل أعمال التدقيق				
x6	إمكانية اطلاع كل مراقب حسابات على عمل المراقب الآخر وإبداء ملاحظاته مما يعزز من الموضوعية	4.2561	85.12	.58396
x9	زيادة العناية المهنية التي يبذلها مراقب الحسابات لعلمه باطلاع مراقب الحسابات الآخر على عمله	3.9756	79.51	.78529
x10	تحفيز مراقب الحسابات على إنجاز الأعمال المكلف بها وفق الخطة الموضوعية من خلال اطلاعه على نسبة إنجاز المراقب الآخر لعمله	3.9512	79.02	.49447
x7	صعوبة ممارسة الضغوط من العميل على كلا مراقبي الحسابات في آن واحد مما يعزز من الاستقلالية	3.8902	77.80	.58807
x8	ممارسة أسلوب مراجعة النظير (مراجعة كل مراقب حسابات لعمل زميله) مما يعزز من الموضوعية	3.5610	71.22	.70444
	المتوسط	3.9268	78.53	0.6312
	المتوسط العام	4.0085	80.17	0.5958

المصدر من اعداد الباحثين بالاستناد الى نتائج برنامج SPSS

الجدول رقم (٤) يبيّن أن المتوسط العام للمتغير المستقل (عوامل التدقيق المشترك) بلغ (4.0085) وهو أعلى من المتوسط الافتراضي (٣) بمقدار (1.0085) مما يدل على اتفاق العينة المبحوثة مع اختيار (أفق) مع نسبة اتفاق بلغت 80.17% وانحراف معياري محدود بلغ (0.5958) يدل على تقارب آراء العينة المبحوثة وعدم تشتتها حول فقرات قياس المتغير المستقل. وحصل السؤال الأول " تقسيم الأعمال بين المكتبيين يكون بحسب الخبرة المتوفرة في كل مكتب" على أكبر متوسط بلغ (4.2927) وهو أعلى من المتوسط الافتراضي (٣) بمقدار (1.2927) مع نسبة اتفاق بلغ 85.85% وانحراف معياري بلغ (0.65711)، يليه السؤال السادس "إمكانية اطلاع كل مراقب حسابات على عمل المراقب الآخر وإبداء ملاحظاته مما يعزز من الموضوعية" بمتوسط بلغ (4.2561) وهو أعلى من المتوسط الافتراضي (٣) بمقدار (1.2561) مع نسبة اتفاق بلغ 85.12% والانحراف المعياري قد بلغ (0.58396) فيما كان السؤال الثامن "ممارسة أسلوب مراجعة النظير (مراجعة كل مراقب حسابات لعمل زميله) مما يعزز من الموضوعية" بمتوسط بلغ (3.5610) في المرتبة الأخيرة وهو أعلى من المتوسط الافتراضي (٣) بمقدار (0.5610) مع نسبة اتفاق بلغت 71.22% وانحراف معياري بمقدار (0.70444)، بينما كانت بقية الفقرات بمتوسطات ونسب اتفاق متفاوتة تتراوح بينهما.

يبيّن أيضاً الجدول رقم (٤) أن البعد الأول "توزيع أعمال التدقيق" حصل على أكبر متوسط بلغ (4.0902) وهو أعلى من المتوسط الافتراضي (٣) بمقدار (1.0902) مع نسبة اتفاق بلغت 81.8% وانحراف معياري بمقدار (0.5604)، يليه البعد الثاني (تبادل أعمال التدقيق) بمتوسط بلغ (3.9268) وهو أعلى من المتوسط الافتراضي (٣) بمقدار (0.9268) مع نسبة اتفاق بلغت 78.53% وانحراف معياري بمقدار (0.6312).

المتغير التابع: تبني التدقيق المشترك للمتغير الوسيط وله (٥) فقرات لخصت حسب مستوى الإتفاق (المتوسط) ونسبة الإتفاق في الجدول رقم (٥):

الجدول (٥): إحصاء وصفي لفقرات المتغير التابع (أي تبني التدقيق المشترك)

ت	الفقرات	الوسط	نسبة الإتفاق	الانحراف المعياري
y4	تعزيز الموثوقية في التقارير المالية لعدم وجود فرصة للإدارة للتأثير على استقلالية كلا مراقبي الحسابات في آن واحد	4.1220	82.44	.70955
y3	تعزيز المصداقية والموثوقية في التقارير المالية نتيجة توزيع الأعمال بين مكنتي التدقيق وعدم هيمنة أحدهما على معظم أعمال التدقيق	4.0610	81.22	.48042
y2	توفير التقارير المالية في الوقت المناسب لمستخدميها نتيجة التعاون والتنسيق المستمر بين مكنتي التدقيق	4.0488	80.98	.41283
y1	الحد وبشكل كبير من ممارسات إدارة الأرباح وإعادة صياغة التقارير المالية	3.9878	79.76	.63817
y5	تعزيز المصداقية في التقارير المالية نتيجة بذل كلا مراقبي الحسابات العناية المهنية الواجبة لوجود المسؤولية التضامنية بينهما	3.9146	78.29	.61265
	المتوسط العام	4.0268	80.54	0.5707

المصدر من اعداد الباحثين بالاستناد الى نتائج برنامج SPSS.

الجدول رقم (٥) يبيّن أنه للمتغير التابع فإن المتوسط العام (تبني التدقيق المشترك) بلغ حدود (4.0268) وهو أعلى من المتوسط الافتراضي (٣) بمقدار (1.0268) مما يدل على اتفاق العينة المبحوثة مع اختيار (اتفق) مع نسبة اتفاق بلغت 80.54% وانحراف معياري محدود بلغ (0.5707) يدل على تقارب آراء العينة المبحوثة وعدم تشتتها حول فقرات القياس للمتغير التابع. وحصل السؤال الرابع "تعزيز الموثوقية في التقارير المالية لعدم وجود فرصة للإدارة للتأثير على الاستقلالية لكلا مراقبي الحسابات في آن واحد) تؤثر في الميزانية العمومية للوحدات الاقتصادية المستأجرة " على أكبر متوسط بلغ (4.1220) وهو أعلى من المتوسط الافتراضي (٣) بمقدار (1.1220) مع نسبة اتفاق بلغ 82.44% وانحراف معياري بلغ (0.70955)، يليه السؤال الثالث "تعزيز المصداقية والموثوقية في التقارير المالية نتيجة توزيع الأعمال بين مكنتي التدقيق وعدم هيمنة أحدهما على معظم أعمال التدقيق" بمتوسط بلغ (4.0610) وهو أعلى من المتوسط الافتراضي (٣) بمقدار (1.0610) مع نسبة اتفاق بلغ 81.22% وانحراف معياري بلغ القيمة (0.48042) فيما كان السؤال الخامس "تعزيز مصداقية التقارير المالية نتيجة لبذل كلا مراقبي الحسابات العناية المهنية الواجبة لوجود المسؤولية التضامنية بينهما" قد جاء أخيراً في الترتيب بمتوسط بلغ (3.9146) وهو أعلى من المتوسط الافتراضي (٣) بمقدار (0.9146) مع نسبة اتفاق بلغت 78.29% وانحراف معياري بمقدار (0.61265)، بينما كانت بقية الفقرات بمتوسطات ونسب اتفاق متفاوتة تتراوح بينهما.

سادساً. فرضيات الدراسة: تناولت الاستبانة اختبار الفرضيات الآتية:

الفرضية الرئيسية الأولى: فرضية العدم: لا يوجد اتفاق حول فقرات المتغير المستقل (العوامل المؤثرة على تبني التدقيق المشترك)

الفرضية البديلة: يوجد اتفاق حول فقرات المتغير المستقل (العوامل المؤثرة على تبني التدقيق المشترك) هنا سيتم اختبار وجود اتفاق حول فقرات المتغير المستقل (العوامل المؤثرة على تبني التدقيق المشترك) من قبل أفراد العينة المبحوثة الذي تضمن (١٠) فقرات بالاعتماد على مدى الاتفاق مع الفرضية المدروسة وبالتحديد اختبار متوسط العينة يساوي المتوسط الافتراضي (٣) لإجابات المبحوثين ضد أكبر من المتوسط الافتراضي (٣) وهنا تم استخدام اختبار-t المعلمي (وذلك لأن بيانات المتغير المستقل كان لها شكل التوزيع الطبيعي) وقد لخصت النتائج التي حصلنا عليها في الجدول الآتي:

الجدول (٦): اختبار-t لمتوسط الإجابات للمتغير المستقل

قيمة معدل الإختبار = 3							
المتغير المستقل	الوسط الحسابي	فرق الوسطين	متوسط الخطأ المعياري	t المحسوبة	t الجدولية	درجات الحرية	قيمة p
العوامل المؤثرة على تبني التدقيق المشترك	4.0085	1.0085	0.02678	37.658	1.65	81	0.000

المصدر من اعداد الباحثين بالاستناد الى نتائج برنامج SPSS

من الجدول رقم (٦) نلاحظ أن متوسط الإجابات المتوافقة مع افتراض وجود المتغير المستقل هو (4.0085) وهو أعلى من متوسط الـمقياس (ليكرت) المكون من خمس نقاط

(1.0085)، بينما يكون p - القيمة تساوي (0.000)، وأقل من مستوى الدلالة (0.05)، وقيمة t - القيمة المحسوبة حتى (37.658)، وأكبر من قيمة الجدول عند مستوى الدلالة (0.05) ودرجات الحرية تتعادل (81)، تساوي (1.65)، مما يؤكد الرفض لفرضية العدم والقبول يظهر أنه تم اختبار تدقيق فرض بديل يوافق على فقرات متغيرة مستقلة (العوامل المؤثرة في اعتماد المتغير المشترك) ونتائجها قابلة للتعميم على المجتمع باعتبارها كامل. الفرضيات الفرعية التالية مشتقة من الفرضية الرئيسية الأولى:

الفرضية الفرعية رقم ١: فرضية العدم: ليس هناك اتفاق حول فقرات البعد الأول للمتغير المستقل (توزيع اعمال التدقيق)

الفرضية البديلة: يوجد اتفاق حول فقرات البعد الأول للمتغير المستقل (توزيع اعمال التدقيق) يمثل هذا الإختبار مقارنة الوسيط (بدلاً من الوسط الحسابي لأن البيانات لا تتبع توزيعاً طبيعياً كما في الجدول رقم (٢)) للإجابات على البعد الأول للمتغير المستقل مع الوسيط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي الذي يساوي (3)، اعتماداً على اختبار ويلكوكسون اللامعلمي (One-Sample Wilcoxon Signed Rank Test) ولخصت النتائج في الجدول رقم (٧):

الجدول (٧): اختبار ويلكوكسون حول وسيط إجابات البعد الأول للمتغير المستقل

قيمة وسيط الإختبار=3								
النتيجة	قيمة p	t الجدولية	t المعيارية	إحصاءة الإختبار	الخطأ المعياري	فرق الوسيطين	الوسيط	الوسط الحسابي
معنوي	0.000	1.96	7.926	3403	214.67	1.00	4.00	4.0902

المصدر من اعداد الباحثين بالاستناد الى نتائج برنامج SPSS.

من خلال الجدول رقم (٧) نلاحظ أن متوسط إجابات الإتفاق مع فرضية وجود اتفاق حول فقرات توزيع أعمال التدقيق بلغت (4.0902)، وقيمة وسيط الإتفاق كان (4.00) وهي أكبر من وسيط (ومتوسط) ليكرت الخماسي بمقدار (1.00) مع خطأ معياري مقداره (214.67) وإحصاءة اختبار مقداره (3403)، فيما كانت قيمة p -تساوي (0.000) وهي تمثل أقل من مستوى المحدد للمعنوية (0.05) وقد كانت قيم t -المعيارية تعادل (7.926) وهي أكبر من القيمة الجدولية (1.96) مما يؤكد الرفض لفرضية العدم وقبول فرضية بديلة تنص على وجود اتفاق حول فقرات توزيع اعمال التدقيق وفقاً لآراء العينة المبحوثة والتي تم اختبارها وإمكانية تعميم نتائجها على المجتمع ككل.

الفرضية الفرعية رقم ٢: فرضية العدم: ليس هناك اتفاق حول فقرات البعد الثاني لمتغير مستقل (تبادل اعمال التدقيق)

الفرضية البديلة: يوجد اتفاق حول فقرات البعد الثاني للمتغير المستقل (تبادل اعمال التدقيق) سيتم هنا اختبار وجود اتفاق حول فقرات البعد الثاني للمتغير المستقل (تبادل اعمال التدقيق) من قبل الافراد المشمولين بالعينة المبحوثة الذي تضمن (٥) فقرات اعتماداً على مدى الإتفاق مع فرضية الدراسة وتحديد اختبار متوسط العينة يساوي المتوسط الافتراضي (٣) لإجابات المبحوثين ضد أكبر من المتوسط الافتراضي (٣). وبناء عليه تم استخدام اختبار t -المعلمي (لاذ ان بيانات هذا البعد لها توزيع طبيعي) وتم تلخيص تلك النتائج في الجدول الآتي:

الجدول (٨): اختبار t- لمتوسط الإجابات عن البعد الثاني للمتغير المستقل

قيمة معدل الإختبار=3							
قيمة p	درجات الحرية	t الجدولية	t المحسوبة	متوسط الخطأ المعياري	فرق الوسطين	الوسط الحسابي	البعد الثاني للمتغير المستقل
0.000	81	1.65	21.347	0.0434	0.9268	3.9268	تبادل اعمال التدقيق

المصدر من اعداد الباحثين بالاستناد الى نتائج برنامج SPSS.

من الجدول رقم (٨) نلاحظ أن متوسط الردود المتسقة مع افتراض وجود البعد الثاني للمتغير المستقل هو (4.0561) وهو أعلى من متوسط الـمقياس لخماسي لليكرت (1.0561). بينما القيمة الاحتمالية تعادل (0.000) وهي أصغر من مستوى الدلالة (0.05) مما يجعل قيمة t تساوي (40.543) وهي أعلى من القيمة الجدولية عند مستوى الدلالة (0.05) ودرجات الحرية التي هي (81) وتعادل (1.65) مما يدل على رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة والتي نصها هو وجود اتفاق حول الفقرات الخاصة بالبعد الثاني للمتغير المستقل (تبادل اعمال التدقيق) والتي تم اختبارها وإمكانية تعميم النتائج على المجتمع ككل.

الفرضية البديلة: يوجد تأثير (فضلاً عن العلاقة) للعاملان على تبني التدقيق المشترك

إن العاملين (توزيع اعمال التدقيق وتبادل اعمال التدقيق) يمثلان متغيراً مستقلاً في حين يمثل تبني التدقيق المشترك متغيراً تابعاً وعلى هذا الأساس سيتم اختبار الفرضية من خلال تقدير أنموذج الانحدار الخطي البسيط (Simple Linear Regression) ومعامل التحديد ومعامل ارتباط بيرسون واختباراتهم أقل من مستوى المعنوية (0.05). ولخصت تلك النتائج في الجدول رقم (٩):

الجدول (٩): نموذج تأثير العاملان على تبني التدقيق المشترك

متغير الوسيط	معاملات الانحدار	قيم-p	F	قيمة-p	الارتباط	R ²
القيمة الثابتة	0.647	0.278	34.534	0.000	54.9%	30.2%
ميل الانحدار	0.868	0.000				

المصدر من اعداد الباحثين بالاستناد الى نتائج برنامج SPSS

من الجدول رقم (٩) نلاحظ أن عاملين (توزيع أعمال المراجعة، تبادل أعمال المراجعة) يوضحان 30.2% من التباين مع المراجعة المشتركة، واختبار انحدار الانحدار له قيمة p تساوي صفر، مما يدل على أهميته وأهمية وجود متغيري العامل في نموذجنا المقدر كما نلاحظ أيضاً أن القيمة المحسوبة لـ F تساوي (34.534)، وهي أعلى من القيمة الجدولية عند مستوى أهمية يساوي (0.05) ودرجة حرية (1 و 80) يساوي (3.98). من المستوى (0.05) تم رفض الفرضية الصفرية والقبول بالفرضية البديلة والتي نصها وجود تأثير للعاملين على تبني التدقيق المشترك، والتي تم اختبارها وتعميم نتائجها على مجتمع الدراسة ككل مع وجود ارتباط خطي إيجابي معنوي مقداره 54.9%، وأنموذج الانحدار الخطي البسيط هو كما يأتي:

$$\hat{y}_i = 0.647 + 0.868x_i$$

نتفرع من فرضيتنا الرئيسية الثانية فرضيات فرعية كالتالي:

الفرضية الفرعية الأولى: فرضية العدم: لا يوجد تأثير (فضلاً عن العلاقة) لعامل توزيع أعمال التدقيق على تبني التدقيق المشترك.

الفرضية البديلة: يوجد تأثير (فضلاً عن العلاقة) لعامل توزيع أعمال التدقيق على تبني التدقيق المشترك.

عامل توزيع أعمال التدقيق تمثل بعدا للمتغير المستقل في حين يعطي تبني التدقيق المشترك المتغير التابع وعلى هذا الأساس سنجري اختباراً للفرضية من خلال تقدير أنموذج انحدار خطي بسيط ومعامل التحديد ومعامل ارتباط بيرسون واختباراتهم تحت مستوى معنوية يعادل (0.05). وقد تم تلخيص النتائج في الجدول رقم (١٠):

الجدول (١٠): نموذج تأثير العلاقة بين عامل توزيع أعمال التدقيق على تبني التدقيق المشترك

متغير الوسيط	معاملات الانحدار	قيم-p	F	قيمة-p	الارتباط	R ²
القيمة الثابتة	3.137	0.000	3.590	0.062	0.207	0.043
ميل الانحدار	0.217	0.062				

المصدر من اعداد الباحثين بالاستناد الى نتائج برنامج SPSS.

من الجدول رقم (١٠) نلاحظ أن معامل توزيع المراجعة أوضح فقط 4.3% من التباين الذي حدث عند اعتماد المراجعة المشتركة، وكانت القيمة p لاختبار انحدار الانحدار (0.062)، مما يشير أيضاً إلى أنه لم يكن كذلك. نظراً لأهمية متغير عامل توزيع المراجعة. من درجات الحرية (1 و 80) تساوي (3.98)، أي أن النموذج المقدر لا يتناسب مع البيانات، وهو ما تؤكد قيمة p تساوي (0.062)، وهي أكبر من دلالة (0.05)، لذلك سيتم قبول الفرضية الصفرية والتي تنص على عدم وجود تأثير لعامل توزيع أعمال التدقيق على تبني التدقيق المشترك، وقد تم اختبارها وتعميم النتائج على مجتمع الدراسة كله مع وجود ارتباط خطي إيجابي ضعيف وغير معنوي يقدر ب 20.7%. علماً أن أنموذج الانحدار الخطي البسيط هو كما يأتي:

$$\hat{y}_i = 3.137 + 0.217x_{1i}$$

الفرضية الفرعية الثانية: فرضية العدم: ليس هنالك تأثير (فضلاً عن العلاقة) لعامل تبادل أعمال التدقيق على تبني التدقيق المشترك.

الفرضية البديلة: يوجد تأثير (فضلاً عن العلاقة) لعامل تبادل أعمال التدقيق على تبني التدقيق المشترك.

عامل تبادل أعمال التدقيق تمثل بعد متغير مستقل في حين يمثل تبني التدقيق المشترك المتغير التابع، وعلى هذا الأساس سنجري اختباراً للفرضية من خلال تقدير أنموذج الانحدار الخطي البسيط ومعامل التحديد ومعامل ارتباط بيرسون واختباراتهم تحت مستوى المعنوية (0.05). ولخصت النتائج في الجدول رقم (١١):

الجدول (١١): أنموذج تأثير عامل تبادل أعمال التدقيق على تبني التدقيق المشترك

متغير الوسيط	معاملات الانحدار	قيم-p	F	قيمة-p	الارتباط	R ²
القيمة الثابتة	1.919	0.000	74.131	0.000	0.694	0.481
ميل الانحدار	0.537	0.000				

المصدر من اعداد الباحثين بالاستناد الى نتائج برنامج SPSS.

من الجدول رقم (١١) نلاحظ أن معامل التبادل الرقابي يفسر 48.1% من التباين الذي يحدث عند اعتماد تدقيق مشترك، والقيمة p لاختبار انحدار الانحدار هي صفر، مما يدل على أهميتها وأهمية وجود تدقيق. التبادل في تقدير متغير عامل النموذج، حيث نلاحظ أن القيمة المحسوبة لـ F تساوي (74.131)، وهي أعلى من القيمة الجدولية عند مستوى الأهمية (0.05) وبدرجات حرية (1 و 80) تساوي (3.98). (0.05)، سوف يرفض الفرضية الصفرية ويقبل

الفرضية البديلة والتي تنص على وجود تأثير لتبادل أعمال التدقيق على تبني التدقيق المشترك، والتي اختبرت وعممت نتائجها على مجتمع الدراسة كله مع وجود ارتباط خطي إيجابي معنوي مقداره 69.4%، علماً أن نموذج الانحدار الخطي البسيط هو كما يأتي: $\hat{y}_i = 1.919 + 0.537x_{2i}$

المحور الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

أولاً. **الاستنتاجات:** في ضوء ما تم عرضه ومناقشته في هذا البحث ومن منظور مفاهيمي وعملي، يمكن للباحثة أن تضع عدداً من الاستنتاجات التي تم التوصل إليها وكما يأتي:

1. تم اختبار فقرات المتغيرات المستقلة (العوامل المؤثرة في اعتماد التدقيق المشترك) وكان احتمال تعميم نتائجها على المجتمع ككل ثابتاً.
2. حسب آراء العينات المبحوثة، هناك إجماع على فقرات تكليف أعمال التدقيق، ومن الممكن الترويج للنتائج في المجتمع بأسره.
3. تم فحص المقطع الخاص بالبعد الثاني للمتغير المستقل (اتصالات عمل التدقيق) ويمكن تعميم نتائجه على المجتمع ككل.
4. تبادل العمل الرقابي له تأثير على اعتماد التدقيق المشترك، وبعد الاختبار تمتد النتائج لتشمل مجتمع البحث بأكمله، مما يدل على وجود ارتباط خطي إيجابي مهم بلغ 69.4%.

ثانياً. التوصيات: بناءً على الاستنتاجات التي أفصح عنها البحث الحالي يمكن تحديد التوصيات عدة وكما يأتي:

1. توجيه الباحثين الجدد في الدراسات المستقبلية اجراء الابحاث عن التدقيق المشترك لاستكمال ما انتهى به البحث وسد الفجوات البحثية.
2. الاطلاع على تجارب الدول التي طبقت التدقيق المشترك، وحث الهيئات المنظمة لمهنة تدقيق الحسابات والاستفادة من تجارب تطبيق التدقيق المشترك.
3. ضرورة اصدار توجيهات من قبل الجهات المهنية أو اصدار إطار للتدقيق المشترك يختص بالتدقيق المشترك واليات تطبيقه.
4. التوسع في تطبيق التدقيق المشترك في الأقليم لما لتطبيقه من انعكاسات ايجابية على مهنة التدقيق.
5. ضرورة تشجيع مكاتب التدقيق في الأقليم على تدريب مراقبي الحسابات لديها وبما يضمن تدريب ملاكات على درجة عالية من الخبرة والمعرفة تستطيع من خلالها تنفيذ عمليات التدقيق المشترك.
6. عقد الندوات وورش العمل والمؤتمرات لزيادة التوعية بأهمية التدقيق المشترك ومساهمته في زيادة جودة التدقيق.

المصادر

أولاً. المصادر العربية:

1. ابراهيم، عمار خليل، (٢٠١٩)، التدقيق المشترك وتأثيره في جودة التدقيق، بحث تطبيقي في عينة من مكاتب التدقيق في العراق، مقدم الى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية في جامعة بغداد، كجزء من نيل هادة المحاسب القانوني، المعهد العالي للدراسات المحاسبية، جامعة بغداد.
2. ابراهيم، عمار خليل، ويعقوب فيحاء عبد الله، (٢٠٢٠)، التدقيق المشترك وتأثيره في تعزيز استقلالية مدقق الحسابات، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد (٦٢)، ٣٩٨-٣٨١.

٣. ابراهيم، نبيل سامي، (٢٠١٨)، أثر تطبيق المراجعة المشتركة على جودة الأرباح المحاسبية وقيمة المنشأة: دراسة تطبيقية، رسالة مقدمة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر.
٤. سلوم، زينب عبد الواحد، (٢٠٢٠)، التدقيق المشترك للمصارف التجارية الخاصة ودوره في ادارة المخاطر بحث تطبيقي المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية جامعة بغداد.
٥. عبدالقوي، أبوبكر شداد حامد، (٢٠١٨)، أثر المراجعة المشتركة على تقرير المراجع الخارجي- دراسة تطبيقية، بحث منشور، المجلة العلمية، كلية التجارة، جامعة أسيوط، عدد ٦٤.
٦. عمر، ادم احمد عمر وعيسى، محمد اسحق عبد الرحمن ومحمد، عمر السر الحسن، (٢٠١٩)، أثر المراجعة المشتركة في تقرير المراجع الخارجي ببيئة الاعمال السودانية دراسة ميدانية، المجلة العالمية للاقتصاد والأعمال المجلد ٦ العدد ٢ الصفحات ٢٨٣-٢٩٩.
٧. قريط، عصام وعدنان حميدان وهاشم صافي، (٢٠١٨)، دور التدقيق المشترك في رفع كفاءة استخدام المعايير الاحصائية في تدقيق الحسابات (دراسة ميدانية في بيئة الأعمال السورية) مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية - العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٤٠ العدد (١)، ١١٤-١٠١.
٨. متولي، أحمد زكي حسين، (٢٠١٣)، قياس أثر تطبيق برامج المراجعة المشتركة على أسعار الاسهم دليل من البورصة المصرية، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، جامعة طنطا، المجلد ٢، العدد ٤ ٤٥٩-٤٠١.
٩. محمود، حسن شلقامي، (٢٠١٦)، منهج مقترح لتطوير ممارسات المراجعة المشتركة وتوجيه محاور التطوير في ضوء جودة وتكاليف عملية المراجعة: دراسة ميدانية، مجلة المحاسبة والمراجعة، المجلد الرابع، العدد الاول (١)، ٥٧٥.
١٠. نشوان، اسكندر محمود حسين، (٢٠١٧)، الاتجاه نحو التدقيق المشترك كنهج لتحسين جودة التقارير المالية: دراسة تطبيقية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية - جامعة بغداد، ٢٣ (١٠٠)، ٦٠٥-٥٦٧.
١١. النعيمي، باسمة فالح، (٢٠٢٠)، التدقيق المشترك بين صعوبات التطبيق وتحسين أداء التدقيق (دراسة استطلاعية لأراء إدارات المصارف ومراقبي الحسابات في إقليم كردستان/العراق). مجلة قهلاى زانست العلمية مجلة علمية دورية محكمة تصدر عن الجامعة اللبنانية الفرنسية - اربيل كردستان، العراق (المجلد) (٥) العدد (٢)، صفحات ٥١٤-٥٤١.
١٢. يوسف، حنان محمد اسماعيل، (٢٠١٥)، أثر تفعيل مدخل المراجعة المشتركة على كفاءة مراقب الحسابات في الكشف عن الغش في القوائم المالية، مجلة الفكر المحاسبي العدد الثاني (٢)، الجزء الاول السنة التاسعة عشر، جمهورية مصر.
- ثانياً. المصادر الأجنبية:**

- Baldauf, J. and Steckel, R., (2012), Joint Audit and Accuracy of the Auditor's Report: An Empirical Study. International Journal of Economic Sciences and Applied Research 5(2): 7-42. Available at: <https://ssrn.com/abstract=2155600>.
- Clehane, Noel and Repelova, Jana, (2014), Frequently Asked Questions: Audit Reforms in the European Union, Oct. 2014, BDO Global Head of Regulatory & Public Policy Affairs, nelehane@bwsbrussels.com.

3. Deng, M., Lu, T., Simunic, D. A., & Ye, M., (2014), Do joint audits improve or impair audit quality? *Journal of Accounting Research*, 52(5), 1029-1060. <https://doi.org/10.1111/1475-679X.12060>.
4. Deng, M., T. Lu, D. A. Simunic, and M. Ye., (2012), Do joint audits improve or impair audit quality". Working paper, Baruch College, University of Houston, University of British Columbia and University of Toronto: 1-43.
5. Forum on Tax Administration, (2010), Sixth Meeting of the OECD Forum on Tax, Administration Joint Audit Particioants Guide, OECD, Istanbul, 15-16 September.
6. Institute of Certified Public Accountants of Signapore, (2015), Joint Audit, Audit Guidance Statement AGS No. 10, July.
7. Lesage, C., Ratzinger-Sakel, N. V., & Kettunen, J., (2017), Consequences of the abandonment of mandatory joint audit: An empirical study of audit costs and audit quality effects. *European Accounting Review*, 26 (2), 311-339.
8. Lesage, C., Ratzinger-Sakel, N., & Kettunen, J. M., (2012), Is Joint Audit Bad or Good? Efficiency Perspective Evidence from Three European Countries. *SSRN Electronic Journal*, <https://doi.org/10.2139/ssrn.1982732>.
9. Lesage, Cedric & Others, (2014), Struggle Over Joint Audit: On Behalf of Public Interest”, Jan. 2014, available at: <https://hal.archives-ouvertes.fr/hal-00935004>.
10. Porter, B., Ó hÓgartaigh, C., & Baskerville, R., (2008), Reporton research conducted in the United Kingdom and New Zealand in 2008 investigating the audit expectation-performance gap and users' understanding of, and desired improvements to, the auditor's report. Research Commissioned by the IAASB, Exeter.
11. Sikka, P., Financial crisis and the silence of the auditors, (2009), *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 34 No. 6-7, P. 868-873, ISSN 0361-3682.
12. Zerni, M., Haapamaki, E., Jarvinen, T., and Niemi, L., (2012), Do Joint Audits Improve Audit Quality? Evidence from Voluntary Joint Audits, *European Accounting Review*, 21(4): 731-765. Available at: SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2016847>.
13. Khalid Sabah Alia, Hussein Ali Mohaisen b, Ayad Abed Hameed, (2019), Joint Audit and the Financial Reporting Quality: Empirical Study on Iraqi Voluntary Joint Audits, *International Journal of Innovation, Creativity and Change*. www.ijicc.net Volume 7, Issue 8.