



**Tikrit Journal of Administration
and Economics Sciences**

مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية

ISSN: 1813-1719 (Print)



The impact of a joint audit on the professional qualifications and experience of the auditor: An exploratory study of the opinions of a sample of independent auditors in Iraq

Researcher: Abdulmir musa zakar
College of Administration and Economics
University of Mosul
abdulmir.mosa89@gmail.com

Assist. Prof. Dr. Alaa A. Dhanon
College of Administration and Economics
University of Mosul
alaa_abd_d@uomosul.edu.iq

Abstract:

The joint audit represents an advanced stage of the distinct professional relationship that must prevail between the external audit offices after the great developments towards the alliance and merger of international companies in various economic activities. The audit offices, aware of the size of the responsibility placed on their shoulders and in their attempt to give credibility and confidence to the audited financial statements and thus the possibility of making rational decisions by the users of those lists, resort to finding work formulas that achieve their objectives. The financial unit of the economic unit and submit a joint report to express an opinion to the owners. The research dealt with a presentation of the concept and importance of joint auditing, the stages of its application, and the experiences of countries in applying joint auditing, whether obligatory or optional And clarifying the role of the regulatory authorities, including the accounting organizations and bodies, by determining the impact of joint auditing on the qualifications and professional experience of the auditor, as it is one of the modern topics that have recently been of great interest. The study was strengthened by raising a set of questions that were answered by a group of independent auditors in Iraq, through which it was concluded that there is an imperative to apply joint auditing in Iraqi companies and banks in the foreseeable future. In addition, there is a relationship and a significant impact of joint auditing on the qualifications and professional experience of the external auditor. And the research found that encouraging Iraqi auditing offices to expand the application of joint auditing because of its positive repercussions on them and on the audit profession as a whole.

Keywords: joint audit, Qualifications and professional experience of the auditor.

تأثير التدقيق المشترك على المؤهلات والخبرة المهنية للمدقق دراسة استطلاعية لآراء عينة من مراقبي الحسابات المستقلين في العراق

أ.م.د. آلاء عبدالواحد ذنون
كلية الإدارة والاقتصاد
جامعة الموصل

الباحث: عبد الأمير موسى زكر
كلية الإدارة والاقتصاد
جامعة الموصل

المستخلص:

يمثل التدقيق المشترك مرحلة متطورة من مراحل العلاقة المهنية المتميزة التي يجب أن تسود بين مكاتب وشركات التدقيق الخارجي بعد التطورات الكبيرة باتجاه تحالف واندماج شركات عالمية في مختلف النشاطات الاقتصادية، وتلجأ مكاتب وشركات التدقيق إدراكاً منها لحجم المسؤولية الملقاة على عاتقها وفي محاولتها لإضفاء المصداقية والثقة على القوائم المالية المدققة وبالتالي إمكانية اتخاذ القرارات الرشيدة من قبل مستخدمي تلك القوائم إلى إيجاد صيغ عمل تحقق أهدافها ومن تلك الصيغ التدقيق المشترك والذي يعني تكليف أكثر من مكتب تدقيق خارجي التدقيق القوائم المالية للوحدة الاقتصادية وتقديم تقرير مشترك لإبداء الرأي إلى المالكين، وقد تناول البحث عرضاً لمفهوم وأهمية التدقيق المشترك ومراحل تطبيقه وتجارب الدول في تطبيق التدقيق المشترك سواء بشكل الزامي أو اختياري، وبيان دور الجهات الرقابية منها المنظمات والهيئات المحاسبية من خلال تحديد تأثير التدقيق المشترك على المؤهلات والخبرة المهنية للمدقق باعتباره من المواضيع الحديثة والتي أحتلت أهمية كبيرة في الآونة الأخيرة، وقد تم تعزيز الدراسة من خلال طرح مجموعة من التساؤلات التي أجاب عنها مجموعة من مراقبي الحسابات المستقلين في العراق والتي تم التوصل من خلالها إلى أن هناك حتمية تطبيق التدقيق المشترك في الشركات والمصارف العراقية في المستقبل المنظور، فضلاً عن أن هناك علاقة وتأثير معنوي للتدقيق المشترك على المؤهلات والخبرة المهنية للمدقق الخارجي، وتوصل البحث إلى نتيجة مفادها ضرورة مكاتب وشركات التدقيق العراقية على التوسع في تطبيق لتدقيق المشترك لما لذلك من انعكاسات إيجابية عليها وعلى مهنة التدقيق ككل.

الكلمات الافتتاحية: التدقيق المشترك، المؤهلات والخبرة المهنية للمدقق.

المقدمة

على الرغم من الجانب المظلم الذي أفرزته الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية مثلاً في فقدان الثقة في مهنة المحاسبة والمحاسبين وتوجيه أصابع الاتهام إليهم بنشوء وظهور هذه الانهيارات والأزمات، إلا أن الجانب المشرق الذي ولدته هذه الانهيارات والأزمات هو ردة فعل الجهات والمنظمات الراعية لمهنة المحاسبة والمتمثل في محاولتها لإعادة تنظيم المهنة ووضع القوانين والضوابط وتصحيح مسار الممارسات والتطبيقات المحاسبية بما يوفر الحماية للمحاسبين من جانب، وبما يوفر الحماية لجميع الأطراف المتفاعلة والمتأثرة بنتائج عمل المحاسبة والمحاسبين من جانب آخر. ويعد التدقيق المشترك مثلاً مناسباً لدعم ما تقدم ذكره، حيث دعت اللجنة الأوروبية في العام (2020) (في أعقاب الأزمة المالية 2008) ومن خلال ما دعي بـ (الورقة الخضراء Green Paper) إلى إمكانية تعميم التجربة الفرنسية التي تلزم الشركات المساهمة بتعيين اثنين من مراقبي الحسابات الخارجيين (كممثلين لمكاتب أو شركات) للقيام بمهمة التدقيق، وإصدار تقرير تدقيق واحد ليظهر بذلك هذا النوع من التدقيق والذي عرف في حينها بـ (التدقيق المشترك).

المبحث الاول: منهجية البحث

اولاً. مشكلة البحث: تتمثل مشكلة الدراسة في أن الثقة في تقرير المدقق الخارجي تعتبر مطلب اساسي لأصحاب المصالح في الشركات، وظهور التدقيق المشترك كأحد الاتجاهات الحديثة في مهنة التدقيق الخارجي ومدى تأثيره في تعزيز فاعلية التدقيق الخارجي المتمثلة بالمؤهلات والخبرة المهنية للمدقق، كيف سيسهم في دعم هذه الثقة لذلك اصبح من الضروري البحث عن عوامل تحسين لهذه المهنة وبالاتجاه الذي يعزز فاعلية التدقيق الخارجي، وتتلخص مشكلة البحث في دراسة كيفية تأثير تطبيق التدقيق المشترك في تعزيز فاعلية التدقيق الخارجي لمكاتب وشركات التدقيق العراقية.

ولتوضيح مشكلة البحث يمكن طرح التساؤل البحثي التالي: هل هناك تأثير للتدقيق المشترك على المؤهلات والخبرة المهنية لمراقبي الحسابات العاملين في مكاتب وشركات التدقيق العراقية؟

ثانياً. أهمية البحث: تأتي أهمية البحث من خلال تسليط الضوء على مفهوم وأهمية التدقيق المشترك كأحد الاتجاهات الحديثة لمهنة التدقيق الخارجي، وكيفية تأثيره على المؤهلات والخبرة المهنية للمدقق، وذلك من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين العاملين بمكاتب وشركات التدقيق العراقية.

ثالثاً. أهداف البحث: يهدف البحث الى:

1. توضيح كيفية الاستفادة من التدقيق المشترك في تعزيز فاعلية التدقيق الخارجي.
2. دراسة تأثير التدقيق المشترك على المؤهلات والخبرة المهنية لمراقبي الحسابات العاملين في مكاتب وشركات التدقيق العراقية.

رابعاً. فرضية البحث: وصولاً الى تحقيق اهداف البحث وحلاً لمشكلته، فقد تم تحديد الفرضيتين الرئيسيتين الاتيتين:

الفرضية الاولى: هناك علاقة ارتباط بين التدقيق المشترك والخبرة المهنية للمدقق لمكاتب وشركات التدقيق العراقية.

الفرضية الثانية: هناك علاقة تأثير بين التدقيق المشترك والخبرة المهنية للمدقق لمكاتب وشركات التدقيق العراقية.

خامساً. منهج البحث: تم الاعتماد على المنهج الوصفي في تناول الإطار النظري من البحث من خلال الاستفادة مما تناوله الباحثون في كل من التدقيق المشترك والمؤهلات والخبرة المهنية للمدقق، فضلاً عن المنهج التحليلي من خلال نتائج الاستبانة التي تم توزيعها بصورة الإلكترونية على عينة عشوائية من مراقبي الحسابات المستقلين في العراق.

المبحث الثاني: التدقيق المشترك وتأثيره على المؤهلات والخبرة المهنية للمدقق

اولاً. مفهوم التدقيق المشترك: يعرف التدقيق المشترك بأنه عملية منظمة للتجميع والتقييم الموضوعي للأدلة المتعلقة بشأن تأكيدات ومزاعم الإدارة عن أحداث وأنشطة مالية، وذلك بغرض تحديد درجة التوافق بين هذه التأكيدات والمعايير الموضوعية وتوصيل نتائج هذه العملية إلى الأطراف المعنية بالشكل المناسب، ويتم ذلك من خلال توزيع وتخصيص المهام والاطلاع على الأعمال من قبل كل مراقب حسابات مشترك في عملية التدقيق ثم يلي ذلك إصدار تقرير تدقيق موحد وتكون المسؤولية تضامنية عن مدى دقة هذا التقرير الصادر (جبر، ٢٠١٧: ٤٠١-٤٠٢).

ويعرّف (مندور) بأنه قيام مكتبين أو أكثر من مكاتب وشركات التدقيق المنفصلة والمستقلة بعملية التدقيق، القيام بتدقيق القوائم المالية لعميل تدقيق واحد، حيث يتم تخطيط عملية التدقيق بشكل مشترك وتقسيم إجراءات أعمال التدقيق بينهما أو بما يضمن عدم تكرار مهام التدقيق مع اصدار تقرير التدقيق بشكل تضامني للمسؤولية (مندور، ٢٠١٦: ١١٣٣).

ويعرف (Abdollahiebli) بأنه مدخل من مداخل التدقيق يتم من خلاله تدقيق القوائم المالية لشركة معينة بواسطة مكتبي تدقيق مستقلين، حيث يكون هناك تنسيق بين كلا المكتبين فيما يتعلق بتخطيط وتنفيذ عملية التدقيق وإصدار تقرير تدقيق واحد موقع عليه من كلا المكتبين. (Abdollahiebli, 2018: 8)، وبأنه قيام مدققين مستقلين بأداء عملية التدقيق لشركة واحدة تحمل مسؤولية معا وبشكل تضامني من إعداد تقرير تدقيق موحد بنتيجة أعمال التدقيق من خلال حصة متوازنة من العمل، حيث يتم التنسيق بين تخطيط التدقيق وأعمال التدقيق ويتم توزيع مهام التدقيق بين المدققين المشاركين، كما يتضمن التدقيق المشترك مراقبة الجودة المشتركة وإصدار تقرير تدقيق واحد وبهذه الطريقة يتم تنفيذ أعمال التدقيق بالكامل مرتين، ومن ثم تحسين جودة التدقيق (الشعباني، ٢٠١٧: ١١٦٥).

وكما يعرف (Holm & Thinggaard) بأنه قيام اثنين من مكاتب وشركات التدقيق المستقلة بأعمال التدقيق لشركة معينة، والتي يتم من خلالها تقسيم مهام التدقيق فيما بينهما، كما يتم استعراض ومراقبة كل مكتب لأعمال المكتب الآخر وإصدار تقرير تدقيق واحد موقع عليه من كلاهما (Holm & Thinggaard, 2016: 2).

ومن خلال ما سبق يستنتج الباحثان أن التدقيق المشترك هو اشتراك مكتبين أو أكثر من مكاتب وشركات التدقيق المستقلة والمنفصلة ولا يوجد أي ارتباط بينهما بتدقيق حسابات شركة معينة محل التدقيق-بصورة إلزامية أو اختيارية، وغالباً ما يقومان بالتخطيط المشترك لتعزيز عملية التدقيق، وتقسيم العمل الميداني بشكل متوازن وفقاً لحجم المكتب والخبرة المهنية والعلمية لمراقبي الحسابات في مكاتب وشركات التدقيق لضمان عدم تكرار مهام التدقيق، مع اصدار تقرير تدقيق مشترك يوقعان عليه جميعاً ويتحملان بموجبه المسؤولية بشكل مشترك عن الرأي التدقيق الصادر. **ثانياً. أهمية التدقيق المشترك:** تتمثل أهمية التدقيق المشترك في مجموعة من الاعتبارات، والتي يمكن ايضاحها على النحو الآتي: (فقير وعبدالله، ٢٠٢٠: ٤٤)؛ (لاشين، ٢٠١٨: ٢٣)؛ (Ajili & Khlif, 2020: 165):

١. التدقيق المشترك يعمل على زيادة الكفاءة وتعزيز فاعلية عملية التدقيق في الكشف عن الأخطاء والغش في القوائم المالية.
 ٢. استخدام نقاط القوى المحددة، وخبرة أعضاء الفريق المتمثلين بخبراء التقسيم الاقتصادي أو خبراء الصناعة، من الإدارات المختلفة لزيادة فعالية التدقيق المشترك.
 ٣. يعتبر أحد الأدوات الهامة لدعم استقلالية المدقق وجودة التقارير المالية وانعكاس ذلك على دقة تقرير المدقق الخارجي.
 ٤. زيادة فعالية التخطيط والتنسيق والتعاون في عملية أداء التدقيق فيما بين مكاتب وشركات التدقيق مما يزيد من فاعلية رقابة الجودة المتبادلة، وإصدار تقرير مدقق واحد.
- ومن خلال ما سبق يستنتج الباحثان أن تعزيز فاعلية التدقيق لا يعني عدم وجود آراء معارضة للتدقيق المشترك حيث أن هناك عدداً من السلبيات المحتملة لعل أبرزها الزيادة الكبيرة في

تكاليف عملية التدقيق لشركات الاعمال، عدم امكانية التوصل الى رأي موحد بين المدققين لاحتمال وجود اتكالية أي اعتماد مدقق على مدقق اخر عندا القيام بعملية التدقيق إلا أنه لا يقلل من اهمية التدقيق المشترك كاتجاه حديث لزيادة جودة الاداء المهني للتدقيق والمدققين، ويمكن اعتباره أحد الاليات المقترحة لتعزيز فاعلية التدقيق الخارجي.

ثالثاً. أهداف التدقيق المشترك: هناك العديد من الأهداف التي يتم تحقيقها من خلال تطبيق عملية التدقيق المشترك والتي تساهم في تعزيز ثقة المستثمرين وأصحاب المصالح في عمليات التدقيق وتحسن من كفاءة وتعزيز فاعلية عملية التدقيق، ويمكن تلخيص هذه الأهداف في النقاط التالية: (ابراهيم، ٢٠١٨: ٥١-٥٢)؛ (محمد، ٢٠١٩: ٥٦):

١. تطبيق أفضل إجراءات التدقيق عن طريق الاستعانة بخبرة مشتركة للمراقبين المشاركين في عملية التدقيق.

٢. الاستفادة من تنوع خبرات أعضاء فريق التدقيق المشترك واستخدام نقاط القوة لديهم، حيث أنه خلال عملية التدقيق يحدث دمج واتحاد بين الخبرات المختلفة لفريق التدقيق سواء كانوا من مكاتب وشركات التدقيق الكبرى (Big4) او من مكاتب وشركات التدقيق المحلية (Non Big4).

٣. قيام كل مراقب بالتحقق من الإجراءات والأعمال التي قام بها المراقب الآخر مما يضمن جودة أفضل لعملية التدقيق.

٤. تقديم التدقيق المشترك تأكيد معقول حول ما إذا كانت القوائم المالية خالية من التحريفات الجوهرية وأنه تم إعداد تلك القوائم في ضوء المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

ومن خلال ما سبق يستنتج الباحثان أن أهم أهداف التدقيق المشترك هو تحقيق استفادة مكاتب وشركات التدقيق الصغيرة المحلية وزيادة خبراتها ومهاراتها من خلال اشتراكها مع مكاتب وشركات التدقيق الكبرى الدولية، كما يعتبر هدف تفعيل آلية العصف الذهني بين فريق التدقيق هدفاً يرمى تحقيقه من تطبيق التدقيق المشترك، فالتفاعل والنقاش يساعد على خلق أفكار عالية الجودة من شأنها زيادة الجودة وتعزيز فاعلية عملية التدقيق الخارجي.

رابعاً. أنواع التدقيق المشترك: يأخذ تطبيق التدقيق المشترك في واقع الممارسة العملية إحدى حالتين هما التدقيق المشترك الإلزامي والتدقيق المشترك الاختياري (التطوعي)، وبمراجعة العديد من الدراسات في هذا الشأن تبين حدوث تطابق في نوعية القطاعات التي طبقت عليه التدقيق المشترك في عدد من الدول العربية والأجنبية مثل المملكة العربية السعودية والولايات المتحدة وسويسرا وفرنسا والدنمارك وجنوب افريقيا وغيرهم، فيما يلي عرض مفصل لآلية تطبيق كل منهما: (محمد، ٢٠١٨: ٩٠١)

١. **التدقيق المشترك الإلزامي:** يتم إلزام الشركة باشتراك اثنين أو أكثر من المدققين الخارجيين بتدقيق قوائمها المالية، ويتم تطبيقها في القطاعات شديدة الحساسية والتأثير على الاقتصاد وبالتالي تخضع لرقابة مباشرة من مؤسسات الدولة كالبنك المركزي.

٢. **التدقيق المشترك الاختياري:** يقصد به أن تطبيق الشركة لها طوعية وباختيارها، وتسمح القوانين بإمكانية اعتماد الشركات على التدقيق المشترك خاصة الشركات المساهمة، ويكون الهدف عادة هو دعم الثقة في التقارير وللتغلب على مشكلة ضخامة أعمال وتعدد فروع الشركة محل التدقيق.

وهناك بعض الدول التي تبنت استخدام التدقيق المشترك بشكل إلزامي وخاصة في شركات التأمين والبنوك، بينما توجد دول أخرى تركت الحرية للشركات في تطبيق التدقيق المشترك. ففي

فرنسا يتم تطبيق التدقيق المشترك بشكل إلزامي لجميع الشركات - وذلك منذ عام 1966، وفي الدنمارك وجنوب أفريقيا كان يطبق التدقيق المشترك بشكل إلزامي على كافة الشركات المقيدة في سوق الأوراق المالية، ثم أصبح يطبق الآن بشكل اختياري فيما عدا البنوك يتم بشكل إلزامي. وفي السويد يتم تطبيق التدقيق المشترك بشكل إلزامي بالنسبة للبنوك وشركات التأمين، واختيارياً لباقي القطاعات، وكما استخدمت كندا التدقيق المشترك بشكل إلزامي بالنسبة للبنوك منذ عام 1923، إلا أنه بعد تعديل قانون البنك الكندي عام 1991 تم إلغاء إلزامية التطبيق وجعله اختياري. (اسماعيل، ٢٠١٩: ٢٢٤)، أما فيما يتعلق بالوضع في العراق، يمكن القول بأن التدقيق المشترك ليس جديد على البيئة العراقية، وذلك لأنه يمارس بالفعل في العراق سواء كان بشكل إلزامي أو اختياري وفق قرار البنك المركزي التي صدر في 2016/4/28 ذي العدد 9/م 167 والذي يقضي بتدقيق حسابات المصارف الخاصة بأسلوب التدقيق المشترك اعتباراً من الحسابات الختامية للسنة المالية 2016 (النعمي، ٢٠٢٠: ٥١٦).

خامساً. مراحل تطبيق التدقيق المشترك: تعتمد مراحل التطبيق على محددات اختيار فريق التدقيق المشترك واختيار الحالة المراد القيام بتدقيقها وعقد اجتماعات التخطيط أعمال التدقيق المشترك وتتناول هذه الاجتماعات (خطة التدقيق المشترك بأهدافها والمعلومات المراد الحصول عليها أثناء عملية التدقيق، وتوقيت الحصول عليها والأدوار والمسؤوليات والمهام المخصصة للطرفين، والمعلومات المراد تبادلها بينهما والإجراءات المتفق عليها في حالة مواجهة ظروف غير متوقعة عند تدقيق القوائم المالية)، والتوثيق في أعمال التدقيق المشترك يكون أكثر كفاءة وفاعلية في تحقيق جودة عملية التدقيق حيث يرجح إلى الكفاءة المهنية وأمور الاستقلالية، واتفاقية تحديد المهام بين المدققين المشتركين في عملية التدقيق، وتحليل الاحتمالات المخاطر ومكونات القوائم المالية، (محمد، ٢٠١٧: ١٣٨).

وتقدم معايير التدقيق الدولية إرشادات لعمل الفريق متضمناً عمل فريق التدقيق المشترك، حيث يوفر معيار التدقيق الدولي رقم (600) إرشادات عن مشاركة مراقب حسابات أو أكثر لتدقيق القوائم المالية لعمل تدقيق يتعدد هيكله التنظيمي، أو الوظيفي أو الإنتاجي، أو الجغرافي، حيث يقوم كل مراقب حسابات بتدقيق عنصر "معين من المجموعة، وعلى فريق التدقيق التأكد من الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة حول المعلومات المالية المتعلقة بكافة العناصر، حيث ضرورة توحيد رأي فريق التدقيق حول ما إذا تم إعداد القوائم المالية لكافة العناصر المكونة للمجموعة في جميع جوانبها الهامة وفقاً لإطار عمل التقارير المالية المعمول به. (يوسف، ٢٠١٥: ٤٤٩)

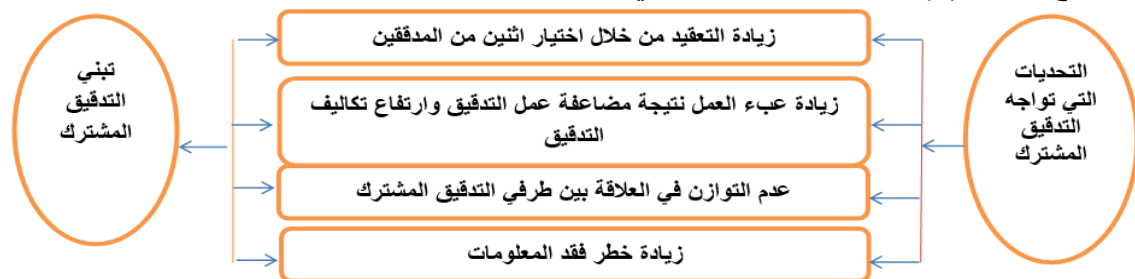
وينقسم التدقيق المشترك إلى ثلاث مراحل أساسية كالآتي: (قريط واخرون، ٢٠١٧: ٢٤٩-٢٥٠)
المرحلة الأولى. تحديد نهج التدقيق أو استراتيجية التدقيق: قبل بدء المدققين العمل المشترك يجب الاتفاق أولاً على استراتيجية التدقيق واتخاذ القرار بصورة مشتركة على نطاق العمل، وبمجرد التوصل إلى توافق في الآراء بين مدققي الحسابات المشتركة يجب إضفاء الطابع الرسمي في مذكرة تدقيق مشتركة.

المرحلة الثانية. تدقيق القوائم المالية للشركات (العمل الميداني): يتم تقسيم أعمال التدقيق بين مدققي الحسابات المشتركة على أساس دورات التدقيق المعمول بها أو وظائف الشركات، وفي النهاية أعمال كل قسم الذي قام به كل مدقق تخضع لتدقيق النظير، وعند تحدث ظروف معينة (تغير في البيئة التنظيمية، الاستحواذ، ومعاملات استثنائية)، تتم المشاورات بين المدققين المشتركين ويتم التوافق على النتائج لتحديد موقف مشترك.

المرحلة الثالثة. تأسيس رأي التدقيق المشترك: استعراض العمل المنجز من قبل الطرف الآخر وإعداد ملخص من قبل المدقق المشترك من النتائج ومناقشته، ومن ثم يتم توقيع تقرير التدقيق من قبل المدققين المشاركين في عملية التدقيق.

سادساً. الآثار السلبية والتحديات التي تواجه التدقيق المشترك: على الرغم من المزايا التي يمكن أن يحققها التدقيق المشترك، إلا أن هناك مجموعة من الآثار السلبية والتحديات التي تواجه التدقيق المشترك، والتي يمكن إيجازها كالآتي: (9: Bedard et al., 2014)؛ (158: Ajili & Khlif, 2020)؛ (عبد الحكيم، ٢٠١٩: ١٨٩):

١. لا يضيف قيمة حيث إنه قد يتضمن مشكلة الانكالية أو الركوب المجاني Free-Rider والتي يتحقق عندما يحاول أحد المكتبيين التهرب من مسؤوليته والاعتماد على المكتب الآخر.
٢. احتمال جعل التدقيق المشترك عملية شكلية وتحويله في الواقع إلى تدقيق فردي، وذلك في حالة اشتراك نفس مكنتي التدقيق في تدقيق نفس العملاء، فقد يتم بينهم اتفاق غير رسمي بأن يقوم كل مكتب بتدقيق القوائم المالية لعدد معين من العملاء بمفرده ويقوم المكتب الآخر بالتوقيع معه على تقرير التدقيق بدون القيام بتقسيم إجراءات التدقيق أو الإشراف التبادلي، وبالتالي يتحول التدقيق إلى تدقيق فردي ويؤثر سلباً على مستوى دقة أدلة التدقيق وعلى جودة التدقيق.
٣. يؤدي التدقيق المشترك إلى مشكلة الانتفاع المجاني بين المدققين الخارجيين، بسبب عدم التعاون بين شركتي تدقيق متنافستين إلى تبادل معلومات، مما يؤدي إلى انخفاض دقة أدلة التدقيق، ونتيجة لذلك تضعف جودة التدقيق.
٤. نتيجة حدة المنافسة بين مكاتب وشركات التدقيق، قد لا يحدث تعاون بين مكنتي التدقيق، فكل مكتب لا يريد أن ينقل خبراته إلى المكتب الآخر حتى يظل محافظاً على عملائه وحصته السوقية، ويوضح الشكل (١) السلبات والتحديات التي تواجه التدقيق المشترك.



الشكل (١): سلبات وتحديات التي تواجه التدقيق المشترك

المصدر: أبو جبل، نجوى محمود أحمد (٢٠١٦)، أثر المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة في بيئة الممارسة المهنية المصرية دراسة تطبيقية، مجلة البحوث المحاسبية قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة طنطا، المجلد (٣) العدد (١): ١٤٠.

سابعاً. تأثير التدقيق المشترك على المؤهلات والخبرة المهنية للمدقق: تعد الخبرة المهنية عنصراً جوهرياً ومهماً في تأدية مهام المدقق وتشمل حصول المدقق على مستوى من المعرفة والمهارة واستمرارية التدريب والتأهيل ضمن سياسة تدريبية منظمة تأخذ بنظر الاعتبار طبيعة وتعقيد الأنشطة والتقدم التكنولوجي. (طه، ٢٠١٣: ٣٨)، وتعد خبرة مدقق الحسابات عاملاً مهماً لكفاءة المدقق ويسير جنباً إلى جنب مع المؤهلات العلمية والعملية، فكفاءة مدقق الحسابات تشتق من التعليم والخبرة، وتعرف الخبرة بأنها تتكون من المعرفة في مجال محدد والفهم بمشكلات معينة، ومهارات لحل بعض هذه المشكلات، فالبنود التي تتكون منها الخبرة لدى الفرد في المعرفة والفهم

والمهارات التي يكتسبها الفرد من الممارسة في الحياة العملية، ومن خلال الدراسات والدورات التعليمية، وتمثل الخبرة تراكم المعرفة وطرائق جمع الأدلة من المصادر كافة، وتكتسب المعرفة الفعلية من خلال الممارسة العملية للتدقيق، لأن الزيادة في التعود على المهمة يؤدي إلى درجة أكبر من الخبرة، بالإضافة إلى الممارسة العملية والتجارب الشخصية للمدقق، وتكتسب الخبرة من التعليم الرسمي وغير الرسمي والتدريب والندوات والحلقات الدراسية، وتعد خبرة مدقق الحسابات من المكونات الأساسية لكفاءته، إلى جانب تأهيله العلمي وبرامج التطوير والتدريب، إذ يشير الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في معيار التعليم الدولي IES8 إلى أهمية تمتع المدقق بالخبرة العملية حتى يكون قادراً على أداء عمله بكفاءة، وتعد الخبرة من الأمور الهامة للوصول إلى تدقيق ذي جودة عالية، فالتعامل مع عدد كبير من العملاء يوفر قدرة أكبر على القيام بعملية تدقيق أكثر فعالية، ويقدم ضماناً أكبر بأن التحريفات في القوائم المالية سيتم كشفها. (ابو غيدا، ٢٠١٤: ٢٠-٢١) وأشار (خضير وعبد الرزاق) إلى مجموعة من العوامل التي تحدد معرفة وخبرة المدقق، والتي يكتسبها من الدراسة الأكاديمية والممارسة المهنية وتضمنت الآتي: (خضير وعبد الرزاق، ٢٠١٨: ٦١٦)

١. **مستوي التأهيل العلمي للمدقق:** ويتمثل بالشهادة العلمية المطلوبة لممارسة أعمال التدقيق، والتي تدرج من شهادة إعدادية التجارة كحد أدنى إلى الدكتوراه في المحاسبة أو ما يعادلها.
٢. **التخصص العلمي للمدقق:** المدققين هم في الأساس محاسبين، فهم يدرسون المحاسبة ويدققون أعمال المحاسبين، ألا أن هناك من يمارسون أعمال التدقيق من أصحاب التخصصات العلمية ذات الصلة بالمحاسبة الأمر الذي يؤثر في معرفة المدققين ومن ثم قد يؤثر على عمل المدقق.
٣. **سنوات الخبرة في مجال التدقيق:** وتتمثل بسنوات العمل في مهنة التدقيق، والتي يتم خلالها بلورة شخصية المدقق المهنية، وبالشكل الذي يؤهله للتقدم والترقية في عمله.
٤. **زيادة وتنوع أعمال التدقيق التي يقوم بها:** من خلال تناوب المدققين في العمل وعدم اقتصر عمل المدقق في تدقيق نوع معين من المعاملات، وإعادة توزيع العمل فيما بينهم بشكل دوري وبما يعزز من خبراتهم.

وفي نفس السياق أشار (الشعباني) إلى دور جلسات العصف الذهني الإلكتروني للمدققين في تحسين جودة أداء التدقيق المشترك، من خلال التعرف على دور جلسات العصف الذهني الإلكتروني في تعزيز وتنمية خبرات المدققين المشاركين وتحسين وتنسيق ادائهم خلال أداء عملية التدقيق المشترك، وانعكاس ذلك على تحسين كفاءة وفاعلية مهام التدقيق، إلى أن هناك ادراك لمكاتب وشركات التدقيق الكبيرة ومكاتب وشركات التدقيق المتوسطة لأهمية مساهمة استخدام جلسات العصف الذهني الإلكتروني في الارتقاء بأداء فريق التدقيق المشترك، حيث تساهم في توليد المزيد من الأفكار الجيدة عن الأمور المختلفة التي يهتم بها فريق التدقيق المشترك، كما أنها أداة لنقل المعرفة والخبرات بين أعضاء فريق التدقيق المشترك بشأن تحديد المخاطر المتعلقة بعملية التدقيق، وكذلك تنسيق جهود المدققين وتجنب اختلاف المدققين المشاركين في عملية التدقيق والوصول إلى رأي مهني موحد. وايضا أشار الى وجود علاقة بين استخدام المدققين المشاركين لتقنية العصف الذهني الإلكتروني وبين تعزيز ايجابيات التدقيق المشترك، وكانت الأولوية الأكبر حول زيادة احتمالية اكتشاف الأخطاء والغش وبالتالي رفع كفاءة وخبرة المدققين (الشعباني، ٢٠١٧: ١١٥٠).

وذكر (الشيخ) أن تطبيق التدقيق المشترك يعمل على تعظيم نقل المعرفة وزيادة خبرة المدققين. حيث يقوم المدقق بتطوير خبراته ومعرفته من خلال التعاون المشترك في عمليات التدقيق

المشارك الذي بدوره يؤدي الي ارتفاع جودة عملية التدقيق، ويتمكن المدقق من خلال الاطلاع على أساليب التدقيق المتطورة من اعداد خطة وبرنامج التدقيق على أكمل وجه ووفقا لما تتطلبه مهنة التدقيق من تطوير مستمر في إجراءات التدقيق، ومن ثم يعمل علي تحقيق جودة التدقيق، وتتم عملية تبادل الخبرات والمعلومات بين المدققين من خلال الاتصالات بينهم وايضا إشتراكهم في عمليات التدقيق المشترك لأكثر من عميل تدقيق ومعه تتحقق الجودة المطلوبة من عملية التدقيق، وزيادة قدرة المدققين على مقاومة ضغوط الإدارة إن وجدت (الشيخ، ٢٠١٧: ٦٧٠). كما ورد في فقرة التاسعة من معيار التدقيق الدولي رقم (220) الخاصة بالرقابة على جودة أعمال التدقيق أنه يجب على المدقق ومساعديه أن يراعوا توفر تأهيل مهني كافي وملائم لتوفير تأكيد معقول بان الأعمال التي يقومون بتنفيذها ستؤدي بعناية واجبة من خلال درجة التأهيل المهني في ظل الظروف المحيطة، وتتبع أهمية التأهيل العملي للمدقق من انه هناك أطراف عديدة تعتمد بشكل كبير على رأي وحكم المدقق الخارجي علي القوائم المالية لشركة العميل، بالإضافة إلى تنوع معايير المحاسبة وتعددتها وصدر معايير خاصة لأنشطة محددة، مما يتطلب من المدقق أن تتوفر لديه جميع الشروط من جانبين أساسيين هما الجانب العلمي (التحصيل العلمي في التخصص)، والجانب العملي أو الخبرة المهنية. أما بالنسبة للتأهيل والخبرة المهنية، المقصود هنا هو ممارسة المهنة لفترات زمنية محددة للتدريب في المهنة من المهنين قبل مزاولة المهنة، حيث أن هناك قوانين في بعض الدول تشترط الخبرة لمدة ثلاث سنوات وأخرى خمس سنوات وهذا ليس مجال النقاش هنا وإنما النقاش يدور حول ضرورة وجود خبرة عملية من ضمن شروط ممارسة المهنة وهنا تقع مسؤولية التدريب للخريجين الجدد على كاهل الممارسين للمهنة من مكاتب ومدققين، وعليه لابد أن يحاط المتدرب بعنايتهم وإشرافهم وتقديم كل العون له خلال فترة التدريب. وايضاً نصت الفقرة الرابعة عشر من هذا المعيار على أهمية الإشراف على تقدم تنفيذ عملية التدقيق لتحديد كون:

- أن المساعدين لديهم المهارات والتأهيل الضروري لتنفيذ المهام المكلفين بها.
- المتدرب عليه ضرورة قضاء فترة التدريب المهني لدى أحد مزاوولي المهنة، وعلى المدرب أن يحيط المتدرب بعنايته وإشرافه وتقديم العون له خلال فترة التدريب وهذا يمثل أحد المسؤوليات الملقاة على كاهل أعضاء المهنة (الحداد، ٢٠٠٨: ٧٣).

ومن خلال ما سبق يستنتج الباحثان ان تطبيق التدقيق المشترك يدعم الكفاءة والخبرة المهنية لمدقق الحسابات وتطبيق أفضل لإجراءات التدقيق نتيجة الاستفادة من تنوع الخبرات والتخصصات الفنية المختلفة لأعضاء فريق التدقيق في كلا المكاتبين، مما يؤدي إلى سرعة إنجاز مهام التدقيق وتخفيض فترة إصدار تقرير التدقيق، كذلك خلال عملية التدقيق المشترك يحدث دمج وتواصل مستمر بين الخبرات والتخصصات الصناعية المختلفة لفريق التدقيق سواء كانوا من مكاتب وشركات التدقيق الكبرى أو من مكاتب وشركات التدقيق الأخرى، مما يؤدي إلى ظهور جيل جديد من مكاتب وشركات التدقيق متنوعة الخبرات والتخصصات.

المبحث الثالث: الإطار التحليلي

يتناول هذا المحور وصف ومتغيرات الدراسة الرئيسية وتشخيصها والمتمثلة بمتغير "تأثير التدقيق المشترك على المؤهلات والخبرة المهنية للمدقق"، التي أسهمت في بناء مخطط الدراسة وفرضيتها وتحقيقاً لذلك فقد تم استخدام التحليلات الإحصائية الوصفية.

اولاً. تحليل خصائص مجتمع البحث: لكي تكون نتائج الدراسة أقرب إلى الدقة، ومن ثم إمكانية أكبر لاستقرارها وتعميمها، فقد تمت مراعاة اختيار مجتمع الدراسة، وقد تم توزيع استمارة الاستبانة

بصورة الكترونية وعلى عينة عشوائية من مراقبي الحسابات العاملين في مكاتب وشركات التدقيق العراقية، وتمكن الباحثان من استرداد 156 استمارة، إذ تم اختيار العينة المتمثلة بمراقبي الحسابات والذين يعملون بصفة مهنية والمتمثلة بـ (مديري تدقيق ومساعد مدراء تدقيق ومدققين)، ويهدف وصف أفراد عينة الدراسة إلى توضيح أهم خصائص أفراد العينة من خلال ما تضمنته استمارة الاستبانة في الجزء الأول منها مجموعة من المعلومات العامة التي تتعلق بأفراد العينة، ومنها معلومات تتعلق بالمؤهل العلمي والمؤهل المهني لأفراد العينة فضلاً عن عدد سنوات الخبرة في مجال التدقيق ومراقبة الحسابات، ويمكن وصف تلك المعلومات المتعلقة بهم كما يلي:

١. **المؤهل العلمي:** بين الجدول (١) توزيع أفراد العينة بحسب المؤهل العلمي، ويلاحظ أن أكثر نسبة كانت لأفراد عينة الدراسة هم من الشهادة العليا المتمثلة بالدكتوراة والماجستير والدبلوم العالي، تمثلت بمجموع (62.2%) من أفراد العينة ثم يليها بعد ذلك من هم من حملة شهادة البكالوريوس، إذ تمثلت بنسبة (37.8%) من أفراد عينة الدراسة العينة وكما مبين في الجدول الآتي:

الجدول (١): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

ت	المؤهل العلمي	العدد	النسبة
1	دكتوراه	16	10.3%
2	ماجستير	55	35.2%
3	دبلوم عالي	15	9.6%
4	محاسب قانوني CPA	11	7.1%
5	بكالوريوس	59	37.8%
	المجموع	156	100%

المصدر: من أعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي SPSS.

٢. **عدد سنوات الخبرة في مجال العمل:** بين الجدول (٢) عدد سنوات الخبرة لأفراد عينة الدراسة في مجال تخصصهم أو عملهم الحالي، ويتضح أن أفراد العينة لديهم خبرة علمية وعملية كافية في مجال عملهم، وذلك لأن نسبة (56.4%) لديهم خبرة (10 سنوات) ونسبة (14.7%) ممن لديهم خبرة (20 سنة) خبرة في مجال التدقيق، وهذا يشير إلى أن إجاباتهم على أسئلة الاستبانة كانت دقيقة جداً نتيجة للممارسات والخبرات المهنية المتراكمة لديهم في مجال عملهم الحالي وكما مبين في الجدول الآتي:

الجدول (٢): عدد سنوات الخبرة لأفراد عينة الدراسة

ت	سنوات الخبرة	العدد	النسبة
1	أقل من 5 سنوات	45	28.8%
2	6-10 سنوات	64	41%
3	11-15 سنة	24	15.4%
4	16-20 سنة	15	9.6%
5	21 سنة فأكثر	8	5.1%
	المجموع	156	100%

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي SPSS.

٣. **التخصص العلمي:** يبين الجدول (٣) توزيع أفراد عينة الدراسة بحسب التخصص العلمي، وان أعلى نسبة تمثل (60.3%) من افراد عينة الدراسة هم من التخصص المحاسبي، وان نسبة (33.3%) هم من التخصص في مجال التدقيق ومراقبة الحسابات وكما مبين في الجدول الاتي:

الجدول (٣): التخصص العلمي لأفراد عينة الدراسة

ت	التخصص العلمي	العدد	النسبة
1	محاسب	94	60.3%
2	رقابة وتدقيق	52	33.3%
3	علوم مالية ومصرفية	5	3.2%
4	ادارة أعمال	5	3.2%
	المجموع	156	100%

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج التحليل الاحصائي SPSS.

ثانياً. وصف متغيرات البحث وتشخيصها:

١. **وصف متغير التدقيق المشترك:** يعرض الجدول (٤) التوزيعات التكرارية والنسب المئوية والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير التدقيق المشترك من خلال إجابات الأفراد المبحوثين (مراقبي الحسابات العاملين في مكاتب وشركات التدقيق العراقية)، إذ يشير الجدول (٤) إلى أنَّ ما معدله (74%) من الإجابات كانت، بدرجة (موافق تماماً، موافق)، وبالمقابل كانت الإجابات الأخرى بعدم الموافقة بمعدل (9%)، ويدعم هذه الإجابات قيمة الوسط الحسابي التي بلغت (3.9108%) والانحراف المعياري (0.93613%)، أما العامل الذي أسهم في إيجابية هذا المتغير فهو (X11) والذي ينص على (يفضل في التدقيق المشترك التخصص الصناعي لحد مكتبي التدقيق على الاقل في نشاط الشركة محل التدقيق) فقد كان من أبرز العوامل التي أسهمت في اغناء هذا المتغير بنسبة الموافقة (87%) من قبل الأفراد المبحوثين وبقية الوسط الحسابي البالغة (4.1667%) وقيمة الانحراف المعياري البالغة (0.77737%).

الجدول (٤): وصف متغير التدقيق المشترك وتشخيصه

رمز المتغير	بدائل الاستجابة												معامل الاختلاف
	موافق تماماً		موافق		محايد		موافق		موافق تماماً		الانحراف المعياري	نسبة الاستجابة	
	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%			
X1	41	26%	91	58%	16	10%	5	3%	3	2%	4.0385	80.77%	20.26%
X2	64	41%	62	40%	26	17%	4	3%	0	0%	4.1923	83.85%	19.18%
X3	55	35%	62	40%	25	16%	14	9%	0	0%	4.0128	80.26%	23.34%
X4	45	29%	73	47%	23	15%	4	3%	11	7%	3.8782	77.56%	27.84%
X5	31	20%	60	38%	37	24%	20	13%	8	5%	3.5513	71.03%	31.06%
X6	25	16%	74	47%	39	25%	16	10%	2	1%	3.6667	73.33%	24.85%
X7	44	28%	67	43%	32	21%	12	8%	1	1%	3.9038	78.08%	23.60%
X8	32	21%	84	54%	28	18%	12	8%	0	0%	3.8718	77.44%	21.30%
X9	34	22%	73	47%	27	17%	10	6%	12	8%	3.6859	73.72%	30.32%
X10	58	37%	63	40%	17	11%	13	8%	5	3%	4.0000	80.00%	26.34%
X11	54	35%	81	52%	15	10%	5	3%	1	1%	4.1667	83.33%	18.66%
X12	42	27%	79	51%	25	16%	7	4%	3	2%	3.9615	79.23%	22.37%
المؤشر الكلي	116	74%	26	17%	14	9%					3.9108	78.22%	23.94%

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج التحليل الاحصائي SPSS.

٢. **المؤهلات والخبرات المهنية للمدقق:** يشير الجدول (٥) إلى أنَّ ما معدله (70%) من الإجابات كانت، بدرجة (موافق تماماً، موافق)، وبالمقابل كانت الإجابات الأخرى بعدم الموافقة بمعدل (8%)، ويدعم هذه الإجابات قيمة الوسط الحسابي التي بلغت (3.8397%)، والانحراف المعياري (0.91604)، أما العامل الذي أسهم في إغناء إيجابية هذا المتغير فهو (X3) الذي ينص على (يؤدي التدقيق المشترك إلى استمرارية التدريب المهني لدى المدقق في عمليات التدقيق الخارجي) فقد كانت نسبة الموافقة على هذا العامل من قبل عينة البحث ما مقداره (74%)، ويدعم هذا المعدل قيمة الوسط الحسابي البالغة (3.8526%) وقيمة الانحراف المعياري البالغة (0.95583%)، أما العامل الذي كان أكثر سلبية في دعم هذا المتغير هو (X4) والذي ينص على (يؤدي التدقيق المشترك إلى تبادل الخبرات والتخصصات الفنية المختلفة بين المدققين في عمليات التدقيق الخارجي) حيث جاء بقيمة وسط حسابي ما مقداره (3.7500%) وقيمة انحراف معياري ما مقداره (1.01362%).

الجدول (٥): وصف المؤهلات والخبرات المهنية للمدقق وتشخيصها

معامل الاختلاف	نسبة الاستجابة	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	بدائل الاستجابة										رمز المتغير
				غير موافق تماماً		غير موافق		محايد		موافق		موافق تماماً		
				%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	
21.92%	78.72%	0.86270	3.9359	2%	3	0%	0	29%	45	41%	64	28%	44	X1
24.41%	76.67%	0.93556	3.8333	3%	4	6%	9	21%	32	48%	75	23%	36	X2
24.81%	77.05%	0.95583	3.8526	1%	2	11%	17	13%	21	50%	78	24%	38	X3
27.03%	75.00%	1.01362	3.7500	4%	6	7%	11	22%	35	44%	68	23%	36	X4
21.23%	76.54%	0.81251	3.8269	0%	0	5%	8	28%	43	47%	73	21%	32	X5
23.86%	76.79%	0.91604	3.8397	8%		12		22%	35	70%		109		المؤشر الكلي

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج التحليل الاحصائي SPSS.

ومن خلال ما تقدم يتضح أن الأغلبية من أفراد العينة المبحوثة يؤيدون ان التدقيق المشترك يعزز من فاعلية التدقيق الخارجي وتحسين الكفاءة والخبرة المهنية للمدقق الحسابات وتطبيق أفضل لإجراءات التدقيق نتيجة الاستفادة من تنوع الخبرات والتخصصات الفنية المختلفة لأعضاء فريق التدقيق في كلا المكتبين.

ثالثاً. اختبار فرضيات البحث:

١. **تحليل علاقات الارتباط بين متغيرات عينة البحث:** يركز هذا المحور على اختبار الفرضية الأولى التي تهدف إلى تحديد طبيعة وقوة علاقات الارتباط بين متغيرات البحث، والمتمثلة بالتدقيق المشترك والخبرة المهنية للمدقق، وذلك بالاعتماد على قيم معامل الارتباط واختبار معنوية الارتباط بين هذين المتغيرين وكما يأتي:

أ. **الفرضية الأولى:** "لا توجد علاقة ارتباط بين التدقيق المشترك والخبرة المهنية للمدقق لمكاتب وشركات التدقيق العراقية".

للتحقق من اختبار الفرضية الأولى لغرض إيجاد علاقة الارتباط بين متغيري الدراسة يوضح الجدول (٦) قيمة علاقة الارتباط بين متغير التدقيق المشترك والخبرة المهنية للمدقق، إذ

يوضح الجدول أدناه أن قيمة معامل الارتباط بين المتغيرين ما قيمته (0.473)، والذي يدل على وجود علاقة ارتباط معنوية موجبة بين التدقيق المشترك والخبرة المهنية للمدقق، وأن العلاقة قوية بين المتغيرين، وعليه يتم رفض الفرضية وقبول الفرضية البديلة والتي تنص على أنه (توجد علاقة ارتباط بين التدقيق المشترك والخبرة المهنية للمدقق لمكاتب وشركات التدقيق العراقية).

الجدول (٦): علاقة الارتباط بين متغير التدقيق المشترك والخبرة المهنية للمدقق

مستوى المعنوية	t		معامل الارتباط	المؤهلات والخبرة المهنية للمدقق التدقيق المشترك
	الجدولية	المحسوبة		
0.000	1.960	6.662	0.473	

$$df = 154, N = 156, P \leq 0.05$$

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج التحليل الاحصائي SPSS.

٢. تحليل علاقات الأثر بين المتغيرات عينة البحث:

أ. الفرضية الثانية: (لا توجد علاقة تأثير بين التدقيق المشترك والخبرة المهنية للمدقق لمكاتب وشركات التدقيق العراقية).

لغرض الكشف عن طبيعة التأثير في الفرضية الثانية. تظهر نتائج الجدول (٧) التحليل المعنوي بين التدقيق المشترك والخبرة المهنية للمدقق، إذ بلغت قيمة (F) المحسوبة (14.107) وهي أعلى من القيمة الجدولية لها البالغة (3.84) عند مستوى معنوية (0.00) ودرجتي حرية (1، 154)، وكانت قيمة معامل التحديد (R^2) هي (0.224)، التي تشير أن نسبة الاختلاف المفسر في الخبرة المهنية للمدقق بسبب تأثير التدقيق المشترك هي (22.4%) والنسبة المتبقية والبالغة (77.6%) تمثل نسبة مساهمة المتغيرات غير الداخلة في مخطط الدراسة.

ويستدل من قيمة (β) واختبار (T) لها أن تأثير التدقيق المشترك على الخبرة المهنية للمدقق كان قدره (11.445) وبدلالة قيمة (T) المحسوبة (5.504) وهي أعلى من قيمتها الجدولية البالغة (3.756) والتي تعكس طبيعة إجابات الافراد المبحوثين عن قدرتهم في تفسير تأثيرات التدقيق المشترك على الخبرة المهنية للمدقق. وبموجب ذلك تم رفض الفرضية الثانية وتقبل الفرضية البديلة التي تنص على (توجد علاقة تأثير بين التدقيق المشترك والخبرة المهنية للمدقق لمكاتب وشركات التدقيق العراقية)

الجدول (٧): التحليل المعنوي بين التدقيق المشترك والخبرة المهنية للمدقق

مستوى المعنوية	F		R^2	التأثير		المؤهلات والخبرة المهنية للمدقق التدقيق المشترك
	الجدولية	المحسوبة		β_1	β_0	
0.000	3.84	14.107	0.224	0.165 (3.756)*	11.445 (5.504)*	

$$P \leq 0.05, N = 156, df = (1, 154)$$

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج التحليل الاحصائي SPSS.

الاستنتاجات والتوصيات

خلص البحث الى جملة من الاستنتاجات والمقترحات التي يمكن استعراضها على النحو الاتي:
أولاً. الاستنتاجات:

١. هناك علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية بين التدقيق المشترك والخبرة المهنية للمدقق، كما كان التأثير الفردي للمتغيرات وفقاً لنموذج الانحدار البسيط الذي يشير الى وجود أثر معنوي على المؤهلات والخبرة المهنية للمدقق.
٢. هناك علاقة ارتباط قوية ذات دلالة إحصائية بين كل من التدقيق المشترك والخبرة المهنية للمدقق، كما ان العلاقة الفردية للمتغيرات تشير الى وجود علاقة ارتباط بين التدقيق المشترك والمؤهلات والخبرة المهنية للمدقق.
٣. يعتبر التدقيق المشترك آلية فعالة لزيادة المؤهلات والخبرة المهنية للمدقق، وبالتالي زيادة قدرة المدقق على التصدي لضغوط عميل التدقيق، بحيث يمكن مشاركة اثنين من مكاتب وشركات التدقيق المختلفة في أعمال ومهام التدقيق للتأكيد المعقول حول ما إذا كانت القوائم المالية ككل خالية من التحريف المادي.

ثانياً. التوصيات:

١. ضرورة قيام الجهات المنظمة لمهنة التدقيق في العراق بطرح معيار تدقيق عراقي يختص بعملية التدقيق المشترك وآليات تطبيقه وتوزيع المسؤوليات أثناء التنفيذ والتقرير عنه، بما يضمن زيادة الثقة في عمليات التدقيق المشترك في السوق العراقي.
٢. تشجيع مكاتب وشركات التدقيق العراقية على التوسع في تطبيق مدخل التدقيق المشترك لما لذلك من انعكاسات إيجابية عليها وعلى مهنة التدقيق ككل، وخاصة فيما يتعلق بزيادة المؤهلات والخبرة المهنية للمدقق.
٣. ضرورة تبني دليل يرتبط بتنظيم التدقيق المشترك في البيئة العراقية من قبل مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات وبما ينسجم مع أفضل الممارسات المتعارف عليها دولياً بالشكل الذي يؤدي إلى زيادة مستوى المؤهلات والخبرة المهنية للمدقق.
٤. ضرورة إلزام المكاتب المهنية بتطوير خبرة منتسبيها بشكل مستمر ليكونوا أكثر تأهيلاً لمواكبة كل ما هو حديث في مجالات الممارسة المهنية، وذلك من خلال إيجاد آلية لجدولة الدورات التدريبية اللازمة والمناسبة في كل مكتب لجميع منتسبيه المهنيين.

المصادر

أولاً. المصادر العربية:

١. ابراهيم، نبيلة سامي، (٢٠١٨)، أثر تطبيق المراجعة المشتركة على جودة الأرباح المحاسبية وقيمة المنشأة: دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، القاهرة، مصر.
٢. أبو جبل، نجوى محمود أحمد، (٢٠١٦)، أثر المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة في بيئة الممارسة المهنية المصرية دراسة تطبيقية، مجلة البحوث المحاسبية قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة طنطا، المجلد (٣) العدد (١): ١١٣-١٦٠.
٣. ابو غيدا، عبير محمود، (٢٠١٤)، العوامل المؤثرة في كفاءة المدقق للكشف عن عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة: دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا.

٤. اسماعيل، ليمياء احمد عبد الكريم، (٢٠١٩)، أثر المراجعة المشتركة في الحد من ممارسات ادارة الارباح، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، المجلد (٢٠)، العدد (٢).
٥. جبر، غريب جبر، (٢٠١٧)، قياس أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على جودة المراجعة: دليل من البورصة المصرية، مجلة البحوث المحاسبية، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الأول ٣٩٣-٤٣٤.
٦. الحداد، سامح عبد الرزاق، (٢٠٠٨)، تحليل وتقييم استراتيجيات التخصص المهني للمراجع الخارجي وأثره على جودة الأداء المهني في خدمات المراجعة: دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة العاملة في قطاع غزة، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الاسلامية، غزة.
٧. خضير، بشرى فاضل، عبد الرزاق، عمار لؤي (٢٠١٧)، تأثير خبرة المدقق على جودة التدقيق الداخلي، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، جامعة بغداد، مجلد (٢٣)، العدد (١٠٠): ٦٠٦-٦٢٤.
٨. الشعباني، منى محمد على، (٢٠١٧)، دور جلسات العصف الذهني الإلكتروني لفريق المراجعة في تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة: دراسة استكشافية في البيئة المصرية، مجلة الفكر المحاسبي، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، السنة (٢١)، العدد الأول، أبريل: ١١٩٧-١٢٠٩.
٩. الشيخ، هدى حسين محمد محمد، (٢٠١٧)، تأثير مدخل المراجعة الخارجية المشتركة على الحد من فجوة التوقعات لتحسين جودة عملية المراجعة: دراسة ميدانية، مجلة الفكر المحاسبي، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، السنة (٢١)، العدد الثالث، الجزء الثاني، أكتوبر: ٦٥٤-٦٩٥.
١٠. طه، الاء عبد الواحد ذنون، (٢٠١٣)، جودة التدقيق في إطار استخدام نضج إدارة المعرفة_ نموذج لبيئة العمل العراقية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، الموصل، العراق.
١١. عبد الحكيم، احمد حامد محمود، (٢٠١٩)، قياس أثر تطبيق المراجعة المشتركة على قيمة الشركة- ادلة عملية من البيئة الاعمال المصرية، مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية، قسم المحاسبة-كلية التجارية، جامعة الاسكندرية، المجلد (٣)، العدد (٢)، مايو.
١٢. عمر، آدم محمد احمد، عيسى، محمد أسحق عبد الرحمن-محمد، عمر السر الحسن، (٢٠١٩)، أثر المراجعة المشتركة في تقرير المراجع الخارجي ببيئة الاعمال السودانية دراسة ميدانية، المجلة العالمية للاقتصاد والأعمال، المجلد ٦، عدد ٢، ٢٨٣-٢٩٩.
١٣. فقير، ابو بكر محمد حمد، عبد الله، ايهاب مكي محمد، (٢٠٢٠)، المراجعة المشتركة ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية على عينة من مكاتب المراجعة الخارجية بالسودان، مجلة العلوم الادارية والاقتصادية، المجلد (١)، العدد (٣) ٣٦-٥٧.
١٤. قريط، عصام وحמידان، عدنان وصافي، هاشم، (٢٠١٧)، دور التدقيق المشترك في تحسين دقة تقييم خطر التدقيق: دراسة ميدانية في بيئة الاعمال السورية، مجلة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانون، جامعة دمشق-سورية، المجلد (٣٩)، العدد (٦): ٢٤٣-٢٥٥.

١٥. لاشين، سهير عبد اللطيف عرابي، (٢٠١٨)، المراجعة المشتركة ودورها في تقليل مخاطر المراجعة (دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة ولاية الخرطوم)، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، جمهورية السودان.
١٦. محمد، رامي محروس محمد، (٢٠١٩)، دور المراجعة المشتركة ولجنة المراجعة في الحد من ادارة الأرباح: دراسة تطبيقية على الشركات المسجلة في البورصة المصرية، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية العلوم الادارية، اكااديمية السادات للعلوم الادارية.
١٧. محمد، عبد الناصر عبد اللطيف، (٢٠١٧)، الاتجاهات الحديثة في المراجعة، بدون ناشر، كلية التجارة-جامعة سوهاج، يناير.
١٨. محمد، أحمد سليم، (٢٠١٨)، علاقة المراجعة المشتركة والمراجعة المزدوجة بجودة الأرباح: دراسة تطبيقية، مجلة الفكر المحاسبي، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد (٢٢)، العدد (١)، أبريل: ٨٩٨-٩٠٣.
١٩. مندور، محمد محمد محمد إبراهيم، (٢٠١٦)، أثر التفعيل الاختياري لمدخل المراجعة المشتركة على ممارسات إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة في البورصة المصرية، مجلة الفكر المحاسبي، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، السنة (٢٠)، العدد الثاني، الجزء الثاني، يوليو: ١١١٩-١١٧٢.
٢٠. النعيمي، باسمه فالح، (٢٠٢٠)، التدقيق المشترك بين صعوبات التطبيق وتحسين أداء التدقيق- دراسة استطلاعية لأراء ادارات المصارف ومراقبي الحسابات في اقليم كردستان/العراق، كويه، جامعة كويه، فأكلتي العلوم الانسانية والاجتماعية، مجلة قه لأى زانست العلمية، المجلد (٥)، العدد (٢): ٥١٤-٥٤١.
٢١. يوسف، حنان محمد إسماعيل، (٢٠١٥)، أثر تفعيل مدخل المراجعة المشتركة على كفاءة مراقب الحسابات في الكشف والتقرير عن الغش في القوائم المالية، مجلة الفكر المحاسبي، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، السنة (١٩)، العدد الثاني، الجزء الأول، يوليو.

ثانياً. المصادر الأجنبية:

1. Abdollahiebli, Fatemeh (2018), Joint Audit and the Implications of its Use, Proceedings of Academic sera 20th International Conference, Montreal, Canada, pp. 7-13.
2. Ajili, Hana, and Hichem Khelif, (2020), Political connections, joint audit and tax avoidance: evidence from Islamic banking industry, Journal of Financial Crime, Vol. 27 No. 1, pp. 155-171.
3. Bédard, J. Piot, C. & Schatt, A., (2014), An Evaluation of the French Experience with Joint Auditing. December. Available at: <https://ss-rn.com/abstract=2165595>.
4. Holm, Claus & Thinggaard, Frank, (2016), Paying for Joint or Single Audits? The Importance of Auditor Pairings and Differences in Technology Efficiency", International Journal of Auditing, Vol. 20, pp. 1-16.
5. Mohammad Nurunnabi, Han Donker, Eva Jermakowicz, (2020), Joint audits and mutual ties of audit firm networks, Kelley School of Business, Indiana University. Published by Elsevier Inc, 0007-6813.

م/استمارة الاستبانة

المحور الأول: خاص بمجال خصائص عينة الدراسة

١. التخصص العلمي:

محاسبة ☐ رقابة وتدقيق ☐ أخرى اذكرها..... ☐

٢. المؤهل العلمي والمهني:

بكالوريوس ☐ دبلوم عالي ☐ محاسب قانوني (CPA) ☐
ماجستير ☐ دكتوراه ☐

٣. العنوان الوظيفي:

مدير مكتب التدقيق ☐ مساعد مدير مكتب التدقيق ☐
مدقق حسابات ☐ أخرى اذكرها..... ☐

٤. سنوات الخبرة في العمل:

أقل من ٥ سنوات ☐ من ٦ - ١٠ سنوات ☐ من ١١ - ١٥ سنة ☐
من ١٦ - ٢٠ سنة ☐ ٢١ سنة فأكثر ☐

المحور الثاني: خاص بمجال التدقيق المشترك

ت	الفقرات	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً
١	ينتج عن أعمال التدقيق المشترك قوائم مالية خالية من التحريفات الجوهرية.					
٢	يساهم التدقيق المشترك في توفير القدرة للإدارة على ضبط أعمال التدقيق.					
٣	من خلال التدقيق المشترك يمكن القضاء على التحديات التي تواجه التدقيق الفردي.					
٤	يساهم التدقيق المشترك في القضاء على التأخير في إعداد تقرير التدقيق الناتجة عن ضيق وقت المدقق في أوقات الذروة.					
٥	يؤدي التدقيق المشترك إلى تخفيض احتمالات حدوث تواطؤ بين المدقق والعميل.					
٦	يؤدي تطبيق التدقيق المشترك إلى زيادة جودة التقارير المالية.					
٧	يساهم التدقيق المشترك في تعزيز الثقة في مهنة التدقيق.					
٨	يؤدي التدقيق المشترك إلى تدعيم الكفاءة المهنية لمراقبي الحسابات.					
٩	يساهم التدقيق المشترك في فسخ المجال لمكاتب التدقيق الصغيرة والمتوسطة على المشاركة والمنافسة					
١٠	تؤدي المنافسة بين المكاتب المشتركة إلى صعوبة التنسيق وتبادل المعلومات الخاصة بعملية التدقيق المشترك.					
١١	في التدقيق المشترك يفضل التخصص الصناعي لأحد مكاتب التدقيق على الأقل في نشاط الشركة محل التدقيق.					
١٢	بحاجة إلى تشريع وتنظيم مهنة التدقيق المشترك من نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات العراقية.					

المحور الثالث: خاص بمجال تأثير التدقيق المشترك على المؤهلات والخبرة المهنية للمدقق

ت	الفقرات	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً
١	يؤدي التدقيق المشترك الى تحسين الخبرة والتعليم لدى المدقق لقيامه بعمليات التدقيق الخارجي.					
٢	يؤثر التدقيق المشترك على شخصية وتفكير المدقق في عمليات التدقيق الخارجي.					
٣	يؤدي التدقيق المشترك الى استمرارية التدريب المهني لدى المدقق في عمليات التدقيق الخارجي.					
٤	يؤدي التدقيق المشترك الى تبادل الخبرات والتخصصات الفنية المختلفة بين المدققين في عمليات التدقيق الخارجي.					
٥	يؤدي التدقيق المشترك الى زيادة وتنوع أعمال التدقيق لدى المدقق في عمليات التدقيق الخارجي.					