

**Tikrit Journal of Administration
and Economics Sciences**

مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية

ISSN: 1813-1719 (Print)

**The impact of the joint audit on the continuity of the work of the
external auditor: An exploratory study of the opinions of a sample of
independent auditors in Iraq**

Researcher: Abdulamir Musa Zakar
College of Administration and Economics
University of Mosul
abdulamir.mosa89@gmail.com

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

Abstract:

Joint audit emerged as a controversial event at the level of professional practice, and this controversy, in turn, moved to the academic side of audit science. Despite the collapses of major auditing offices and companies, the recent global financial crisis and the subsequent accusations of the audit profession that it was one of the main reasons for the crisis. Which led to an increase in professional and academic interest in the joint audit approach as a mechanism to restore confidence in the audit profession. In its theoretical aspect, the study sought to identify the concept and importance of joint auditing, the basic principles, and the advantages it achieves by determining the impact of joint auditing on the continuity of the work of the external auditor. In its practical part, the research relied on the positivistic approach by distributing the questionnaire electronically to a random sample consisting of (156) individuals from the account auditors in the Iraqi auditing offices and companies, and the statistical program (SPSS) was adopted in analyzing the respondents' answers and presenting and interpreting the results of the study. The research came out with a set of conclusions and recommendations. The research concluded that there is an imperative to apply joint auditing in Iraqi companies and banks in the foreseeable future, in addition to the fact that there is a relationship and a significant impact of joint auditing on the continuity of the work of the external auditor. The research also recommended encouraging Iraqi auditing offices and companies to expand the application of joint auditing, because of this positive repercussions on them and on the audit profession as a whole. In addition to the adoption of the Iraqi Financial Supervisory Authority to add an article to the Corporate Governance Regulations for joint auditing, and it is binding on all companies whose shares are traded in the stock market.

Keywords: joint audit, the continuity of the work of the external auditor.

تأثير التدقيق المشترك على استمرارية عمل المدقق الخارجي 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:

ظهر التدقيق المشترك كحدث مثير للجدل على مستوى الممارسة المهنية وانتقل هذا الجدل بدوره إلى الجانب الأكاديمي لعلم التدقيق، فعلى الرغم من انهيارات التي تعرضت لها كبرى مكاتب وشركات التدقيق والأزمة المالية العالمية الأخيرة وما تبعها من اتهامات لمهنة التدقيق بأنها كانت أحد الأسباب الرئيسية لحدوث الأزمة، مما أدت إلى زيادة الاهتمام مهنية وأكاديمية بمدخل التدقيق المشترك كآلية لاستعادة الثقة في مهنة التدقيق، وسعت الدراسة في جانبها النظري إلى التعرف على مفهوم وأهمية التدقيق المشترك، ومبادئ الاساسية، والمزايا التي يحققها من خلال تحديد تأثير التدقيق المشترك على استمرارية عمل المدقق الخارجي، واعتمد البحث في جانبه العملي على المنهج الوضعي من خلال توزيع استمارة الاستبانة بصورة الكترونية على عينة عشوائية مكونة من (156) فرداً من مراقبي الحسابات في مكاتب وشركات التدقيق العراقية، واعتمد البرنامج الاحصائي (SPSS) في تحليل إجابات المبحوثين وعرض نتائج الدراسة وتفسيرها، وقد خرج البحث بجملة من الاستنتاجات والتوصيات فقد استنتج البحث اصبح هناك حتمية لتطبيق التدقيق المشترك في الشركات والمصارف العراقية في المستقبل المنظور، فضلاً عن إن هناك علاقة وتأثير معنوي للتدقيق المشترك على استمرارية عمل المدقق الخارجي، كما اوصى البحث بتشجيع مكاتب وشركات التدقيق العراقية على التوسع في تطبيق التدقيق المشترك لما لذلك من انعكاسات إيجابية عليها وعلى مهنة التدقيق ككل، فضلاً عن تبني الهيئة العامة للرقابة المالية العراقية إضافة مادة إلى لائحة حوكمة الشركات خاصة بالتدقيق المشترك، وتكون ملزمة لكل الشركات التي يتم تداول أسهمها في سوق الأوراق المالية.

الكلمات المفتاحية: التدقيق المشترك، استمرارية عمل المدقق الخارجي.

المقدمة

شهدت السنوات الأخيرة العديد من حالات الانهيار للكثير من الشركات الكبرى في مختلف دول العالم وفقدان الثقة في المعلومات التي تحتويها القوائم المالية، وصاحب ذلك رفع الكثير من القضايا ضد مكاتب وشركات التدقيق التي تولت تدقيق القوائم المالية لتلك الشركات ولم يكن في تقاريرها ما يشير إلى عدم استمراريتهما، ومن أشهر تلك القضايا إفلاس وانهيار عدد من الشركات الأمريكية العملاقة مثل شركة Enron عملاق الطاقة الأمريكية وشركة Worldcom ثاني أكبر شركة اتصالات أمريكية وما تبع ذلك من انهيار مكتب التدقيق العالمي Arthur Andersen الذي قام بتدقيق الحسابات والقوائم المالية لشركتي إنرون وورلد كوم، وبالرغم من الدور المعاصر لمهنة التدقيق الخارجي، إلا أن هناك العديد من التحديات التي تواجه هذه المهنة مما ينتج عنها العديد من الأزمات المالية والإضرار بمصالح المستثمرين وهو ما يجعلهم يفقدون الثقة في القوائم المالية، مما أدى اللجنة الأوروبية عام 2010 إلى إصدار ما عرف بالورقة الخضراء

(Green Paper) التي طرحت إمكانية تعميم التجربة الفرنسية التي تلزم الشركات المساهمة بتعيين اثنين من المراقبين مع القيام بمهمة التدقيق وإصدار تقرير تدقيق واحد، ويمكن تنفيذ عملية التدقيق من خلال التعاقد مع مكتب تدقيق واحد، حيث يقوم مكتب التدقيق بكافة مراحل عملية التدقيق وإصدار التقرير النهائي، أو أن يقوم مكتبي تدقيق أو أكثر بتدقيق القوائم المالية لعمل واحد ويتم إصدار تقرير تدقيق مشترك يحمل توقيع كل مراقبي الحسابات المشاركين في عملية التدقيق وهو ما يعرف بالتدقيق المشترك.

المبحث الأول: منهجية البحث

أولاً. مشكلة البحث: تتمثل مشكلة الدراسة في أن الثقة في تقرير المدقق الخارجي تعتبر مطلب أساسي لأصحاب المصالح في الشركات، وظهور التدقيق المشترك كأحد الاتجاهات الحديثة في مهنة التدقيق الخارجي ومدى تأثيره في تعزيز فاعلية التدقيق الخارجي المتمثلة بعنصر استمرارية عمل المدقق الخارجي، كيف سيسهم في دعم هذه الثقة لذلك أصبح 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:

١. هل هناك علاقة ارتباط بين التدقيق المشترك واستمرارية عمل المدقق الخارجي لمكاتب وشركات التدقيق العراقية؟

٢. هل يؤثر التدقيق المشترك على استمرارية عمل المدقق الخارجي لمكاتب 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 استمرارية عمل المدقق الخارجي، وذلك من وجهة نظر مدقي الحسابات الخارجيين العاملين بمكاتب وشركات التدقيق العراقية.

ثالثاً. أهداف البحث: في ضوء مشكلة البحث وأهميته يسعى البحث إلى تحقيق الأهداف الآتية:

١. دراسة علاقة التدقيق المشترك باستمرارية عمل المدقق الخارجي في مكاتب وشركات التدقيق العراقية.

٢. دراسة تأثير التدقيق المشترك لعناصر استمرارية عمل المدقق الخارجي في مكاتب وشركات التدقيق العراقية.

رابعاً. فرضية البحث: لتحقيق أهداف البحث وحلًا لمشكلته قام الباحثان بصياغة الفرضيات الآتية:
الفرضية الأولى: "هناك علاقة ارتباط بين التدقيق المشترك واستمرارية عمل المدقق الخارجي لمكاتب وشركات التدقيق العراقية".

الفرضية الثانية: "هناك علاقة تأثير بين التدقيق المشترك واستمرارية عمل المدقق الخارجي لمكاتب وشركات التدقيق العراقية".

خامساً. أساليب جمع البيانات والمعلومات: بهدف تغطية الجانب النظري للبحث اعتمد الباحثان في الكتابة على استقراء إسهامات الباحثين التي تم جمعها من مصادر عربية وأجنبية والمتمثلة بالوثائق الرسمية والرسائل والأطاريح الجامعية والدوريات والمؤتمرات والندوات والكتب ذات

العلاقة بموضوع الدراسة، وتبنى الباحثان المنهج الوصفي التحليلي في كتابة الجانب العملي للبحث من خلال اجراء استقصاء لآراء عينة مراقبي الحسابات العاملين في مكاتب وشركات التدقيق العراقية والمختصين في مجال الدراسة، ولتحقيق أهداف الدراسة وفرضياتها تم الاعتماد على استمارة الاستبيان الالكترونية في جمع البيانات.

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للتدقيق المشترك

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) 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 واصدار تقرير تدقيق واحد موقع عليه من كلاهما. (Holm & Thinggaard, 2016: 2) 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 واصدار تقرير تدقيق واحد موقع عليه من كلا المكتبين. (Abdollahiebli, 2018: 8)

وتعرفه (النعيمي) بأنه قيام مدققين اثنين (أي مكتبي تدقيق) بتدقيق حسابات ذات المنشأة حيث يصدران تقرير تدقيق مشترك يوقعان عليه معاً ويتحملان بموجبه المسؤولية بشكل مشترك وغالباً ما يقومان بالتخطيط المشترك لعملية التدقيق مع توزيع مهام العمل الميداني. (النعيمي، ٢٠٢٠: ٥١٨).

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 إضاحها بالآتي: (فقير وعبد الله، ٢٠٢٠: ٤٤)؛ (لاشين، ٢٠١٨: ٢٣)؛ (Ajili & Khlif, 2020: 165):

١. تواجه معظم دول العالم العديد من الازمات المالية، والتي قد تتفاقم وتستمر فترة طويلة دون حلول جوهرية إلى أن تتحول الى مشكلات اقتصادية ويصبح إيجاد حلول مناسبة لهذه الازمات اهدافاً رئيسية للسياسة الاقتصادية، بالتالي نجد أن التدقيق المشترك يعتبر أحد الأدوات الهامة لدعم استقلالية المدقق وجودة التقارير المالية وانعكاس ذلك على دقة تقرير المدقق الخارجي.

٢. تنبع أهمية التدقيق المشترك من كونه يحقق ميزتان، أنه يوفر تحقيق متبادل من جهود كل مراقب حسابات من جانب، كما أنه يعضد استقلالية كل مراقب حسابات، مما يؤدي إلى تحسين جودة عملية التدقيق ككل من جانب آخر.

٣. تعميق الحصول على التأكيد المعقول حول ما إذا كانت القوائم المالية ككل خالية من التحريف المادي سواء بسبب الغش أو الخطأ ويكون هذا التأكيد أكثر فعالية في التدقيق المشترك عنه في التدقيق الفردي.

٤. ومن خلال ما سبق يستنتج الباحثان أن تعزيز فاعلية التدقيق لا يعني عدم وجود آراء معارضة للتدقيق المشترك هناك كثير من السلبيات المحتملة لعل أبرزها الزيادة الكبيرة في تكاليف عملية التدقيق لشركات الأعمال، 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 يعزز من 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. تقديم تقرير تدقيق واحد مشترك يحمل توقيع المراقبين المشاركين والذي يحملهم مسؤولية قانونية وأخلاقية مشتركة عن نتائج عملية التدقيق.

٢. دعم وتعزيز استقلالية مراقب الحسابات وتحقيق مستوى مرتفع من جودة عملية التدقيق من خلال تحسين الخدمات المقدمة للشركة محل التدقيق.

٣. 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 يرجى 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 عليها التدقيق المشترك في عدد من الدول العربية والأجنبية مثل المملكة العربية السعودية والولايات المتحدة وسويسرا وفرنسا والدنمارك وجنوب افريقيا وغيرهم، وفيما يلي عرض مفصل لآلية تطبيق كل منهما: (محمد، ٢٠١٨: ٩٠١)؛ (عبد الرحيم، ٢٠١٧: ٢٥):

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 تطبق 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 1966م، 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 لبقية القطاعات، وكما استخدمت كندا التدقيق المشترك بشكل إلزامي بالنسبة للبنوك منذ عام 1923م، إلا أنه بعد تعديل قانون البنك الكندي عام 1991م 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 الذي 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. المبادئ الأساسية للتدقيق المشترك: يقوم التدقيق المشترك على مجموعة من المبادئ الأساسية، والتي يمكن إضاحها على النحو التالي: (ابراهيم ويعقوب، ٢٠٢٠: ٢٨)؛ (قريط واخرون، ٢٠١٨: ١٠٧):

١. **الأدوار والمسؤوليات:** إن طبيعة وتوقيت ومدى العمل الذي يتعين القيام به عند تدقيق القوائم المالية في إطار ترتيبات التدقيق المشترك هو ذات الاجراء المتبع في إطار ترتيبات التدقيق الاعتيادي (الفردية)، ويتعين على المدقق المشترك ان يتبع المبادئ والمتطلبات وفقاً لإطار التدقيق المعمول به، بحيث يقوم مع المدقق المشترك الآخر أو المدققين الآخرين بإجراء تقييم مشترك للمخاطر ويحدد الإجراءات المناسبة للتدقيق التي يتعين القيام بها، وعدم جهل العمل المنجز من قبل مدقق الحسابات المشترك الآخر.

٢. **إجراءات التدقيق الرئيسية:** يقوم فريق التدقيق المشترك بالاتفاق على وضع الاستراتيجية العامة للتحقيق بحيث تتضمن مدى ومدة وتوجيهات عملية التدقيق على أن تكون تلك الاستراتيجية موجهة لتطوير خطة التدقيق الاجمالية بعد تحديد الأهمية النسبية للأخطاء والتحريفات الجوهرية على مستوى الحسابات الإجمالية.

٣. **الاستقلال والمتطلبات الأخلاقية:** يجب على المدقق المشترك وضع سياسات وإجراءات للتعامل وتسوية الخلافات في الرأي مع المدقق المشترك الآخر، وعليه بذل أقصى جهد من أجل حل الخلافات قبل وضع الصيغة النهائية للتقرير مع المدقق المشترك الآخر، وفي حال عدم قدرته على حل الخلافات في الرأي بين مدققي الحسابات المشتركة والمدقق الآخر يجب إبلاغ الإدارة أو القائمين عليه في أقرب وقت ممكن.

سادساً. المزايا التي يحققها التدقيق المشترك: أن التدقيق المشترك يسهم في تحسين استقلالية مراقب الحسابات وبالتالي يساعد على تحسين جودة وتعزيز فاعلية التدقيق

الخارجي، ومن ثم فإن هناك عديد من الدراسات التي اشارت الى المزايا التي يحققها التدقيق المشترك، والتي يمكن إيضاها على النحو التالي: (Alia et al., 2019: 346)؛ (Jualia Baldauf & Rudolf Steckel, 2012: 9)؛ (Bisogno & DeLuca, 2016: 5)؛ (Velte, 2017: 6)؛ (عبد الحكيم، ٢٠١٩: ١٨٧-١٨٨)

١. يؤدي التدقيق المشترك إلى التناوب الآمن من خلال الاحتفاظ بالشخص الذي لديه المزيد من المعرفة والفهم حول شركة العميل، ويضمن هذا التناوب الآمن مزيداً من الاستقلالية والكفاءة، ويتغلب على التهديد الاقتصادي لاستقلال المدقق من خلال تقسيم أتعاب التدقيق وأتعاب الاستشارات بين المدققين، مما يعني أن المدققين سيكونان أقوى في مواجهة ضغوط الإدارة وسيبذلان قصارى جهدهما للسيطرة على الإدارة والإبلاغ عن آرائهما إلى حد ما.
٢. تخفيض مستوى الخطر الائتماني للشركة محل التدقيق التي تطبق التدقيق المشترك، فالمدقق ينظر إليه على أنه يمثل شكلاً من أشكال الضمان أو التأمين الائتماني للمستثمرين والمقرضين للشركة.
٣. يساعد في نقل وزيادة الخبرات بين مكاتب وشركات التدقيق والاطلاع على أساليب جديدة في التدقيق من خلال الاحتكاك وتبادل وتكامل خبراتهم الفنية، خاصة إذا كان أحد المكتبيين من مكاتب وشركات التدقيق الصغيرة أو المتوسطة.
٤. زيادة المسؤولية القانونية والأخلاقية للتدقيق الخارجي المشترك عن نتائج عملية التدقيق أمام إدارة الشركة والمستثمرين والرأي العام المالي والاقتصادي، ويوضح الشكل (١) المزايا المتحققة عن التدقيق المشترك.



الشكل (١): مزايا 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): ١٣٤.

يتضح من الشكل (١) مزايا التدقيق المشترك في تعزيز الشك المهني في عملية التدقيق في ضوء مراقبة كل طرف من أطراف التدقيق للطرف الآخر، وتعزيز موقف واستقلال المدقق في مواجهة الشركة محل التدقيق لصعوبة تنمية العلاقات بين المدققين والشركة في حالة تعدد المدققين، وتعزيز فاعلية مناطق التنسيق والتعاون والتخطيط لعملية التدقيق، وتطبيق أفضل إجراءات التدقيق مع الاستعانة بخبرة مشتركة في الاعتماد على معايير تدقيق مقبولة التطبيق، وتخفيض التركيز في سوق التدقيق مما يؤدي إلى تحسين جودة التدقيق الخارجي. تتوقف خطوات تطبيق التدقيق المشترك على محددات اختيار فريق التدقيق المشترك واختيار الحالة المراد القيام بها لتدقيق المنشأة

فيما بينهم للأشخاص والمنشآت الخاضعة للضريبة في ضوء ممارسة النشاط الاقتصادي لأكثر من دولة (ابو جبل، ٢٠١٦: ١٣٥-١٣٦).

سابعاً. تأثير التدقيق المشترك على استمرارية عمل المدقق الخارجي: يعتبر قرار استمرار وتغيير المدقق من القرارات الهامة والحساسة لما له من تأثير ملحوظ على استقلالية المدقق الخارجي وجودة التقارير المالية، حيث شهدت الدراسات المتعلقة بتعيين وعزل المدقق الخارجي اهتماماً ملحوظاً من جانب الباحثين والمنظمات الحكومية والمهنية لاسيما في الدول المتقدمة كالولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة، خاصة بعد فضيحة الإفلاسات لدى كبرى شركات المساهمة العامة الأمريكية منها شركة (ENRON) وشركة (World Com) وما تبعه من انهيار لإحدى أكبر شركات التدقيق في العالم وهي شركة آرثر أندرسون، وبالتالي ظهرت آراء قوية في العديد من الدول تدعم ضرورة إلزام الشركات المساهمة بإجراء تغيير مدققيها المستقلين كل فترة محددة وذلك لتعزيز موضوعيتهم واستقلالهم.

وقد قامت العديد من الدول بفرض سياسة التغيير الدوري الإلزامي لمدقق الحسابات الخارجي، سواء من خلال فرض سياسة تغيير شركات التدقيق ككل كل فترة زمنية معينة، أو فرض سياسة تغيير الشريك المسئول عن عملية التدقيق، وقد لاقت السياسة الأخيرة قبولا متزايدة من العديد من دول العالم خاصة في ظل ما توصلت إليه العديد من الدراسات والأبحاث إلى أن تكاليف التغيير الإلزامي لشركات التدقيق ككل تفوق الفوائد المترتبة عليه، وبالتالي فإن التغيير الإلزامي لشركات التدقيق ليس هو أكفأ السبل لزيادة استقلال المدقق وزيادة جودة عمل التدقيق. (محمود، ٢٠١٥: ٢٤)، وفي مايو/أيار 2002 أصدرت المجموعة الأوروبية توصية لدولها الأعضاء بعنوان "استقلال المدقق الدستوري في الاتحاد الأوروبي: مجموعة من المبادئ الأساسية، وشملت التوصيات قاعدة بشأن دوران الشركاء الرئيسيين في التدقيق بعد سبع سنوات، ويقترح الملحق بالتوصية أنه في حال أن تعذر دوران الشركاء الرئيسيين في التدقيق، أو أنه لا يشكل ضماناً مناسباً، فينبغي للمدقق الدستوري النظر فيما إذا كان من المناسب الاستمرار في تولي التدقيق. ومن الناحية الموضوعية، يمكن تفسير ذلك باعتباره تطبيقاً لدوران شركات التدقيق في حالات معينة، وفي حين أن توصيات المجموعة الأوروبية، على خلاف غيرها من التشريعات، لا يشترط تنفيذها في البلدان الأعضاء المختلفة، إلا أنه من المنتظر أن تسن الدول الأعضاء في المجموعة الأوروبية قوانين أو تضع معايير للمراجعة تتفق مع مبادئ التوصية المذكورة، وفي ظل مشروع النظام الحالي من عام 2011 للمفوضية الأوروبية (EC)، تخطط شركات تدقيق الحسابات إلزامية دوران (تناوب) مدقق الحسابات بعد ست سنوات وفيما يتعلق بفترة تهدئة مدتها أربع سنوات لزيادة استقلال المحقق، وهذا يمكنه أن يكون مكملاً للدوران الداخلي من خلال توجيهات (EC) إلا أن النتائج التجريبية لم تجد دليلاً على زيادة الجودة على المحاسبة المالية، وعلاوة على ذلك عدم وجود آثار إيجابية الفترة التناوب حتى الآن ولقد تباينت اقتراحات المفوضية الأوروبية ما بين الطلب من شركات التدقيق بتدوير مدققي حساباتها دورياً والمخاوف من أن هذا التدوير لن يكون له فوائد كافية لتبرير التكاليف المصاحبة له. (منصور، ٢٠١٣: ٤٠)، وأن اتخاذ قرار تغيير المدقق الخارجي ليس بالأمر السهل، حيث يتوجب على إدارة الشركة أن تقارن بين المنافع التي ستجنيها من وراء تغيير المدقق وبين التكاليف التي ستتكبدتها نتيجة هذا التغيير، فالتكاليف المرتبطة بقرار التغيير ليست بالقليلة في معظم الحالات حيث أن التكاليف المتعلقة بتغيير المدقق مرتبطة بالجوانب التالية: (زركلي، ٢٠١٦: ٥٤)

١. **الفائدة الاقتصادية:** وهي الفائدة التي ستحققها الشركة وتوفرها من خلال استمرار المدقق في عمله، لا سيما أن الإدارة تكون قد اعتادت على طريقة عمله وعلى ما يطلبه من متطلبات للقيام بعملية التدقيق، فتصبح قادرة على تلبية المدقق بأسرع وقت ممكن وأكثر فعالية بحيث تقل قابلية تعطيل الشركة من أجل تلبية متطلبات المدقق، وتتمثل التكاليف الابتدائية اللازمة للبدء في عملية التدقيق من قبل مدقق جديد والذي سيضطر إلى القيام بالعملية من بدايتها، وخاصة فيما يتعلق بالموازن الافتتاحية والتخطيط لعملية التدقيق، فإن الإبقاء سيوفر على الشركة مثل هذه التكاليف.

٢. **تكاليف الإجراءات:** وتشمل التكاليف المرتبطة بالبحث عن المدقق الجديد وتكاليف الإفصاح عن العوامل والملازمات المحيطة بعملية تغيير المدقق، فإذا ما قامت الإدارة بتغيير المدقق بعد استلامها لتقرير متحفظ أو بعد خلافاتها معه على أحد معايير المحاسبة الدولية، فإن ذلك يجعلها تواجه مشكلة في البحث عن مدقق جديد لديه القابلية للتعامل معها بتحفظ أقل وخاصة في ظل تمسك المدققين بقواعد السلوك المهني وتعتمد هذه التكاليف بصورة أساسية على أهمية العوامل الكامنة وراء عملية التغيير.

٣. **تكاليف الإفصاح عن التغيير:** وترتبط هذه التكاليف بالمتطلبات الثانوية للأنظمة والتعليمات التي تتطلب الإفصاح عن عوامل وأسباب تغيير المدقق، فالقانون الانكليزي على سبيل المثال ألزم الشركات بتقديم مذكرة لمراقب الشركات باقتراح التغيير والأسباب الداعية له والذي بدوره سيفرض تكاليف إدارية إضافية على الشركات التي تنوي تغيير مدققها بالإضافة إلى التكاليف الإضافية التي ستكبدتها الشركة من انعقاد الهيئة العامة للمساهمين والتي تستطيع الشركة توفيرها إذا ما أبتقت على التعامل مع نفس المدقق.

وأشار (Singh, et al.) أنه في ظل تطبيق التدقيق المشترك، ومع اشتراك مكنتي التدقيق في تدقيق القوائم المالية لشركة معينة يقوي موقف كل منهما في مواجهة الضغوط التي قد تمارسها الإدارة وبالتالي زيادة استقلالية مراقبي الحسابات، بما يضمن استمرارية وسرعة إنجاز عمل التدقيق وبالتالي عدم تأخير إصدار تقرير التدقيق، وتدعيم الكفاءة والخبرة المهنية لمراقبي الحسابات وتطبيق أفضل إجراءات التدقيق، نتيجة الاستفادة من تنوع الخبرات والتخصصات الفنية المختلفة لأعضاء فريق التدقيق في كلا المكنتين خاصة في ظل التخصص الصناعي لأحد مكنتي التدقيق على الأقل في نشاط عميل التدقيق، مما يؤدي إلى استمرارية وسرعة إنجاز العمل وبالتالي تخفيض فترة تأخير إصدار تقرير التدقيق. زيادة دقة تقرير التدقيق، حيث أن المسؤولية التضامنية بين مكتب التدقيق المشتركين في تدقيق القوائم المالية لعميل التدقيق والإشراف التبادلي والتنسيق فيما بينهما قد يؤدي إلى استمرارية عمل التدقيق وسرعة إنجازه، خاصة في ظل كبر حجم الشركات وتعدد وتعقد عملياتها وبالتالي تخفيض فترة تأخير إصدار تقرير التدقيق، مع تجنب الآثار السلبية المحتملة الناتجة من تغيير مراقب الحسابات وفقد المعرفة والخبرة، مما ينعكس على استمرارية وسرعة أداء عمل التدقيق وبالتالي عدم تأخير إصدار تقرير التدقيق (Singh, et al., 2019: 190)

وفي نفس السياق يرى (ابو جبل) إن تطبيق التدقيق المشترك الإلزامي يؤدي إلى زيادة جودة التدقيق فقط في ظل وجود أحد مكاتب وشركات التدقيق العالمية الكبرى ضمن طرفي التدقيق، وفي حالة التخلي عن الإلزام بالتدقيق المشترك ستفضل الشركات التحول للتدقيق الفردي، ولكن بالمقابل قد ترغب بعض الشركات في البيئة الاختيارية التعاقد مع أكثر من مدقق لتحسين جودة التدقيق، وارتفاع التحفظ في الأرباح بقدر منخفض من المستحقات غير العادية ومستوي

أفضل من الجدارة الائتمانية واحتمالية أقل للتعرض لخطر عدم استمرارية عمل التدقيق، يسهم التدقيق المشترك في تعزيز دقة أدلة التدقيق، والمحافظة على استقلال المدقق، والحد من احتمالات وقوع أخطاء جوهرية من قبل المدققين، ومن ثم الحد من تعرضهم للمساءلة القانوني، هذا ما يدعم على استمرارية المدقق في عمله لفترة أطول. (ابو جبل، ٢٠١٦: ١٥٢)

ومن وجهة نظر باحثون صينيون إذ قام مجموعة من الباحثين في الصين بدراسة تخصص تعزيز استقلال المدقق بواسطة سياسة دوران وتناوب المدقق الخارجي، وقد جلبت كل من - لجنة تنظيم الأوراق المالية في الصين (CSRC) ووزارة المالية في الصين منظور جديد لهذه السياسة في 6 أكتوبر، 2003 والذي دخل حيز التنفيذ في نهاية عام 2003، إذ حظرت على مدقق الحسابات للشركات المدرجة في البورصة بتدقيق الحسابات لنفس العميل أكثر من خمس سنوات متتالية وتوقيع مدة استئناف (فترة تهدئة) مدتها سنتين على الأقل، ويجب تسجيل ذلك في مرفقات تقرير المدقق مع أسماء المدققين واسم شركة التدقيق وتاريخ التدقيق المالي. ولقد قام Firth وآخرون بأخذ عينة من الشركات المدرجة في البورصة عامي 2004 و2009 ودراسة أثر استقلال المدقق ما قبل فترة الدوران، وما بعد فترة الدوران، ووجدوا أن هذا التناوب يعزز الاستقلالية والموثوقية في تقرير المدقق. (منصور، ٢٠١٣: ٤١)

ومن خلال ما سبق يستنتج الباحثان ان تطبيق التدقيق المشترك يوفر الظروف الملائمة لاستمرار المدقق الخارجي في عمله، وذلك من خلال التغلب على التحديات والصعوبات التي تؤدي إلي تحمل المسؤولية القانونية المشتركة، لان المكاتب التي تقوم بالاشتراك بعملية تدقيق مشترك يقومون بالاعتماد على بعضهم البعض في اتمام مهام عملية التدقيق وهما علي درجة كبيرة من الثقة بأن كل منهما سيقوم بتطبيق خطة التدقيق بكل كفاءة وفاعلية حفاظا على السمعة والعمل مما يتسبب في بذل جهد مهني كان حتي لا يتعرض للمسائلة القانونية، وهذا ينعكس ايجاباً على دعم واستمرارية عمل المدقق الخارجي.

المبحث الثالث: الإطار التحليلي

يتناول هذا المبحث وصف ومتغيرات الدراسة الرئيسية وتشخيصها والمتمثلة بمتغير "تأثير التدقيق المشترك على استمرارية عمل المدقق الخارجي"، 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 لاستقرائها 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، وأن أعلى نسبة تمثل (60.3%) من أفراد عينة الدراسة هم من التخصص المحاسبي، وأن نسبة (33.3%) هم من التخصص في مجال التدقيق ومراقبة الحسابات وكما مبين في الجدول الآتي:

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	إدارة أعمال	5	3.2%
	المجموع	156	100%

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

ثانياً. وصف متغيرات البحث وتشخيصها:

١. وصف متغير التدقيق المشترك: يعرض الجدول (٤) التوزيعات التكرارية والنسب المئوية والاوراسات الحسابية والانحرافات المعيارية لبعد التدقيق المشترك من خلال إجابات الأفراد المبحوثين (مراقبي الحسابات العاملين في مكاتب التدقيق العراقية). إذ يشير الجدول (٤) إلى أن معدله (74%) من الاجابات 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 ايجابية هذا المتغير فهو (X11) والذي ينص على (يفضل في التدقيق المشترك التخصص الصناعي لاهد مكنتي 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 وقيمة الوسط الحسابي البالغة (4.1667%) وقيمة الانحراف المعياري البالغة (0.77737%).

الجدول (٤): وصف متغير التدقيق المشترك وتشخيصه

رمز المتغير	بدائل الاستجابة													
	موافق تماماً		موافق		محايد		موافق		موافق تماماً		نسبة الاستجابة	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	معامل الاختلاف
	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد				
X1	41	26%	91	58%	16	10%	5	3%	3	2%	80.77%	0.81822	4.0385	20.26%
X2	64	41%	62	40%	26	17%	4	3%	0	0%	83.85%	0.80415	4.1923	19.18%
X3	55	35%	62	40%	25	16%	14	9%	0	0%	80.26%	0.93662	4.0128	23.34%
X4	45	29%	73	47%	23	15%	4	3%	11	7%	77.56%	1.07968	3.8782	27.84%
X5	31	20%	60	38%	37	24%	20	13%	8	5%	71.03%	1.10304	3.5513	31.06%
X6	25	16%	74	47%	39	25%	16	10%	2	1%	73.33%	0.91110	3.6667	24.85%
X7	44	28%	67	43%	32	21%	12	8%	1	1%	78.08%	0.92128	3.9038	23.60%
X8	32	21%	84	54%	28	18%	12	8%	0	0%	77.44%	0.82476	3.8718	21.30%
X9	34	22%	73	47%	27	17%	10	6%	12	8%	73.72%	1.11763	3.6859	30.32%
X10	58	37%	63	40%	17	11%	13	8%	5	3%	80.00%	1.05341	4.0000	26.34%
X11	54	35%	81	52%	15	10%	5	3%	1	1%	83.33%	0.77737	4.1667	18.66%
X12	42	27%	79	51%	25	16%	7	4%	3	2%	79.23%	0.88635	3.9615	22.37%
المؤشر الكلي	116	74%	26	17%	14	9%					78.22%	0.93613	3.9108	23.94%

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

٢. استمرارية عمل المدقق الخارجي: يشير جدول (٥) الى أن ما معدله (73%) من الاجابات كانت، بدرجة (موافق تماماً، موافق)، وبالمقابل كانت الإجابات الأخرى بعدم الإتفاق بمعدل (12%)، ويدعم هذه الإجابات قيمة الوسط الحسابي التي بلغت (3.8474%) والانحراف المعياري (1.06190%)، أما العامل الذي أسهم في إغناء ايجابية هذا المتغير فهو (X4) والذي ينص على (يوفر التدقيق المشترك الشروط القانونية والتعاقدية للمدقق لاستمراره في عمليات التدقيق الخارجي) فقد كانت نسبة الإتفاق على هذا العامل من قبل عينة البحث ما مقداره (85%)، ويدعم هذا المعدل قيمة الوسط الحسابي البالغة (4.0769%) وقيمة الانحراف المعياري البالغة (0.94724%)، اما العامل الذي كان أكثر سلبية في دعم هذا المتغير هو (X3) والذي ينص على (يؤدي تطبيق التدقيق المشترك إلى تجنب الآثار السلبية المحتملة الناتجة عن تغيير مدقق في عمليات التدقيق الخارجي) إذ جاء بقيمة وسط حسابي ما مقداره (3.7436%) وقيمة انحراف معياري ما مقداره (1.00881%).

الجدول (٥): وصف متغير استمرارية عمل المدقق وتشخيصه

رمز المتغير	بدائل الاستجابة												المؤشر الكلي	
	موافق تماماً		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق تماماً		الانحراف المعياري	نسبة الاستجابة		معامل الاختلاف
	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%				
X1	49	31%	65	42%	21	13%	12	8%	9	6%	3.8526	77.05%	29.16%	
X2	42	27%	62	40%	23	15%	14	9%	15	10%	3.6538	73.08%	33.86%	
X3	39	25%	60	38%	38	24%	16	10%	3	2%	3.7436	74.87%	26.95%	
X4	52	33%	81	52%	13	8%	3	2%	7	4%	4.0769	81.54%	23.23%	
X5	44	28%	75	48%	21	13%	11	7%	5	3%	3.9103	78.21%	25.39%	
المؤشر الكلي	114	73%	23	15%	19	12%					3.8474	76.95%	27.60%	

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 من خلال توفير الظروف الملائمة لاستمرارية عمل المدقق الخارجي.

ثالثاً. اختبار فرضيات البحث:

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

الفرضية الأولى: "لا توجد علاقة ارتباط بين التدقيق المشترك واستمرارية عمل المدقق الخارجي لمكاتب وشركات التدقيق العراقية" بهدف التحقق من اختبار الفرضية الأولى لغرض إيجاد علاقة الارتباط بين متغيري الدراسة يوضح الجدول (٦) قيمة علاقة الارتباط بين متغير التدقيق المشترك واستمرارية عمل المدقق الخارجي، إذ يوضح الجدول أدناه أن قيمة معامل الارتباط بين المتغيرين ما قيمته (0.482)، والذي يدل على وجود علاقة ارتباط معنوية موجبة بين التدقيق المشترك واستمرارية عمل المدقق الخارجي، وأن العلاقة قوية بين المتغيرين، وعليه يتم رفض الفرضية وقبول الفرضية البديلة والتي تنص على أنه (توجد علاقة ارتباط بين التدقيق المشترك واستمرارية عمل المدقق الخارجي لمكاتب وشركات التدقيق العراقية).

الجدول (٦): علاقة الارتباط بين متغير التدقيق المشترك واستمرارية عمل المدقق الخارجي

مستوى المعنوية	t		معامل الارتباط	استمرارية عمل المدقق الخارجي التدقيق المشترك
	الجدولية	المحسوبة		
0.000	1.960	6.827	0.482	

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

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

٢. تحليل علاقات الأثر بين متغيرات البحث

الفرضية الثانية: (لا توجد علاقة تأثير بين التدقيق المشترك واستمرارية عمل المدقق الخارجي لمكاتب وشركات التدقيق العراقية)، لغرض الكشف عن طبيعة التأثير في الفرضية الثانية. تشير

نتائج الجدول (٧) التحليل المعنوي بين التدقيق المشترك واستمرارية عمل المدقق الخارجي، إذ بلغت قيمة (F) المحسوبة (134.105) وهي أعلى من القيمة الجدولية لها البالغة (3.84) عند مستوى معنوية (0.00) ودرجتي حرية (1، 154) وكانت قيمة معامل التحديد (R^2) قد بلغت (0.232)، التي تشير إلى أن نسبة الاختلاف المفسر في استمرارية عمل المدقق الخارجي بسبب تأثير التدقيق المشترك هي (23.2%) والنسبة المتبقية والبالغة (76.8%) تمثل نسبة مساهمة المتغيرات غير الداخلة في مخطط الدراسة. ويتضح من قيمة (β) البالغة واختبار (T) لها أن تأثير التدقيق المشترك في استمرارية عمل المدقق الخارجي كان قدره (31.634) وبدلالة قيمة (T) المحسوبة (8.067) وهي أكبر من قيمتها الجدولية البالغة (0.375) والتي تعكس طبيعة إجابات الأفراد المبحوثين عن قدرتهم في تفسير تأثيرات التدقيق المشترك في استمرارية عمل المدقق الخارجي. وبموجب ذلك تم رفض الفرضية الثانية وتقبل الفرضية البديلة التي تنص على (توجد علاقة تأثير بين التدقيق المشترك واستمرارية عمل المدقق الخارجي لمكاتب وشركات التدقيق العراقية).

الجدول (٧): التحليل المعنوي بين التدقيق المشترك واستمرارية عمل المدقق الخارجي

مستوى المعنوية	F		R^2	التأثير		استمرارية عمل المدقق الخارجي التدقيق المشترك
	الجدولية	المحسوبة		β_1	β_0	
0.000	3.84	134.105	0.232	0.375 (11.580)*	31.634 (8.067)*	

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

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

الاستنتاجات والتوصيات

أولاً. الاستنتاجات:

- وجود تأثير معنوي للتدقيق المشترك في تعزيز فاعلية التدقيق الخارجي، كما كان التأثير الفردي للمتغيرات وفقاً لنموذج الانحدار البسيط الذي يشير إلى وجود أثر معنوي على استمرارية عمل المدقق الخارجي.
- وجود علاقة ارتباط قوية بين التدقيق المشترك وتعزيز فاعلية التدقيق الخارجي، كما أن العلاقة الفردية للمتغيرات تشير إلى وجود علاقة ارتباط بين التدقيق المشترك واستمرارية عمل المدقق الخارجي.
- أظهرت نتائج البحث الذي تم إجراؤه خلال هذه الدراسة أن غالبية مدقي الحسابات المستطلع آرائهم قد أكدوا أن إجراء عملية التدقيق وفق أسلوب التدقيق المشترك يوفر العناصر الملائمة لاستمرارية عمل المدقق الخارجي.
- إن مدخل التدقيق المشترك، سواء الإيجابية أم الاختيارية، يوفر وسيلة رقابية مزدوجة للحد من أي تواطؤ قد يتم بين مراقب الحسابات والإدارة، مما يؤدي إلى زيادة ثقة أصحاب المصالح المستثمرين في تقرير المدقق، وهذا بدوره يؤدي إلى استمرارية عمل المدقق الخارجي.

ثانياً. التوصيات:

- تشجيع مكاتب وشركات التدقيق العراقية على التوسع في تطبيق مدخل التدقيق المشترك لما له من انعكاسات إيجابية عليها وعلى مهنة التدقيق وخاصة فيما يتعلق باستمرارية عمل المدقق الخارجي.

٢. ضرورة تبني الجهات المعنية والمنظمة لمهنة التدقيق في العراق إصدار معيار للتدقيق المشترك يتضمن تحديد الإطار الفكري للتدقيق المشترك وكيفية تطبيقه والمبادئ والإجراءات والآليات التي يجب أن يلتزم به مدققو الحسابات ومكاتب وشركات التدقيق المكلفين بالقيام بها، بما يضمن زيادة الثقة في مهنة التدقيق في بيئة الأعمال العراقية.
٣. ضرورة تبني الهيئة العامة للرقابة المالية العراقية إضافة مادة إلى لائحة حوكمة الشركات خاصة بالتدقيق المشترك، وتكون ملزمة لكل الشركات التي يتم تداول أسهمها في سوق الأوراق المالية.
٤. إجراء المزيد من الدراسات ذات الصلة بمدخل التدقيق المشترك لما له من تأثير على مجموعة من المحددات لعل أهمها استمرارية عمل المدقق الخارجي، ومحاولة التوسع في تدريس هذا المدخل بأقسام المحاسبة والتدقيق بالجامعات العراقية في مرحلة البكالوريوس والدراسات العليا.

المصادر

أولاً. المصادر العربية:

١. ابراهيم، عمار خليل، يعقوب، فيحاء عبدالله، (٢٠٢٠)، التدقيق المشترك وتأثيره في تعزيز استقلالية مدقق الحسابات، مجلة كلية مدينة العلم، جامعة بغداد، المجلد ١٢، العدد ٣٨١-٣٩٨.
٢. ابراهيم، نبيلة سامي، (٢٠١٨)، أثر تطبيق المراجعة المشتركة على جودة الأرباح المحاسبية وقيمة المنشأة: دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر.
٣. 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.
٤. اسماعيل، ليمياء أحمد عبدالكريم، (٢٠١٩)، أثر المراجعة المشتركة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، المجلد (٢٠)، العدد (٢).
٥. النعيمي، باسمه فالح، (٢٠٢٠)، التدقيق المشترك بين صعوبات التطبيق وتحسين أداء التدقيق: دراسة استطلاعية لأراء إدارات المصارف ومراقبي الحسابات في إقليم كردستان/العراق، كويه، جامعة كويه، فأكلتى العلوم الانسانية والاجتماعية، مجلة قه لأى زانست العلمية، المجلد (٥)، العدد (٢): ٥٤١-٥١٤.
٦. 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.
٧. زركلي، احمد، (٢٠١٦)، أثر استمرار تعامل المدقق مع العميل في كفاءة التدقيق-دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا.
٨. 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 التجارة، جامعة الاسكندرية، المجلد (٣)، العدد (٢)، مايو.
٩. عبد الرحيم، يسري سيد احمد سيد احمد، (٢٠١٧)، دور المراجعة المشتركة في تقليل فجوة التوقعات في المراجعة (دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة الخارجية بولاية الخرطوم)، رسالة ماجستير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، جمهورية السودان.

١٠. فقير، ابو بكر محمد حمد، عبد الله، ايهاب مكي مجمد، (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.
 ١١. قريط، عصام-حميدان، عدنان-صافي، هاشم، (٢٠١٨)، دور التدقيق المشترك في رفع كفاءة استخدام المعايير الاحصائية في تدقيق الحسابات-دراسة ميدانية في بيئة الاعمال السورية، مجلة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانون، جامعة دمشق-سورية، المجلد (٤٠)، العدد (١): ١٠٢-١١٤.
 ١٢. 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.
 ١٣. 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.
 ١٤. 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.
 ١٥. محمود، عبدالله ممتاز (٢٠١٥)، العوامل المؤثرة في تغيير مراجع الحسابات الخارجي_ دراسة على مكاتب المراجعة والشركات المساهمة العامة في فلسطين، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الاسلامية، غزة، فلسطين.
 ١٦. منصور، نسرين محمد، (٢٠١٣)، مدى تأثير معدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على مبدأ الاستقلالية-دراسة ميدانية على مكاتب مراجعة الحسابات العاملة في قطاع غزة، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الاسلامية، غزة، فلسطين.
- ثانياً. المصادر الاجنبية:**

A. Journal:

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. Alia,Khalid Sabah, Mohaisenb, Hussein Ali, Hameedc, Ayad Abed, (2019), Joint Audit and the Financial Reporting Quality: Empirical Study on Iraqi Voluntary Joint Audits, International Journal of Innovation, Creativity and Change, Volume 7, Issue 8, PP: 343-359.
4. Bisogno, M.; & De Luca, R., (2016), Voluntary Joint Audit and Earni-ngs quality: Evidence from Italian SMEs. International Journal of Business Research and Development, 5(1): 1-22.
5. 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.

6. Julia Balduaf and Rudolf steckel, (2012), Joint Audit and accuracy of the Auditor's report:an Empirical study, International Journal of economic sciences and applied research, 5 (2): 7-42
7. Singh, A., Singh, H., Sultana, N., & Evans, J., (2019), Independent and joint effects of audit partner tenure and non-audit fees on audit quality. Journal of Contemporary Accounting & Economics, 15(2), 186-205.
8. Velte, P., (2017), What Do we Know about Empirical Joint Audit Re-search? A literature Review. Accounting and Financial Control, 1 (1): 4-14.

م/استمارة الاستبانة

المحور الأول خاص بمجال: خصائص عينة الدراسة

١. المؤهل العلمي والمهني

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

٢. التخصص العلمي

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

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	يقدم التدقيق المشترك قوائم مالية خالية من التحريف.					
٢	يعطي التدقيق المشترك القدرة للإدارة على ضبط المدققين.					
٣	من خلال التدقيق المشترك يمكن القضاء على التحديات التي تواجه التدقيق الفردي.					
٤	يقضي التدقيق المشترك على الاختناقات الناتجة عن ضيق وقت المدقق في اوقات الذروة.					
٥	يؤدي التدقيق المشترك إلى تخفيض احتمالات حدوث تواطؤ بين المدقق والعميل.					
٦	يؤدي تطبيق التدقيق المشترك إلى زيادة جودة التقارير المالية.					
٧	أدى لاهتمام بالتدقيق المشترك إلى تعزيز الثقة في مهنة التدقيق.					
٨	يؤدي التدقيق المشترك الى تدعيم الكفاءة المهنية لمراقبي الحسابات.					
٩	يتيح التدقيق المشترك الطرق لمكاتب الصغيرة والمتوسطة على المشاركة والمنافسة.					

ت	الفقرات	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً
١٠	تؤدي المنافسة بين المكاتب المشتركة الى صعوبة التنسيق وتبادل المعلومات الخاصة بعملية التدقيق المشترك.					
١١	يفضل في التدقيق المشترك التخصص الصناعي لأحد مكنتبي التدقيق على الأقل في نشاط الشركة محل التدقيق.					
١٢	بحاجة الى تشريع وتنظيم مهنة التدقيق المشترك من نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات العراقية					

المحور الثالث خاص بمجال: تأثير التدقيق المشترك على استمرارية عمل المدقق الخارجي

ت	الفقرات	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً
١	يوفر التدقيق المشترك السياسات والاجراءات التي تدعم استمرارية المدقق في عمليات التدقيق الخارجي.					
٢	يسهم التدقيق المشترك على توظيف مدققين من ذوي الكفاءة العلمية والخبرة المهنية لإطالة فترة استمرارية المدقق في عمليات التدقيق الخارجي.					
٣	يؤدي تطبيق التدقيق المشترك إلى تجنب الآثار السلبية المحتملة الناتجة عن تغيير المدقق في عمليات التدقيق الخارجي.					
٤	يوفر التدقيق المشترك الشروط القانونية والتعاقدية للمدقق لاستمراره في عمليات التدقيق الخارجي.					
٥	يقوي التدقيق المشترك العلاقة الخاصة بين المدققين مما يؤدي الى استمرارية المدقق في عمليات التدقيق الخارجي.					