

التدقيق المشترك وتأثيره في تعزيز استقلالية مدقق الحسابات

عمار خليل (ابراهيم) أ.م.د. فيحاء عبدالله (يعقوب)

المستخلص

تهدف هذه الدراسة إلى بيان مدى تأثير التدقيق المشترك على استقلالية مدقق الحسابات ، ولغرض تحقيق البحث فقد تم اعتماد استبانة تم توزيعها على مدققي الحسابات العاملين في شركات ومكاتب التدقيق ، وبعد إجراء التحليل باستخدام البرنامج الاحصائي (SPSS) ، توصلت الدراسة إلى وجود علاقة ايجابية بين اداء عملية التدقيق وفق اسلوب التدقيق المشترك واستقلالية مدقق الحسابات ، مما يشجع على اعتماد هذا النوع من التدقيق كوسيلة لتحسين الاستقلالية وتعزيز ثقة الاطراف المستفيدة في مهنة التدقيق.

Abstract

The purpose of this study is to determine the impact of the joint audit on the auditor's independence, and in order to achieving research, a questionnaire was distributed to auditors working in auditing firms. After analysis using the statistical program (SPSS), the study found a positive correlation between the performance of the audit process according to the method of joint auditing and the independence of the auditor , which encourages the adoption of this type of audit as a means of improving independence and enhancing the confidence of the beneficiaries of the auditing profession.

المقدمة:

أدى التغير الذي حدث في منظمات الاعمال إلى تطور عملية التدقيق منذ بداية نشأتها و حتى يومنا هذا ، حيث بدأت هذه العملية من مجرد قراءة للحسابات على اصحاب الاعمال او المسؤولين حتى يطمئنوا إلى مدى صحتها ، ثم تطورت بعد ذلك إلى تسجيل العمليات النقدية وخاصة في الجهات الحكومية ومراجعتها للتأكد من صحتها ، وظلت هذه العملية في تطور مستمر على مر العصور .

وقد أدت الفضائح التجارية والمالية الأخيرة إلى قيام المنظمين واصحاب المصالح حول العالم بانتقاد مهنة التدقيق والتساؤل عما إذا كانوا المدققين الخارجيين يمتلكون حقاً المستويات المطلوبة من الاستقلالية والخبرة والحافز لتوفير نظرة صحيحة وعادلة لعملاء التدقيق . وقد أدى هذا التساؤل إلى قيام المفوضية الاوربية وفيما يُعرف بالورقة الخضراء التي تم اصدارها في عام ٢٠١٠ إلى إقتراح عدة اليات لتحسين كل من قدرة

مدققي الحسابات لأكتشاف الاخطاء الجوهرية في البيانات المالية والحافز لدى هؤلاء المدققين للأبلاغ عن هذه التحريفات . واحدة من اهم الاليات التي اقترحتها المفوضية هي ممارسة التدقيق المشترك لتحسين جودة التدقيق من خلال تحسين كفاءة و استقلالية مدققي الحسابات ، والحد من درجة التركيز السوقي لخدمات التدقيق من خلال تشجيع ظهور شركات التدقيق الصغيرة .

المبحث الاول : منهجية البحث

مشكلة البحث : لقد اثارت الازمات المالية العالمية العديد من التساؤلات حول جودة التدقيق الخارجي و إستقلالية مدقق الحسابات و إستجابات لذلك إقترحت المنظمات المهنية مجموعة من الاصلاحات في مهنة التدقيق كان من بينها التدقيق المشترك و الذي يساهم في خلق بيئة قوية للمحافظة على إستقلال مدققي الحسابات في مواجهة إدارة الشركة محل التدقيق الأمر الذي من شأنه أن يؤدي إلى إتباع منهجية افضل في تعزيز دقة ادلة التدقيق المستخرجة و تسهم في تنفيذ عملية التدقيق بجودة أعلى .

وتأسيساً على ما سبق يمكن إستخلاص أن مشكلة البحث تتبلور في الإجابة على التساؤل الآتي:

ما مدى تأثير التدقيق المشترك على استقلالية مدقق الحسابات ؟

أهمية البحث : يمثل التدقيق المشترك مرحلة متطورة من مراحل العلاقة المهنية المتميزة التي يجب ان تسود بين مكاتب التدقيق الخارجي بعد التطورات الكبيرة باتجاه تحالف واندماج شركات عالمية في مختلف النشاطات الاقتصادية لذا تكمن اهمية البحث بمدى تبني مفهوم التدقيق المشترك و الفوائد و التكاليف المرتبطة بهذا النوع من التدقيق وبشكل أكثر تحديداً تعزيز استقلالية مدقق الحسابات الخارجي و الذي يعتبر إحدى الدعامات الأساسية لتحقيق مستوى مرتفع من جودة التدقيق ، كما يفضل المستثمرون و تزداد ثقتهم في القوائم المالية التي تم تدقيقها من قبل مدققي حسابات اثنين مقارنة بالقوائم المالية التي تم تدقيقها بواسطة مدقق حسابات واحد.

أهداف البحث :

- ١- التعرف على مفهوم التدقيق المشترك .
 - ٢- بيان اثر التدقيق المشترك على إستقلالية مدقق الحسابات الخارجي .
 - ٣- توجيه الاهتمام بموضوع التدقيق المشترك وإبراز أهميته في تعزيز استقلالية مدقق الحسابات ، وكذلك توفير الفرص لمزيد من البحوث في هذا المجال .
- فرضية البحث :** يستند البحث إلى فرضية مفادها (هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين التدقيق المشترك واستقلالية مدقق الحسابات).

المبحث الثاني : الاطار النظري للتدقيق المشترك

اولاً : مفهوم التدقيق المشترك

إن الانتقاد الذي وجه لمهنة التدقيق و الناتج عن موجة الفضائح المالية كان لها الاثر الكبير على أنشطة الهيئات التنظيمية في جميع انحاء العالم . (Baldauf,2012,p.7)

حيث أثبتت الكثير من التساؤلات عما إذا كانت شركات التدقيق تقتصر إلى الاستقلالية والخبرة اللازمة لتوفير النظرة الصادقة والعادلة للبيانات المالية (Sikka,2009,p.868). وقد أُنسم عصر ما بعد إنهييار انرون بالعديد من اللوائح التي تهدف إلى إستعادة ثقة المستثمرين في صحة الارقام المحاسبية ، هذا الاتجاه قد أدى إلى وضع قواعد جديدة لحوكمة الشركات للسيطرة على سلوك المديرين و مدقي الحسابات (Audousset-Coulier,2012,p.2). ففي الولايات المتحدة الامريكية صدر قانون Sarbanes Oxley الذي تناول الكثير من الجوانب المرتبطة بالتدقيق الخارجي مثل تغيير المدقق و الخدمات الاخرى بخلاف خدمات التدقيق ، اما في اوربا فقد اقترحت المفوضية الاوربية في الورقة الخضراء الصادرة عام ٢٠١٠ العديد من المقترحات التي تهدف إلى إصلاح سوق خدمات التدقيق ومن بين مختلف الأليات المقترحة كان التدقيق المشترك من أكثر الاقتراحات التي تمت مناقشتها . هذا الاقتراح هو الدافع وراء فهم أن شركات التدقيق الكبرى BG4 تهيمن على الشركات الاوربية المدرجة في سوق الاوراق المالية مع استثناء ملحوظ في فرنسا حيث تم تطبيق التدقيق المشترك بشكل إلزامي منذ عام ١٩٦٦ (Huber,2011,p.6).

و أثار اقتراح المفوضية الاوربية للتدقيق المشترك نقاشاً حيوياً و نتيجة لذلك في تشرين الثاني/نوفمبر من العام ٢٠١١ تم إصدار مقترح تنظيمي يشجع ممارسة التدقيق المشترك على اساس طوعي و غير إلزامي . وفي هذا السياق فقد اوصى الاقتراح بأن يتم تمديد مدة الدوران الألزامي (التغيير الألزامي للمدقق) لشركات التدقيق من ستة سنوات إلى تسع سنوات في حالة إعتداد التدقيق المشترك (EC,2011,article31,para1) وفي سبتمبر من العام ٢٠١٢ أصدرت لجنة الشؤون القانونية التابعة للبرلمان الأوربي مشروع قرار حول هذا الاقتراح التنظيمي ، ولم يدعم هذا المشروع مقترحات المفوضية الاوربية التي تشجع على إعتداد التدقيق المشترك و إقترح تمديد مدة الدوران،حيث اوصت المسودة أن يكون دوران شركات التدقيق بعد ٢٥ سنة (European Parliament,2012,p.85) و بالنظر إلى ان مشروع القرار غير ملزم قانوناً فإنه ليس هناك اي قرار نهائي قد تم إتخاذه حتى الآن . ويعرف التدقيق المشترك على أنه عملية تدقيق يتم من خلالها توزيع مجهودات العمل على مكنتي تدقيق مستقلين يشتركان في الجهد المبذول ، ويقومان بالتخطيط المشترك لعملية التدقيق مع توزيع مهام العمل الميداني فيما بينهما ، ويصدران تقرير تدقيق واحد يحمل وجهة نظر واحدة و موقع عليه منهما ، وتعتبر المسؤولية مشتركة لكل منهما عن عملية التدقيق التي تمت و عن المعلومات الموجودة في التقرير (Ratzinger Sakel,2012,p.9).

و عُرف أيضاً بأنه قيام مدقي حسابات اثنين (مكنتي تدقيق) بتدقيق حسابات ذات المنشأة حيث يصدران تقرير تدقيق مشترك يوقعان عليه جميعاً و يتحملان بموجبه المسؤولية بشكل مشترك و غالباً ما يقومان بالتخطيط المشترك لعملية التدقيق مع توزيع مهام العمل الميداني فيما بينهما (الجبر،السعدون ،٢٠١٤، ٢٨٥).

كما عرفه (Baldauf) " إن مصطلح التدقيق المشترك يشير إلى الحالة التي يتم فيها استخدام إثنين من مدققي الحسابات لتخطيط وتنفيذ عملية التدقيق ، بما في ذلك تفسير النتائج و إستكمال المهمة و إبداء الرأي .(Baldauf,2012,p.9)

اما (Muraz) فقد عرفه اي التدقيق المشترك يعني ان اثنين على الاقل من شركات التدقيق المستقلة يتم تعيينها لإجراء التدقيق السنوي حيث يتقاسمون (يتشاركون) في المهام لتقديم الرأي و التوقيع على التقرير بحيث يتحمل كلاهما المسؤولية على حد سواء . (Muraz,2014,p.1)

وعرفه (Alanezi) بأنه عملية تدقيق على كيان قانوني بواسطة إثنين من شركات التدقيق يتشاركان المسؤولية و تقسيم العمل المرتبط بالتدقيق فيما بينهما (Alanezi,2012,p.110).

وفي ضوء ما سبق يمكن تعريف التدقيق المشترك على النحو الآتي :

" هي عملية تدقيق للقوائم المالية للشركة تتم من خلال تعيين إثنين أو أكثر من مكاتب التدقيق المستقلة بطريقة تنطوي على وضع خطة التدقيق بشكل مشترك و أداء اعمال التدقيق بصورة مشتركة و إجراء مراجعة متبادلة فيما بينهما لضمان الجودة و إصدار تقرير يتضمن رأي واحد يوقع عليه من كليهما و تكون المسؤولية تضامنية في حال فشل التدقيق "

و تتمثل أهم خصائص التدقيق المشترك وفقاً للتعريف السابق ما يلي:-

- ١- إن التدقيق المشترك يتم من خلال إثنين أو أكثر من مكاتب التدقيق .
 - ٢- إن التدقيق المشترك يتطلب ضرورة التنسيق بين المدققين .
 - ٣- يخضع العمل الذي يقوم به كل مدقق لمراجعة موضوعية متبادلة من قبل المدقق الآخر.
 - ٤- إن التدقيق المشترك يتضمن إصدار تقرير مشترك يحمل رأي واحد .
 - ٥- إن المدققين المشتركين يكونون مسؤولين بالتضامن عن نتائج التدقيق .
- و لا تختلف اهداف التدقيق المشترك عن اهداف التدقيق المفرد حيث تتمثل هذه الاهداف بشكل عام في الآتي:
- ١- الحصول على تأكيد معقول بشأن خلو القوائم المالية من التحريفات الجوهرية ، وأنه تم إعداد تلك القوائم في ضوء المبادئ المحاسبية المتعارف عليها .
 - ٢- إبداء رأي فني محايد عن القوائم المالية وفقاً لنتيجة التدقيق المشترك و ذلك في تقرير التدقيق .

ثانياً : مزايا التدقيق المشترك

يحقق التدقيق المشترك العديد من المزايا التي يمكن إيضاحها على النحو الآتي : (متولي ، ٢٠١٣ ، ٤١٨)

- ١- تحقيق التوازن في تقسيم العمل بين القائمين بالتدقيق المشترك من حيث إعداد خطة التدقيق و تجميع ادلة الاثبات و إعداد تقرير التدقيق و ذلك بشرط ان يكون التقسيم فعلياً.
- ٢- تحسين جودة التدقيق و ذلك لتجمع خبرات المدققين القائمين بالتدقيق المشترك و خاصة مهارات المدققين من دول بمناطق جغرافية مختلفة ، و زيادة موثوقية القوائم المالية ، و تخفيض التركيز السوقي للتدقيق.
- ٣- التغلب على التحديات و الصعوبات لتفادي تحمل المسؤولية القانونية المشتركة و ذلك لعمق المناقشة في الأمور الجوهرية بين مكنتي التدقيق القائمين بالتدقيق المشترك .
- ٤- تفادي الاختناقات الناتجة عن ضيق وقت المدقق في اوقات الذروة و ذلك لأنه لا يتم مضاعفة مهام التدقيق بشكل تام .
- ٥- الحد من إعادة صياغة القوائم المالية و تحقيق جودة التقرير المالي مع زيادة دقة تقرير التدقيق ، و سرعة الاستجابة للآراء المعدلة في التقرير ، و يزيد التدقيق المشترك من أحتمال اكتشاف الاخطاء المادية المتمثلة في سوء تبويب القوائم المالية و ذلك لوجود تدقيق من مدقق اخر ، كما تزيد من قدرة المدقق على اكتشاف الاخطاء وتؤثر على نيته في التقرير عنها.
- ٦- زيادة المسؤولية القانونية و الاخلاقية للتدقيق المشترك عن نتائج عملية التدقيق امام إدارة المنشأة و المستثمرين و الرأي العام المالي و الاقتصادي .
- ٧- تعزيز استقلالية المدقق الامر الذي يكسب مكاتب التدقيق القائمة بالتدقيق المشترك شهرة كبيرة في سوق التدقيق .
- ٨- يساعد التدقيق المشترك في نقل الخبرة بين مكنتي التدقيق القائمين بتنفيذها .
- ٩- يؤدي التدقيق المشترك إلى تخفيض عدم تماثل المعلومات بين الادارة و الجهات الخارجية التي تعني بالقوائم المالية و تحقق قيمة مضافة للمعلومات التي تتضمنها القوائم المالية و تقرير المدقق.
- ١٠- يؤدي التدقيق المشترك إلى حسن تقدير الارباح القابلة للتحقيق حيث يكون ذلك التقدير أكثر معقولة في البلدان التي يتم فيها إجراء التدقيق المشترك مقارنة بالبلدان التي يجري فيها التدقيق الفردي.
- ١١- يؤدي التدقيق المشترك إلى زيادة دقة تقرير التدقيق و زيادة ثقة مستخدميها في المعلومات التي يتضمنها.
- ١٢- يترتب على التدقيق المشترك التحديد الواضح للسلطة و المسؤولية لكل من مكنتي التدقيق ، وكذلك وضع السياسات و الإجراءات اللازمة للتنفيذ بدرجة عالية من الكفاءة.

ثالثاً : عيوب التدقيق المشترك

يؤخذ على التدقيق المشترك ما يلي: (محمود، ٢٠١٦، ١٤٦)

- ١- لا تصنيف قيمة للتدقيق حيث قد تتضمن مشكلة الركوب المجاني (Free Rider) و التي تتحقق عندما يحاول احد المدققين التهرب من مسؤوليته و الاعتماد على جهود المدقق الاخر في التدقيق.
- ٢- قد يكون من الصعب لمنشأتين متنافستين ان تتعاوننا معاً و تتبادلا المعلومات عند القيام بعملية التدقيق مما يؤثر سلباً على جودة التدقيق خاصة حالة وجود معايير محاسبية تتطلب قدراً من الحكم الشخصي.
- ٣- عدم استقلال مكتبي التدقيق القائمين بها عن بعضهما ، و قد يترتب على ذلك الاتفاق فيما بينهما على إصدار تقرير تدقيق يحمل وجهة نظر معينة في صالح عميل التدقيق .

المبحث الثالث : استقلالية مدقق الحسابات**اولاً : مفهوم وتعريف الاستقلالية**

يعد الاستقلال أحد اهم السمات في مهنة التدقيق حيث يعتمد المستثمرون على المعلومات التي تزودهم بها الادارة فيما يتعلق بالمركز المالي للشركة ، ولدى المديرون إلزام يتمثل بدعم إستمرارية ارباح الشركة ونموها ، وبالتالي يكون لديهم اهدافهم واهتماماتهم الخاصة بصرف النظر عن المستثمرين ، وهذا يجعل الشركة تبدو في وضع جيد في جميع الاوقات. ويهتم المستثمرين بمعرفة الموقف الصحيح للشركة حتى يتمكنوا من إتخاذ قرار الاستثمار في الاستثمار في الشركة من عدمه ، لذلك يتطلب وجود وسيط (مدقق الحسابات) لحماية المستثمرين من المصالح الذاتية للمديرين (Austin,2014,p.62).

وتعتبر استقلالية المدقق في اداء عمله المهني العمود الفقري أو حجر الزاوية في مهنة التدقيق ، حيث أن عملية التدقيق يصدر عنها تقرير يعبر فيما إذا كانت القوائم المالية تعبر بعدالة عن المركز المالي للشركة ونتيجة اعمالها وذلك طبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً وإن وجود اطراف كثيرة مهتمة بتقرير المدقق يجعل المدقق يعمل في بيئة تتسم بتضارب المصالح مما يهدد استقلالية المدقق. فهناك اطراف كثيرة مهتمة بتقرير المدقق مثل إدارة الشركة التي يقوم بتدقيق حساباتها والمساهمون وبقية الفئات التي تشكل ما يسمى بالطرف الثالث، مثل المستثمرين المحتملين والمقرضين والدائنين والجهات الحكومية وغيرها. وإن إدراك المدقق للعلاقة بين هذه المجموعات هو شئ اساسي ليفهم متطلبات الاستقلالية (الذنيبات، ٢٠١٠، ١١٥). وقد نتج هذا المفهوم من فرضيتين من فروض التدقيق وهما: (سليمان، ٢٠١٤، ٤٩)

- أ- عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة كل من المدقق الخارجي والإدارة .
- ب- عند مزاوله المراجع لعمله فيما يتعلق بإبداء الرأي في البيانات المالية ، فهو يقوم بعمله بصفته هذه فقط.

وبالطبع فإن الفرض الاول انما يعني إنما يعني انه لكون هناك احتمال بوجود تعارض في المصالح بين الادارة والقوائم المالية المعدة بشكل صادق وعادل والتي تمثل موضع اهتمام المدقق ، فانه من الضروري أن يتوافر للشخص الذي يفحص هذه القوائم ويراجعها هذا القدر من الاستقلال والحيدة ، وبحيث لا يكون له علاقة بالادارة أو الوحدة الاقتصادية موضع التدقيق يمكن ان تسبب له مكاسب من تلك القوائم المالية غير المعدة بشكل عادل وصادق . أما الفرض الثاني فإنه يعني أنه عند تادية المدقق للخدمات الاخرى بخلاف التدقيق (خدمات الاستشارات الادارية والخدمات الضريبية ..الخ) فانها يجب أن تأخذ دوراً ثانوياً في الاهمية بالنسبة لمسؤولية التدقيق ، فالمدقق يجب أن يكون في سلوكه ومظهره ذلك الشخص الذي يمارس مسؤولية وأحكاماً مستقلة(توماس وهنكي، ١٩٨٩، ٥٥).

وقد ورد في قواعد السلوك الاخلاقي الصادرة عن المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين في القاعدة ١٠١ بأنه – يجب أن يكون العضو الذي يعمل في مجال الممارسة العامة محايداً اثناء تقديم الخدمات المهنية كما ورد في متطلبات المعايير المنشورة المعدة بواسطة الاجهزة التي يحددها المجلس(AICPA,2013,rule 101). إذ يعني الاستقلال في التدقيق وجود وجهة نظر غير متحيزة خلال اداء اختبارات المراجعة ، تقييم النتائج ، وإصدار تقرير المراجعة . وينظر إلى الحياد (الاستقلالية) على انه اهم الخصائص التي يجب أن تتوافر في المدقق على الاطلاق ، ويرجع السبب في رغبة عملاء متنوعين في الاعتماد على تقارير المدققين الخاصة بعدالة القوائم المالية إلى توقعاتهم بأن هذه التقارير تقدم وجهة نظر غير متحيزة (ارينز واخرون ، ٢٠٠٨ ، ١١٨).

وعرف Mautz و Sharaf استقلالية مدقق الحسابات بعدم وجود تحيز في تشكيل الاحكام بحيث يمكن الاستعانة بمدقق الحسابات لبيان مدى صحة البيانات المالية للعملاء. كما ان هناك عقداً اجتماعياً بين مهنة التدقيق والمجتمع والذي يحدد اسباب بقاء مدقق الحسابات مستقل. وبما أن استقلالية مدقق الحسابات لايمكن ملاحظتها فإن استقلاليته في الظاهر تكون مهمة للحفاظ على ايمان المستخدمين بمصداقية البيانات المالية(Sucher,2004, p.278).

وقد حددت بعض الكتابات مفهوم الاستقلال في مجالين (الصبان، ٢٠٠٢، ٦٠):

١- الاستقلال بمعنى عدم وجود مصالح مادية للمدقق أو أحد افراد أسرته في المنشأة التي يقوم بتدقيق عملياتها وذلك من خلال الفترة التي تخضع للفحص والتي سيدلي برأي عن مدى سلامة العمليات المالية خلالها . وهذا بطبيعة الحال بخلاف اتعابه المتفق عليها. ومعنى ذلك أن المدقق الخارجي لن يكون من المساهمين أو الشركاء في الشركة التي يدقق حساباتها أو أن يكون من بين العاملين بها.

٢- الاستقلال الذاتي أو الذهني بمعنى استقلال المدقق مهنيًا من خلال عدم وجود اية ضغوط أو تدخل من جانب العميل أو سلطة عليا في الدور الذي يقوم به

المدقق بشأن التحقق من سلامة الدفاتر ودقة تمثيل القوائم المالية لنتائج الاعمال والمركز المالي. ويمكن تحقيق ذلك من خلال عدد من مظاهر عدم الضغط. وتشير القاعدة رقم (٢٩٠) من قواعد السلوك الاخلاقي للمحاسبين المهنيين الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) إلى أن الاستقلالية تتألف من (, 2016, IFAC) par290:

- ١- استقلال الفكر أي الحالة الذهنية التي تسمح بإبداء نتيجة ما دون الخضوع لأي من التأثيرات التي تضعف الحكم المهني، بشكل يتيح للفرد التصرف بنزاهة وممارسة الموضوعية والتشكيك المهني.
- ويعني الاستقلال الذهني أن يتجرد المدقق من أية دوافع أو ضغوط أو مصالح خاصة عند إبداء رأيه الفني المحايد ، حيث إن ذلك ينسجم مع النظرية الذاتية الشخصية فهي ترى أن الاستقلال حالة ذهنية لا يمكن وضع معايير واضحة لها أو مقاييس محددة لأن هذه المعايير قد تتغير ولكن الاستقلال الذهني لا يتغير مفهومه حيث إنه يجب على المدقق أن يكون أميناً ونزيهاً يلتزم الصدق في شهادته ويكشف عن الحقيقة في تقريره (زريقات، ٢٠١١، ١٠٨).
- ٢- استقلال المظهر أي تجنب الحقائق والظروف الهامة جداً بحيث يستنتج طرف ثالث عاقل ومطلع بشكل معقول على جميع الحقائق والظروف المحددة ، بأنه تم الاضعاف من نزاهة أو موضوعية أو الشك المهني لشركة معينة أو عضو ما في فريق التأكيد.
- ويقصد بالاستقلال الظاهري ان تكون هناك أعراف وقواعد مهنية تضمن عدم السيطرة من قبل إدارة الشركة على المدقق وعدم وجود أي ارتباط لمصالحه مع إدارة الشركة (زريقات، ٢٠١١، ١٠٨).
- ويرى البعض ان استقلال مدقق الحسابات يتحدد من خلال التركيز على ثلاثة جوانب (الصبان، ٢٠١٢، ٦٥):

- ١- الاستقلال في إعداد برنامج التدقيق:
- ويعني ذلك الحرية التي يتمتع بها مدقق الحسابات عن إعداد برنامج التدقيق من ناحية تحديد خطوات العمل وحجم العمل المطلوب أدائه وذلك في حدود الإطار العام للمهام المطلوبة ، ولاشك ان هذا البعد يتضمن عدم تدخل الإدارة في إستبعاد او تحديد او تعديل اي جزء من برنامج التدقيق وكذلك عدم تدخل الإدارة في تعديل الاجراءات التي حددها مدقق الحسابات او التأثير عليه لفحص مجالات لم ترد بالبرنامج الموضوع.
- ٢- الاستقلال في مجال الفحص:

ويعني ذلك بعد مدقق الحسابات عن أية ضغوط او تدخل في عملية اختيار المجالات والانشطة والسياسات والمفردات التي سوف تخضع لعملية الفحص، بحيث يكون لمدقق الحسابات الحق الكامل في الاطلاع والفحص لجميع

السجلات ودفاتر ومكاتب وفروع الشركة وكذلك الحق في جمع المعلومات من اية مصادر، وعدم تدخل الإدارة في محاولة قبول مدقق الحسابات لبعض المفردات والمستندات دون تدقيق.

٣- الاستقلال عند إعداد التقرير:

ويعني ذلك عدم وجود تدخل او ضغوط للتأثير على إظهار الحقائق التي تم اكتشافها خلال عمليات التدقيق أو التأثير على طبيعة الرأي النهائي عن القوائم المالية الختامية محل التدقيق، بحيث يتضمن ذلك عدم وجود اية تدخل او وصاية من الغير لتعديل أية حقائق في التقرير وتجنب استبعاد بعض العناصر ذات الاهمية من التقرير.

من خلال الطرح السابق يتبين لنا ضرورة ان يحافظ مدقق الحسابات على استقلاليته في الحقيقة والمظهر وفي جميع مراحل عملية التدقيق وهذا من شأنه ان يعزز ثقة المستخدمين بمهنة التدقيق.

ثانياً : اهمية الاستقلالية

يحتل الاستقلال اهمية خاصة لدى مدقق الحسابات، بحيث يتفوق على أي استقلال مفترض في اية مهنة أخرى، وعلى الرغم من الهالة التي تحيط بحياد القاضي واستقلاله فإن عبئ الاستقلال بالنسبة له اسهل من المدقق، إذ إن القاضي يبقى موظفاً لا تربطه بطرفي النزاع أية رابطة اقتصادية او اجتماعية . وهو بذلك يشبه المفتش الحكومي الذي يعمل في احد الاجهزة الرقابية التابعة للدولة إلا انه يختلف عن المدقق المهني الذي يعتمد اعتماداً كلياً على ما يحصله من عملائه مقابل اتعابه. وهو مضطر لإقامة علاقة ثقة مع إدارة المشروع بكل مستوياتها من أجل أن يتمكن من القيام بعمله بنجاح ، وينصرف حكم القاضي إلى طرفي النزاع فحسب ، بينما يسري حكم المدقق على الكثير من الاطراف المختلفة ، التي تستفيد من تقريره سواء اكان يعلم بذلك اثناء قيامه بعمله أم لا (دحوح، ٢٠٠٩، ١٧٤).

وتتبع اهمية استقلال المدقق من اعتماد اطراف عديدة على تقريره ، حيث يتحدد مدى الثقة في المدقق بمدى حياده واستقلاله في إبداء الرأي وإصداره للتقرير النهائي ، فالاستقلال يعد السبب الرئيسي في وجود الحاجة لخدمات التدقيق ، وذلك بأعتبار ان مهنة التدقيق تفقد قيمتها إذا فقد المدقق استقلاله ، ولذلك يجب على المدقق الابتعاد عن اي عمل يشوبه اي شك وان يكون مستقلاً في الرأي بعيداً عن اية مصالح مادية مع العميل ، متجنباً الضغوط التي تصدر من الادارة وتؤثر على عمله ، وان يمارس عمله بكل امانة وموضوعية حتى لا يؤثر ذلك على حياده واستقلاله (الشحنة، ٢٠١٥، ١٢٤).

وقد بينت لجنة إجراءات التدقيق التابعة للمعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) اهمية استقلالية مدقق الحسابات عندما ذكرت بأن معيار الاستقلال مع معياري بذل العناية المهنية وتوافر التأهيل العلمي والعملية تعتبر من أهم معايير التدقيق المتعارف عليها ، حيث إن اية خلل في هذه المعايير الثلاثة سيؤثر على المعايير الاخرى للتدقيق. فمثلاً عندما يكون مدقق الحسابات من الغير المؤهلين علمياً وعملياً أو

غير مستقل او لم يبذل العناية المهنية اللازمة ولم يلتزم بأداب وسلوك المهنة ، فلن يكون هناك حاجة إلى ضرورة تحقيق المعايير الأخرى (الصبان، ٢٠١٢، ٦٤).

المبحث الرابع : الجانب العملي

تمت الدراسة الميدانية على شركات ومكاتب التدقيق إذ قام الباحثان بأستخدام الاستبيان كأداة اساسية لجمع البيانات ، وتكونه استمارة الاستبيان من (١٦) سؤالاً متعلقة بالتدقيق المشترك واستقلالية مدقق الحسابات ، حيث تم توزيع (٣٥) استبانة على عينة البحث وهم من مدققي الحسابات العاملين في شركات ومكاتب التدقيق العراقية ، ولقد تم استرداد (٢٧) استبانة صالحة للتحليل ، ولقد استخدم الباحثان لتحليل البيانات واختبار الفرضية البرنامج الاحصائي (SPSS) وتم تحديد مقاييس للإجابة عن اسئلة الاستبانة بأستخدام مقياس ليكرت الخماسي بهدف معرفة رأي مدققي الحسابات حول مدى تأثير التدقيق المشترك على الأستقلالية.

المعلومات الشخصية

جدول رقم (1) خاص بالمعلومات الشخصية بالنسبة للمجيبين

المؤهل العلمي		ماجستير وما يعادلها		دكتوراه وما يعادلها			
		21	%77.77	6	%22.22		
الوظيفة الحالية		شريك في مكتب التدقيق		مدير مكتب التدقيق		مدقق حسابات	مدقق
		2	%7.40	9	%33.33	14	%51.85
الخبرة في مجال التدقيق		اقل من ١٥ سنة		١٥ الى ٣٠ سنة		اكثر من ٣٠ سنة	
		10	%37.03	12	%44.44	5	%18.51

يتبين من الجدول رقم (١) اعلاه ان المجيبين على الاستبانة يتمتعون بمؤهلات جيدة، حيث ان جميع المجيبين هم من حملة شهادة الماجستير وما يعادلها والدكتوراه وما يعادلها، اذ بلغت نسبة حملة شهادة الماجستير (77.77 %) و حملة شهادة الدكتوراه (22.22 %)، مما يدل على ان نسبة (100%) من المجيبين هم من التخصصات العلمية ولديهم الخبرة في مجال التدقيق .

التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة :

تم تحليل اجابات المجيبين على استبانة البحث باستخدام ادوات الاحصاء الوصفي والمتمثلة بالوسط الحسابي والانحراف المعياري لاسئلة المتغير التدقيق المشترك واسئلة المتغير استقلالية مدقق الحسابات، وذلك بهدف رسم صورة لتفضيل المجيبين وتوجهاتهم فيما يتعلق بمتغيرات البحث، وفق المقياس الخماسي (اتفق بشدة، اتفق، محايد، لا اتفق، لا اتفق بشدة) ، وتتألف الاستبانة من (16) سؤال ويوضح الجدول (2) الوسط الحسابي والانحراف المعياري لاسئلة الاستبانة الموزعة على افراد العينة.

جدول رقم (2) الوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل سؤال من اسئلة المتغير التدقيق المشترك

تسلسل الاسئلة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النتيجة
Q1	4.07	0.781	اتفق
Q2	4	0.832	اتفق
Q3	3.85	0.818	اتفق
Q4	4.04	0.759	اتفق
Q5	3.96	0.759	اتفق
Q6	3.85	0.718	اتفق
Q7	3.70	0.869	اتفق
Q8	3.67	0.961	اتفق

Frequencies Statistics

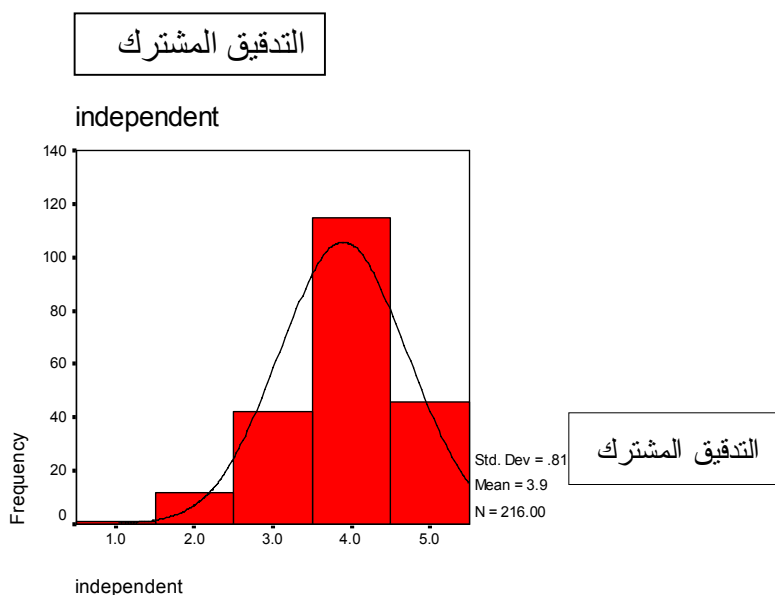
Q8	Q7	Q6	Q5	Q4	Q3	Q2	Q1		
27	27	27	27	27	27	27	27	Valid	N
0	0	0	0	0	0	0	0	Missing	
3.67	3.70	3.85	3.96	4.04	3.85	4.00	4.07	Mean	
.961	.869	.718	.759	.759	.818	.832	.781	Std. Deviation	

جدول رقم(3) يوضح الاحصاءات مع الرسم للمتغير المستقل التدقيق المشترك

Frequencies Statistics

التدقيق المشترك	
216	Valid N
0	Missing

Histogram



جدول رقم (4) الوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل سؤال من اسئلة المتغير استقلالية مدقق الحسابات

تسلسل الاسئلة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النتيجة
Q9	3.78	0.801	اتفق
Q10	3.44	0.847	اتفق
Q11	3.74	1.023	اتفق
Q12	4.15	0.949	اتفق
Q13	4.22	0.751	اتفق
Q14	3.67	1.038	اتفق
Q15	3.56	1.086	اتفق
Q16	3.89	1.086	اتفق

Frequencies Statistics

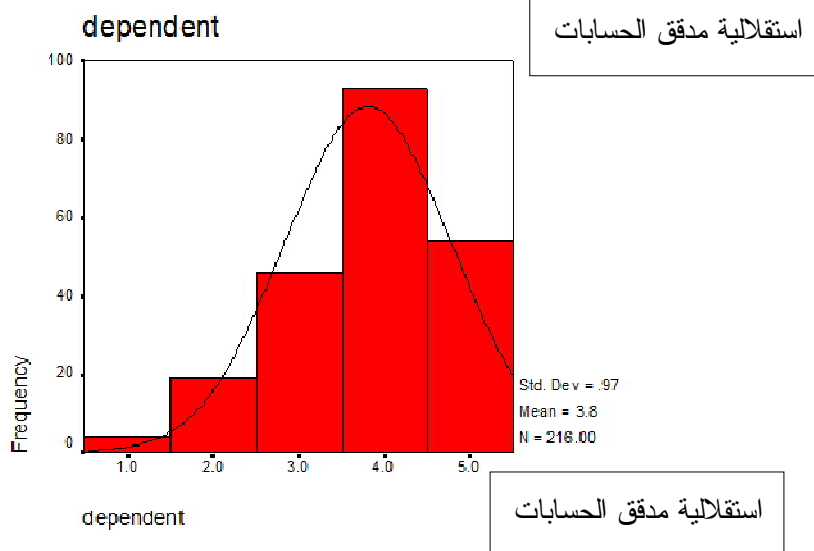
Q16	Q15	Q14	Q13	Q12	Q11	Q10	Q9		
27	27	27	27	27	27	27	27	Valid	N
0	0	0	0	0	0	0	0	Missing	
3.89	3.56	3.67	4.22	4.15	3.74	3.44	3.78	Mean	
1.086	1.086	1.038	.751	.949	1.023	.847	.801	Std. Deviation	

جدول رقم(5) يوضح الاحصاءات مع الرسم للمتغير التابع استقلالية مدقق الحسابات

Frequencies Statistics

استقلالية مدقق الحسابات	
216	Valid N
0	Missing

Histogram



معامل الارتباط بين المتغير التدقيق المشترك واستقلالية مدقق الحسابات :
 يدلنا معامل الارتباط على مدى ارتباط ظاهرتين أو أكثر، حيث يستخدم لتحديد كم وكيف العلاقة بين ظاهرتين. قد يكون الارتباط ايجابيا أو يكون الارتباط سلبيا أو قد لا يوجد ارتباط بين المتغيرين، تتراوح قيمة معامل الارتباط بين (-1 و +1).
 جدول رقم (6) الارتباط البسيط معامل العلاقة بين المتغير التدقيق المشترك واستقلالية مدقق الحسابات

Correlations

متغير التدقيق المشترك	متغير استقلالية مدقق الحسابات			
1.000	.254(**)	Correlation Coefficient	متغير التدقيق المشترك	Spearman's rho
.	.000	Sig. (2-tailed)		
216	216	N		
.254(**)	1.000	Correlation Coefficient	متغير استقلالية مدقق الحسابات	
.000	.	Sig. (2-tailed)		
216	216	N		

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

هذا الجدول خاص بمعاملات الارتباط ويوضح مصفوفة ارتباط بين ابعاد المتغيرين (التدقيق المشترك، متغير استقلالية مدقق الحسابات).

وتشير قيمة معامل الارتباط الى ان الارتباط بين (متغير التدقيق المشترك، متغير استقلالية مدقق الحسابات) هو الارتباط الموجب (الجزئي) الغير تام دال احصائيا عند مستوى دلالة (0.01) بين (متغير التدقيق المشترك، متغير استقلالية مدقق الحسابات) قيمته (0.254) وهو دال عند (0.01) حيث يشار له بالعلامتين (**) ومعنى ذلك ان الزيادة في قيمة المتغير الاول (التدقيق المشترك) يقابلها زيادة في المتغير الثاني (استقلالية مدقق الحسابات) ولكن ليس بنفس القيمة او بنفس النسبة (اي بصورة غير منتظمة) والنقص في المتغير الاول يقابله نقص في المتغير الثاني ولكن بصورة غير منتظمة. وهذا هو تفسير معامل الارتباط الموجب الجزئي الذي هو علاقة طردية موجبة) غير تامة) والذي تنحصر قيمته بين (-1 و +1).

يشير الجدول رقم (7) الى نتائج تحليل الانحدار البسيط لتاثير (المتغير التدقيق المشترك على المتغير استقلالية مدقق الحسابات) وذلك من وجهة نظر اجابات المجيبين.

جدول رقم (7) الانحدار البسيط لتأثير المتغير التدقيق المشترك على المتغير استقلالية مدقق الحسابات

المتغير	درجة التأثير B	اختبار T	مستوى الدلالة الاحصائية sig.	F المحسوبة	F الجدولية	مستوى الدلالة الاحصائية sig. لكل الجدول	Df(for T)	T الجدولية لغاية مستوى دلالة = 0.05	قرار قبول الفرضية
التدقيق المشترك	0.298	3.769	0.000	14.204	3.8415	0.000	215	1.660	الفرضية البديلة
R=0.25 $R^2=0.06$ $R^2=0.06$									

حيث بلغت معامل الارتباط $R=0.25$ ، فيما بلغ معامل التحديد $R^2=0.06$ اما معامل التحديد المصحح $R^2=0.08$ ، مما يعني ان المتغير المستقل (التدقيق المشترك) (التفسيري) استطاع ان يفسر التغيرات الحاصلة في المتغير التابع (استقلالية مدقق الحسابات) بقيمة (0.08) والباقي يعزى الى عوامل اخرى.

فيما بلغت قيمة درجة التأثير ($B=0.298$) بمعنى ان التغيير في المتغير المستقل (التدقيق المشترك) يؤدي الى التغيير بالمتغير التابع (استقلالية مدقق الحسابات) بقيمة (0.298) وقد اكدت (F) معنوية، معنوية هذا التغيير (التأثير) البالغة (14.204) وهي اكبر من قيمتها الجدولية البالغة (3.8415) وبمستوى دلالة احصائية (0.000) ايضا قد اكدت (T) معنوية (محسوبة) معنوية هذا التأثير البالغة (3.769) وهي اكبر من قيمتها الجدولية البالغة (1.660) وبمستوى دلالة احصائية ايضا (0.000)، علما ان مستوى الدلالة المقبولة في هذه الدراسة هي لغاية (0.05).

ويعني ذلك قبول الفرضية البديلة القائلة بوجود تأثير معنوي (هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين التدقيق المشترك واستقلالية مدقق الحسابات) التي حددتها الدراسة ورفض فرضية العدم.

Regression

Variables Entered/Removed(b)

Method	Variables Removed	Variables Entered	Model
Enter	.	(a) متغير التدقيق المشترك	1

a All requested variables entered.

b Dependent Variable: متغير استقلالية مدقق الحسابات

Model Summary

Std. Error of the Estimate	Adjusted R Square	R Square	R	Model
.945	.058	.062	.249(a)	1

a Predictors: (Constant), متغير التدقيق المشترك

ANOVA(b)

Sig.	F	Mean Square	df	Sum of Squares		Model
.000(a)	14.204	12.687	1	12.687	Regression	1
		.893	214	191.146	Residual	
			215	203.833	Total	

a Predictors: (Constant), متغير التدقيق المشترك

b Dependent Variable: متغير استقلالية مدقق الحسابات

Coefficients(a)

Sig.	T	Standardized Coefficients Beta	Unstandardized Coefficients Std. Error	B		Model
.000	8.398		.315	2.644	(Constant)	1
.000	3.769	.249	.079	.298	متغير التدقيق المشترك	

a Dependent Variable: متغير استقلالية مدقق الحسابات

T-Test

One-Sample Statistics

Std. Error Mean	Std. Deviation	Mean	N	
.055	.814	3.89	216	المشترك التدقيق متغير

One-Sample Test

Test Value = 0.05						
95% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (2tailed)	df	t	
Upper	Lower					
3.95	3.73	3.84	.000	215	69.373	متغير التدقيق المشترك

اولاً : الاستنتاجات

١- أظهرت نتائج البحث الذي تم إجراؤه خلال هذه الدراسة أن غالبية مدققي الحسابات المستطلع ارائهم قد اكدوا أن إجراء عملية التدقيق وفق اسلوب التدقيق المشترك يعزز من إستقلالية مدقق الحسابات.

٢- يوجد اثر ذو دلالة احصائية للتدقيق المشترك على إستقلالية مدقق الحسابات عند مستوى دلالة احصائية (٠.٠٠٠) ، وهذا يعني أن إجراء عملية التدقيق وفق اسلوب التدقيق المشترك من شأنه تحسين إستقلالية مدقق الحسابات في مواجهة الشركة الخاضعة للتدقيق ، علماً ان مستوى الدلالة المقبول هي لغاية (٠.٠٥).

٣- تبين وجود علاقة طردية بين التدقيق المشترك وأستقلالية مدقق الحسابات ، بمعنى ان التغير في التدقيق المشترك يؤدي الى التغير في استقلالية مدقق الحسابات بقيمة تأثير (٠.٢٩٨).

٤- إن تقرير التدقيق الموقع عليه من مدققي حسابات اثنين يعزز من ثقة المستثمرين في مصداقية المعلومات المالية ويمكن ان يكون بمثابة اشارة هامة لاستقلال مدققي الحسابات.

ثانياً : التوصيات

- ١- إجراء المزيد من البحوث حول موضوع التدقيق المشترك.
- ٢- ينبغي العمل على إصدار معايير وضوابط ملزمة من قبل الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في العراق يسترشد بها مدققي الحسابات عند إجراء عملية التدقيق وفق اسلوب التدقيق المشترك.
- ٣- ضرورة متابعة الهيئات المنظمة لمهنة تدقيق الحسابات تجارب بعض الدول التي تطبق التدقيق المشترك والاستفادة منها خصوصاً فيما يتعلق بكيفية تنظيم إجراء هذا النوع من التدقيق .
- ٤- ضرورة تبني الاساليب والتوجهات الحديثة التي تعزز من ثقة المستثمرين بمهنة التدقيق.

المصادر

اولاً : المصادر العربية

- ١- المطارنة ، غسان فلاح ، " المدخل إلى تدقيق الحسابات المعاصر"، زمزم ناشرون وموزعون، الطبعة الأولى، ٢٠١٣.
- ٢- شحاته ، شحاته السيد، علي ، عبد الوهاب نصر ، " ضوابط اخلاقيات مراقب الحسابات – مدخل للارتقاء بجودة المراجعة والحد من انهيار الشركات"، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، ٢٠١٣.
- ٣- دحوح، حسين احمد، القاضي، حسين يوسف، " مراجعة الحسابات المتقدمة-الإطار النظري والإجراءات العملية"، الجزء الاول، دار الثقافة للنشر والتوزيع، ٢٠٠٩.
- ٤- الصبان، محمد سمير، علي، عبد الوهاب نصر،" المراجعة الخارجية"، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع ، الاسكندرية، ٢٠٠٢.
- ٥- الصبان، محمد سمير، إبراهيم، إبراهيم حسن، " أصول المراجعة الخارجية – المفاهيم العلمية والإجراءات العملية"، دار التعليم الجامعي ، الاسكندرية، ٢٠١٢.
- ٦- زريقات، عمر محمد، كلبونة، أحمد يوسف، محمود، رأفت سلامة،" علم تدقيق الحسابات النظري"، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى، ٢٠١١.
- ٧- اربنز ، الفين ، لوبك ، جيمس ،" المراجعة مدخل متكامل"، ترجمة د. محمد محمد عبد القادر الديسطي، دار الميرخ للنشر ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، جمهورية مصر العربية ، ٢٠٠٨.
- ٨- متولي ، أحمد زكي حسين ،" قياس اثر تطبيق برامج المراجعة المشتركة على أسعار الاسهم دليل من البورصة المصرية"، المجلة العلمية للتجارة والتمويل ، جامعة طنطا ، المجلد الثاني ، العدد الرابعة ، ص ص ٤٠١-٤٥٩، ٢٠١٣.
- ٩- محمود، حسن شلقامي ،" منهج مقترح لتطوير ممارسات المراجعة المشتركة وتوجيه محاور التطوير في ضوء جودة وتكاليف عملية المراجعة – دراسة ميدانية"، المجلد الرابع ، العدد الاول ، ص ص ١٣٣-١٦٧، ٢٠١٦.
- ١٠- سليمان ، محمد مصطفى ، " الاسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات " ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، ٢٠١٤ .
- ١١- الشحنة ، رزق ابو زيد ،" تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقاً لمعايير التدقيق الدولية " ، الطبعة الأولى ، دار وائل للنشر ، ٢٠١٥ .

ثانياً : المصادر الاجنبية

- 1- Austin, E., and Herath, S. "Auditor independence: a review of literature", *Int. J. Economics and Accounting*, Vol. 5, No. 1, 2014, pp. 62-74.
- 2- Audousset-Coulier, S., "Two big" or not "two big"? The consequences of appointing two big 4 auditors on audit pricing in a joint audit setting, 2012.
- 3- Alanezi, F. S., Alfaraih, M. M., Alrashaid, E. A., and Albolushi, S.S., "Dual/joint auditors and the level of compliance with international financial reporting standards (IFRS-required disclosure) The case of financial institutions in Kuwait" *Journal of Economic and Administrative Sciences*, Vol. 28 No.2 , 2012, pp. 109-129.
- 4- AICPA, "Code of Professional Conduct", 2014.
- 5- Baldauf, J., and Steckel, Rudolf, "Joint audit and accuracy of the auditor's report an empirical study", *International Journal of Economic Sciences and Applied Research* ,Vol. 5 No.2 , 2012, pp.7-42.
- 6- EC, "Restoring confidence in financial statements: The European commission aims at a higher quality, dynamic and open audit market", Brussels, European Commission, 2011a.
- 7- European Parliament, "Draft report on the proposal for a regulation of the European parliament and of the Council on specific requirements regarding statutory audit of public-interest entities", com(2011)0779– c7 0470/2011– 2011/0359(cod), September, 9,2012.
- 8- Huber, N., 'The concentration battle', *International Accounting Bulletin*, pp. 6-11, 2011.
- 9- IFAC, "Code of Ethics for Professional Accountants", 2016.
- 10- Muraz, M., and Ziesenib, R., " How do Reputation and Liability Regimes Affect Audit Quality in a Joint Audit Setting ? ", Discussion paper No. 14 – 23 , *German Economic Association of Business Administration – GEABA* , 2014 .
- 11- Ratzinger-Sakel, N., Audousset-Coulier, S., Kettunen, J., and Lesage, C., "What do we know about joint audit?", *The Institute of Chartered Accountants of Scotland (ICAS)*, 2012.
- 12- Sucher, P., and Kosmala-Maclullich, K. "A construction of auditor independence in the Czech Republic: local insights", *Accounting, Auditing & Accountability Journal* , Vol. 17 No. 2, 2004 pp. 276-305.
- 13- Sikka, P., "Financial crisis and the silence of the auditors" , *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 34 No. 6-7 , 2009, P. 868-873, ISSN 0361-3682.

