

دور جودة التدقيق الخارجي والمشارك والتشاركي وانعكاسه على ثقة المستخدمين بحث تطبيقي في عينة من مكاتب التدقيق وديوان الرقابة المالية في العراق

The role of joint and participatory auditing and its reflection on the trust of users

صفا ياسين شاكر الركابي

Safa yassen shakir

safayassen463@gmail.com

أ. د. طلال محمد علي الججاوي

Prof. Dr. Talal Mohammed Ali AlJajawy

tjajawy@baghdadcollege.edu.iq

كلية الإدارة والاقتصاد – جامعة كربلاء

University of Kerbala-College of Administration and Economics

المستخلص

تزاوّل العديد من الشركات أعمالها تحت سقف التشريعات واللوائح والقوانين سارية المفعول، بما يتوجب على المدقق الالتزام بها، وأن عدم التزامه يؤدي إلى إلحاق الضرر بمصالح الاطراف المعنية لأنها تتأثر بشكل كبير بتلك التقارير، وإن عدم استخدام اساليب حديثة في عملية التدقيق من شأنه ان يقلل من ثقة المستخدمين بتلك البيانات، في حين هدف البحث الى توضيح دور التدقيق الخارجي المشترك والتشاركي وانعكاسه في ثقة المستخدمين، اعتمد البحث على المنهج الوصفي التحليلي من خلال اختبار الفرضيات والمتمثلة بالفرضية الاولى (توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين استخدام التدقيق المشترك والتشاركي والاطراف المهمة بعملية التدقيق) والفرضية الثانية (توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين الاثار الايجابية والسلبية للتدقيق المشترك والتشاركي وبين جودة التدقيق) عن طريق تصميم استبانة مكونة من (75) من اصل (100) استمارة، وتوزيعها على عينة من مكاتب التدقيق وديوان الرقابة المالية في العراق، للتعرف على مدى معرفة افراد العينة بدور التدقيق الخارجي والمشارك والتشاركي، اذ بينت نتائج البحث الى وجود علاقة ارتباط موجبة او معنوية بين استخدام التدقيق المشترك والتشاركي والاطراف المهمة بعملية التدقيق، اذ تبين النتيجة وجود التلازم الطردي بين استخدام التدقيق المشترك والتشاركي وبين مستوى الثقة من قبل الاطراف المهمة بعملية التدقيق فيما يخص الفرضية الاولى، اما الفرضية الثانية فقد بينت النتائج ايضا الى وجود علاقة ارتباط موجبة ومعنوية بين الاثار الايجابية والسلبية للتدقيق المشترك والتشاركي وبين جودة التدقيق، أي إن نتيجة القرار مقبولة بدرجة ثقة قدرها (99%) اذ يتضح وجود التلازم بين توافر الاثار الايجابية او السلبية في تحقق جودة التدقيق باختلاف الحال للنوعين وظهورهما.

الكلمات المفتاحية: جودة التدقيق الخارجي، التدقيق المشترك، التدقيق التشاركي، ثقة المستخدمين.

Abstract

Many companies conduct their business under the roof of legislation, regulations and laws in force, which the auditor must abide by, and that his failure to comply leads to harming the interests of the concerned parties because they are greatly affected by those reports, and that not using modern methods in the audit process would reduce the Users' trust in that data, while the research aimed to employ the role of joint and participatory external audit and its reflection in users' trust, the research relied on the descriptive analytical approach through testing the hypotheses represented by the first hypothesis (there is a statistically significant relationship between the use of joint and participatory auditing and the parties interested in the audit process) And the second hypothesis

(there is a statistically significant relationship between the positive and negative effects of joint and participatory auditing and the quality of auditing) by designing a questionnaire consisting of (75) out of (100 forms, and distributing it to a sample of audit offices and the Office of Financial Supervision in Iraq, to identify The extent of the sample members' knowledge of the role of external, joint and participatory auditing, as the results of the research indicated that there is a positive and moral correlation between the use of joint and participatory auditing and the parties interested in the audit process. Regarding the first hypothesis, As for the second hypothesis, the results also showed that there is a positive and moral correlation between the positive and negative effects of joint and participatory auditing and the quality of auditing, meaning that the result of the decision is acceptable with a confidence degree of (99%), as it is clear that there is a correlation between the availability of positive and negative effects in achieving audit quality according to different The case of the two types and their appearance.

Keywords: quality of external audit, joint audit, participatory audit, user trust.

1- 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 أطراف عدة سواء أطراف داخلية أو خارجية أو أطراف لها مصالح أو علاقات مباشرة أو غير مباشرة مع الشركة، مما أوجب على الشركات تبني وظيفة جديدة داخل هيكلها التنظيمي تقوم هذه الوظيفة بإبلاغ كافة الأطراف بكل التطورات داخل الشركة وكافة النشاطات التي تقوم بها خصوصاً بعد الالتزامات المالية التي حدثت أصدرت المفوضية الأوروبية في 2010 ورقة خضراء حول سياسة التدقيق، اقترحت عددًا من الإجراءات التنظيمية لاستعادة ثقة الجمهور في استقلالية المدقق ومن بين تلك المقترحات إجراء عمليات تدقيق مشتركة كآلية لتحسين جودة التدقيق ومع ذلك تم سحب اقتراح عمليات التدقيق المشتركة نتيجةً لعدد المطالبات التي تشير إلى عدم وجود أدلة كافية على أن سياسة التدقيق المشتركة من شأنها أن تؤدي إلى تحقيق جودة أفضل للتدقيق، بحجة أن عمليات التدقيق المشتركة من المرجح أن تزيد كلاً من رسوم التدقيق والتعقيد.

2- أبحاث سابقة

يهدف (النعيمي, 2020) في بحثه الى التعرف على مفهوم التدقيق المشترك, وبيان الصعوبات التي تواجهها ادارات المصارف من ناحية ومراقبو الحسابات من ناحية اخرى اثناء تطبيق اسلوب التدقيق المشترك وكذلك بيان كيفية تحسين التدقيق الخارجي باستخدام التدقيق المشترك, بينت نتائج البحث ان تطبيق اسلوب التدقيق المشترك يضيف اعباء على ادارات المصارف التي تطبقه من ناحية وتزيد من الصعوبات التي يواجهها المدققين من ناحية اخرى متمثلة بعدم وجود انظمة او تعليمات واضحة تنظم عملية التدقيق المشترك, وان التدقيق المشترك يحسن التدقيق الخارجي من خلال زيادة استقلالية المدقق وكفاءته .

اما (Ali et al 2019) فقد بينوا تأثير التدقيق المشترك الطوعي في جودة التقارير المالية, واستخدمت طريقتين: الأولى, نموذج الاستحقاقات غير العادية والثانية, نموذج المحافظة على الأرباح, وأظهرت النتائج وجود علاقة غير معنوية بين التدقيق المشترك الطوعي للبورصة العراقية وجودة التقارير المالية وعلاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع لجودة التقارير المالية, وان جودة التقارير المالية التي تم الحصول عليها من خلال نموذج الاستحقاقات غير الطبيعية, فيما يتعلق بنتائج التأثير المعتدل على الأرباح, إذ كشف النموذج عن علاقة غير مهمة بين التدقيق المشترك الطوعي على شركات البورصة العراقية وتحفظ الأرباح , وعلاقة إيجابية مهمة بين المتغيرات المستقلة للمدققين الاربعة الكبار للتدقيق المشترك ونوعية التقارير المالية

المتغيرة التابعة التي تم الحصول عليها من خلال نموذج المحافظة على الأرباح. وهذا يعني أن نماذج التدقيق المشتركة تزيد من جودة التقارير المالية , إذ لا يؤثر التدقيق المشترك الطوعي بدون أي مدققين كبار في جودة التقارير المالية.

في حين بينت (لاشين, 2018) دور التدقيق المشترك في تقليل مخاطر التدقيق والمتمثلة ب(مخاطر الرقابة , مخاطر الاكتشاف, مخاطر الملازمة), باعتباره احد الاتجاهات الحديثة في مهنة التدقيق الخارجي واداة فعالة في الكشف والحد من تلك المخاطر وبينت الباحثة ان التدقيق الخارجي هو اداة رقابية لمعرفة مدى كفاءة الادارة في استخدام مواردها , ويعد المدقق وكيل عن المساهمين بشكل خاص والاطراف الخارجية ذات العلاقة بشكل عام من خلال التقرير الذي يصدره ,الذي يبين فيه رايه الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية في بيان نتيجة نشاط الشركة خلال فترة زمنية معينة .

اما (Abdelmoula et al 2019) فقد هدف بحثهم الى سد الفجوة من خلال بيان العوامل المؤثرة في جودة عمل المدققين القانونيين في سياق العمل التونسي ويستعرض هذا البحث اهميته من نواح كثيرة, فمن الناحية النظرية تساعد على إظهار الأهمية التي تلقتها مهمة التدقيق المشترك في الاقتصاد الحديث وتقديم مراجعة للأدبيات الواسعة حول مجال البحث في محددات جودة التدقيق المشترك, اما من الناحية العملية , فهي تبين المحددات المهمة لجودة التدقيق المشترك في سياق الشركات التونسية, من أجل تحقيق هدف البحث, اعتمد الباحث على منهجية تهدف إلى التأكيد على أهم العوامل المحددة لجودة التدقيق المشترك, تم توقع ثلاثة عوامل أساسية محددة مؤثرة على جودة التدقيق (الكفاءة , والاستقلالية , والسمعة) .

بحث (El Assy,2015) هدف الى بيان اثر التدقيق المشترك في المحافظة على الارباح وانعكاسها على جودة التدقيق, وسلط الضوء على اهمية جودة التدقيق المشترك في زيادة جودة التدقيق لكون التقرير الصادر من مدققين مشتركين يكون اكثر دقة من التقرير الصادر من مدقق واحد, وكذلك فان الحصول على ادلة التدقيق من اربعة اعين يزيد من دقة راي المدقق الذي يعتمد في اصدار تقريره بناء على هذا الدليل, والتدقيق المشترك يحسن قدرة المدققين على اكتشاف الانحرافات الجوهرية, لأنها تتيح لكل مدقق مراجعة العمل الذي قام به الاخرون للتأكد من أن المدققين الآخرين قد اتخذوا إجراءات التدقيق للحصول على أدلة التدقيق المناسبة والكافية , ويمكن أن يؤدي التدقيق المشترك إلى تحسين استقلالية المدقق من خلال إضعاف العلاقة الاقتصادية بين المدقق والزبون لأن المدققين المشتركين يتقاسمون اتعاب التدقيق بينهم, وتوصل البحث الى بيان ان الشركات التي تم تدقيقها من قبل مدققين مشتركين اكثر تحفظا من الشركات التي تم تدقيقها من مدقق واحد.

اما (Benali,2013) فقد هدف بحثه الى بيان اثر جودة التدقيق المشترك وبعض اليات الحكومة على ثقة المستخدمين, وان 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, وحاول البحث استكشاف العلاقة بين المتغيرات المختلفة في السياق الفرنسي واظهرت 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 بأتعاب التدقيق ومدة التعاون بين الاطراف ذات العلاقة وحجم الشركات وديونها.

3- منهجية البحث

اهمية البحث

يستمد البحث اهميته من حجم تأثير موضوع التدقيق الخارجي والمشارك والتشاركي وانعكاسه على ثقة المستخدمين, وذلك لأجل النهوض بواقع المهنة وأحد وسائل رفع مستوى ثقة المستخدمين في نشاط مكاتب التدقيق وما تعكسه من اثار ايجابية على جودة تقرير المدقق والوصول الى راي فني محايد يجسد عدالة وصدق القوائم المالية للوحدة الاقتصادية محل التدقيق.

اهداف البحث

- 1- التعرف على مفهوم التدقيق الخارجي والاجراءات والسياسات المكونة له.
- 2- التعرف على مفهوم التدقيق المشترك والتشاركي ومداخل استخدامهما .
- 3- تحديد الاثار الايجابية والسلبية المتعلقة باستخدام التدقيق المشترك والتشاركي .

مشكلة البحث

تزاو العديد من الشركات أعمالها تحت سقف التشريعات واللوائح والقوانين سارية المفعول، بما يتوجب على المدقق الالتزام بكافة القوانين والانظمة، اذ أن عدم التزامه بالقوانين قد يؤدي إلى إلحاق الضرر بمصالح الاطراف المعنية لأنها تتأثر بشكل كبير بتلك التقارير، وان مصداقية البيانات الواردة في التقارير لها دور كبير في قراراتهم، وبالرغم من ذلك على المدقق عند اداء عمله ان يبذل العناية المهنية في كل مرحلة من عملية التدقيق لأنها تتأثر بالعديد من العوامل منها متعلقة بعملية التدقيق ومنها متعلقة بفريق التدقيق ومنها متعلقة بعوامل أخرى، وان عدم استخدام اساليب حديثة في عملية التدقيق من شأنه ان يقلل من ثقة المستخدمين بتلك البيانات وبالتالي ينعكس على قيمة الشركة .

فرضيات البحث

- 1- توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين استخدام التدقيق المشترك والتشاركي والاطراف المستفيدة من عملية التدقيق.
- 2- توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين الاثار الايجابية والسلبية للتدقيق المشترك والتشاركي وبين جودة التدقيق.

حدود البحث

الحدود المكانية للبحث

البيئة المحاسبية وبالتحديد على عينة من مكاتب التدقيق وديوان الرقابة المالية في العراق . ونتمثل بالاتي :

- 1- مجتمع البحث: مكاتب التدقيق وديوان الرقابة المالية في العراق.
- 2- عينة البحث: تم اختيار مجموعة من مكاتب التدقيق وديوان الرقابة المالية عينة للبحث.
- الحدود الزمانية للبحث: المدة الزمنية للبحث من (2020 - 2021) .

4- الجانب النظري

مفهوم التدقيق الخارجي

قبل التطرق الى مفهوم التدقيق الخارجي لا بد من معرفة التدقيق بمعناه العام اذ يمكن ان نبين مفهوم التدقيق على انه جمع وتقييم ادلة الاثبات والافصاح عن مدى مطابقة المعلومات المالية المقدمة مع المعايير الموضوعية من قبل شخص مؤهل ومستقل،(القاضي،2012:43).

"التدقيق اذا هو منهج منظم من خلال خطة منظمة وموثوقة (خطة التدقيق)، لتحليل السجلات المحاسبية من قبل المدققين باستخدام مجموعة متنوعة من التقنيات المقبولة عموماً." (العواد،2020: 24)

اذ اتفق الكتاب على تعريف التدقيق وفقاً لما ذكره بالتقرير الصادر عن جمعية المحاسبة الامريكية (AAA) وكما يلي: التدقيق هو عملية منتظمة وموضوعية للحصول على أدلة الإثبات وتقويمها فيما يتعلق بصدق الوقائع والأحداث الاقتصادية وذلك للتحقق من درجة التطابق بين الحقائق والمعايير الموضوعية وإبصال النتائج إلى المهتمين من مستخدمي المعلومات، من خلال هذا التعريف نجد الاتي:- (الجمال،2014:30) .

- انه عاما لدرجة انه شمل كل انواع التدقيق المختلفة مثل التدقيق الداخلي، تدقيق الوحدات الحكومية .
- ان هذا التعريف وصف التدقيق بأنه عملية منتظمة مكونة من مجموعة من الاجراءات المنتظمة والمخططة جيدا .
- تضمن (عبارة جمع الادلة والقرائن) وذلك لأنها تبين طبيعة عملية التدقيق الاساسي .
- تضمن عبارة (نتائج الانشطة والاحداث الاقتصادية) وذلك لان عملية التدقيق لا تنحصر فقط على فحص المعلومات وانما تشمل ايضا فحص النظام المحاسبي .
- يتضمن المعايير المقررة التي من خلالها يتم تقييم النتائج الاقتصادية : يجب ان تكون موحدة ومفهومة لكل الاطراف المعنية، اما بالنسبة للتقارير فتتمثل هذه المعايير في المبادئ المحاسبية المقررة والمقبولة عموما .
- تتضمن عبارة (تبليغ الاطراف المعنية بنتائج التدقيق) : اي ضرورة اعداد تقرير التدقيق لأنه يعد وسيلة اتصال وتبليغ نتائج التدقيق الى الاطراف المعنية . (William,2003:p 26-27))

لذا يمكن القول ان التدقيق الخارجي يقصد به عملية منتظمة يؤديها شخص من خارج الشركة ومستقلا 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 . (العطار واخرون، 2018:37) .

التطور التاريخي للتدقيق الخارجي

يوضح هذا الجدول التطور التاريخي الذي مرت به مهنة التدقيق منذ بدايتها وما جرت عليها من تعديلات خلال المراحل المختلفة.

جدول رقم 1 (التطور التاريخي للتدقيق الخارجي)

الفترة الزمنية	اهداف التدقيق	مدى عمليات التحقق	اهمية الضوابط الداخلية
قبل عام 1500	اكتشاف الغش	مفصلة	مهملة
1500-1850	اكتشاف الغش	مفصلة	مهملة
1851-1905	كشف الاحتيال في المقام الاول	مفصلة	وجودها بين الانظمة المحاسبية معترف بها، لكن مهمة بطريقة ما
1906-1933	تحديد الانصاف من موقف التقارير المالية. كشف الاحتيال والاطفاء.	اختبار وتفصيل	معترف بها قليلا وتكتسب اهمية
1934-1940	تحديد الانصاف من موقف التقارير المالية. كشف الاحتيال والاطفاء	اخذ العينات وتطوير تقنيات جديدة	بدئت مرحلة الاهتمام بها
1941-1960	تحديد الانصاف من موقف التقارير المالية.	اخذ العينات وتطوير تقنيات جديدة	بدء التركيز عليها بشكل كبير
1961-1970	تحديد صدق البيانات المالية . التأكد من تلك البيانات تم عرضها بشكل عادل.	اخذ العينات وتطوير تقنيات جديدة	التركيز بشكل كبير
1980 – 1981	التأكد من صدق البيانات المالية والتأكد من عرضها بشكل عادل	زيادة الرقابة الداخلية من قبل الشركة	التركيز عليها بشكل كبير
1981-1990	الخدمات الاستشارية لعميل التدقيق	اختبار مفصل اختبار المواد اجراءات تحليلية التدقيق على اساس المخاطر.	التركيز عليها بشكل كبير
1991-2000	نهج مخاطر الاعمال: مجموعة واسعة من العملاء . مخاطر الاعمال ذات الصلة بالتدقيق .	اختبار مفصل اختبار المواد اجراءات تحليلية.	التركيز عليها بشكل كبير .
2001-2010	الحصول على تأكيدات معقول في التقارير المالية . ابداء الرأي حول التقارير المالية .	اختبار مفصل اختبار المواد اجراءات تحليلية.	التركيز عليها بشكل كبير .
2011	تحديد العلاقة ما بين المعلومات المالية مع المعايير.	اختبار مفصل اختبارات مستقلة للمعاملات التحليلية اجراءات مفصلة فحص الموازين .	سيطرة الكفاءة الداخلية .

(العواد، 2020: 67-59) (Kesimli, 2019:9)

اهمية التدقيق الخارجي

تبرز اهمية التدقيق الخارجي في كونه وسيلة لا غاية فهو يعود بالفائدة على جميع الاطراف التي لها علاقة مع الشركة محل التدقيق, والاتي بيان لأهمية التدقيق بالنسبة لأصحاب الشركات والاطراف الخارجية : (الرمحي, 2009: 20-21).

1- اصحاب الشركات

- بيان الغش والاختفاء والتلاعبات من قبل المدقق لموظفي الشركة محل التدقيق وما يتركه من اثر نفسي عليهم يمنعهم من ارتكاب اي محاولة غش في المستقبل .
- بيان مواطن الضعف والثغرات في نظم الرقابة الداخلية في الشركة محل التدقيق مما يساعد الادارة في اتخاذ الاجراءات التصحيحية المناسبة .
- يعمل على تسهيل تسوية الحسابات في شركات الاشخاص .
- تيسر تقدير ثمن بيع الشركة في حالة رغبة اصحابها في بيعها وعادة ما يطمئن المشتري الى نتيجة قائمة المركز المالي المدققة من قبل المدقق الخارجي .
- زيادة اطمئنان اصحاب الشركة محل التدقيق والتأكد من سلامة اموالهم المستثمرة .

2- الاطراف الخارجية

- تيسر مهمة مصلحة الضرائب في ربط الضريبة بنتائج اعمال الشركة اذ يستخدم موظفي مصلحة الضريبة القوائم المالية المدققة من قبل مدقق الحسابات في ربط الضريبة .
- ان تدقيق الحسابات يقدم فائدة لجهات متعددة من الجمهور والشركات التي تعتمد على تقرير مدقق الحسابات ومن بين هؤلاء هم المستثمرين , الدائنين , العاملين , الجهات الحكومية . (براهمي, 2019: 6)

اهداف التدقيق الخارجي

يتحقق هدف التدقيق الخارجي بأبداء مدقق الحسابات رأيا فنيا محايدا, حول القوائم المالية فيما اذا كانت تعبر بصورة صادقة وعادلة في كل الامور الجوهرية وانها اعدت وفق المبادئ والمعايير المحددة, اذ يساعد الرأي الفني في تحقيق اهداف فرعية اخرى للتدقيق ومنها :-

- 1- التحقق من صحة البيانات والقوائم المالية ومدى امكانية الاعتماد عليها .
- 2- اعطاء رأي فني محايد اعتمادا على الادلة والبراهين عن صدق وشرعية القوائم المالية .
- 3- مساندة الادارة في وضع السياسات واتخاذ القرارات الادارية الملائمة .
- 4- امداد ادارة الشركة بالمعلومات اللازمة عن نظام الرقابة الداخلي وبيان اي قصور او خلل في النظام من اجل تحسين هذا النظام. (نصر, 2009: 29), (أسماء, 2016: 7)

مسؤوليات مراقب الحسابات

ان مسؤولية المراقب تنتج من عقد يقوم به طرفين ويحصل اخلال بالتزام مترتب من ذلك العقد اذ تعرف المسؤولية بانها اقتراف امر معين يستوجب مؤاخذه فاعله, اذ تتلخص مسؤولية المدقق الخارجي بتدقيق وفحص بيانات الشركة وحساباتها المالية والتأكد من الادارة تقوم باتباع مبدأ الاستمرارية في العمل عند اعداد البيانات الخاصة بالشركة محل التدقيق وايضا التأكد من الوحدة الاقتصادية تقوم بتضمين القوائم المالية من افصاحات كافية تتعلق بقدرتها على الاستمرار وهل هناك شك حول قدرة الكيان على الاستمرار من تاريخ اصدار القوائم المالية. (ال هادي, 2016: 44)

ويمكن تلخيص مسؤوليات المدقق بالاتي:-

مسؤولية تأديبية: اذ تبين ان المدقق قصر في واجباته او اخل بها وحسب ما تنص عليه القواعد والنقابات المهنية التي ينتسب اليها فان المدقق يتلقى انذارا ولوما وايضا التوقيف المؤقت عن مزاولة المهنة الى شطب اسمه من سجل الاعضاء المرخص لهم بمزاولة المهنة. (نبيل, 2017:7)

مسؤولية مدنية "تعرف المسؤولية المدنية على انها مجموعة من القواعد تلزم من الحق ضررا بالغير بجبر هذا الاخير وذلك عن طريق تعويض يقدمه للمضرور". (نور الدين, 2019:304) وتتمثل المسؤولية المدنية .

مسؤولية جنائية: وهي المسؤولية الصادرة عن فعلا ما يقوم به مدقق الحسابات اثناء القيام بواجباته المهنية وبموجب نص قانوني تحركه النيابة العامة وليس المتضرر مثل المسؤولية المدنية , لان الفعل الاجرامي يلحق الضرر بالمجتمع ككل وليس بالشخص المتضرر فقط (www.dorar-aliraq.net).

مسؤولية مدقق الحسابات تجاه عملائه: تنشأ هذه المسؤولية التعاقدية تجاه عميل التدقيق وتعتمد على وجود عقد مبرم بين الطرفين، وقد يكون هذا العقد مكتوباً ومتضمن على حقوق وواجبات كل من الطرفين ولذلك يفضل أن يكون العقد مكتوباً، وان كانت هناك بنود خاصة يرغب كلا الطرفين بإظهارها فيجب أن تكون ظاهرة واضحة في العقد وقد يكون الاتفاق بين الطرفين غير مكتوب (شفويا) في هذه الحالة سوف يصعب إثبات أي شيء بالنسبة للطرفين وانما يعتمد الأمر فقط على توفير الأدلة والقرائن التي تفي بغرض الإثبات. (شفا عمري, 2014:27).

مسؤولية مدقق الحسابات تجاه الطرف الثالث: تنشأ هذه المسؤولية اتجاه الغير ممن لم يرتبط معهم المدقق بعقد وهم الطرف الثالث، وقد يكون منتفعاً أصيلاً، او بشكل غير مباشر. وهذه المسؤولية موضع خلاف، حيث يرى البعض انه توجد مسؤولية للمدقق اذا لم يكن هناك عقد. لقد بينت الأدبيات ان مسؤولية المدقق تجاه الطرف الثالث فيه خلاف، فقد يكون الطرف الثالث مستفيداً من البيانات المالية، اما المستفيد الأساسي فهو الطرف الذي يكون المدقق على علم مسبق بأنه يستخدم البيانات المالية، اما المستفيد غير الأساسي فهو الطرف غير المسمى من بداية عملية التدقيق. (داخل, 2019: 12).

مفهوم التدقيق المشترك والتشاركي

تعود جذور مفهوم عمليات التدقيق المشترك إلى عام 1930 ، اذ كان التدقيق المشترك في الدنمارك مطلباً إلزامياً لكل من الشركات المدرجة والمملوكة للدولة ، اذ تم اعتماد آلية تدقيق مشتركة للتغلب على هيمنة (Big4) على السوق ، والتي تلحق الضرر بسوق التدقيق وفقاً لتقارير المفوضية الأوروبية، لكن ممارسة آلية التدقيق المشترك تعتبر بمثابة إصلاح تدقيق بديل لتقليل تركيز سوق التدقيق وتحسين جودة التدقيق الخارجي في نهاية المطاف ، اذ تمثل الشركات الأربع الكبرى 94% من شركات التدقيق المدرجة في الدول الأعضاء في أوروبا ، واجتذبت نسبة التركيز العالية اهتمام المفوضية الأوروبية ، اذ يؤثر انهيار الشركات الأربع الكبرى بشدة على سوق التدقيق، ومع ذلك لم تلق الآلية المقترحة للتدقيق المشترك استقبلاً جيداً وقد قوبلت "بمعارضة شديدة"، (Barghathi,2020,P1)

وكانت من ضمن الاليات التي اقترحتها المفوضية الاوربية هي ممارسة التدقيق المشترك لتحسين جودة التدقيق من خلال تحسين كفاءة المدقق واستقلاليته ، وتقليل تركيز سوق التدقيق من خلال تشجيع ظهور شركات تدقيق صغيرة. (El Ass, 2015,P1) بعبارة بسيطة ، يمكن القول ان التدقيق المشترك هو إجراء تقوم به شركتان مختلفتان للتدقيق (شركة كبيرة وشركة صغيرة) بتدقيق شركة عميل معين بناءً على هيكل ورسوم متفق عليهما مسبقاً. ومن ثم ، فإن اراء ونتائج التدقيق يتم مشاركتها من قبل الشركتين مما يعني ان شركتي التدقيق تشتركان في المسؤولية أيضاً . (Barghath,2020,P33)

كما عرف (Abdollahiebli,2018:7) التدقيق المشترك هو نوع من التدقيق المالي يتم 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)

كما عرفه كلا من (Holm & Thinggaard, 2016:1) بأنه عبارة عن قيام اثنين من مكاتب التدقيق المستقلة بأعمال التدقيق لشركة معينة، والتي يتم من خلالها تقسيم مهام التدقيق فيما بينهم، وايضا يتم مراقبة كل مكتب لأعمال المكتب الآخر وإصدار تقرير تدقيق واحد يوقع عليه كلاهما .

فيما يخص التدقيق التشاركي (التدقيق الاجتماعي):- فيعرف على أنه نهج وعملية لبناء المساءلة والشفافية في استخدام وإدارة الموارد العامة للحصول على الفرق بين التدقيق الاجتماعي وأنواع أخرى من عمليات التدقيق وإنه يعتمد على مشاركة المواطنين أو المجتمع المدني والمنظمات (منظمات المجتمع المدني) للمطالبة بشكل مباشر و / أو غير مباشر بالمساءلة والشفافية في الجمهور. (Berthin,2011:20).

او التدقيق التشاركي يعني إجراء تدقيق بمشاركة المجتمع كأعضاء في فريق التدقيق. في هذه الحالة ، يتم اختيار منظمات المجتمع المدني، يتم تدريبهم ليصبحوا أعضاء في فريق التدقيق (AT). يتم تشكيل AT على أساس "لكل نشاط تدقيق" ، مما يعني أنه يتم حلها بعد اكتمال نشاط التدقيق المحدد. participatoryaudit.org

وفى ضوء التعاريف السابقة يمكن ان نستنتج الاتي:-

- يعني التدقيق المشترك قيام مكتبين مستقلين عن بعضهما بالاشتراك في تدقيق القوائم المالية لشركة معينة.
- يأخذ تطبيق التدقيق المشترك في واقع الممارسة العملية إحدى صورتين وهما التدقيق المشترك الإلزامي او الاختياري.
- التخطيط لمهام التدقيق يكون بشكل مشترك.
- تخصيص وتوزيع مهام التدقيق وتنفيذ اجراءاتها بشكل مشترك.
- تحقيق مراقبة جودة متبادلة وبذلك يتحقق كل مكتب تدقيق من العناية المهنية المبذولة في المكتب الآخر.
- تفسير النتائج المستخرجة بشكل مشترك وإصدار تقرير تدقيق واحد والتوقيع عليه يكون بشكل مشترك.
- المسؤولية التضامنية عن عملية التدقيق وعن الراي الصادر في تقرير التدقيق.
- اشارت الدراسات إلى أن الهدف من التدقيق المشترك هو الحصول على تأكيد أكثر موثوقية ومعقولة تقيد بأن القوائم المالية للمنشأة خالية من الغش والأخطاء والتحريفات الجوهرية وأنها تحقق ميزتان:-
- توفر تحقيق متبادل من جهود كل مراقب حسابات، كما أنها تعضد استقلالية كل مراقب حسابات، مما يؤدي إلى تحسين جودة عملية المراجعة ككل.
- يساعد في تحقيق الكفاءة المهنية والاستقلالية للمدققين وتقييم مخاطر الغش. (ادم واخرون, 2019 287-286)
- تجارب بعض البلدان التي تطبق التدقيق المشترك والتشاركي.

نبين في العرض الاتي جملة من التجارب لعدد من البلدان المختلفة التي طبقت التدقيق المشترك وما آلت اليه من نتائج هذه التجارب في هذا المجال :-

- 1- في فرنسا، تحت دراسة تأثير عمليات التدقيق المشترك على جودة التدقيق وكان التدقيق المشترك إلزامي لجميع الشركات المدرجة وجميع البنوك والمؤسسات المالية الأخرى ، إلى جانب أي منظمة تعد بيانات مالية موحدة اذ يتم تعيين شركتي تدقيق مختلفتين. يتم مشاركة تقرير التدقيق من قبل الشركات المعنية التي توقع بشكل مشترك على تقرير التدقيق ،مع ذلك يجب على كل شركة تدقيق التوقيع على التقرير بالكامل وليس فقط على الجزء أو العمل الذي قامت به، وخلصت دراستهم إلى أن التدقيق المشترك يؤثر سلباً على جودة التدقيق ، لأنها تستثمر جهوداً وموارد اقل في عملية التدقيق ، مع إدراك أن الشريك الآخر يؤديها بكفاءة. (Deng et al ,2014:5) .

- 2- في نيجيريا حاولوا (Ofogeb et al, 2015:5) التحقيق في تأثير عمليات التدقيق المشتركة على جودة التدقيق، وقاموا بفحص تصورات المحاسبين والمدققين والأكاديميين النيجيريين في مجال المحاسبة والتمويل، وكشفت النتائج التي توصلوا إليها بأنه يُنظر إلى أن التدقيق المشترك يؤثر بشكل إيجابي على جودة التدقيق وإعداد التقارير المالية وعلى الرغم من أن التدقيق المشترك يرتبط برسوم أعلى ، إلا أن الفوائد تفوق التكاليف ، بالإضافة إلى ذلك ، يمكن التخفيف من مخاطر الإفراط في الإلمام بالعمل عن طريق عمليات التدقيق المشتركة.
- 3- في السويد تم دراسة تأثير التدقيق المشترك على جودة التدقيق ، اذ يفضل العديد من العملاء التدقيق المشترك ويخلص ان عمليات التدقيق المشتركة تحسن من جودة التدقيق بشكل كبير ، كما ذكروا ايضا ان التدقيق المشترك من المحتمل ان تكون المخاطر اكبر ونتيجة لذلك سيكون كل مدقق اكثر تحفظا ، ويشعر احد المدققين بان الاخر لا يؤدي عمله في التدقيق بشكل صحيح ، كما تجدر الإشارة الى ان التدقيق المشترك مرتبط برسوم تدقيق عالية اذ ان تلك الزيادة تبررها الجودة في العمليات المشتركة. (Zerni, 2012:731) وكان التدقيق المشترك إلزاميًا فقط للبنوك وشركات التأمين حتى عامي 2006 و 2010 على التوالي ، ولم تكن السلطة المالية السويدية ملزمة بعد عام 2006 بتعيين مراجع ثانٍ للبنوك ومع ذلك ، يمكن تعيين مدقق ثانٍ للبنوك وشركات التأمين في مواقف معينة، وتجدر الإشارة إلى أن السلطة المالية السويدية نادراً ما تستفيد من هذا الحق (Ratzingel – Sakel et al, 2013:561).
- 4- في حالة الشركات الفرنسية والألمانية المدرجة ، وجدا (Azibi, Velte: 2015) تأثيراً ضئيلاً للتدقيق المشترك على جودة التدقيق خلال الفترة 2008-2012، كشفت النتائج التي توصلوا إليها أن التدقيق المشترك لا يؤثر بشكل إيجابي على جودة التدقيق وتركيز السوق في حالة كل من فرنسا وألمانيا.
- 5- تم تنفيذ التدقيق المشترك أيضاً في الدنمارك للشركات المدرجة في عام 1930، وعلى عكس فرنسا ، لم تفرض الدنمارك كيف ينبغي إجراء أعمال التدقيق المشترك ، في عام 2001 ، اقترحت الدنمارك إلغاء التدقيق المشترك الإلزامية و أصبح ساري المفعول في عام 2005 وكان هذا القرار نتيجة لأسباب عديدة على سبيل المثال ، ادعى البرلمان الدنماركي أن عمليات التدقيق المشتركة تتطوي على "تكاليف تدقيق عالية غير ضرورية". علاوة على ذلك ، يقبل السوق العالمي حقيقة أن الشركات تخضع للتدقيق من خلال تدقيق واحد. وبالتالي ، فإن زيادة النفقات العامة الإضافية لعمليات التدقيق المشتركة مقارنة بعمليات التدقيق الفردية تعد زائدة عن الحاجة وفقاً للسلطات الدنماركية. علاوة على ذلك ، يفترضون أنه يمكن إجراء عمليات تدقيق فردية على أساس نهج أكثر عمومية. نتيجة لذلك لم تعد الشركات الدنماركية مضطرة إلى مراجعة بياناتها المالية من قبل مدققين مشتركين. ومع ذلك ، لا يزال التدقيق المشترك مسموحاً به على أساس طوعي فقط. (RATZINGE et al, 2016:2)
- 6- بعد فشل Home Bank في عام 1923 والذي أثر على أكثر من 60000 عميل، تم تنفيذ التدقيق المشترك الإلزامي في كندا. يهدف هذا التطبيق إلى تعزيز المصداقية حول محافظ القروض للبنوك (Green D.L, 2006) منذ أكثر من 60 عامًا ، كان أول بنك في كندا سقط بسبب الفشل هو البنك التجاري الكندي الذي توقف عن العمل في عام 1985. لذلك ، لم يستطع التدقيق المشترك تجنب هذا الفشل. في عام 1991، ألغى قانون البنك الكندي التدقيق المشترك الإلزامي وسمح فقط بالتدقيق الفردي ، لأن تكاليف التدقيق المشترك لا تحل محل فوائدها. على عكس الدنمارك ، لا يُسمح بالتدقيق المشترك الطوعي في كندا. في العديد من البلدان مثل الجزائر والكونغو والهند وساحل العاج وألمانيا والكويت والمغرب وتونس والمملكة العربية السعودية وجنوب أفريقيا وسويسرا ، تم تنفيذ عمليات تدقيق مشتركة ، سواء كانت إلزامية أم لا.
- 7- في حالة إيطاليا هناك دراسة أخرى مماثلة أجراها (Biscogno , De Luca 2016:P1) للتحقيق في تأثير عمليات التدقيق المشتركة على جودة البيانات المالية للشركة ، وأكدوا أن نظام التدقيق المشترك له تأثير إيجابي على جودة الأرباح وموثوقية البيانات المالية للشركات. بالنظر إلى الأدبيات الموجودة بشأن العلاقة بين عمليات التدقيق المشتركة وجودة عمليات التدقيق هناك حاجة لمزيد من التحقيقات (Andre et al, 2016:P1). في محاولتهم قاموا بفحص تأثير عمليات التدقيق المشتركة

على رسوم التدقيق من خلال مقارنة رسوم التدقيق المدفوعة في فرنسا بتلك التي تدفعها الشركات البريطانية والإيطالية ,مع ذلك يكون من الضروري تطبيق التدقيق المشترك قبل التحقيق ، كان من المتصور أن الرسوم المدفوعة في البلدان التي تتمتع بحماية أعلى للمستثمرين (المملكة المتحدة) ستكون أكبر من البلدان ذات حماية أقل للمستثمرين (إيطاليا وفرنسا). كشفت النتائج التي توصلوا إليها أن الرسوم المدفوعة في فرنسا ، اذ عمليات التدقيق المشتركة الإلزامية ، أعلى من تلك المدفوعة في المملكة المتحدة وإيطاليا.

من التجارب أعلاه يمكن أن نستنتج الآتي:-

- من اذ البدء في تطبيق عملية التدقيق المشترك: تعتبر كندا السّابقة في تطبيقه وذلك في عام 1923 ، وتلتها الدانمارك في عام 1930 ومن ثم فرنسا في عام 1966 .
- بالرغم من كندا والدانمارك تعتبر من البلدان السابقة في تطبيق التدقيق المشترك إلا أنهما تخليا عن تطبيقه، فكلتا ألفت تطبيق التدقيق المشترك في عام 1991، وفي عام 2005 أوقفت الدانمارك تطبيق التدقيق المشترك، وبذلك تبقى لفرنسا السيادة في الاستمرار في تطبيقه.
- أما البلدان العربية مثلا المملكة العربية السعودية طبقته اعتباراً من عام 1966 وبذلك تعد من أوائل البلدان العربية في تطبيق التدقيق المشترك ، تلتها جمهورية مصر العربية في عام 1981 ، والمغرب في عام 1993 ، تلتها دولة الكويت في عام 1994 من اذ درجة إلزامية التطبيق: في الوقت الراهن يعد التدقيق المشترك إلزامياً في كل من الآتي:

أ- فرنسا: للشركات المدرجة وغير المدرجة في البورصة فضلاً عن الشركات التي تعد قوائم مالية موحدة.

ب- المملكة العربية السعودية: شركات التأمين والبنوك.

ت- جمهورية مصر العربية: شركات التمويل العقاري والبنوك وصندوق حماية المستثمر صناديق الاستثمار وشركات الإيداع والقيد المركزي.

ث- بلدان المغرب العربي: في الجزائر لكل من المؤسسات المالية والبنوك، اما المغرب للبنوك والشركات المساهمة، وفي تونس للبنوك وشركات التأمين اي للشركات التي لديها حسابات موحدة وللشركات التي تزيد مطلوباتها عن حد معين.

(النعيمة, 2020, 522)

اما ما يخص تجارب البلدان التي تطبق التدقيق التشاركي:-

التدقيق الاجتماعي في حالة الهند.

MKSS هي نقابة للفلاحين والعمال في ولاية راجستان الهندية وهي رائدة في التدقيق الاجتماعي لبرامج التوظيف بأجر في المناطق الريفية والحق في المعلومات.

أدى هذا العمل الرائد إلى حركة مجتمع مدني على مستوى البلاد اذ نجحت في الضغط على الحكومة المركزية لسن قانونين ثوريين.

القانون الاول هو حق الحصول على المعلومات اما الثاني هو القانون الوطني لضمان العمالة الريفية مع التفويض القانوني لعمليات التدقيق الاجتماعي المتضمنة فيه جلسات استماع عامة على مستوى القرية اذ يتم تقديم التقارير الرسمية والبيانات المالية لأفراد المجتمع والمسؤولين الحكوميين والمحليين يتحقق الافراد من السجلات المحاسبية والسجلات الاخرى في برامج الاشغال العامة ويشهدون على حالات الفساد ان وجدت.

(<http://www.justassociates.org>)

(<http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public.>)

اما ما يخص ولاية اندرا براديش / الهند: اثبت التدقيق الاجتماعي انه اداة فعالة لتقييم ومكافحة الفساد في تنفيذ الخطة الوطنية لضمان العمالة الريفية في ولاية اندرا براديش جنوب الهند.

اذ ان التدقيق الاجتماعي هو مطلب الزامي قانونيا بموجب القانون الوطني لضمان العمالة الريفية لعام 2006, تم تغطية اكثر من 12000000 مليون مستفيد بموجب عمليات التدقيق الاجتماعي, كان احد الاثار المهمة للتدقيق الاجتماعي هو انه تمكن من استرداد حوالي 19000000 مليون روبية هندية من المسؤولين الذين اختلسوا الاموال الحكومية في هذه الولاية .

http://www.sasanet.org/curriculum_final/downloads

- التدقيق الاجتماعي وانتقال السلطة في باكستان: في عام 2001 أدخلت حكومة باكستان تفويض السلطة من خلال مكتب كان الهدف من إصلاح التفويض هو تحسين الوصول إلى خدمات القطاع العام ، وتشجيع استدامة مبادرات إعادة الإعمار الوطني التنمية المحلية ، اضافة إلى موارد القطاع العام من خلال تعبئة المجتمع وزيادة الشفافية وتقليل تسرب الموارد خارج النظام. تهدف إصلاحات التفويض أيضًا إلى تحسين تقديم الخدمات العامة وزيادة رضا المواطنين عن الخدمات ، بالإضافة إلى زيادة مشاركة تم إعداد التدقيق الاجتماعي ، الذي يجب تكراره بانتظام ، كطريقة مهمة للتحقق من آثار . الجمهور في هيئات مثل بنوك الإصلاحات ، وتقديم إرشادات حول مجالات المشكلات ، والإشارة إلى طرق ضبط العملية لزيادة فعاليتها.

<http://www.ciet.org/en/documents>

- التدقيق الاجتماعي (التشاركي) في زيمبابوي

في زيمبابوي، يُظهر مشروع تجريبي مُدار محليًا لاختبار طرق فحص أماكن العمل، للوصول إلى صورة حقيقية ودقيقة للأداء الاجتماعي للشركة، اعتمدت تجربة زيمبابوي على عملية مستمرة من عمليات التفتيش والرصد المنتظمة، بدلاً من عرض "لقطة" واحدة للشركة. أنتجت عمليات التدقيق الاجتماعي التشاركي بيانات جيدة من جميع أصحاب المصلحة ووصلت إلى جوهر المشكلات التي لم يكن بإمكان الشركات تحديدها بمفردها (المقابلات شبه المنظمة)، على سبيل المثال استخلصت معلومات حول قضايا حساسة مثل التحرش والتمييز بينما شجعت مناقشات المجموعة البؤرية للعاملات اللاتي نادراً ما يشاركن علناً مع الرجال، لمناقشة قضايا مثل عمالة الأطفال.

<http://www.id21.org>

اذ يحقق التدقيق التشاركي الفوائد الاتية :-

- يعزز تمكين المواطنين ويقوي صوت المجتمع من خلال السماح لأعضاء المجتمع بتقديم الملاحظات وجمع الأدلة وتفسير النتائج وتطوير الحلول .
- يعزز الديمقراطية المحلية وصنع القرار الجماعي .
- يعزز فهم صانعي السياسات لاهتمامات أصحاب المصلحة ويشجعهم على اتخاذ خطوات لمعالجتها
- يمكن أن يؤدي إلى تحسين تصميم وتسليم البرامج والخدمات.
- عند إضفاء الطابع المؤسسي على عمليات التدقيق الاجتماعي، يسمح بالمراقبة المنتظمة للمؤسسات العامة، يعزز شرعية الجهات الحكومية وتعزيز الثقة بين المواطنين ومنظمات المجتمع المدني والحكومة .
- يمكن أن تساهم عمليات التدقيق الاجتماعي أيضًا في تعزيز الشفافية من خلال خلق طلب على المعلومات وتسهيل التشريعات المتعلقة بالحقوق في الحصول على المعلومات في تخطيط تقديم الخدمات وتنفيذها.

<https://www.civicus.org>

• ثقة المستخدمين

يمكن بيان الثقة على انها امكانية التركيز والاعتماد على المعلومات المحاسبية الخالية من الانحياز والاطفاء, اذ عرف مجلس معايير المحاسبة المالية الموثوقة هو البيان المفاهيمي المرقم (2) على انها المعلومات الخالية من الاخطاء والتحيز بدرجة ملائمة

وتعتبر بصدق ما تريد تمثيله، ويجب ان تكون المعلومة قابلة للتطبيق والتحقق من صحتها وسلامتها، وتكون معلومات غير مضلله وتعتبر بصدق عن جوهر الاحداث بما في ذلك الشكوك والتقدير حول المعلومات الواردة في القوائم المالية اذ ان على الشركات تقديم معلومات مالية تساعد اصحاب المصالح من استخدامها بما يفيدهم في اتخاذ قرارات ملائمة اذ اصبحت الشركات تتعامل مع اطراف متعددة سواء كانت تلك الاطراف لها علاقة مباشرة او غير مباشرة معها مما اوجب على تلك الشركات ابلاغ الاطراف المعنية بكافة التطورات التي تحصل بداخلها وكافة النشاطات، (ابو ركة، 2014: 37) (الجبوري، 2017: 82) وتعددت الاطراف المهمة بتحليل القوائم المالية وتنوعت اغراض استخدامها حسب علاقتهم بالشركة ومن اهم تلك الفئات المستخدمة لتلك القوائم ما يأتي:-

- المقرضون: ان المقرضين يهتمون بالبيانات والمعلومات المحاسبية لأنها تساعدهم في معرفة مدى قدرة الشركة على تسديد القروض وفوائدها وملاحقتها عند استحقاق تلك القروض.
- المستثمرون: يحتاج الملاك الى المعلومات المحاسبية لأنها تساعدهم في اتخاذ قرارات متعلقة بشراء او بيع او الاحتفاظ بالاستثمار لانهم يركزون دائما على المعلومات التي تساعدهم على معرفة مدى قدرة الشركة في تنمية الارباح الموزعة.
- العملاء: يهتم العملاء بالحصول على المعلومات لأنها تمكنهم من اتخاذ القرارات حول امكانية الشركة وخاصة عند وجود تعاملات طويلة الاجل.
- الدائنون والموردون: يهتم الدائنون والموردون بالمعلومات الواردة في القوائم المالية لانهم يستطيعون تحديد اذا كانت المبالغ المستحقة لهم ستدفع عند موعد استحقاقها، كما انهم يهتمون بالمعلومات الخاصة بالمركز الائتماني للوحدة الاقتصادية.
- العاملون: يهتم العاملون بالمعلومات لمعرفة مدى استقراره وربحية الشركة وايضا معرفة مدى امكانية الشركة في دفع تعويضات لهم وزيادة رواتبهم، وتوفير فرص عمل جديدة.
- المدراء: يهتم المدراء بالمعلومات المتعلقة بالتغذية العكسية حول القرارات المتخذة مسبقا لأجل اتخاذ قرارات جديدة تصب في مصلحة اهداف الشركة.
- الجمهور: تؤثر الشركات على قرار الجمهور بطرق عدة، كما يمكن للقوائم المالية ان تخدم الجمهور من خلال تزويدهم بالمعلومات حول كافة التطويرات والاتجاهات الجديدة في نمو الشركة وتنوع انشطتها.
- المدققون: يعد المدققين بديل عن المساهمين وذلك لان جهات عدة تعتمد على تقريره والمتمثل برأيه الفني المحايد. (بتقى، 2016: 12) (van Aller, 2010: 9)، (بوخالفه، 2013: 4-5)

ترى الباحثة بأن التدقيق المشترك والتشاركي ليس وليد الصدفة بل انه تجربة طبقت في العديد من البلدان العربية والاوربية، وجاءت نتيجة جهود المدققين لأجل تطوير وتحسين أداء مهنة التدقيق مع ضرورة الأخذ بالتوجيهات والاساليب الحديثة كي تتمكن المهنة من مواجهة التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال والتي تزداد يوماً بعد يوم.

5 - الجانب العملي

لغرض الحصول على البيانات التي تخص الجانب العملي للبحث تم تصميم استبانة وتضمنت جزئين الاول معلومات عامة عن عينة البحث والتحصيل العلمي والتخصص الدراسي وسنوات الخبرة وعدد الدورات التدريبية داخل وخارج البلد في مجال التدقيق، اما الجزء الثاني فتضمن السؤال حول جودة التدقيق والعوامل المؤثرة فيه، كما وتضمنت اسئلة الاستبيان والتي جاءت في ثلاث محاور، خصص الاول منها حول جودة التدقيق، تمهيدا لاختبار الفرضية الاولى (توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين جودة التدقيق والعوامل المؤثرة عليه) كما وخصص المحور الثاني في (التدقيق المشترك والتشاركي)، تمهيدا لاختبار الفرضية الثانية وهي (توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين استخدام التدقيق المشترك والتشاركي والاطراف المهمة بعملية التدقيق)، في حين خصص المحور الثالث بالاثار الايجابية والسلبية للتدقيق

المشترك والتشاركي، تمهيدا لاختبار صحة الفرضية الثالثة وهي (توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين الاثار الايجابية والسلبية للتدقيق المشترك والتشاركي وبين جودة التدقيق)، واعتمدت الباحثة في قياس استجابة عينة البحث على مقياس ليكرت الخماسي.

جدول رقم (1) مكونات استمارة الاستبيان

الجزء الاول	عدد الفقرات
المعلومات العامة	9
الجزء الثاني	عدد الفقرات
محاور الاستبيان	الاسئلة المتعلقة بالمحور
المحور الاول	جودة التدقيق والعوامل المؤثرة عليه
المحور الثاني	مفهوم التدقيق المشترك والتشاركي وانعكاسه على ثقة المستخدمين
المحور الثالث	الاثار الايجابية والسلبية للتدقيق المشترك والتشاركي

مجتمع وعينة الدراسة

مجتمع البحث

عرف المجتمع البحثي بأنه "جميع الافراد او الاشياء او الاشخاص الذين يشكلون موضوع مشكلة البحث."

<http://www.uobabylon.edu.iq/uobcoleges/lecture.aspx>

ويتمثل مجتمع البحث بديوان الرقابة المالية ومكاتب التدقيق في العراق بحسب نشرة مراقبي الحسابات لسنة 2020 اذ بلغ عدد مراقبي الحسابات المجازين للعمل (235) اضافة الى الاكاديميين ذوي الاختصاص والمدققين العاملين في المنظمات الخاصة بشؤون المرأة منظمة ال (unicef) ومنظمة ال (undp) ومنظمات المجتمع المدني.

عينة الدراسة

عرفت العينة بأنها "جزء من المجتمع الإحصائي يتم اختياره وفق أساليب المعاينة الإحصائية ويشترط أن تكون ممثلة للمجتمع الذي نقوم بدراسته، ولكي تكون العينة ممثلة للمجتمع يجب أن تتضمن خصائص المجتمع بشكل يمكننا تعميم نتائجها لتقدير أهم معالم المجتمع الإحصائي". <https://www.scad.gov.ae/MethodologyDocumentLib>.

من اجل تحقيق اهداف البحث استخدم الباحث استمارة الاستبيان كأداة اساسية لجمع البيانات اضافة الى المقابلات الشخصية مع الافراد، اذ تم توزيع (100) ما بين استمارة الكترونية وورقية بشكل

عشوائي وتم استرداد (75) استمارة استبيان وتم استبعاد (25) استمارة استبيان لعدم استيفائها الشروط المطلوبة وعدم دقة الاجابات.

وصف بيئة عينة الدراسة

سيتم وصف عينة البحث استنادا الى عدد الاستثمارات الموزعة والى اجابتهن ضمن فقرة المعلومات العامة وحسب اذ كانت مكاتب تدقيق او ديوان الرقابة المالية، العمر الجنس او تخصص علمي او مؤهل اكايمي، عنوان وظيفي وسنوات الخبرة، الدورات التدريبية داخل وخارج البلد.

أ - مكاتب التدقيق - ديوان الرقابة المالية

جدول رقم (2) عينة البحث (مكاتب التدقيق - ديوان الرقابة المالية)

مكاتب التدقيق	التكرار	النسبة	ديوان الرقابة المالية	التكرار	النسبة
مكاتب التدقيق المجازة.	17	23%	مديرية الرقابة المالية/ كربلاء	58	77%
	75	100%		75	100%

الجدول من اعداد الباحثة .

ب- عينة البحث من حيث الجنس

جدول رقم(3) عينة البحث من حيث الجنس

النسبة	التكرارات	الفئات
69%	52	ذكور
31%	23	إناث
100%	75	المجموع

الجدول من اعداد الباحثة.

من الجدول اعلاه يمكن ملاحظة ان عدد الذكور واستجابتهم للاستبانة تمثل العدد الاكبر (52) اذ بلغت نسبته ب (69%) من النسبة الكلية بينما كانت عدد الاناث واستجابتهم للاستبانة (23) من اصل (75) استبانة اذ تمثل نسبة (31%) من النسبة الكلية, لذا يمكن القول على انه يوجد فارق ما بين عدد الذكور الى عدد الاناث من حيث الاستجابة ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل البياني الاتي .

ت- عينة البحث من حيث العمر

جدول رقم(4) عينة البحث من حيث العمر

النسبة	التكرارات	الفئة
17%	13	من 25-30 سنة
16%	12	من 31-35 سنة
27%	20	من 36-40 سنة
11%	8	من 41-45 سنة
16%	12	من 45-50 سنة
13%	10	اكثر من 51 سنة
100%	75	المجموع

الجدول من اعداد الباحثة.

من الجدول السابق يتضح انه تم توزيع الاستبانة على فئة اعمار مختلفة وتضمنت ست فئات وجاءت اعلى نسبة استجابة للاستبانة من فئة الاعمار (36 - 40) اذ تضمنت افراد هذه الفئة (20) تكرار وبلغت نسبتهم حوالي (27%) من المجموع الكلي. المستوى الثاني كانت نسبة الاستجابة للاستبانة من فئة اعمار تتراوح ما بين (25-30) اذ تضمنت (13) تكرار لهذه الفئة وبلغت نسبتهم حوالي (17%) من المجموع الكلي. اما المستوى الثالث كانت نسبة الاستجابة للاستبانة من مجموعتين الاولى من فئة اعمار تتراوح ما بين (31-35) والثانية من فئة (45 - 50) وتضمنت (12) تكرار لكلا المجموعتين وبلغت نسبتهم (16%) من المجموع الكلي. المركز الرابع كانت نسبة الاستجابة للاستبانة من فئة اعمار تتراوح ما بين (اكثر من 51 سنة) اذ تضمنت (10) تكرار لهذه الفئة وبلغت نسبتهم حوالي (13%). اما المستوى الخامس كانت نسبة الاستجابة للاستبانة من فئة اعمار تتراوح ما بين 45 - 41 (41) وتضمنت (8) تكرار وبلغت نسبتهم (11%) من المجموع الكلي. نلاحظ مما سبق ان الاغلبية تزيد اعمارهم عن الخامسة والعشرون سنة مما يدل على النضوج الفكري والاستقرار النفسي مما ينتج عنها المصادقية في الاستجابة للاستبانة .

عينة البحث من حيث المؤهل العلمي

جدول رقم (5) يوضح عينة البحث من حيث المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة
دكتوراه او ما يعادلها	5	7%
ماجستير	12	16%
دبلوم عالي	7	9%
بكالوريوس	51	68%
اخرى	0	0%
	75	100%

الجدول من اعداد الباحثة.

من خلال الجدول السابق يتضح ان اكبر نسبة استجابة للاستبانة كانت لحملة شهادة البكالوريوس (68%) تليها مباشرة شهادة الماجستير بنسبة (16%) اما الدبلوم العالي فبلغت (9%) والدكتوراه او ما يعادلها (7%) واقل نسبة كانت لحملة الشهادات الاخرى بنسبة (0%).

ث- التخصص الاكاديمي

جدول رقم (6) يوضح عينة البحث من حيث التخصص الاكاديمي

التخصص الاكاديمي	التكرار	النسبة
محاسبة	34	45%
علوم مالية مصرفية	14	19%
ادارة اعمال	14	19%
اقتصاد	5	7%
اخرى	8	10%
	75	100%

الجدول اعداد الباحثة.

يتضح من خلال الجدول السابق ان اكبر نسبة استجابة للاستبانة من عينة الدراسة تخصصهم الاكاديمي محاسبة وبنسبة 45% تليها علوم مالية مصرفية / ادارة اعمال بنسبة 19% وتليها وظائف اخرى بنسبة 10% اما اقل نسبة كانت للاقتصاد بنسبة 7% من عينة البحث.

ث- العنوان الوظيفي

جدول رقم (7) يوضح عينة البحث من حيث العنوان الوظيفي

العنوان الوظيفي	التكرار	النسبة
محاسب	9	12%
مدقق	37	49%
اخرى	29	39%
	75	100%

الجدول من اعداد الباحثة.

يتضح من خلال الجدول السابق ان اكبر نسبة استجابة من عينة البحث وظيفتهم مدقق وبنسبة 49% تليها وظائف اخرى وبنسبة 39% اما اقل نسبة فكانت لوظيفة المحاسب بنسبة 12% من عينة البحث.

ث- سنوات الخبرة

جدول رقم (8) يوضح عينة البحث من حيث سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	التكرار	النسبة
اقل من 5 سنوات	8	10%
من 6-10 سنوات	14	19%
من 11-15 سنة	17	23%
من 16-20 سنة	22	29%
اكثر من 20 سنة	14	19%
	75	100%

الجدول من اعداد الباحثة.

من خلال الجدول السابق يتضح ان اكبر نسبة استجابة للاستبانة من حيث سنوات الخبرة كانت للفئة (16 - 20) بنسبة (29%) تليها الفئة من (11-15) وبنسبة (23%) تليها الفئتين من (6-10) و (اكثر من 20 سنة) بنسبة (19%) وبلغت اقل نسبة من عينة الدراسة للفئة (اقل من 5 سنوات) بنسبة (10%)

ج- الدورات التدريبية داخل البلد

جدول رقم (9) يوضح عينة البحث من حيث الدورات التدريبية داخل البلد

النسبة	التكرار	عدد الدورات التدريبية داخل البلد
33%	25	الدورات المتعلقة بتحسين جودة التدقيق
20%	15	الدورات المتعلقة بمعايير السلوك المهني
22%	16	الدورات المتعلقة بالتدقيق المشترك والتشاركي
25%	19	اخرى
100%	75	

الجدول من اعداد الباحثة.

يتضح من خلال الجدول اعلاه ان عدد الافراد المستجيبين للاستبانة من حيث الدورات التدريبية داخل البلد واكبرها من حيث الدورات المتعلقة بتحسين جودة التدقيق ونسبتها (33%) اما في المستوى الثاني يكون من الدورات في المجالات الاخرى وبنسبة (25%) في المستوى الثالث يكون الدورات المتعلقة بالتدقيق المشترك والتشاركي وبنسبة (22%) وبلغت اقل نسبة من حيث عينة البحث الدورات المتعلقة بمعايير السلوك المهني وبنسبة (20%) اذ يلاحظ من خلال هذه الدورات الفكر العالي والعلمية مما يعزز الموضوعية والدقة في الاجابة على فقرات الاستبانة.

ح- الدورات التدريبية خارج البلد

جدول رقم (10) يوضح عينة البحث الدورات التدريبية خارج البلد

النسبة	التكرار	عدد الدورات التدريبية خارج البلد
31%	23	الدورات المتعلقة بتحسين جودة التدقيق
25%	19	الدورات المتعلقة بمعايير السلوك المهني
17%	13	الدورات المتعلقة بالتدقيق المشترك والتشاركي
27%	20	اخرى
100%	75	

الجدول من اعداد الباحثة.

يتضح من خلال الجدول اعلاه ان عدد الافراد المستجيبين للاستبانة من حيث الدورات التدريبية خارج البلد واكبرها من حيث الدورات المتعلقة بتحسين جودة التدقيق ونسبتها (31%) اما في المستوى الثاني يكون من الدورات في المجالات الاخرى وبنسبة (27%) في المستوى الثالث يكون الدورات المتعلقة بمعايير السلوك المهني وبنسبة (19%) وبلغت اقل نسبة من حيث عينة البحث الدورات المتعلقة بالتدقيق المشترك والتشاركي وبنسبة (13%) اذ يلاحظ من خلال هذه الدورات الفكر العالي والعلمية مما يعزز الموضوعية والدقة في الاجابة على فقرات الاستبانة.

يتعلق بالفرضية التي تنص على (توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين استخدام التدقيق المشترك والتشاركي والاطراف المهمة بعملية التدقيق).

جدول رقم (11) التدقيق المشترك والتشاركي

ت	الفقرة/ مفهوم التدقيق المشترك والتشاركي وانعكاسه على ثقة المستخدمين	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	نسبة الاستجابة	معامل الاختلاف
1	عدم المام المستفيدين لهذين النوعين من التدقيق.	3.7	0.98	73.9%	26.5%
2	التدقيق المشترك والتشاركي يساعد على تقديم معلومات افضل تلبي احتياجات المستخدمين	3.8	0.5	75.5%	13.15%
3	التدقيق المشترك والتشاركي يحرص على تقديم معلومات خالية من الاخطاء والتحيز	3.7	0.68	73.86%	18.37%
4	يساعد التدقيق المشترك والتشاركي في تقديم معلومات بالوقت المناسب للاستفادة منها في اتخاذ القرارات	3.7	0.68	73.3%	18.73%
5	يزيد التدقيق المشترك والتشاركي من ثقة المستخدمين بسبب اعتماده على معايير معلنه وموحدة	4	0.60	78.9%	15%
6	التدقيق المشترك والتشاركي يساعد على القيام بعملية التدقيق بصورة أسرع مقارنة بالتدقيق من قبل مدقق واحد.	4	0.66	79.7	16.5%
7	مدققي الحسابات الذين يطبقون التدقيق المشترك يكونون اكثر كفاءة مقارنة بزملائهم الذين يؤدون التدقيق الفردي	3.8	1.05	76.8%	27.6%
8	التدقيق المشترك والتشاركي يوفر المعلومات التي تساعد متخذي القرار على تصحيح توقعاتهم المسبقة .	3.6	0.97	72.8%	26.9%
9	تطبيق التدقيق المشترك والتشاركي يساعد على تخفيض وقت الادارة في التلاعب بالأرباح مما ينعكس ذلك ثقة المستخدمين.	3.8	0.85	76%	22.4%
10	تؤثر السمات الفنية للتدقيق المشترك والتشاركي كمحددات لمدى كفاءة مدققي الحسابات في زيادة ثقة المستخدمين.	3.7	1.08	74.9%	29.18%
11	عند تطبيق التدقيق المشترك والتشاركي للشركات يفضل ان يكون اختياري وليس اجباري	3.9	1.05	78.9%	26.9%

يتعلق بالفرضية التي تنص على (توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين الآثار الايجابية والسلبية للتدقيق المشترك والتشاركي وبين جودة التدقيق)

جدول رقم (12) الآثار الايجابية لجودة التدقيق المشترك والتشاركي

ت	الفقرة/ الآثار الايجابية لجودة التدقيق المشترك والتشاركي .	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	نسبة الاستجابة	معامل الاختلاف
1	استخدام التدقيق المشترك والتشاركي يزيد من جودة التدقيق.	3.9	0.79	78.13%	20.25%
2	يعتبر مدخل التدقيق المشترك والتشاركي احد الاتجاهات الحديثة في زيادة جودة التدقيق.	3.9	0.42	77.33%	10.76%
3	يدعم ويعضد استقلالية المدققين.	3.7	0.95	74.93%	25.67%
4	يعزز الشك المهني في عملية التدقيق.	3.6	1.07	73.33%	29.72%
5	زيادة الثقة في تقارير المدقق نتيجة الدقة في اعداد تلك التقارير.	3.8	0.41	75.2%	10.78%
6	يساعد في نقل الخبرات وزيادتها بين مكاتب التدقيق.	4.14	0.61	82.93%	14.7%
7	يساعد على تقديم اشراف مزدوج تبادلي بين المدققين .	4	0.69	80.26%	17.25%
8	الحد من فجوة التوقعات بين المدقق والعميل في التدقيقية.	3.9	0.59	77.6%	15.3%
9	يقلل من تركيز السوق مما يؤثر ايجابا على جودة التدقيق.	3.8	0.55	75.46%	14.47%
10	يساعد في التغلب على الصعوبات والتحديات التي تواجه التدقيق الفردي .	3.9	0.86	78.4%	22%

جدول رقم (13) الآثار السلبية لجودة التدقيق المشترك والتشاركي

ت خامسا	الفقرة/ الآثار السلبية لجودة التدقيق المشترك والتشاركي.	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	نسبة الاستجابة	معامل الاختلاف
11-	المخاوف من عدم الانتهاء من تقرير المدقق في الوقت المناسب بسبب الاختلاف في الرأي مما يؤثر سلبا على جودة التدقيق.	4	0.73	80.26%	18.25%
12-	قيام ادارة الشركة محل التدقيق بالاعتماد على رأي مدقق واحد مما يؤثر سلبا على استقلالية المدقق وبالتالي ينعكس على جودة التدقيق.	3.9	0.99	79.2%	25.38%
13-	احتمال جعل التدقيق المشترك والتشاركي عملية شكلية وتحولها الى تدقيق فردي في الواقع.	4	1	81.33%	25%
14-	عدم وجود تقسيم متوازن بين اعمال التدقيق المشترك وهيمنة احد المدققين على عملية التدقيق	3.9	0.71	77.87%	18.21%
15-	التكلفة المرتفعة في برنامج التدقيق في ضل التعاقد مع اكثر من مدقق بواسطة الشركة محل التدقيق	3.9	0.83	78.93%	21.28%

اختبار الفرضيات

الفرضية الرئيسية الاولى: التي تنص على (توجد علاقة ارتباط موجبة ذات دلالة احصائية بين استخدام التدقيق المشترك والتشاركي والاطراف المهمة بعملية التدقيق).

بهدف قبول الفرضية الرئيسية الاولى من عدم قبولها قامت الباحثة باختبار قيمة معامل الارتباط البسيط باستخدام اختبار ((Sig. 2-tailed)) للوقوف على معنوية العلاقة بين استخدام التدقيق المشترك والتشاركي والاطراف المهمة بعملية التدقيق إذ يشير الجدول (11) الى وجود علاقة ارتباط موجبة ومعنوية بين استخدام التدقيق المشترك والتشاركي والاطراف المهمة بعملية التدقيق، إذ بلغت قيمة معامل الارتباط البسيط بينهما (0.499^{**}). وتشير هذه القيمة الى قوة العلاقة الطردية بين استخدام التدقيق المشترك والتشاركي والاطراف المهمة بعملية التدقيق، وإن ما يدعم ذلك معنوية علاقة الارتباط التي ظهرت عند مستوى معنوية (1%) وبدرجة ثقة بلغت (99%) والجدول (11) يوضح تلك العلاقة، إذ يتضح قبول الفرضية الرئيسية الاولى التي تنص على إنه (توجد علاقة ارتباط موجبة ذات دلالة احصائية بين استخدام التدقيق المشترك والتشاركي والاطراف المهمة بعملية التدقيق). عند مستوى معنوية (1%) أي إن نتيجة القرار مقبولة بدرجة ثقة قدرها (99%) . إذ تبين النتيجة وجود التلازم الطردية بين استخدام التدقيق المشترك والتشاركي وبين مستوى الثقة من قبل الاطراف المهمة بعملية التدقيق.

جدول رقم (5) مصفوفة معاملات الارتباط بين استخدام التدقيق المشترك والتشاركي والاطراف المهمة بعملية التدقيق

Correlations			
		استخدام التدقيق المشترك والتشاركي	الاطراف المهمة بعملية التدقيق
استخدام التدقيق المشترك والتشاركي	Pearson Correlation	1	0.499^{**}
	Sig. (2-tailed)		.000
	N	75	75
الاطراف المهمة بعملية التدقيق	Pearson Correlation	0.499^{**}	1
	Sig. (2-tailed)	.000	
	N	75	75

****.** Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

الفرضية الرئيسية الثانية: التي تنص على (توجد علاقة ارتباط موجبة ذات دلالة احصائية بين الآثار الايجابية والسلبية للتدقيق المشترك والتشاركي وبين جودة التدقيق).

بهدف قبول الفرضية الرئيسية الثانية من عدم قبولها قامت الباحثة باختبار قيمة معامل الارتباط البسيط باستخدام اختبار (Sig. 2-tailed) للوقوف على معنوية العلاقة بين الآثار الايجابية والسلبية للتدقيق المشترك والتشاركي وبين جودة التدقيق إذ يشير

الجدول (12) الى وجود علاقة ارتباط موجبة ومعنوية بين الاثار الايجابية والسلبية للتدقيق المشترك والتشاركي وبين جودة التدقيق، إذ بلغت قيمة معامل الارتباط البسيط بين الاثار الايجابية وجودة التدقيق (0.388^{**}) وتشير هذه القيمة الى قوة العلاقة الطردية بين الاثار الايجابية للتدقيق المشترك والتشاركي وجودة التدقيق، في حين بلغت قيمة الارتباط بين الاثار السلبية للتدقيق المشترك والتشاركي وبين جودة التدقيق (0.373^{**}) وإن ما يدعم تلك العلاقات معنوية علاقة الارتباط التي ظهرت عند مستوى معنوية (1%) وبدرجة ثقة بلغت (99%) والجدول (12)(13) يوضح تلك العلاقة، إذ يتضح قبول الفرضية الرئيسة الثانية التي تنص على إنه (توجد علاقة ارتباط موجبة ذات دلالة احصائية بين الاثار الايجابية والسلبية للتدقيق المشترك والتشاركي وبين جودة التدقيق). عند مستوى معنوية (1%) أي إن نتيجة القرار مقبولة بدرجة ثقة قدرها (99%) . إذ يتضح وجود التلازم بين توافر الاثار الايجابية والسلبية في تحقق جودة التدقيق باختلاف الحال للنوعين وظهورهما.

جدول (14) مصفوفة معاملات الارتباط بين الاثار الايجابية والسلبية للتدقيق المشترك والتشاركي وبين جودة التدقيق

Correlations				
		الاثار السلبية للتدقيق المشترك والتشاركي	الاثار الايجابية للتدقيق المشترك والتشاركي	جودة التدقيق
الاثار الايجابية للتدقيق المشترك والتشاركي	Pearson Correlation	1	0.770^{**}	0.388^{**}
	Sig. (2-tailed)		0.000	0.001
	N	75	75	75
الاثار السلبية للتدقيق المشترك والتشاركي	Pearson Correlation	0.770^{**}	1	0.373^{**}
	Sig. (2-tailed)	0.000		0.001
	N	75	75	75
جودة التدقيق	Pearson Correlation	0.388^{**}	0.373^{**}	1
	Sig. (2-tailed)	0.001	0.001	
	N	75	75	75

****.** Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

6- الاستنتاجات

- 1- ان استخدام مفهوم جودة التدقيق في الشركات شهد ازدياداً ملحوظاً وذلك نتيجة الانهيارات والازمات التي لحقت بالشركات في العديد من دول العام، إذ تأثر بها الاقتصاد العالمي واصبح تطبيق هذا المفهوم ساري المفعول.
- 2- الالتزام بجودة التدقيق وفق معايير التدقيق المتعارف عليها من قبل الشركات مما يساعد بشكل كبير على تحسين الاداء والابلاغ المالي للأطراف المعنية من خلال رسم الاستراتيجيات واتخاذ القرارات المناسبة.
- 3- التدقيق المشترك والتشاركي يعزز الشك المهني في عملية التدقيق وبالتالي زيادة الثقة في تقارير المدقق نتيجة الدقة في اعداد تلك التقارير.
- 4- اثبتت نتائج البحث ان التدقيق المشترك والتشاركي يقلل من تركيز السوق، معززاً بذلك الوسط الحسابي إذ بلغ (3.8) إذ يمثل صورة ايجابية لكونه اعلى من (3) وفق مقياس ليكرت الخماسي ب (0.8)، وبانحراف معياري بلغ (0.55) وهو ضمن المدى، اما بخصوص معامل الاختلاف فانه متناسب جداً مع الوسط الحسابي والانحراف المعياري إذ بلغ نسبة (14.47%).
- 5- هناك اختلاف في متوسط درجات متغيرات البحث والخاصة بجودة التدقيق المشترك والتشاركي إذ بلغ اكبر متوسط درجة (4) الخاصة بان التدقيق المشترك والتشاركي يزيد من ثقة المستخدمين بسبب اعتماده على معايير معلنة وموحدة وكانت كذلك فقرة التدقيق المشترك والتشاركي يساعد على القيام بعملية التدقيق بصورة أسرع مقارنة بالتدقيق من قبل مدقق واحد. مما يعني ان لها الاثر الاكبر على جودة التدقيق، اما باقي الفقرات لها تأثير لكن بنسب اقل حسب الوسط الحسابي التابع لها.

7- 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 الاعتماد على معايير التدقيق المتعارف عليها من قبل الشركات لأجل تحقيق اهدافها واعطاء المستثمرين واصحاب المصلحة والمدققين والمستفيدين تقريراً موحداً دون تشتيت لجميع القوائم المالية.
- 3- 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 .
- 4- ضرورة تفعيل دور منظمات المجتمع المدني المتعلقة في مجال التدقيق التشاركي واعطائها الفرص اللازمة للإسهام في تحقيق اهداف هذا النوع من التدقيق .
- 5- ضرورة اجراء المزيد من الابحاث والدراسات المتعلقة بجودة التدقيق الخارجي والمشارك والتشاركي, مما يعزز الاهتمام بهذا الموضوع.

المراجع

اولا- مراجع باللغة العربية:

البحوث والدوريات

- 1- الجمل، جيهان عبد المعز، (2014)، "المراجعة وحوكمة الشركات" الطبعة الأولى، العين، الامارات العبية المتحدة، دار الكتاب الجامعي.
- 2- العواد، اسعد محمد علي وهاب، (2020) "التدقيق المتقدم في اطار معايير التدقيق الدولية"، دار الكتب والوثائق ببغداد، ط 1، العراق.
- 3- الرمحي، نواف محمد عباس، "مراجعة المعاملات المالية"، دار صفاء للنشر والتوزيع، الاردن.
- 4- ال هادي، عبد الله بن حسين، (2016) "ضمانات الحصانة الدبلوماسية في الفقه الاسلامي والقانون الدولي – دراسة تأصيله مقارنة"، مكتبة القانون والاقتصاد، ط1، الرياض، المملكة العربية السعودية.
- 5- القاضي، حسين يوسف، (2012) "مراجعة الحسابات المتقدمة الاطار المظهري والاجراءات العملية"، دار الثقافة للطبع والتوزيع، ط2، الجزء 1، عمان، الاردن.
- 6- الجبوري، علي خلف كاطع، (2017)، "موثوقية المعلومات الواردة في القوائم المالية الاستثمارية لاتخاذ القرارات الاستثمارية"، مجلة جامعة ذي قار، المجلد 12، العدد 3، الصفحة (79-93).

الرسائل والاطاريح الجامعية

- 1- ابو ركية، عمر محمد سعيد، (2014)، " دور مراجعة القوائم المالية المرحلية للشركات المدرجة في تعزيز ثقة المستثمر - دراسة ميدانية"، دراسة ماجستير مقدمة الى كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، قسم المحاسبة، سوريا.
- 2- اسماء، فروج، (2016)، "اهمية التدقيق الخارجي في الرقابة الداخلية على مخزونات المؤسسة الاقتصادية – دراسة حالة تعاونية الحقول والبقول الجافة ام البواقي"، دراسة ماجستير مقدمة الى كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة ام البواقي.
- 3- بوخالف، وسيلة، (2013) " دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية دراسة حالة عينة من تقارير محافظي الحسابات بولاية ورقلة ما بين الفترة 2008-2010"، دراسة اطروحة مقدمة الى كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح – ورقلة، قسم تدقيق، الجزائر.
- 4- بتقى، نسرین، (2016) " دور المراجعة الخارجية في تعزيز ثقة القوائم المالية دراسة حالة عينة من تقارير محافظي الحسابات بولاية ورقلة ما بين الفترة (2010-2014)", دراسة اطروحة مقدمة الى كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح – ورقلة، قسم تدقيق، الجزائر.
- 5- براهيمی، زينب، (2019)، " اهمية التدقيق الخارجي في ترشيد قرارات المؤسسة الاقتصادية – دراسة حالة لعينة من المؤسسات الاقتصادية المسجلة"، دراسة ماجستير مقدمة الى كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم المالية والمحاسبة، جامعة المسيلة.
- 6- شفا عمري، فضيل مصطفى يوسف، (2014) " مدى مسؤولية المدقق الخارجي في اكتشاف حالات الفساد المالي في الشركات المساهمة العامة الاردنية"، رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس كلية الاعمال، قسم المحاسبة والتمويل، جامعة الشرق الاوسط، الاردن.
- 7- داخل، رسل حسين، (2019) " المخالفات والأخطاء في القوائم المالية ودور مراجع الحسابات في معرفتها وتصحيحها"، بحث مقدم الى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد، قسم العلوم المالية والمصرفية، جامعة القادسية، العراق.

- 8- لاشين, سهير عبد اللطيف, (2018), " المراجعة المشتركة ودورها في تقليل مخاطر المراجعة دراسة ميدانية" رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس كلية التجارة , جامعة النيلين , قسم التجارة , الخرطوم.
- 9- نبيل, بوقرة, (2017), " دور المدقق الخارجي في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية - دراسة ميدانية -المركب الصناعي التجاري الحضنة", دراسة ماجستير مقدمة الى كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير, قسم علوم التجارية, جامعة محمد بوضياف بالمسيلة .
- 10- النعيمي, باسمه فالج, (2020) " التدقيق المشترك بين صعوبات التطبيق وتحسين اداء التدقيق - دراسة استطلاعية لأراء ادارات المصارف ومراقبي الحسابات في اقليم كردستان- العراق", مجلة قهلاى زانست العلمية , المجلد 5, العدد 2 .
- 11- 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.
- 12- نور الدين, صحراوي, (2019), " المسؤولية المدنية والجزائية لمحافظي الحسابات في الشركات المساهمة", مجلة الدراسات والبحوث القانونية, كلية الحقوق والعلوم السياسية, جامعة ابو بكر بلقايد – تلمسان, المجلد 4, العدد 1.

ثانيا- مراجع باللغة الانكليزية:

- 1- -Kesimli, Iffet, (2019)" external auditing and quality" Lüleburgaz Vocational School,Kırklareli University,Lüleburgaz/Kırklareli,Turkey.
- 2- -Messier, Jr William F. (2010). Auditing & Assurance Services: A Systematic Approach. Second Edition ,McGraw-Hill Companies.
- 3- -Andre, Paul, GéRaldine Broye,Christopher Pong,and Alain Schatt,(2016)," Are joint audits associated with higher audit fees?" European Accounting Review, 25(2), 245-274.
- 4- -Ali, Khalid Sabah, Hussein Ali Mohaisen and Ayad Abed Hameed,(2019)" Joint Audit and the Financial Reporting Quality: Empirical Study on Iraqi Voluntary Joint Audits", College of Administration and Economics, Mustansiriyah University, Iraq.
- 5- -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.
- 6- -El Assy, Mahmoud Ghanem,(2015)" The Effect of Joint Audit on Audit Quality: Empirical Evidence from Companies Listed On the Egyptian Stock Exchange" department Accounting and Auditing, Alexandria University, Egypt
- 7- -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.
- 8- -Barghathi, Yasser, Esinath Ndiweni,and Alhashmi Lasyoud,(2020)" Joint audit, audit market concentration, and audit quality: Perceptions of stakeholders in the UAE" Zayed University,12PUBLICATIONS17CITATIONS.
- 9- -Deng, (2014)," Do joint audits improve or impair audit quality?", Journal of Accounting Research, 52(5), 1029-1060.
- 10- -Green, MINGCHENG, TONG LU,DAN A. SIMUNIC ,and MINLEI YE,(2006) “Auditor independence in Canada: A historical perspective – from shareholder auditors to modern-day audit committees”, Canadian Accounting Perspectives, vol. 5, no.1:37-65.
- 11- -Holm, Claus, Frank Thinggaard, (2016), "Paying for Joint or Single Audits? The Importance of Auditor Pairings and Differences in Technology Efficiency", International Journal of Auditing, Vol. 20,p1-16.
- 12- -Velte, Patrick, jamel Azibi,(2015) Are joint audits a proper instrument for increased audit quality? British Journal of Applied Science & Technology, 7(6), 528-55.

- 13- Chukwunedu, Okaro Sunday, Gloria O. Okafor, and Grace Nyereugwu Ofoegbu, (2015) "The effect of joint audit on audit quality – The perceptions of accountants, auditors and accounting academics", Paper presented at the AAFA 2015 Annual Conference. Retrieved from .
- 14- -Zerni, Mikko, Elina Haapamäki, Tuukka Järvinen, & Lasse Niemi, (2012)" Do joint audits improve audit quality?" Evidence from voluntary joint audits. European Accounting Review, 21(4), 731-765.
- 15- <https://www.tnb.ps/ar/page/participatory-gender-audit>.
- 16- <http://www.justassociates.org>.
- 17- <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public>.
- 18- http://www.sasanet.org/curriculum_final/downloads .
- 19- <http://www.ciet.org/en/documents>.
- 20- <https://www.researchgate.net/publication>.