IRAQI Academic Scientific Journals

University of Kirkuk Journal For Administrative and Economic Science (2025) 15 (2): 472-491

UKJAES

University of Kirkuk Journal For Administrative and Economic Science

ISSN:2222-2995 E-ISSN:3079-3521
University of Kirkuk Journal For Administrative and Economic Science

Mawlood Nazdar Abdulrazzaq, Mahmood Khawin Ibrahim & Qadir Hadya Ali. The Impact of Joint Auditing on Reducing Audit Risks: An Analytical Study of the Opinions of a Sample of Academics and Auditors in Erbil City. ***University of Kirkuk Journal For Administrative and Economic Science*** **(2025) 15 (2):472-491.**

The Impact of Joint Auditing on Reducing Audit Risks: An Analytical Study of the Opinions of a Sample of Academics and Auditors in Erbil City

Nazdar Abdulrazzaq Mawlood[1], Khawin Ibrahim Mahmood[2], Hadya Ali Qadir[3]

[(1,2,3)] *College of Administration and Economics, Erbil, Kurdistan-Iraq*

nazdar.mawlood@su.edu.krg [1]
khawin.mahmood@su.edu.krd [2]
hadya.qader@su.edu.krd [3]

Abstract: This study investigates the extent to which joint auditing contributes to the reduction of audit risk, based on a field survey conducted among a group of academics and practicing auditors in Erbil. The research underscores the critical role of joint audits as a mechanism for enhancing the quality of financial reporting by involving multiple external auditors in the audit process. This collaborative approach fosters knowledge exchange and strengthens the objectivity and impartiality of financial evaluations. The study is grounded in a conceptual framework that connects joint auditing to three principal categories of audit risk: inherent risk, control risk, and detection risk. To fulfil the research objectives, a structured questionnaire was administered to a sample of 108 participants. The collected data were analyzed using appropriate statistical techniques, including the Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) measure and Cronbach's Alpha test, to verify the validity and reliability of the instrument. The empirical findings demonstrate that joint auditing exerts a significant positive influence on mitigating all three types of audit risk, thereby affirming its effectiveness as a professional practice within the accounting field. Based on these results, the study recommends the adoption of joint auditing practices in Iraq, emphasizing their potential to enhance the credibility of financial statements and bolster stakeholders' trust in financial information.

Keywords: Joint auditing, Audit risk, Inherent risk, Control risk, Detection risk.

أثر التدقيق المشترك على تخفيض مخاطر التدقيق ـ دراسة تحليلية لآراء عينة من الأكاديميين ومراقبي الحسابات في مدينة أربيل

م.م. نازدار عبدالرزاق مولود[١]، م.م. خەوين ابراهيم محمود[٢]، م.م. هدية علي قادر[٣]

[(١،٢،٣)] كلية الادارة والاقتصاد، اربيل، كوردستان – العراق

المستخلص: تسعى الدراسة إلى استكشاف مدى تأثير التدقيق المشترك في الحد من مخاطر التدقيق، وذلك من خلال دراسة ميدانية أجريت على مجموعة من الأكاديميين ومراقبي الحسابات العاملين في مدينة أربيل. تركز الدراسة

على إبراز الدور الحيوي للتدقيق المشترك كوسيلة لتحسين جودة التقارير المالية، عبر إشراك أكثر من مراقب حسابات خارجي في عملية التدقيق، مما يعزز من تبادل المعرفة ويزيد من موضوعية وحيادية التقييم المالي. انطلقت الدراسة من نموذج مفاهيمي يربط التدقيق المشترك بثلاثة أنواع رئيسية من مخاطر التدقيق، وهي: المخاطر الموروثة، ومخاطر الرقابة، ومخاطر الاكتشاف. ولتحقيق أهداف الدراسة، تم توزيع استبيان على عينة مكونة من ١٠٨ مشاركين، وتم تحليل البيانات باستخدام أدوات إحصائية مناسبة، من بينها اختبار KMO واختبار صدقية الاتساق الداخلي (Cronbach's Alpha)، بهدف التحقق من قوة البيانات ودقتها. وقد أظهرت النتائج أن التدقيق المشترك له تأثير إيجابي ملحوظ في تقليل مستويات المخاطر الثلاثة، مما يدل على فعاليته كخيار مهني يمكن الاعتماد عليه في بيئة العمل المحاسبية. بناءً على ذلك، توصي الباحثات بتبني آليات التدقيق المشترك في العراق، لما لها من دور في تعزيز مصداقية القوائم المالية وزيادة ثقة الأطراف المستفيدة من المعلومات المالية.

الكلمات المفتاحية: التدقيق المشترك، مخاطر التدقيق، المخاطر الموروثة، مخاطر الرقابة، مخاطر الاكتشاف.

Corresponding Author: E-mail: nazdar.mawlood@su.edu.krg

المقدمة

في ظل النمو المتسارع لعالم الأعمال وتزايد تعقيد العمليات المالية، أصبحت مهنة التدقيق الخارجي تواجه تحديات متزايدة، خصوصًا فيما يتعلق بقدرتها على تقييم المخاطر المحيطة بالقوائم المالية بدقة وفعالية. ومن هذا المنطلق، بدأ يبرز التدقيق المشترك (Joint Audit) كأحد الأساليب الحديثة التي تسعى إلى رفع جودة التدقيق وتقليل احتمالية حدوث الأخطاء أو التلاعب المالي. يُعد التدقيق المشترك أحد الأدوات الفعالة في دعم نظام الرقابة المالية، إذ يعتمد على مشاركة أكثر من مراقبي الحسابات خارجي في تدقيق القوائم المالية لجهة معينة. هذا التعاون يفتح المجال لتبادل الخبرات والرؤى، مما يعزز من موضوعية عملية التدقيق ويزيد من درجة الشفافية. ومع تنامي الاهتمام من قبل الهيئات الرقابية والمستخدمين للمعلومات المالية بجودة التقارير، تزداد أهمية هذا النوع من التدقيق كوسيلة لتقليل المخاطر وتعزيز الثقة في نتائج العمل المحاسبي. تسعى الدراسة إلى تأثير التدقيق المشترك على تقليل مخاطر التدقيق، من خلال تحليل الجوانب النظرية والتطبيقية لهذا المفهوم، مع التركيز على أهم الفوائد والتحديات التي تصاحبه. كما تتناول الدراسة مدى تأثير هذا النوع من التدقيق على مختلف أنواع المخاطر، كالمخاطر الجوهرية ومخاطر الرقابة ومخاطر الاكتشاف، وتهدف في النهاية إلى تقديم مجموعة من التوصيات التي قد تسهم في دعم تبني هذا النموذج وتحقيق فوائد أكبر للجهات المعنية.

المبحث الأول
منهجية البحث

اولاً: مشكلة الدراسة:

ان مراقبي الحسابات اثناء قيامهم بعملية تدقيق الحسابات يتعرض لمخاطر عديدة نتيجة التطور في اساليب الادارة في الغش او الاحتيال او طبيعة عمل الشركة او ضعف نظام الرقابة الداخلية او تعقد انظمتها الالكترونية وغيرها مما يؤدي الى بالنتيجة الى عدم ابداء راي سليم وصحيح بالقوائم المالية رغم وجود ملاحظات جوهرية فيها، وعليه يمكن طرح مشكلة الدراسة في السؤال الرئيسي مفادها ما هي أثر التدقيق المشترك على تخفيض مخاطر التدقيق؟ ويتفرع من هذا السؤال الاسئلة الفرعية الاتية:

١. هل يؤثر التدقيق المشترك على تخفيض مخاطر الموروثة؟
٢. هل يؤثر التدقيق المشترك على تخفيض مخاطر الرقابة؟
٣. هل يؤثر التدقيق المشترك على تخفيض مخاطر الاكتشاف؟

ثانياً: أهمية الدراسة:

تأتي أهمية الدراسة من كونه تلقي الضوء على مدى مساهمة التدقيق المشترك في تخفيض مخاطر التدقيق، وذلك نظراً دوره في رفع الثقة في التقارير المالية، مما يؤثر إيجابياً على قرارات المستثمرين وأصحاب المصلحة وغيرهم.

ثالثاً: فرضية الدراسة:

تعتمد الدراسة على فرضية رئيسية مفادها يؤثر التدقيق المشترك على تخفيض مخاطر التدقيق، وتتفرع من هذه الفرضية فرضيات الفرعية التالية:

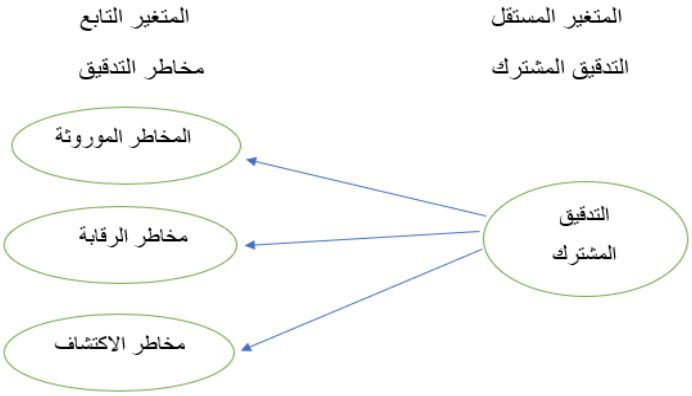
١. يؤثر التدقيق المشترك على تخفيض مخاطر الموروثة.
٢. يؤثر التدقيق المشترك على تخفيض مخاطر الرقابة.
٣. يؤثر التدقيق المشترك على تخفيض مخاطر الاكتشاف.

رابعاً: هدف الدراسة:

تهدف الدراسة الى التطرق الى احد المواضيع الحيوية والحديثة الا وهو التدقيق المشترك نظراً لأهميته في زيادة كفاءة وفاعلية عملية التدقيق وذلك للمساعدة في عملية الكشف عن الأخطاء والغش الى جانب تحسين جودة التدقيق من خلال تخفيض المخاطر التي قد تنشأ عند القيام بعملية التدقيق الفردي.

خامساً: أنموذج الدراسة:

يمكن بيان أنموذج الدراسة من خلال الشكل أدناه:



الشكل (١): أنموذج الدراسة
المصدر: من اعداد الباحثات.

سادساً: دراسات سابقة:

أ.دراسات سابقة باللغة العربية:

١. دراسة (سلوم (٢٠١٩) بعنوان: **"التدقيق المشترك للمصارف التجارية الخاصة ودوره في ادارة المخاطر"، بحث منشور**
سعت الدراسة إلى تقديم نموذج مقترح يوضح مدى التزام مراقبي الحسابات الخارجيين بالآليات والضوابط المعتمدة في تنفيذ التدقيق المشترك، بهدف تعزيز قدرة المؤسسات المالية على تقليل المخاطر التي تواجهها. وتوصلت الدراسة إلى نتيجة مهمة، مفادها أن مراقبي الحسابات الخارجيين المكلّفين بإجراء التدقيق المشترك في **البنك الوطني الإسلامي** لم يقوموا بتدقيق الأعمال التي أنجزها مراقب حسابات آخر، ما يعني عدم التحقق من تنفيذ برنامج التدقيق المتفق عليه، والذي تم التخطيط له وتنظيمه وفقاً لمبادئ التدقيق المشترك.
٢. دراسة (صالح، ٢٠٢١)، بعنوان: " **أثر التدقيق المشترك على استقلالية مراقبي الحسابات دراسة ميدانية لعينة من مكاتب مراقبي الحسابات في العراق"**، بحث منشور.
سعت الدراسة الى اظهار العلاقة بين التدقيق المشترك واستقلالية مراقبي الحسابات و توضيح المفهوم العام للتدقيق المشترك، أهميته وأهدافه، إلى جانب تسليط الضوء على مفهوم الاستقلالية في التدقيق، لا سيما استقلالية مراقبي الحسابات، وقد شملت الدراسة عينة من مكاتب التدقيق في العراق وبعض الدول العربية، بهدف استكشاف أثر تطبيق التدقيق المشترك على مستوى استقلال مراقبي الحسابات في أداء مهامهم. أظهرت النتائج وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين التدقيق المشترك واستقلالية مراقبي الحسابات، حيث بلغ معامل الارتباط البسيط ٠,٦٣٢، مما يشير إلى أن العمل المشترك بين مراقبي الحسابات يعزز من درجة استقلاليتهم عند تنفيذ مهام التدقيق. وأوصت الدراسة بأهمية اعتماد هذا الأسلوب كأداة فعالة لتعزيز كفاءة وجودة العمل التدقيقي.

ب.دراسات سابقة باللغة الانكليزية:

١. دراسة (Behl and other, **2021**) بعنوان " **The Effects of Joint Audits on Audit Quality and Audit Costs: A Game-theoretical Explanation for Contradictory Empirical Results"** بحث منشور.
سعت الدراسة إلى استكشاف مدى تأثير اختلاف مستويات خبرة مراقبي الحسابات على كل من جودة التدقيق وتكاليفه، وذلك في إطار العمل بنظام التدقيق المشترك. وتوصلت إلى أن تقارب الخبرات بين المراقبين يسهم بشكل كبير في تحسين جودة التدقيق وتقليل التكاليف المرتبطة به. في المقابل، فإن وجود تفاوت ملحوظ في الخبرة قد يؤدي إلى استغلال غير متوازن للخبرات، مما ينعكس سلباً على كفاءة الأداء وجودته. كما أشارت النتائج إلى أن تكليف المراقب الأكثر خبرة بأغلب مهام التدقيق قد يُحسّن جودة النتائج ويقلّص التكاليف، غير أن غياب التعاون الفعّال بين فرق العمل قد يعرقل هذا الأثر الإيجابي، ويؤثر على جودة المخرجات. وتقدم هذه النتائج دلالات مهمة يمكن أن يستفيد منها صانعو السياسات، خاصة عند وضع أو تعديل القوانين التي تُلزم باعتماد التدقيق المشترك، بهدف تفادي أي آثار سلبية غير مقصودة.

٢.دراسة (Azibi, 2017)، بعنوان " **Joint audit and financial scandal", The case of the French context**"، بحث منشور
سعت الدراسة الى بيان تأثير التدقيق المشترك في تعزيز جودة التدقيق واستقلاليته. وقد دفعت الفضيحة المالية التي وقعت آنذاك المفوضية الأوروبية إلى اقتراح تمديد فترة التناوب الإلزامي بين شركات التدقيق من ست إلى تسع سنوات في حالات التدقيق المشترك. اعتمدت الدراسة على تحليل عينة مكونة من ١٤٠ شركة مدرجة في السوق الفرنسية، حيث لوحظ أن استجابة سوق الأوراق المالية كانت متفاوتة بحسب الجهة المدققة. فالوحدة الاقتصادية التي تولت تدقيقها واحدة فقط من الشركات الأربع الكبرى لم تُظهر تفاعلاً كبيراً مقارنة بتلك التي خضعت لتدقيق مشترك من قبل اثنتين من الشركات الأربع الكبرى، والتي شهدت تفاعلاً ملحوظاً في السوق. وتخلص الدراسة إلى أن إشراك شركة تدقيق واحدة على الأقل من خارج دائرة الأربع الكبار في عملية التدقيق المشترك قد يسهم في تخفيف حدة تركّز سوق التدقيق، لا سيما خلال فترات الأزمات والفضائح المالية، ما يعزز من كفاءة وموثوقية الممارسات المحاسبية.
وترى الباحثات ان الدراسة الحالية تركز على تأثير التدقيق المشترك على الحد من مخاطر التدقيق في أربيل، العراق. ويحلل آراء الأكاديميين ومراقبي الحسابات باستخدام أسلوب الدراسة التحليلية. وقد تناولت الدراسات السابقة مخاطر التدقيق بشكل عام، واستقلال المراجع، وجودة التدقيق وتكاليفه، وتفاعل سوق الأوراق المالية مع التدقيق المشترك. وتركز الدراسة على ثلاثة أنواع من مخاطر التدقيق: الموروثة، والرقابة، والاكتشاف. ويستخدم سياقًا محليًا في أربيل، مع مراعاة التحديات الاقتصادية والتنظيمية. وتستخدم الدراسة آراء الخبراء المحليين لتوفير دقة وتفاصيل محددة حول كيفية تأثير التدقيق المشترك على الواقع العملي. ويربط الدراسة التدقيق المشترك بالحد من المخاطر التشغيلية، مثل المخاطر الموروثة والرقابة والاكتشاف. وقد تساهم النتائج في تحسين ممارسات التدقيق في العراق، مما يؤدي إلى زيادة الثقة في التقارير المالية واتخاذ قرارات مالية أفضل من قبل المستثمرين وأصحاب المصلحة.

المبحث الثاني
مفهوم التدقيق المشترك وتعريفاته

اولاً: مفهوم التدقيق المشترك:

في بيئة الأعمال الحديثة، برز التدقيق المشترك كوسيلة فعّالة لتعزيز مصداقية وشفافية التقارير المالية. ويقوم هذا النوع من التدقيق على مبدأ التعاون بين أكثر من مراقب الحسابات خارجي، بحيث يتقاسمون مهمة تدقيق وتحليل البيانات المالية للوحدة الاقتصادية. ومن خلال توحيد خبراتهم ومهاراتهم، يسعى مراقبي الحسابات إلى تقديم صورة أدق وشاملة عن الوضع المالي، مما يسهم في تحسين جودة نتائج التدقيق ورفع مستوى الثقة بالمعلومات المقدّمة.
كما يقصد به "قيام مراقبي حسابات من مكتبين مختلفين بتدقيق حسابات وحدة اقتصادية معينة، حيث يتعاونان في تقديم تقرير مشترك يتضمن توقيعهما معاً وتحمل المسؤولية المشتركة. ويتم ذلك من خلال تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق، مع توزيع المهام بينهما" (الديسطي، ٢٠١٤، ٢٠)

١ـ تعريف التدقيق المشترك.

ويمكن تعريف التدقيق المشترك بعدة تعريفات منها:
التدقيق المشترك هو عملية فحص القوائم المالية للكيان الاقتصادي، حيث يتم تكليف عدة مكاتب تدقيق للعمل معًا. يتم وضع خطة مشتركة لتنفيذ إجراءات التدقيق بشكل متكامل، مع ضمان تحقيق الدقة والجودة في العمل. في نهاية العملية، يتم إصدار تقرير موحد يحمل رأيًا مشتركًا موقعًا من جميع المكاتب المتدخلة، حيث تكون المسؤولية بين هذه المكاتب تضامنية (محمد، ٢٠٢٤، ص. ٢٤).
تم تعريف التدقيق المشترك كعملية يقوم خلالها مراقبي الحسابات المستقلين أو أكثر بتدقيق وتوثيق البيانات المالية بطريقة تتضمن التنسيق بين خطط تدقيق الحسابات، جهود التدقيق المشتركة، التدقيق الشامل، وضوابط الجودة المتبادلة. وفي نهاية العملية إصدار تقرير موحد يوقعه جميع مراقبي الحسابات الذين يتحملون المسؤولية المشتركة.(Ratzinger-Sakel et al., 2013)
كما تم تعريف التدقيق المشترك كإحدى الأساليب المتبعة في عمليات التدقيق، حيث يتعاون فيها مكتب أو أكثر من مكاتب مراقبي الحسابات الخارجيين المتخصصين، ويتم تكليفهم بإجراء التدقيق على شركة معينة. يهدف هذا النوع من التدقيق إلى تقديم آراء فنية محايدة ومتخصصة حول الوضع المالي والإداري للشركة.
يقصد بالتدقيق المشترك هو "العملية التي يتم فيها فحص وتدقيق التقارير المالية لأحد الكيانات الاقتصادية بواسطة اثنين أو أكثر من المكاتب المستقلة عن بعضها البعض، حيث يتعاونون في الجهود المبذولة ويتقاسمون المسؤولية المشتركة في إعداد وتنفيذ برنامج التدقيق". (أبو العال، ٢٠١٧، ١٨١)،
ومن خلال التعاريف اعلاه عرفت الباحثات التدقيق المشترك بأنه "عبارة عن إشراك اثنين أو أكثر من مراقبي الحسابات الخارجيين لتولي مسؤولية تدقيق حسابات شركة واحدة بشكل تعاوني، حيث يتقاسمون المهام ويتبادلون الآراء والخبرات، مما يسهم في تعزيز جودة التدقيق وضمان التزام الجهة الخاضعة للرقابة بالمعايير المحاسبية والتشريعات المالية ذات الصلة".

٢ـ اهمية التدقيق المشترك:

يمكن توضيح أهمية التدقيق المشترك بالاتي (نشوان، ٢٠١٧، ٥٧٦):
أ- تعزيز كفاءة التدقيق وفعاليته من خلال دعم جهود اكتشاف الأخطاء والاحتيال.

ب- حسين مستوى التدقيق من خلال تقليل المخاطر المحتملة التي قد تنشأ من القيام بالتدقيق بشكل فردي.
ت- معالجة أوجه الضعف في عملية التدقيق عبر منع التلاعب والغش في البيانات المالية.

٣- المبادئ الأساسية وعوامل النجاح في التدقيق المشترك:

يقوم التدقيق المشترك على مجموعة من المبادئ الأساسية التي تشكّل الإطار التنظيمي والمهني للعمل بين مراقبي الحسابات المشاركين. ولضمان نجاح هذه العملية، خاصة عند تنفيذها لأول مرة أو عند إشراك أكثر من مكتب تدقيق، يجب الأخذ بعين الاعتبار مجموعة من العوامل التي تسهم في تحقيق جودة عالية وتقليل التحديات الناتجة عن اختلاف الأساليب والثقافات المؤسسية. وفيما يلي عرض متكامل للمبادئ والعوامل المرتبطة بنجاح التدقيق المشترك (صالح، ٢٠٢١، ٥٧٠-٥٧١)، (قريط واخرون، ٢٠١٨، ١-٧):

أ- تقاسم المسؤولية والتقرير المشترك:

يتقاسم مراقبي الحسابات المشاركون المسؤولية المهنية والقانونية عن الرأي الوارد في التقرير النهائي، ويُعتبر التقرير الصادر وثيقة موحدة تعبّر عن رأي جماعي، موقّعة من جميع الأطراف.

ب- التعاون والتنسيق والتخطيط المشترك:

يتطلب التدقيق المشترك درجة عالية من التنسيق بين الفرق، تشمل توزيع المهام بوضوح، إعداد خطة تدقيق موحدة تغطي التوقيت والأدوات والمنهجية، وتحديد النقاط ذات الخطورة العالية لضمان إنجاز العمل بكفاءة وتكامل.

ت- الاستقلالية المهنية والاحترام المتبادل:

رغم العمل المشترك، يجب على كل مراقب حسابات الحفاظ على استقلاليته المهنية تجاه الجهة المدققة. كما أن احترام خبرات وقدرات الشركاء، والالتزام بأخلاقيات المهنة، يُعدّ أساسًا لبناء الثقة وضمان بيئة عمل صحية ومنتجة.

ث- التواصل المفتوح والمستمر:

يُعتبر التواصل المستمر عاملاً حاسمًا لنجاح التدقيق المشترك، ويتم عبر اجتماعات دورية، واستخدام أدوات توثيق مشتركة، بالإضافة إلى وجود قنوات تواصل فعالة تسهم في تجاوز العقبات بسرعة وتوحيد الرؤية المهنية.

ج- تحديد الأدوار وتوزيع العمل بوضوح:

يجب الاتفاق المسبق على توزيع المهام بين مكاتب التدقيق، مع تحديد مسؤوليات كل طرف بشكل دقيق لتفادي التداخل أو الازدواجية، مما يضمن تنفيذ الأعمال بسلاسة.

ح- التدريب والتحضير المسبق:

من المهم عقد ورش عمل أو دورات تدريبية قصيرة تهدف إلى توحيد الفهم حول الأدوات والإجراءات المتبعة، وبناء قاعدة معرفية مشتركة بين الفرق المشاركة.

خ- التوافق على المعايير والسياسات:

ينبغي الاتفاق على المعايير الرقابية المستخدمة (سواء كانت دولية أو محلية)، وتوحيد التفسيرات المهنية لضمان اتساق النتائج وتقليل الاختلافات في التقييم.

د- مراجعة وتقييم العمل المتبادل:

يشمل التدقيق المشترك إجراء مراجعة داخلية متبادلة بين الأطراف، بما يعزز من جودة العمل ويعكس نظام رقابة فعال. كما يُشجع على تبادل الملاحظات والدروس المستفادة لتحسين الأداء المستقبلي.

ذ- إصدار تقرير نهائي موحد:

يتم إصدار التقرير الختامي بصيغة موحدة ومنهجية متفق عليها، ويتضمن توقيع جميع مراقبي الحسابات المشاركين، بما يعكس وحدة الرأي وتكامل الجهود

٤- أهداف التدقيق المشترك:

يسعى التدقيق المشترك إلى تحقيق مجموعة من الأهداف الأساسية التي تسهم بشكل مباشر في تحسين جودة وكفاءة عمليات التدقيق. ومن أبرز هذه الأهداف ما يلي (إبراهيم، ٢٠١٨، ص٥١)؛ (متولي، ٢٠١٣، ص٤١٥):

أ- **تعزيز الكفاءة والفاعلية** :يتم ذلك من خلال استثمار تنوع الخبرات وتكامل المهارات بين فرق التدقيق المختلفة، مما ينعكس إيجابًا على جودة الأداء التدقيقي.
ب-**رفع جودة عملية التدقيق** :يعتمد التدقيق المشترك على مراجعات متبادلة بين مراقبي الحسابات ، مما يتيح فحص الإجراءات وتدقيقها بشكل متقاطع، وصولاً إلى إصدار تقرير موحد يعكس مسؤولية جماعية.

ت- **دعم استقلالية مراقبي الحسابات** :يساهم التدقيق المشترك في الحد من الضغوط التي قد يمارسها العملاء، إضافة إلى تنظيم توزيع الأتعاب بين مكاتب التدقيق المشاركة وفق معايير مهنية واضحة.
ث- **تعزيز فرص اكتشاف الأخطاء والغش** :إن مشاركة أكثر من مراقب الحسابات في عملية التدقيق يزيد من احتمالية الكشف عن التحريفات الجوهرية في القوائم المالية مقارنة بعملية التدقيق المنفردة.
ج- **مكافحة احتكار سوق التدقيق** :من خلال إشراك مكاتب تدقيق محلية إلى جانب المكاتب الكبرى، مما يعزز المنافسة المهنية ويحد من تركّز السوق.
ح- **تحسين التنسيق والرقابة المتبادلة** :خاصة عند إشراك إحدى شركات التدقيق الكبرى (Big 4)، مما يسهم في رفع كفاءة الرقابة الداخلية وتحسين جودة الرأي التدقيقي.
خ- **رفع مصداقية المعلومات المالية** :عبر تحسين جودة الأدلة التدقيقية، مما يوفر تأكيدات أكثر موثوقية بشأن صحة القوائم المالية وخلوها من الأخطاء الجوهرية.
د- **الحد من عدم اليقين المحاسبي** :يساهم التدقيق المشترك في زيادة الشفافية المالية، مما ينعكس إيجابًا على القرارات الاقتصادية وعلى تقييم الأسواق للمنشآت.
ذ- **اعتماد أفضل المعايير والإجراءات التدقيقية** :إذ يتيح التعاون بين مراقبي الحسابات فرصة لتطبيق معايير موحدة ومهنية تضمن الارتقاء بمستوى الأداء.
ر- **تحقيق كفاءة اقتصادية محتملة** :إذ قد يؤدي التعاون بين مكاتب التدقيق، خاصة الكبرى منها، إلى تقليص التكاليف الكلية لعملية التدقيق في بعض الحالات.

المبحث الثالث
مخاطر التدقيق

اولاً: مخاطر التدقيق:

تُعرَّف مخاطر التدقيق بأنها احتمال أن يُصدر مراقب الحسابات رأيًا غير ملائم بشأن القوائم المالية التي تتضمن تحريفات جوهرية، سواء كانت هذه التحريفات نتيجة لغش متعمد أو لأخطاء غير مقصودة (ISA 200).
وتُعد هذه المخاطر انعكاسًا لاحتمال أن يتوصل مراقب الحسابات خلال تنفيذ إجراءات التدقيق إلى استنتاجات غير دقيقة، مما يؤدي إلى إصدار تقرير تدقيق غير صحيح عن القوائم المالية. وفي هذا السياق، يرى أن مخاطر التدقيق تتمثل في خطر عدم قيام مراقب الحسابات بتعديل رأيه بما يتوافق مع وجود تحريفات جوهرية في القوائم المالية. (Peter, 2013, 9).
كما هي المخاطر التي تؤدي إلى إبداء رأي غير مناسب من قبل مراقب الحسابات وعندما تكون البيانات المالية تحتوي على أخطاء جوهرية (جدع، ٢٠١٣، ١٠٩).
وقد عرف أن مخاطر التدقيق ما هي الا تعبير مراقب الحسابات عن رأى غير صحيح أو مضللا نتيجة أخطاء أو تحريف مادي أو جوهري في البيانات المالية (العواد والميالي، ٢٠٢٠، ١٤٠)
بناءً على ما سبق يمكن تعريف مخاطر التدقيق بأنها "خطر احتمالية إصدار مراقب الحسابات لرأي مهني غير صحيح بشأن القوائم المالية، دون أن يكون على دراية بذلك، نتيجة لاحتوائها على أخطاء جوهرية، أو بسبب قصور في إجراءات التدقيق المتبعة التي تؤدي إلى عدم الكشف عن تلك الأخطاء وبالتالي عدم التأكد من صحة وسلامة القوائم المالية، وتؤثر هذه المخاطر على رأي مراقب الحسابات حيث لا يستطيع ان يقوم بالحد من خطر التدقيق تماما, وبالتالي لا يستطيع الحصول على تأكيد مطلق بخلو البيانات المالية من أي أخطاء جوهرية لان هذه الاخطاء من الممكن ان تحدث في أي وحدة اقتصادية اما بسبب طبيعة عمل الوحدة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية وهناك الكثير من الاسباب التي تؤدي الى هذه الاخطاء ويبقى مراقب الحسابات لا يستطيع الحصول على تأكيد مطلق بخصوص البيانات المالية وإنما من الممكن الحصول على تأكيد معقول أو محدود.

١- انواع مخاطر التدقيق:

وتتكون مخاطر التدقيق من: مخاطر ملازمة، ومخاطر الرقابة، ومخاطر عدم الاكتشاف وهي: (علي، ٢٠٢٢، ١٧)

أ- المخاطر المتلازمة (الموروثة):

مثل هذه المخاطر احتمالية وجود تحريفات مادية سواء في بند أو نشاط معين، أو نتيجة الانحرافات عبر عدة بنود، بحيث تؤدي مجتمعة إلى تحريف جوهري، خاصة في ظل غياب نظام رقابة داخلية فعّال. وترتبط هذه المخاطر بطبيعة الوحدة الاقتصادية وبيئة عملها وموضوع التدقيق قبل مباشرة إجراءات التدقيق، مع الأخذ بالاعتبار افتراض عدم وجود أنظمة رقابية قائمة (بليبلة، ٢٠١٥، ١٨)

العوامل المؤثرة في تقييم المخاطر الملازمة:

توجد عدة عوامل رئيسية يجب على مراقب الحسابات أن يضعها في اعتباره عند قيامه بتقييم المخاطر الملازمة وهي كما يأتي (Wielligh, 2004:197-217)، (Arens et a, 2012, 231):

(١) طبيعة نشاط الشركة موضوع التدقيق

تلعب طبيعة نشاط الشركة دوراً محورياً في تقييم المخاطر الملازمة، حيث أن بعض القطاعات الاقتصادية تتسم بمستوى مرتفع من المخاطر. وكلما كانت بيئة العمل أكثر عرضة للتقلبات والتعقيدات، كلما ارتفعت نسبة المخاطر الملازمة التي ينبغي على مراقب الحسابات أخذها بعين الاعتبار.

(٢) الارتباط الأولي مقارنة بالارتباط المستمر

عندما يقوم مراقب الحسابات بتكرار عملية التدقيق لنفس الشركة عبر عدة سنوات، فإنه يكتسب خبرة متراكمة وفهماً عميقاً لطبيعة أعمالها. هذا التراكم المعرفي يعزز من ثقته أثناء أداء مهامه مقارنة بتدقيقه لشركة جديدة يتعامل معها لأول مرة.

(٣) نتائج التدقيق في السنوات السابقة

اكتشاف أخطاء جوهرية في تقارير التدقيق السابقة يعد مؤشراً لاحتمال تكرار تلك الأخطاء في السنة الحالية. لذلك، يُقيّم مراقب الحسابات أن المخاطر الملازمة مرتفعة، مما يستدعي منه تنفيذ اختبارات أكثر تفصيلاً وشمولاً، مع التحقق مما إذا كانت الإدارة قد عالجت أوجه القصور المكتشفة سابقاً.

(٤) الأطراف ذات العلاقة بالشركة

بحسب ما جاء في المعيار المحاسبي الدولي رقم (٢٣)، فإن الأطراف ذات العلاقة تشمل المديرين، والشركات أو المؤسسات التي تملك القدرة على التأثير المباشر أو السيطرة على القرارات الاقتصادية للشركة.

(٥) التقديرات المحاسبية للشركة

تعتمد إدارة الشركة في بعض الحسابات على التقديرات والأحكام الشخصية، مثل تقييم الأصول بالقيمة العادلة أو تحديد مخصص الديون المشكوك في تحصيلها. هذه التقديرات تتطلب اهتماماً خاصاً من مراقب الحسابات، نظراً لما تحمله من تأثير كبير على القوائم المالية.

ب- مخاطر الرقابة:

عرف الاتحاد الدولي للمحاسبين مخاطر الرقابة بأنها احتمال حدوث خطأ جوهري – سواء بمفرده أو عند جمعه مع أخطاء أخرى – ضمن فئة من العمليات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات، بحيث لا تستطيع أنظمة الرقابة الداخلية لدى الجهة الخاضعة للتدقيق منعه أو اكتشافه أو تصحيحه بشكل مناسب وفي الوقت المناسب (IAASB,2014:80)
ان فهم الرقابة الداخلية وتقدير مخاطر الرقابة يمر بالمراحل التالية (Arens et al,2012:321):
(١) **فهم النظام الرقابي** :يتطلب الأمر الإلمام بتصميم وتنفيذ آليات الرقابة الداخلية في العمليات لضمان فعاليتها.
(٢) **تقييم مخاطر الرقابة** :يجب تحديد مستوى المخاطر المرتبطة بكل عملية، مع تصنيفها إلى درجات مختلفة مثل مرتفعة، متوسطة أو منخفضة بناءً على التحليل الدقيق.
(٣) **التخطيط وتنفيذ اختبارات الرقابة** :بعد وضع خطة، يتم إجراء اختبارات للرقابة لتقييم نتائجها. وفي هذه المرحلة، يجب تحديد مدى تطابق هذه الاختبارات مع مستوى المخاطر المُقدر.
(٤) **تقدير خطر الاكتشاف واتخاذ الإجراءات المناسبة** :يجب تقدير خطر الاكتشاف بناءً على الإجراءات الجوهرية المنفذة، مع الأخذ في الاعتبار تقديرات مخاطر الرقابة والعوامل الأخرى المرتبطة بالخطر.

ج- مخاطر الاكتشاف:

تحدث مخاطر الاكتشاف عندما تكون الاختبارات الجوهرية والإجراءات التحليلية غير قادرة على اكتشاف الأخطاء أو التحريفات المادية، والتي يمكن أن تحدث بشكل فردي أو مجتمعة، بحيث تصبح هذه الأخطاء أو التحريفات مادية على مستوى بند معين أو نشاط ما (Arens et al,٢٠١٢:٣٣).
وقد أكد الاتحاد الدولي للمحاسبين في المعيار الدولي ٢٠٠ الاشارة الى نقطتين أساسيتين (IAASB, 2014 93)
(١) هناك علاقة عكسية بين مخاطر الاكتشاف وخطر التحريفات الجوهرية المقدرة على مستوى الإثبات. فعندما يكون هناك خطر أكبر للتحريفات الجوهرية التي يعتقد مراقب الحسابات بوجودها، فإن مخاطر الاكتشاف ستكون أقل، مما يجعل الأدلة التي يقدمها مراقب الحسابات أكثر إقناعاً.
(٢) تتعلق مخاطر الاكتشاف بطبيعة وتوقيت ونطاق الإجراءات التي يحددها مراقب الحسابات بهدف تقليص خطر التدقيق إلى أدنى مستوى مقبول
وفي سياق اخر تتميز مخاطر الاكتشاف بانها داخلة ضمن سيطرة مراقب الحسابات ويمكنه التحكم فيها وتعديلها طبقا لنتائج تقييم المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة عن طريق تكثيف او تخفيف الاختبارات الجوهرية، اذ ان تقييم المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة يؤثر على طبيعة وتوقيت ومدى الاختبارات التي يجريها مراقب الحسابات على عناصر القوائم المالية لغرض الحد من مخاطر الاكتشاف الى الحد الذي يستطيع مراقب الحسابات اصدار تقريره حول مصداقية وعدالة القوائم المالية للشركة محل التدقيق (الشاهين، ٢٠١٥، ٣٨).

المبحث الرابع
تخفيض مخاطر التدقيق من خلال التدقيق المشترك

يُعد التدقيق المشترك من أبرز الأساليب المهنية التي تهدف إلى رفع جودة عمليات التدقيق الخارجي، حيث يسهم بشكل ملحوظ في الحد من مختلف أنواع المخاطر التي قد تواجه مراقبي الحسابات، وتكمن أهمية هذه الممارسة في إشراك أكثر من مراقب الحسابات مستقل في تدقيق القوائم المالية للمنشآت، مما يؤدي إلى تحسين كفاءة العمل التدقيقي عبر تنوع الخبرات وتعدد منهجيات التقييم. في هذا الإطار، يمكن توضيح أثر التدقيق المشترك في تقليل أنواع المخاطر التدقيقية الثلاث على وفق ما يلي:

اولاً: أثر التدقيق المشترك في تقليل المخاطر الموروثة:

تشير المخاطر الموروثة (Inherent Risks) إلى احتمالية وقوع أخطاء أو تحريفات جوهرية نتيجة لطبيعة عمل الوحدة الاقتصادية أو تعقيد تعاملاتها المالية أو لضعف بيئتها التشغيلية. تلعب خبرة مراقب الحسابات ومهاراته التحليلية دوراً أساسياً في تقييم هذه المخاطر. وأن التدقيق المشترك يسهم بشكل ملحوظ في تقليل المخاطر الموروثة، حيث أن وجود أكثر من مراقب الحسابات يوسّع نطاق التقييم والفحص، ما يرفع من فرص اكتشاف التحريفات الجوهرية الكامنة في طبيعة نشاط الشركة أو بيئة عملها قبل الشروع بإجراءات التدقيق التفصيلية.

ثانياً: أثر التدقيق المشترك في تقليل مخاطر الرقابة:

تعبر مخاطر الرقابة (Control Risks) عن احتمال عدم اكتشاف التحريفات الجوهرية بسبب قصور أو ضعف في أنظمة الرقابة الداخلية. وهنا تبرز قيمة التدقيق المشترك في تحسين تقييم هذه الأنظمة. ان التدقيق المشترك عبارة عن عمل جماعي و أن العمل الجماعي بين أكثر من مراقب الحسابات يُمكِّن من تحسين نظام الرقابة الداخلية للوحدة الاقتصادية الخاضعة للتدقيق عبر تحديد الثغرات ومعالجتها بفعالية أكبر، حيث ان دعم قدرة أنظمة الرقابة الداخلية في الكشف عن التحريفات وتصحيحها بوقت مناسب، يعزز من موثوقية المعلومات المالية المُقدمة.

ثالثاً: أثر التدقيق المشترك في تقليل مخاطر الاكتشاف:

أما بالنسبة لمخاطر الاكتشاف، فأن التدقيق المشترك يلعب دوراً محورياً في خفض هذه المخاطر، فتنوع الخبرات وتعدد منهجيات وأساليب التدقيق المطبقة من قبل أكثر من مراقب الحسابات يرفع من فرص اكتشاف التحريفات والأخطاء التي قد تغفل عنها زاوية نظر واحدة، حيث يسهم التدقيق المشترك في تقليل هذه المخاطر من خلال عدة جوانب:

- **توسيع نطاق الفحص:** يؤدي التعاون بين مراقبي الحسابات إلى تنويع وتحسين اختبارات التدقيق.
- **المراجعة المتبادلة:** يراجع كل مراقب الحسابات أعمال الآخر لضمان الالتزام بالمعايير المهنية وتلافي الأخطاء.
- **تنوع الأساليب:** يجمع التدقيق المشترك بين مختلف منهجيات العمل، مما ينتج عنه إجراءات تدقيق أكثر شمولاً وكفاءة.
- **رفع مستوى الشك المهني:** وجود أكثر من مراقب حسابات يحفز على مزيد من التدقيق والتحقق، مما يحسن جودة الأدلة التدقيقية ويجعلها أكثر قوة.

ومن خلال ما تقدم، يتبين أن التدقيق المشترك يُعد ممارسة مهنية فعالة للحد من مخاطر التدقيق الثلاثة: الموروثة، الرقابية، والاكتشاف. ويعود ذلك إلى تبادل الخبرات وتكامل المهارات ورفع مستوى المراجعة بين مراقبي الحسابات.

المبحث الخامس
اختبارات المستخدمة قبل اجراء التحليل الاحصائي

اولاً: وصف عينة الدراسة:

قامت الباحثات بأعداد استمارة الاستبانة والمكونة من جزئين: الجزء الأول اشتملت على المتغيرات الشخصية وتضمنت: "المؤهل الوظيفي، المؤهل العلمي، عدد سنوات الخبرة" اما الجزء الثاني فتكونت بدورها على (20) عبارة موزعة على اربعة محاور وكالتالي: "أسباب مخاطر التدقيق"، "إن التدقيق المشترك يساهم في تخفيض المخاطر الموروثة"، " إن التدقيق المشترك يؤثر على تخفيض مخاطر الرقابة"، "إن التدقيق المشترك يؤثر على تخفيض مخاطر الاكتشاف". تم قياس المحاور الاربعة باستخدام (٥) عبارات لكل محور وتم ترميز العبارات للمحاور الأربعة المذكورة كالتالي (X1.1-X1.5)، (X2.1-X2.5)، (X3.1-X3.5)، (X4.1-X4.5) وعلى التوالي اما متجمعة فتم ترميزها بالرمز (X1)، (X2)، (X3)، (X4) وعلى التوالي.

تم استخدام مقياس ليكرت ذات البدائل الخمسة (موافق بشدة، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق بشدة) والتي تتراوح قيمته ما بين (درجة واحدة=١) والذي يمثل اجابة (غير موافق بشدة) الى (خمس درجات=٥) والذي يمثل (موافق بشدة) كوسيلة لجمع البيانات الاولية حول المبحوثين وتتضمن تحديد درجة الآراء حول عبارات والتي لها علاقة بالمحاور الدراسية وبعد ذلك تم توزيع الاستبانة بصورة عشوائية على مجتمع الدراسة والتي تتكون من " الأكاديميين و مراقبي الحسابات في مدينة أربيل" بصورة الكترونية عن طريق منصة (Google form) وقد تم ملء وتعبئة الاستمارات من قبل (١٠٨) مبحوث (عينة الدراسة) وبعدها تم استخدام برنامج الاحصائي الجاهز " الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية_SPSS V26" بهدف تحليل الآراء والاجابات وكذلك الوصول الى اهداف الدراسة واختبار الفرضيات التي جاء بها.

ثانياً: اختبار التوزيع الطبيعي لدرجة الآراء وفق محاور الدراسة:

لغرض فحص البيانات فيما تتعلق بوجود قيم الشاذة والمتطرفة وذلك وفق درجة الآراء المتجمعة من خلال عينة الدراسة، تم استخدام اختبار (Kolmogorov-Smirnov) (العلي، ٢٠٢٠، ص١٢٩). ومن خلال نتائج والتي تم الحصول عليها والمبينة في الجدول (١) اذ تم اختبار فرضيتي العدم والتي تنص على ان توزيع البيانات والتي تعبر عن درجة الآراء لا تختلف عن التوزيع الطبيعي مقابل فرضية البديلة والتي تفيد بالعكس أي ان البيانات لا تتوزع توزيع طبيعي أي إمكانية وجود قيم شاذة ومتطرفة للبيانات.

ومن خلال نتائج الاختبار المستخدم اتضح ان محوري (إن التدقيق المشترك يساهم في تخفيض المخاطر الموروثة)، (إن التدقيق المشترك يؤثر على تخفيض مخاطر الرقابة) كانت درجة الآراء عند المحورين توزعت توزيعا طبيعيا وذلك بناء على قيم مستوى الدلالة الإحصائية والمقابلة لكل من المحورين المذكورين والبالغة (١,٩٣٠)، (١,١٦١) وعلى التوالي حيث كانت القيمتين اكبر من قيمة مستوى الدلالة المفترضة من قبل الدراسة والبالغة (٠,٠٥) لهذا السبب يمكن ان نقبل فرضية العدم أي ان توزيع درجة الآراء لهذين المحورين لا تختلف عن التوزيع الطبيعي أي خلو البيانات من أي قيم شاذا ومتطرفة. واستنادا على النتائج المذكورة يتم استخدام **الاختبارات المعلمية (Parametric Test)** في حالة اختبار الفرضيات المتعلقة بهذين المحورين.

الجدول (١): اختبار التوزيع الطبيعي باستخدام اختبار (Smirnov- Kolmogorov) لمحاور الاستبانة

محاور الدراسة	قيمة الاختبار	مستوى الدلالة	النتيجة
أسباب مخاطر التدقيق	0.170	0.000	لا تتوزع توزيع طبيعي
إن التدقيق المشترك يساهم في تخفيض المخاطر الموروثة	0.043	1.930	توزيع طبيعي
إن التدقيق المشترك يؤثر على تخفيض مخاطر الرقابة	0.075	0.161	توزيع طبيعي
إن التدقيق المشترك يؤثر على تخفيض مخاطر الاكتشاف	0.178	0.000	لا تتوزع توزيع طبيعي

المصدر: من نتائج مخرجات برنامج SPSS

ومن خلال الجدول أيضا تبين ان محور (أسباب مخاطر التدقيق) وحور (إن التدقيق المشترك يؤثر على تخفيض مخاطر الاكتشاف) كانت قيم مستوى الدلالة الإحصائية والمقابلة لها كانت اقل من قيمة مستوى الدلالة الإحصائية المفترضة لذلك ترفض فرضية العدم ونقبل فرضية البديلة ويعني ذلك ان درجة الآراء عند المحورين لا تتوزع توزيع طبيعي وبالتالي يستخدم الاختبارات اللامعلمية (Nonparametric Test) في حالة اختبار الفرضيات والتي لها علاقة بكل من المحورين المذكورين.

١ـ صدق وثبات عبارات محاور الدراسة:

صدق الاستبانة تعني التأكد من انها سوف تقيس ما اعدت لقياسه (العساف،١٩٩٥، ص٤٢٩)، كما يقصد بالصدق " شمولية الاستبانة لكل العناصر التي يجب ان تدخل في التحليل من ناحية، ووضوح عباراتها من ناحية أخرى، بحيث يجب ان تكون مفهومة لكل من يستخدمها من المبحوثين والمعنيين بالدراسة الميدانية (عبيدات،٢٠٠١، ص١٧٩)، وقد تم التأكد من صدق وثبات أداة الدراسة وكما هو مبين ادناه:

أـ صدق الاتساق الداخلي لعبارات الاستبيان وفق محاور الدراسة:

وذلك من خلال حساب معاملات الارتباطات بين درجة اراء عند كل عبارة والدرجة الكلية (العلي، ٢٠٢٠، ص٩٧) وعلى وفق محاور الدراسة الاربعة، تم حساب الاتساق الداخلي لعبارات الاستبيان وذلك بالاستناد على العينة في الدراسة الميدانية الحالية والتي بلغت حجمها (١٠٨) فردا من المبحوثين، ومن خلال الجدول (٢) والذي تبين من خلاله قيم معاملات الارتباطات ومستوى الدلالة الإحصائية عند كل عبارة مع الدرجة الكلية للمحور ووفق المحاور الاربعة والتي تضمنتها الدراسة.

وقد اتضح ان جميع العبارات كانت معاملات ارتباطاتها ذات دلالة احصائية مع الدرجة الكلية للمحور (كل محور على حدة) وذلك استنادا على مستويات الدلالة لقيم معاملات الارتباط لجميع العبارات حيث كانت اقل من قيمة مستوى الدلالة المفترضة في الدراسة الحالية والبالغة (٠,٠٥) وبذلك بتعبير اخر ان جميع عبارات صادقة لما وضعت من اجل قياس كل محور من محاور الدراسة.

الجدول (٢): صدق الاتساق الداخلي لمحاور الدراسة

المحور	العبارة		قيمة معامل الارتباط	مستوى الدلالة	المحور	العبارة		قيمة معامل الارتباط	مستوى الدلالة
X1	هناك عدة مخاطر التدقيق الى تواجه مراقبي الحسابات عند القيام بالعملية التدقيقية.	X1.1	.757**	0.000	X3	تحسين نظام الرقابة الداخلية للشركة من خلال تحديد الثغرات الموجودة ومعالجتها.	X3.1	.575**	0.000
	يمكن تقدير مخاطر التدقيق من خلال سلسلة من الإجراءات المتعلقة	X1.2	.706**	0.000		تنويع الخبرات والتخصصات الخاصة بقسمي التدقيق والحسابات.	X3.2	.619**	0.000

			بتحديد ودراسة العوامل المسببة للمخاطر.					
	X1	X1.3	ان عدم بذل العناية المهنية من قبل مراقب الحسابات وعدم كفاءته المهنية يعتبر أحد أسباب وجود مخاطر التدقيق.	0.000	.669**	X3.3	تعزيز استقلالية موظفي قسم التدقيق الداخلي في الشركة.	0.000	.632**
		X1.4	ان عدم وجود رقابة داخلية متينة أحد الأسباب الرئيسية لوجود مخاطر التدقيق.	0.000	.769**	X3.4	تقديم إرشادات وتوجيهات من قبل مراقبي الحسابات الى الموظفين في الشركة بحيث يساهم في تخفيض هذا النوع من المخاطر.	0.000	.800**
		X1.5	ان كل خطر من مخاطر التدقيق له معالجات خاصة به.	0.000	.768**	X3.5	دراسة المخاطر السابقة التي تعرضت لها الشركة خاصة ذات العلاقة بالرقابة بهدف منح حدوثها.	0.000	.754**
X2	X2	X2.1	توسيع نطاق التقييم والفحص نظراً لوجود أكثر من مراقب حسابات.	0.000	.636**	X4.1	تطبيق منهجيات وأساليب تدقيق مختلفة، مما يزيد من فرص اكتشاف التحريفات أو الأخطاء التي قد تغفل عنها زاوية نظر واحدة.	0.000	.708**
		X2.2	التحقق من فرضيات مراقبي الحسابات لبعضهم البعض وتقييم مدى دقتها وهذا يساعد على تحسين تقدير المخاطر الموروثة ويقلل من احتمالية إغفال المخاطر العالية أو التقليل من شأنها.	0.000	.738**	X4.2	التعاون الى ابعد حد بين المراقبين بحيث يساهم في اكتشاف الأخطاء والانحرافات الموجودة في سجلات الشركة محل التدقيق.	0.000	.796**
		X2.3	تكون عملية التدقيق أكثر دقة وصرامة لأن كل مراقب يحاسب الآخر ويعمل على التأكد من توافق النتائج مع المعايير المهنية العالمية.	0.000	.692**	X4.3	تقسيم المهام بين المراقبين وذلك حسب الاختصاص والخبرة.	0.000	.791**
		X2.4	زيادة التعمق في العملية التدقيقية مما يساعد على اكتشاف المخاطر الكامنة المرتبطة ببنود أو معاملات معينة في القوائم المالية.	0.000	.718**	X4.4	تسخير جميع إمكانيات الشركة محل التدقيق للمراقبين الذين يقومون بالتدقيق المشترك بحيث ينعكس على تخفيض هذا النوع من المخاطر.	0.000	.740**
		X2.5	تقييم نظام الرقابة الداخلية للشركة محل التدقيق ومعالجة نقط الضعف الموجود فيه.	0.000	.771**	X4.5	إجراء اجتماعات دورية بين المراقبين يكون له دور ايجابي في تخفيض النوع من المخاطر	0.000	.713**

**: الارتباط دالة احصائياً عن مستوى (٠,٠١)، *: الارتباط دالة احصائياً عن مستوى (٠,٠٥).

المصدر: من نتائج مخرجات برنامج SPSS

ب- ثبات أداة الدراسة:

ان ثبات أداة الدراسة تعني التأكد من ان الآراء والاجابات ستكون واحدة تقريبا لو تم تكرار تطبيقها على المبحوثين او على افراد عينة الدراسة في عدد من الأوقات او في أوقات مختلفة (العساف،١٩٩٥، ص٤٣٠).

اذ قامت الباحثات بتطبيق طريقة التجزئة النصفية (العلي، ٢٠٢٠، ص٨٧)، ومن خلال هذه الطريقة يتم حساب معامل ارتباط بيرسون بين معدل الأسئلة الفردية الرتب ومعدل أسئلة زوجية الرتب وذلك حسب عبارات ووفق محارة البحث الأربعة.

وقد تم تصحيح معامل الارتباط والتي يتم حسابه باستخدام معامل ارتباط سبيرمان براون للتصحيح (Spearman-Brown Coefficient) ولقد تم الحصول على النتائج وكما مبين في الجدول (٣) حيث اتضح ان قيم معامل الارتباط لسبيرمان براون كانت ذات دلالة احصائية أي انها كانت ذات دلالة إحصائية وذلك من خلال قيم مستوى الدلالة الإحصائية والتي كانت جميعها اقل من مستوى الدلالة المفترضة والبالغة (٠,٠٥) ويدل ذلك على ثبات أداة الاستبانة سواء كانت بالنسبة للمحاور الاربعة او لكل العبارات.

الجدول (٣): نتائج طريقة التجزئة النصفية لمحاور الدراسة

محاور الدراسة	عدد العبارات	معامل الارتباط قبل التصحيح	معامل الارتباط المصحح	مستوى الدلالة
أسباب مخاطر التدقيق	5	0.601	0.751	0.000
إن التدقيق المشترك يساهم في تخفيض المخاطر الموروثة	5	0.57	0.657	0.000
إن التدقيق المشترك يؤثر على تخفيض مخاطر الرقابة	5	0.553	0.686	0.000
إن التدقيق المشترك يؤثر على تخفيض مخاطر الاكتشاف	5	0.739	0.850	0.000
جميع عبارات الاستبيان	**20**	**0.867**	**0..929**	**0.000**

المصدر: من نتائج مخرجات برنامج SPSS

ت- اختبار كايزر مير أولكن Kaiser-Meyer-Olkin (KMO):

من خلال هذا الاختبار يمكن الحكم على مدى كفاية حجم العينة، وبصورة عامة تتراوح قيمة احصاءة الاختبار (KMO) بين الصفر والواحد. وكلما اقتربت قيمته من الواحد الصحيح كلما دل ذلك على زيادة الاعتمادية على التحليل (تحليل البيانات) وبالتالي كفاية حجم العينة ويشير ذلك صاحب هذا الاختبار (Kaiser,1974) الى ان الحد الادنى لقيمة الاحصاءة هي (٠,٥) حتى يمكن الحكم بكفاية حجم العينة، اما في حالة ان تكون قيمته اقل من ذلك، فانه يتعين زيادة حجم العينة (تيغزة، ٢٠١٢، ص٣٠-ص٣٢). ومن خلال الجدول (٤) تبين ان جميع القيم لهذا المقياس بالنسبة للمحاور الدراسية وكذلك بالنسبة لكل العبارات الاستبيان كانت أكبر من الحد الادنى المطلوب ونستنتج من ذلك كفاية حجم العينة للتحليل الاحصائي وكما مبين ادناه.

الجدول (٤): مقياس "كايزر مير أولكن" لمحكم على مدي كفاية حجم العينة لمحاور الدراسة

محاور الدراسة	عدد العبارات	KMO للمحور	KMO الاستبانة
أسباب مخاطر التدقيق	٥	0.710	٠,٧٧٨
إن التدقيق المشترك يساهم في تخفيض المخاطر الموروثة	٥	0.638	
إن التدقيق المشترك يؤثر على تخفيض مخاطر الرقابة	٥	0.700	
إن التدقيق المشترك يؤثر على تخفيض مخاطر الاكتشاف	٥	0.781	

المصدر: من نتائج مخرجات برنامج SPSS

ث- اختبار بارتليت (Bartlett's Test):

الهدف من هذا الاختبار هو تحديد ما إذا كان مصفوفة الارتباط هي مصفوفة الوحدة او لا، بمعنى اخر انه يختبر الفرض العدمي والذي مفاده (مصفوفة الارتباط هي مصفوفة الوحدة) أي ان قيم معاملات الارتباطات بين العبارات المحور المعني تساوي صفر ضد الفرض البديل والتي تنص على ان مصفوفة الارتباط ليست مصفوفة الوحدة أي بمعنى اخر ان قيم معاملات الارتباطات بين العبارات لا تساوي صفر (وجود علاقة بين العبارات) (تيغزة، ٢٠١٢، ص٣٢-ص٣٣) ومن الواجب والمفترض ان تكون هنالك علاقة بين العبارات التابعة للمحور المعني.
ومن خلال الجدول (٥) والذي يوضح نتائج اختبار المذكور أعلاه حيث تم الاعتماد على احصاءة الاختبار (كاي تربيع) حيث اتضح ان مستوى الدلالة الإحصائية للمحاور الاربعة للاختبار المذكور كانت اقل من مستوى الدلالة الإحصائية المفترضة والبالغة (٠,٠٥) وبالتالي نستطيع ان نرفض فرضية العدم ونقبل الفرض البديل أي ان مصفوفة الارتباطات للعبارات (كل محور على حدة) لا تمثل مصفوفة الوحدة ونستدل من ذلك وجود علاقات ارتباطية بين العبارات حسب محاور الدراسة.

الجدول (٥): نتائج اختبار بارتليت لمتغيرات الدراسة

محاور الدراسة	قيمة كاي تربيع	درجات الحرية	مستوى المعنوية
أسباب مخاطر التدقيق	175.683	10	0.000
إن التدقيق المشترك يساهم في تخفيض المخاطر الموروثة	146.158	10	0.000
إن التدقيق المشترك يؤثر على تخفيض مخاطر الرقابة	98.463	10	0.000
إن التدقيق المشترك يؤثر على تخفيض مخاطر الاكتشاف	166.946	10	0.000

المصدر: من نتائج مخرجات برنامج SPSS

ج- الاساليب والادوات الاحصائية المستخدمة:

تم استخدام مجموعة من الاساليب والادوات الاحصائية من خلال استخدام الحزمة الاحصائية للعلوم الاجتماعية (Statistical SPSS IBM V.26 -Package for Social Sciences) وذلك من اجل الوصول الى مؤشرات تهدف الى تحقيق اهداف الدراسة الحالية وكذلك اختبار فرضياتها وتشمل هذه الادوات والوسائل ما يأتي:

(١) اختبار التوزيع الطبيعي حيث تم استخدم اختبار (Kolmogorov-Smirnov) وغرضها فحص البيانات ودرجات الآراء من حيث وجود قيم شاذة ومتطرفة (آراء شاذة) من عدمها للمحاور الدراسية.

(٢) للتأكد من صدق الاتساق الداخلي للعبارات وللتأكد من ثبات أداة الدراسة قامت الباحثات باستخدام أسلوب التجزئة النصفية من خلال اختبار العلاقة الارتباطية بين الأسئلة الفردية والزوجية ومن ثم تصحيح معامل الارتباط المذكور باستخدام معامل ارتباط سبيرمان براون للتصحيح (Spearman-Brown Coefficient).

(٣) استخدام اختبار كايزر مير أولكن **(Kaiser-Meyer-Olkin (KMO)** لغرض اختبار مدى **كفاية حجم العينة** سواء اكان للمحاور الدراسية او للاستبانة ككل.

(٤) استخدام اختبار بارتليت **(Bartlett's Test)** من اجل اختبار مصفوفة جذر الوحدة لمصفوفة الارتباط بين عبارات محاور الدراسة وبتعبير آخر اختبار **وجود علاقة ارتباطية ذات دلالة احصائية بين عبارات كل محور على حدة**.

(٥) الوسائل والادوات المستخدمة لوصف متغيرات الدراسة وتتضمن التوزيعات التكرارية والنسب المئوية وكذلك الاوساط الحسابية والانحرافات المعيارية واخيراً استخدام نسبة الاتفاق ومعامل الاختلاف لتحديد نسبة اتفاق واهمية تجاه متغير او المحور وكذلك تحديد مدى تجانس الآراء عند كل عبارة وكذلك بالنسبة للمحور ككل وعلى وفق آراء عينة الدراسة.

(٦) استخدام احصاءة اختبار (t) في حالة عينة واحدة حيث يستخدم هذا الاختبار لفحص ما إذا كان متوسط متغير ما لعينة واحدة تساوي قيمة ثابتة (فرضية) وفي هذه الدراسة تم استخدام الاختبار المذكور من اجل اختبار صحة ادعاء الباحثات والتي صيغة على شكل فرضيات الدراسة والتي تتعلق بكل من المحورين (إن التدقيق المشترك يساهم في تخفيض المخاطر الموروثة، إن التدقيق المشترك يؤثر على تخفيض مخاطر الرقابة) وهي تحسب من الاختبارات المعلمية اذ تستخدم في حالة البيانات والتي تتوزع توزيعا طبيعيا.

(٧) وكذلك تم استخدام اختبار (ولكوكسن لاشارة الرتب The Wilcoxon Signed Ranks Test) اذ تم استخدام الاختبار المذكور لغرض اختبار الفرضية المتعلقة بالمحور (إن التدقيق المشترك يؤثر على تخفيض مخاطر الاكتشاف) حيث يستخدم لاختبار الفرق بين وسيط لعينة ما تساوي قيمة ثابتة وهذا الاختبار يستخدم كبديل لاختبار (t) في حالة العينة الواحدة إذا كانت البيانات لا تتبع توزيع الطبيعي وهي تعتبي من الاختبارات اللامعلمية.

(٨) ان فرضية الدراسة المستخدمة تنقسم الى فرضيتي العدم والبديلة، حيث ان فرضية العدم تنص على عدم وجود فروقات ذات دلالة احصائية بين الوسط او الوسيط الفرضي الذي هو (٣) وذلك بناءا على مقياس (ليكرت) المستخدم ذو البدائل الخمسة) ووسط او وسيط درجات الآراء وفق المحور المعني وبعبارة أخرى ان الآراء تتجه نحو المحايدة. اما فرضية البديلة فتدل على ان اتجاه الآراء والاجابات تتجه نحو الموافقة او عدم الموافقة (اما ان تكون قيمة الوسط الحسابي او الوسيط بالنسبة للمحور متجمعة أكبر من قيمة الوسط الفرضي او الوسيط (الموافقة) او العكس فتدل على عدم الموافقة " الرفض") حيث نقبل الفرضية إذا كان قيمة مستوى الدلالة اقل من او تساوي مستوى الدلالة المفترضة وغالبة تكون (٠,٠٥) ونستدل على اتجاه الآراء بناء على اشارة الاختبار فاذا كانت موجبة دل ذلك على ان الآراء تتجه نحو الموافقة والعكس بالعكس.

المبحث السادس
وصف متغيرات واختبار فرضيات الدراسة

اولاً: وصف البيانات الشخصية:

١- توزيع افراد المبحوثين وفق المؤهل الوظيفي:

من اجل تحديد نسبة المبحوثين المشاركين في الدراسة الحالية وفق الفئات المؤهل الوظيفي والموضحة في الجدول (٦) وجد ان الفئة الأكثرية كانوا من ضمن الأكاديميين حيث بلغ نسبة مشاركتهم (٧٤,٠٧٪) فيما بلغ نسبة المهنيين (٢٥,٩٣٪) من حيث المشاركة.

الجدول (٦): توزيع افراد المبحوثين حسب المؤهل الوظيفي

فئات المتغير	أكاديمي	مهني	المجموع
التكرار	٨٠	٢٨	١٠٨
النسبة المئوية	٧٤,٠٧٪	٢٥,٩٣٪	١٠٠٪
الترتيب حسبة المشاركة	١	٢	

المصدر: من نتائج مخرجات برنامج SPSS

٢- توزيع افراد المبحوثين وفق المؤهل العلمي:

بالنسبة لتوزيع المبحوثين من افراد عينة الدراسة وفق فئات المؤهل العلمي وبناء على الجدول (٧) تبين ان اكثريتهم كانوا ضمن فئة (ماجستير) بنسبة مساهمة (٥٣,٧٠٪) ويأتي بعدها بالمرتبة الثانية فئة (دبلوم مراقب الحسابات) ونسبتهم البالغة (٣١,٤٨٪) وأخيرا وجد ان فئة (دكتوراه) قد جاءت بالمرتبة الأخيرة اذ بلغت نسبة المشاركة (١٤,٨١٪).

الجدول (٧): توزيع افراد المبحوثين حسب المؤهل العلمي

فئات المتغير	دكتوراه	ماجستير	دبلوم مراقب الحسابات	المجموع
التكرار	16	58	34	108
النسبة المئوية	14.81%	53.70%	31.48%	100%
الترتيب حسبة المشاركة	3	1	2	

المصدر: من نتائج مخرجات برنامج SPSS

٣- توزيع افراد المبحوثين وفق سنوات الخبرة المهنية:

بناء على الجدول الموضح ادناه تبين ان الأكثرية المساهمة في الدراسة كانوا سنوات خبراتهم المهنية ضمن الفئة (١٦) سنة فأكثر حيث بلغ نسبة مشاركتهم (٣٥,١٩٪) وبعدها كانت المشاركة من قبل افراد عينة الدراسة والتي كانت سنوات خبراتهم المهنية تتراوح بين (١) سنة الى (٥) سنوات بنسبة مساهمة (٣١,٤٨٪) اما بالمرتبة الثالثة فكانت المشاركة من نصيب فئة (١١) سنة الى (١٥) من سنوات الخبرة المهنية حيث بلغ نسبة مشاركتهم (٢٢,٢٢٪) اما فئة (٦-١٠) من السنوات فقد جاءوا بالمرتبة الأخيرة بنسبة بالغة (١١,١١٪) من المشاركة.

الجدول (٨): توزيع افراد المبحوثين حسب عدد سنوات الخبرة

فئات المتغير	من ١ الى ٥ سنوات	من ٦ الى ١٠ سنوات	من ١١ الى ١٥ سنة	١٦ سنة فأكثر	المجموع
التكرار	34	12	24	38	108
النسبة المئوية	31.48%	11.11%	22.22%	35.19%	100%
الترتيب حسبة المشاركة	2	4	3	1	

المصدر: من نتائج مخرجات برنامج SPSS

ثانياً: وصف محاور (متغيرات) الدراسة:

تم وصف المتغيرات الدراسة والتي تتضمن الآراء والاجابات حول العبارات والتي جمعت من خلال افراد عينة الدراسة، حيث استخدم الاساليب الاحصائية ومنها التوزيع التكراري، والنسب المئوية، والاوساط الحسابية، والانحرافات المعيارية ونسب الاتفاق وكذلك معامل الاختلاف حيث استخدم معامل الاختلاف لتحديد درجة تجانس درجة الآراء من حيث التقارب والتباعد من بعضها البعض ويعتبر من المقاييس المهنة لأنه يعتمد في حسابه على قيم الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية، بالإضافة الى انه يتم تحديد اتجاه درجة الآراء من حيث مستويات الموافقة وذلك استنادا الى المتوسط الحسابي (الموزون) العبارات وذلك وفق مقياس ليكرت الخماسي المستخدم في الدراسة الميدانية الحالية، حيث تم تقسيم الدرجات الخمسة من المقياس الى خمس فئات وكما هو مبين في الجدول (٩) واستنادا على الجدول المبين، فاذا وقعت الوسط الحسابي ضمن الفئة من درجة واحدة الى ١,٧٩ درجة فان الآراء والاجابات تعني غير موافقة وبشدة (لا اتفق تماما) اما اذا كانت ضمن الفئة (١,٨٠-٢,٥٩) فيعتبر الآراء غير موافقة على ما تتضمنه العبارة المعنية وهكذا... وبصورة عامة اذا وقعت الوسط الحسابي المرجح او الموزون للفقرة او للعبارة بين الدرجة الواحدة الى ٢,٥٩ درجة فان درجة الاتفاق تجاه تلك العبارة تكون منخفضة (عدم الاتفاق) واذا وقعت ضمن الفئة (٢,٦٠-٣,٣٩) فتعني ذلك ان الآراء تتجه نحو المحايدة او درجة الاتفاق تكون متوسطة وأخيرا فاذا كانت الأوساط الحسابية المرجحة او الموزونة للآراء تتراوح بين ٣,٤٠ وحدة و ٥ وحدات فان ذلك تعني ان درجة الموافقة كانت عالية أي ان الإجابات كانت متفقة على ما تعنيه العبارة المعنية.

الجدول (٩): ميزان تقديري وفقا لمقياس ليكرت الخماسي

الاستجابة	المتوسط المرجح بالأوزان	طول الفترة	المستوى
غير موافق بشدة	من ١ الى ١,٧٩	0.79	منخفض
غير موافق	من ١,٨٠ الى ٢,٥٩	0.79	
محايد	من ٢,٦٠ الى ٣,٣٩	0.79	متوسط
موافق	من ٣,٤٠ الى ٤,١٩	0.79	مرتفع
موافق بشدة	من ٤,٢٠ الى ٥	0.8	

المصدر: من اعداد الباحثات

١- وصف محور " أسباب مخاطر التدقيق":

من الجدول (١٠) والذي يمثل الاحصاءات الوصفية لعبارات المحور المذكور حيث تمثلت بـ (٥) عبارات. حيث تبين ما يأتي:

أ- بالنسبة للمحور ككل وجد بانها تميل الى الاتفاق وذلك بنسبة (٨٥,٣٧٪) مقابل نسبة (٦,٣٠٪) من الغير المتفقين على المحور المذكور واتضح أيضا ان نسبة المحايدين على ما تضمنته المحور المعني بلغت (٨,٣٣٪) وبمعنى اخر ان الإجابات والآراء تتجه نحو الموافقة وبمستويات جيدة نسبيا، وكان نسبة الاهمية على المحور المذكور (نسبة الاتفاق) ككل (٨١,٣٠٪) اي ان الآراء تتجه نحو القبول فيما تضمنه من مفاهيم حول المحور المذكور ويؤكد ذلك قيمة الوسط الحسابي (٤,٠٦) والتي كانت تقع ضمن مدى القبول والتي جاءت من مقياس ليكرت الخماسي المعتمد في الدراسة.

ب- بالنسبة للعبارات المحور المذكور منفردة، اتضح ان العبارات (X1.1) والمتمثلة بـ (هناك عدة مخاطر التدقيق الى تواجه مراقبي الحسابات عند القيام بالعملية التدقيقية) تكون عندها الآراء أكثر موافقة أي ان درجة الاتفاق عند العبارة المذكورة كانت جيدة وذلك استنادا على قيمة الوسط الحسابي والبالغة (٤,١١) وبنسبة اتفاق (٨٢,٢٢٪). اما بالنسبة للعبارة (X1.3) والمتمثلة بـ (ان عدم بذل العناية المهنية من قبل مراقب الحسابات وعدم كفاءته المهنية يعتبر أحد أسباب وجود مخاطر التدقيق) فقد كانت الآراء تتجه نحو الموافقة ايضا وذلك بناءا على قيمة الوسط الحسابي ونسبة الاتفاق والبالغة (٤,٠٠) و(٨٠,٠٠٪) وعلى التوالي.

ت- فيما يتعلق بقيم معامل الاختلاف، اتضح ان العبارة (X1.2) والمتمثلة بـ (يمكن تقدير مخاطر التدقيق من خلال سلسلة من الإجراءات المتعلقة بتحديد ودراسة العوامل المسببة للمخاطر) تمتلك اقل قيمة والبالغة (١٨,٠١٪) وبالتالي الآراء والاجابات عند العبارة المذكورة كات متجانسة ومتقاربة.

ث- بينما كانت العبارة (X1.4) والمتمثلة بـ (ان عدم وجود رقابة داخلية متينة أحد الأسباب الرئيسية لوجود مخاطر التدقيق) كان الإجابات لإفراد عينة الدراسة اقل تجانسا أي بمعنى أكثر تباعدا من بعضها البعض وكانت تمتلك أكبر قيمة من معامل الاختلاف والبالغة (٢٣,٣٧٪) ولا يمكن اخذ بآراء المبحوثين نوعا ما لأنها كانت اقل تجانسا أي وجود اختلاف في الآراء بشكل نسبي.

جدول (١٠): وصف محور "أسباب مخاطر التدقيق "

رمز العبارة	#	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	نسبة الاتفاق
		1	2	3	4	5				
X1.1	التكرار		6	8	62	32	4.11	0.77	18.62%	**82.22%**
	%	0.00%	5.56%	7.41%	57.41%	29.63%				
X1.2	التكرار		6	6	66	30	4.11	0.74	**18.01%**	82.22%
	%	0.00%	5.56%	5.56%	61.11%	27.78%				
X1.3	التكرار	2	6	10	62	28	4.00	0.86	21.62%	80.00%
	%	1.85%	5.56%	9.26%	57.41%	25.93%				
X1.4	التكرار	2	8	9	51	38	4.06	0.95	23.37%	81.30%
	%	1.85%	7.41%	8.33%	47.22%	35.19%				
X1.5	التكرار	2	2	12	66	26	4.04	0.77	19.14%	80.74%
	%	1.85%	1.85%	11.11%	61.11%	24.07%				
المعدل الموزون	التكرار	6	28	45	307	154	4.06	0.60	14.78%	81.30%
	%	1.11%	5.19%	8.33%	56.85%	28.52%				
		6.30%			85.37%					

المصدر: من نتائج مخرجات برنامج SPSS

٢- وصف محور " إن التدقيق المشترك يساهم في تخفيض المخاطر الموروثة ":

من الجدول (١١) والذي يمثل الاحصاءات الوصفية لعبارات المحور المذكور حيث تمثلت بـ (٧) عبارات. حيث تبين ما يأتي:

أ- بالنسبة للمحور ككل وجد بانها تميل الى الاتفاق وذلك بنسبة (٨٢,٢٢٪) مقابل نسبة (٧,٠٤٪) من الغير المتفقين على المحور المذكور واتضح أيضا ان نسبة المحايدين على ما تضمنته المحور المعني بلغت (١٠,٧٤٪) وبمعنى اخر ان الإجابات والآراء تتجه نحو الموافقة وبمستويات جيدة نسبيا، وكان نسبة الاهمية على المحور المذكور (نسبة الاتفاق) ككل (٧٩,٣٣٪) اي ان الآراء تتجه نحو القبول فيما تضمنه من مفاهيم حول المحور المذكور ويؤكد ذلك قيمة الوسط الحسابي (٣,٩٧) والتي كانت تقع ضمن مدى القبول والتي جاءت من مقياس ليكرت الخماسي المعتمد في الدراسة.

ب- بالنسبة للعبارات المحور المذكور منفردة، اتضح ان العبارات (X2.1) والمتمثلة بـ (توسيع نطاق التقييم والفحص نظراً لوجود أكثر من مراقب حسابات) تكون عندها الآراء أكثر موافقة أي ان درجة الاتفاق عند العبارة المذكورة كانت جيدة وذلك استنادا على قيمة الوسط الحسابي والبالغة (٤,١١) وبنسبة اتفاق (٨٢,٢٢٪). اما بالنسبة للعبارة (X2.3) والمتمثلة بـ (تكون عملية التدقيق أكثر دقة وصرامة لأن كل مراقب يحاسب الآخر ويعمل على التأكد من توافق النتائج مع المعايير المهنية العالمية) فقد

كانت الآراء تتجه نحو الموافقة ايضا وذلك بناءا على قيمة الوسط الحسابي ونسبة الاتفاق والبالغة (٣,٨٧) و (٧٧,٤١٪) وعلى التوالي.

ت- فيما يتعلق بقيم معامل الاختلاف، اتضح ان العبارة (X2.1) والمتمثلة بـ (توسيع نطاق التقييم والفحص نظراً لوجود أكثر من مراقب حسابات) تمتلك اقل قيمة والبالغة (١٨,٠١٪) وبالتالي الآراء والاجابات عند العبارة المذكورة كات متجانسة ومتقاربة.

ث- بينما كانت العبارة (X2.5) والمتمثلة بـ (تقييم نظام الرقابة الداخلية للشركة محل التدقيق ومعالجة نقط الضعف الموجود فيه) كان الإجابات لإفراد عينة الدراسة اقل تجانسا أي بمعنى أكثر تباعدا من بعضها البعض وكانت تمتلك أكبر قيمة من معامل الاختلاف والبالغة (٢٢,٤٥٪) ولا يمكن اخذ بآراء المبحوثين نوعا ما لأنها كانت اقل تجانسا أي وجود اختلاف في الآراء بشكل نسبي.

جدول (١١): وصف محور "إن التدقيق المشترك يساهم في تخفيض المخاطر الموروثة "

رمز العبارة	#	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	نسبة الاتفاق
		1	2	3	4	5				
X2.1	التكرار		4	12	60	32	4.11	0.74	**18.01%**	**82.22%**
	%	0.00%	3.70%	11.11%	55.56%	29.63%				
X2.2	التكرار		4	20	64	20	3.93	0.72	18.33%	78.52%
	%	0.00%	3.70%	18.52%	59.26%	18.52%				
X2.3	التكرار		12	12	62	22	3.87	0.87	22.37%	77.41%
	%	0.00%	11.11%	11.11%	57.41%	20.37%				
X2.4	التكرار	2	8	8	72	18	3.89	0.84	21.48%	77.78%
	%	1.85%	7.41%	7.41%	66.67%	16.67%				
X2.5	التكرار	4	4	6	64	30	4.04	0.91	22.45%	80.74%
	%	3.70%	3.70%	5.56%	59.26%	27.78%				
المعدل الموزون	التكرار	6	32	58	322	122	3.97	0.58	14.61%	79.33%
	%	1.11%	5.93%	10.74%	59.63%	22.59%				
		7.04%			82.22%					

المصدر: من نتائج مخرجات برنامج SPSS

٣- وصف محور " إن التدقيق المشترك يؤثر على تخفيض مخاطر الرقابة":

من الجدول (١٢) والذي يمثل الاحصاءات الوصفية لعبارات المحور المذكور حيث تمثلت بـ (٥) عبارات. حيث تبين ما يأتي:

أ- بالنسبة للمحور ككل وجد بانها تميل الى الاتفاق وذلك بنسبة (٧٩,٢٦٪) مقابل نسبة (٦,٣٠٪) من الغير المتفقين على المحور المذكور واتضح أيضا ان نسبة المحايدين على ما تضمنته المحور المعني بلغت (١٤,٤٤٪) وبمعنى اخر ان الإجابات والآراء تتجه نحو الموافقة وبمستويات جيدة نسبيا، وكان نسبة الاهمية على المحور المذكور (نسبة الاتفاق) ككل (٧٨,٩٦٪) اي ان الآراء تتجه نحو القبول فيما تضمنه من مفاهيم حول المحور المذكور ويؤكد ذلك قيمة الوسط الحسابي (٣,٩٥) والتي كانت تقع ضمن مدى القبول والتي جاءت من مقياس ليكرت الخماسي المعتمد في الدراسة.

ب- بالنسبة للعبارات المحور المذكور منفردة، اتضح ان العبارات (X3.1) والمتمثلة بـ (تحسين نظام الرقابة الداخلية للشركة من خلال تحديد الثغرات الموجودة ومعالجتها) تكون عندها الآراء أكثر موافقة أي ان درجة الاتفاق عند العبارة المذكورة كانت جيدة وذلك استنادا على قيمة الوسط الحسابي والبالغة (٤,١٩) وبنسبة اتفاق (٨٣,٧٠٪). اما بالنسبة للعبارة (X3.4) والمتمثلة بـ (تقديم إرشادات وتوجيهات من قبل مراقبي الحسابات الى الموظفين في الشركة بحيث يساهم في تخفيض هذا النوع من المخاطر) فقد كانت الآراء تتجه نحو الموافقة ايضا وذلك بناءا على قيمة الوسط الحسابي ونسبة الاتفاق والبالغة (٣,٨٠) و (٧٥,٩٣٪) وعلى التوالي.

ت- فيما يتعلق بقيم معامل الاختلاف، اتضح ان العبارة (X3.1) والمتمثلة بـ (تحسين نظام الرقابة الداخلية للشركة من خلال تحديد الثغرات الموجودة ومعالجتها) تمتلك اقل قيمة والبالغة (١٥,٣٧٪) وبالتالي الآراء والاجابات عند العبارة المذكورة كات متجانسة ومتقاربة.

ث- بينما كانت العبارة (X3.4) والمتمثلة بـ (تقديم إرشادات وتوجيهات من قبل مراقبي الحسابات الى الموظفين في الشركة بحيث يساهم في تخفيض هذا النوع من المخاطر) كانت الإجابات لإفراد عينة الدراسة اقل تجانسا أي بمعنى أكثر تباعدا من بعضها البعض وكانت تمتلك أكبر قيمة من معامل الاختلاف والبالغة (25.66%) ولا يمكن اخذ بآراء المبحوثين نوعا ما لأنها كانت اقل تجانسا أي وجود اختلاف في الآراء بشكل نسبي.

جدول (١٢): وصف محور "إن التدقيق المشترك يؤثر على تخفيض مخاطر الرقابة "

رمز العبارة	#	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	نسبة الاتفاق
		1	2	3	4	5				
X3.1	التكرار			14	60	34	4.19	0.64	**15.37%**	**83.70%**
	%	0.00%	0.00%	12.96%	55.56%	31.48%				
X3.2	التكرار		4	8	74	22	4.06	0.65	16.11%	81.11%
	%	0.00%	3.70%	7.41%	68.52%	20.37%				
X3.3	التكرار		10	22	52	24	3.83	0.88	22.98%	76.67%
	%	0.00%	9.26%	20.37%	48.15%	22.22%				
X3.4	التكرار	4	8	16	58	22	3.80	0.97	25.66%	75.93%
	%	3.70%	7.41%	14.81%	53.70%	20.37%				
X3.5	التكرار	4	4	18	58	24	3.87	0.93	23.98%	77.41%
	%	3.70%	3.70%	16.67%	53.70%	22.22%				
المعدل الموزون	التكرار	8	26	78	302	126	3.95	0.56	14.23%	78.96%
	%	1.48%	4.81%	14.44%	55.93%	23.33%				
		6.30%			79.26%					

المصدر: من نتائج مخرجات برنامج SPSS

٤- وصف محور "إن التدقيق المشترك يؤثر على تخفيض مخاطر الاكتشاف":

من الجدول (13) والذي يمثل الاحصاءات الوصفية لعبارات المحور المذكور حيث تمثلت بـ (٥) عبارات. حيث تبين ما يأتي:

أ- بالنسبة للمحور ككل وجد بانها تميل الى الاتفاق وذلك بنسبة (٨٠,٣٧٪) مقابل نسبة (٥,٩٣٪) من الغير المتفقين على المحور المذكور واتضح أيضا ان نسبة المحايدين على ما تضمنته المحور المعني بلغت (١٣,٧٠٪) وبمعنى اخر ان الإجابات والآراء تتجه نحو الموافقة وبمستويات جيدة نسبيا، وكان نسبة الاهمية على المحور المذكور (نسبة الاتفاق) ككل (٧٩,٨٥٪) اي ان الآراء تتجه نحو القبول فيما تضمنه من مفاهيم حول المحور المذكور ويؤكد ذلك قيمة الوسط الحسابي (٣,٩٩) والتي كانت تقع ضمن مدى القبول والتي جاءت من مقياس ليكرت الخماسي المعتمد في الدراسة.

ب- بالنسبة للعبارات المحور المذكور منفردة، اتضح ان العبارات (X4.1) والمتمثلة بـ (تطبيق منهجيات وأساليب تدقيق مختلفة، مما يزيد من فرص اكتشاف التحريفات أو الأخطاء التي قد تغفل عنها زاوية نظر واحدة) تكون عندها الآراء أكثر موافقة أي ان درجة الاتفاق عند العبارة المذكورة كانت جيدة وذلك استنادا على قيمة الوسط الحسابي والبالغة (٤,١٣) وبنسبة اتفاق (٨٢,٥٩٪). اما بالنسبة للعبارة (X4.4) والمتمثلة بـ (تسخير جميع إمكانيات الشركة محل التدقيق للمراقبين الذين يقومون بالتدقيق المشترك بحيث ينعكس على تخفيض هذا النوع من المخاطر) فقد كانت الآراء تتجه نحو الموافقة ايضا وذلك بناءا على قيمة الوسط الحسابي ونسبة الاتفاق والبالغة (٣,٩٢) و (٧٨,٤٤٪) وعلى التوالي.

ت- فيما يتعلق بقيم معامل الاختلاف، اتضح ان العبارة (X4.1) والمتمثلة بـ (تطبيق منهجيات وأساليب تدقيق مختلفة، مما يزيد من فرص اكتشاف التحريفات أو الأخطاء التي قد تغفل عنها زاوية نظر واحدة) تمتلك اقل قيمة والبالغة (١٨,١٦٪) وبالتالي الآراء والاجابات عند العبارة المذكورة كانت متجانسة ومتقاربة.

ث- بينما كانت العبارة (X4.4) والمتمثلة بـ (تسخير جميع إمكانيات الشركة محل التدقيق للمراقبين الذين يقومون بالتدقيق المشترك بحيث ينعكس على تخفيض هذا النوع من المخاطر) كانت الإجابات لإفراد عينة الدراسة اقل تجانسا أي بمعنى أكثر تباعدا من بعضها البعض وكانت تمتلك أكبر قيمة من معامل الاختلاف والبالغة (٢٣.05٪) ولا يمكن اخذ بآراء المبحوثين نوعا ما لأنها كانت اقل تجانسا أي وجود اختلاف في الآراء بشكل نسبي.

جدول (١٣): وصف محور "إن التدقيق المشترك يؤثر على تخفيض مخاطر الاكتشاف "

رمز العبارة	#	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	نسبة الاتفاق
		1	2	3	4	5				
X4.1	التكرار	2		12	62	32	4.13	0.75	**18.16%**	**82.59%**
	%	1.85%	0.00%	11.11%	57.41%	29.63%				
X4.2	التكرار	2	8	10	60	28	3.96	0.91	22.86%	79.26%
	%	1.85%	7.41%	9.26%	55.56%	25.93%				
X4.3	التكرار	2	4	16	54	32	4.02	0.88	21.78%	80.37%
	%	1.85%	3.70%	14.81%	50.00%	29.63%				
X4.4	التكرار	2	6	18	54	28	3.92	0.90	23.05%	78.44%
	%	1.85%	5.56%	16.67%	50.00%	25.93%				
X4.5	التكرار	2	4	18	60	24	3.93	0.84	21.38%	78.52%

	%	1.85%	3.70%	16.67%	55.56%	22.22%			
المعدل الموزون	التكرار	10	22	74	290	144	3.99	0.64	16.09%	79.85%
	%	1.85%	4.07%	13.70%	53.70%	26.67%			
		5.93%			80.37%				

المصدر: من نتائج مخرجات برنامج SPSS

ثالثاً: الاهمية الترتيبية لمتغيرات (المحاور) الدراسة:

يمكن تحديد الأهمية الترتيبية للمحاور الاربعة وذلك من خلال قيم الوسط الحسابي ونسبة الاتفاق لكل محور من محاور الدراسة واعتمادا على النتائج الموضحة في الجدول (١٤) حيث نجد ان المحور والمتمثل بـ (أسباب مخاطر التدقيق) جاء بالمرتبة الاولى من الأهمية وبمستويات جيدة حيث كانت وسطهما الحسابي (٤,٠٦) وبنسبة أتفاق (٨١,٣٠٪)، اما محور (إن التدقيق المشترك يؤثر على تخفيض مخاطر الاكتشاف) فقد حصلت على المرتبة الثانية من الأهمية وذلك استنادا على قيمتي الوسط الحسابي ونسبة الاتفاق والبالغتين (٣,٩٩)، (٧٩,٨٥٪) وعلى التوالي.
اما بالنسبة للمحور (إن التدقيق المشترك يساهم في تخفيض المخاطر الموروثة) فقد جاءت بالمرتبة الثالثة وذلك بناء على قيمتي الوسط الحسابي والاهمية النسبية البالغتين (٣,٩٧)، (٧٩,٣٣٪) وعلى التوالي وأخيرا بالنسبة للمحور (إن التدقيق المشترك يؤثر على تخفيض مخاطر الرقابة) فقد تبين ان الأهمية النسبية للمحور المذكور والبالغة (٧٨,٩٦٪) وذلك بناء على قيمة الوسط الحسابي والبالغة (٣,٩٥) وتتدل ذلك على ان الآراء تدل على الموافقة وذلك وفق اراء عينة الدراسة.

الجدول (١٤): وصف محاور الدراسة مجتمعة مع الاهمية الترتيبية

المحاور	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	نسبة الاتفاق	معامل الاختلاف	الترتيب حسب الاهمية
أسباب مخاطر التدقيق	4.06	0.60	81.30%	14.78%	1
إن التدقيق المشترك يساهم في تخفيض المخاطر الموروثة	3.97	0.58	79.33%	14.61%	3
إن التدقيق المشترك يؤثر على تخفيض مخاطر الرقابة	3.95	0.56	78.96%	**14.23%**	4
إن التدقيق المشترك يؤثر على تخفيض مخاطر الاكتشاف	3.99	0.64	79.85%	16.09%	2

المصدر: من نتائج مخرجات برنامج SPSS

اما بالنسبة لتحديد درجة التجانس بالنسبة للآراء فقد تبين ان قيم معامل الاختلاف كانت محصورة بين (١٤,٢٣٪) كأقل قيمة للمحور (إن التدقيق المشترك يؤثر على تخفيض مخاطر الرقابة) أي بمعنى ان الآراء كانت أكثر تجانسا وتقاربا واقل اختلافا عند المحور المذكور وبين أكبر قيمة والبالغة (١٦,٠١٪) للمحور (إن التدقيق المشترك يؤثر على تخفيض مخاطر الاكتشاف) حيث كانت درجة الآراء عند المحور المعني اقل تجانسا وأكثر اختلافا أي ان اراء المبحوثين كانت متشتتة ومتباعدة نوعا ما.

رابعاً: اختبار فرضيات الدراسة:

١ـ فرضية الأولى:

بهدف اختبار صحة ادعاء الباحثات فيما تتعلق بالفرضية الأولى والتي تنص على ان " يؤثر التدقيق المشترك على تخفيض مخاطر الموروثة" من وجهة نظر المبحوثين واستنادا على الجدول ادناه تبين صحة ادعاء المذكور والتي تم صياغتها على شكل الفرضية المذكورة وذلك بناءا على قيمة احصاءة (t) والمقابلة لمتوسط المحور الأول "تم اختبار المحور الأول متجمعة لان المحور المعني تقيس ادعاء الباحثات" والتي بلغت (١٧,٣٣) وهي بدورها كانت أكبر من القيمة الجدولية للاختبار والتي بلغت (١,٩٨٢) عند مستوى الدلالة الاحصائية (٠,٠٥) ودرجات الحرية (١٠٧) او من خلال مستوى الدلالة الإحصائية للاختبار والبالغة (٠,٠٠٠) حيث كانت اقل من مستوى الدلالة المفترضة من قبل الدراسة الحالية والبالغة (٠,٠٥).

الجدول (١٥): نتائج اختبار (t) لاختبار متوسط اراء الموزونة مع المتوسط الفرضي لمحور "إن التدقيق المشترك يساهم في تخفيض المخاطر الموروثة "

الفرضية	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة إحصاء (t)	الفرق بين متوسطي العبارة والفرضي (٣)	مستوى الدلالة	النتيجة
يؤثر التدقيق المشترك على تخفيض مخاطر الموروثة	٣,٩٧	٠,٥٨	١٧,٣٣	٠,٩٧	٠,٠٠	قبول الفرضية

المصدر: من نتائج مخرجات برنامج SPSS

وبذلك نستطيع ان نرفض الفرض العدمي والتي تنص على محايدة درجة الآراء ونقبل الفرض البديل أي ان الآراء والاجابات تتجه نحو الموافقة وذلك استنادا على الإشارة الموجبة لقيمة احصاءة الاختبار وبالتالي قبول الفرضية الأولى والتي تنص على " يؤثر التدقيق المشترك على تخفيض مخاطر الموروثة" من وجهة نظر المبحوثين.

٢ـ فرضية الثانية:

من اجل اختبار الفرضية الثانية والتي مفادها" يؤثر التدقيق المشترك على تخفيض مخاطر الرقابة" وبناء على النتائج الموضحة في الجدول ادناه وذلك بهدف اختبار ادعاء الباحثات فيما تتعلق بالمحور الثاني وذلك لأنها تقيس الادعاء المذكور والتي صيغت على شكل الفرضية المعنية، وجد ان قيمة احصاءة الاختبار والبالغة (١٧,٥٣) كانت اكبر من قيمة احصاءة الاختبار الجدولية والبالغة (١,٩٨٢) وذلك عند مستوى الدلالة الإحصائية المفترضة في الدراسة والبالغة (٠,٠٥) ودرجات الحرية (١٠٧) او بالاعتماد على قيمة مستوى الدلالة والبالغة (٠,٠٠٠) حيث كانت اقل من مستوى الدلالة المفترضة، لذلك نستطيع ان نرفض فرضية العدم والتي تنص على محايدة درجة الآراء بنسبة للادعاء المذكور ونقبل الفرض البديل وبما ان إشارة قيمة الفرق بين الوسط الفرضي والبالغة (٣) والوسط الحسابي المرجح للمحور متجمعة والتي تتعلق بمحتوى الفرضية المعنية كانت موجبة ولهذا يمكن ان نجزم بان درجة الآراء تتجه نحو الموافقة وبالتالي قبول ادعاء الباحثات والمتعلقة بالفرضية المذكورة.

جدول (١٦): نتائج اختبار (t) لاختبار متوسط اراء الموزونة مع المتوسط الفرضي لمحور "إن التدقيق المشترك يؤثر على تخفيض مخاطر الرقابة "

الفرضية	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة إحصاء (t)	الفرق بين متوسطي العبارة والفرضي (٣)	مستوى الدلالة	النتيجة
يؤثر التدقيق المشترك على تخفيض مخاطر الرقابة	٣,٩٥	٠,٥٦	١٧,٥٣	٠,٩٥	٠,٠٠	قبول الفرضية

المصدر: من نتائج مخرجات برنامج SPSS

٣ـ فرضية الثالثة:

لغرض اختبار الفرضية والتي تنص على " يؤثر التدقيق المشترك على تخفيض مخاطر الاكتشاف" ومن خلال الجدول ادناه والتي توضح نتائج اختبار (ولكوكسن لاشارة الرتب The Wilcoxon Signed Ranks Test) تبين ان قيمة احصاءه الاختبار المعيارية (Z) والبالغة (٨,٢٣٧) كانت اكبر من قيمة الجدولية للإحصاء (Z) والبالغة (١,٩٦٤) وذلك عند مستوى الدلالة الإحصائية المفترضة في الدراسة والبالغة (٠,٠٥) او اعتمادا على قيمة مستوى الدلالة والتي كانت اقل من مستوى الدلالة المفترضة والبالغة (٠,٠٥) ولهذا السبب نرفض الفرض العدمي والتي تنص على محايدة درجة الآراء ونقبل الفرض البديل (وجود موافقة وعدم موافقة) وبما ان إشارة احصاءه الاختبار المعيارية (Z) كانت موجبة لذلك نستدل بان الآراء تتجه نحو الموافقة وبالتالي نقبل ادعاء الباحثات بالنسبة للفرضية المذكورة أي نستطيع ان نقبل الفرضية الثالثة.

الجدول (١٧): نتائج اختبار (ولكوكسن لاشارة الرتب) لاختبار وسيط اراء الموزونة مع وسيط الفرضي لمحور "إن التدقيق المشترك يؤثر على تخفيض مخاطر الاكتشاف"

الفرضية	الوسيط	الفرق بين قيمة الوسيط والوسيط الفرضي (٣)	احصاءه الاختبار (W)	الانحراف المعياري لاحصاءه الاختبار (W)	احصاءه الاختبار المعيارية (Z)	مستوى الدلالة	النتيجة
يؤثر التدقيق المشترك على تخفيض مخاطر الاكتشاف	٤	١	٥,٤٤٢,٠٠٠	٣١٦,٤٥٢	٨,٢٣٧	٠,٠٠٠	قبول الفرضية

المصدر: من نتائج مخرجات برنامج SPSS

ومن جهة أخرى واستنادا على الجدول تبين ان وسيط درجة الآراء بالنسبة للمحور (إن التدقيق المشترك يؤثر على تخفيض مخاطر الاكتشاف) والتي تقيس ادعاء الباحثات تجاه الفرضية المذكورة والبالغة (٤) والتي كانت تقع ضمن مدى القبول وبمستويات مرتفعة نستنتج من ذلك ونجزم قبول الادعاء المذكور أي بمعنى اخر وهو ان التدقيق المشترك يؤثر على تخفيض مخاطر الاكتشاف.

المبحث السابع
الاستنتاجات والتوصيات

اولاً: الاستنتاجات

١- التدقيق المشترك يعزز جودة العملية التدقيقية :أظهرت الدراسة أن وجود أكثر من مراقب الحسابات يؤدي إلى تبادل الخبرات وتوسيع نطاق الفحص، مما يزيد من قدرة الفريق التدقيقي على اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية.
٢- أثر إيجابي واضح على تخفيض المخاطر الموروثة :أشارت نتائج تحليل البيانات إلى أن التدقيق المشترك يساعد في تحديد العوامل المسببة للتحريفات قبل بدء عملية التدقيق، مما يقلل من المخاطر الموروثة المرتبطة بطبيعة الشركة أو مجال عملها.
٣- تحسين فعالية الرقابة الداخلية :لوحظ أن التدقيق المشترك يسهم في الكشف عن نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية، وبالتالي معالجة أوجه القصور التي قد تؤدي إلى تحريفات.
٤- تقليل مخاطر الاكتشاف عبر التعاون والتحقق المتبادل :أظهر التدقيق المشترك فعالية في خفض مخاطر الاكتشاف من خلال تكرار الفحص من زوايا متعددة وتطبيق أساليب تدقيق متنوعة يصعب على مراقب الحسابات منفرد تغطيتها.
٥- البيانات أكدت صدق وثبات أدوات الدراسة :من خلال اختبارات الصدق والثبات) مثل اختبار KMO واختبار بارتليت(، تبين أن نتائج الدراسة موثوقة وتعكس فعلاً آراء عينة الدراسة من الأكاديميين ومراقبي الحسابات.
٦- الاستقلالية المهنية لا تتأثر سلباً بالتدقيق المشترك :أشارت نتائج الدراسة إلى أن العمل المشترك بين مراقبي الحسابات لا يضعف من استقلالية كل مراقب الحسابات بل على العكس، قد يعزز التزامهم بالمعايير المهنية من خلال الرقابة المتبادلة.

ثانياً: التوصيات:

١- تشجيع اعتماد التدقيق المشترك في بيئة العمل المحاسبي العراقي :توصي الدراسة بتوسيع استخدام التدقيق المشترك خصوصًا في الشركات الكبرى والمؤسسات العامة لضمان الشفافية وتقليل مخاطر التدقيق.
٢- تنظيم دورات تدريبية للمراقبي الحسابات حول آليات العمل المشترك :لتوحيد المفاهيم وتعزيز التعاون بين مكاتب التدقيق المختلفة، من الضروري توفير تدريب منهجي على إجراءات التدقيق المشترك.
٣- تضمين التدقيق المشترك في المعايير المهنية الوطنية :تدعو الدراسة الهيئات الرقابية والمهنية لاعتماد التدقيق المشترك كأحد البدائل المعتمدة رسمياً في معايير التدقيق الوطنية.
٤- تعزيز آليات الرقابة الداخلية للوحدة الاقتصادية :تشجع الدراسة المؤسسات على تحسين أنظمة الرقابة الداخلية حتى يكون لها دور مكمل لجهود مراقبي الحسابات المشتركين.
٥- تطوير نماذج تقييم مخاطر مخصصة للتدقيق المشترك :توصي الدراسة بتبني نماذج تقييم مخاطر أكثر تعقيدًا تراعى التعدد مراقبي الحسابات والاختلاف في وجهات النظر المهنية.
٦- دعم الأبحاث المستقبلية حول فعالية التدقيق المشترك :تشدد الدراسة على الحاجة إلى مزيد من الدراسات التطبيقية في بيئات تنظيمية مختلفة لتقييم مدى شمولية وفاعلية هذا الأسلوب.

المصادر:

1- Al-Ali, I. M. (2020). *Fundamentals of multivariate statistical analysis*. Latakia: Faculty of Economics, Tishreen University.
2- Al-Assaf, S. H. (1995). *Introduction to research in behavioral sciences*. Riyadh: Obikan Library.
3- Al-Awad, A. M. A., & Al-Mayali, W. H. (2020). *The impact of auditing on auditor assurance: An exploratory study in the Federal Board of Supreme Audit and among some academics*. Journal of Administration and Economics, 9(34).
4- Ali, A. F. (2022). *The effect of audit risks on the credibility of financial information in Iraqi private banks*. Al-Muthanna Journal of Administrative and Economic Sciences, 12(1).
5- Al-Shahin, A. T. (2015). *The impact of audit risk assessment on audit quality: An applied study* (Unpublished doctoral dissertation). University of Damascus, Faculty of Economics.
6- Arens, A. A., Elder, R. J., & Beasley, M. S. (2012). *Auditing and assurance services: An integrated approach* (14th ed.). Pearson Education.
7- Azibi, J. (2017). Joint audit and financial scandal: The case of the French context. *International Journal of Advanced and Applied Sciences, 5*(7), 1–7.
8- Biehl, H., Bleibtreu, C., & Stefani, U. (2021). Effects of joint audits on audit quality and audit costs: A game-theoretical explanation for contradictory empirical results. *SSRN*. https://doi.org/10.2139/ssrn.3816011
9- Bleibla, N. H. (2018). *The impact of control risks on external audit procedures: An applied study* (Unpublished master's thesis). Middle East University, Faculty of Business.
10- Gbalam, P. E. (2013). Audit risk assessment and detection of misstatements in annual reports: Empirical evidence from Nigeria. *Research Journal of Finance and Accounting, 4*(1).
11- Ibrahim, N. S. (2018). *The impact of applying joint auditing on the quality of accounting profits and firm value* (Unpublished master's thesis). Cairo University, Faculty of Commerce.

12- International Federation of Accountants (IFAC). (n.d.). *International Standard on Auditing (ISA) 200, paragraph A32* (Arabic version).
13- Jabbar, N. Sh. (2011). *Audit risks and their impact on performance quality and credibility of results: An applied study in the General Company for Agricultural Supplies*. Al-Muthanna Journal of Administrative and Economic Sciences, 1(1), 111–147.
14- Jadaa, I. (2013). *Internal auditing under automated systems: The impact of electronic operations*. Moroccan Journal of Local Administration and Development (Double Issue).
15- Metwally, A. Z. H. (2013). *Measuring the impact of joint auditing on stock prices*. Scientific Journal of Commerce and Finance, 2(4).
16- Mohammed, A. S. (2024). *The role of auditing in the reliable tendency of accounting information for private banks*. Al-Kut Journal of Economics and Administrative Sciences, 50(16), 20–37.
17- Mohammed, A. S. (2024). *The role of joint auditing in enhancing the reliability of accounting information for private banks*. Al-Kut Journal of Economics and Administrative Sciences, 50(6).
18- Nashwan, I. M. H. (2017). *The trend toward joint auditing as an approach to improve the quality of financial reports*. Journal of Economic and Administrative Sciences, 23(100).
19- Obidat, Z., et al. (2001). *Scientific research: Its concept, tools, and methods*. Amman: Dar Al-Fikr for Printing, Publishing, and Distribution.
20- Qrait, A., Humeidan, A., & Safi, H. (2018). *The role of joint auditing in enhancing the efficiency of using statistical sampling in audit procedures: A field study in the Syrian business environment*. Tishreen University Journal for Research and Scientific Studies - Economic and Legal Sciences Series, 40(1).
21- Ratzinger-Sakel, N. V. S., Audousset-Coulier, S., Kettunen, J., & Lesage, C. (2013). Joint audit: Issues and challenges for researchers and policy-makers. *Accounting in Europe, 10*(2), 175–199.
22- Saleh, B. A. (2021). *The impact of joint auditing on auditors' independence: A field study on a sample of audit offices in Iraq*. Journal of the Center for Kufa Studies, 1(63), 567–583.
23- Saleh, B. A. (2021). *The impact of joint auditing on auditors' independence*. Kufa Studies Journal, 1(63).
24- Saloum, Z. A. (2019). *Joint auditing of private commercial banks and its role in risk management* (Unpublished applied research). University of Baghdad, Higher Institute for Accounting and Financial Studies.
25- Tigza, A. B. (2012). *Exploratory and confirmatory factor analysis: Concepts and methodologies using SPSS and LISREL packages*. Amman: Dar Al-Masirah for Publishing, Distribution, and Printing.
26- Von Wielligh, S. P. J. (2004). Inherent risk elements in financial statements of listed South African long-term insurers.

اسماء الخبراء والمحكمين لصدق الاستبانة وصلاحيتها

ت	الاسم الثلاثي	اللقب العلمي	الاختصاص	مكان العمل
١.	د.جرجيس مصطفى خضر	استاذ	محاسبة	جامعة صلاح الدين كلية الادارة والاقتصاد
٢.	د. نسيم يوسف حنا	استاذ مساعد	محاسبة	جامعة صلاح الدين كلية الادارة والاقتصاد
٣.	د. هوشيار عبدالله حويز	استاذ مساعد	محاسبة	جامعة صلاح الدين كلية الادارة والاقتصاد
٤.	د. هيوا محمود حسن	استاذ مساعد	محاسبة	جامعة صلاح الدين كلية الادارة والاقتصاد
٥.	د.جمال انور يابة	استاذ مساعد	محاسبة	جامعة صلاح الدين كلية الادارة والاقتصاد
٦.	رفز محمد صالح	استاذ مساعد	احصاء	جامعة اربيل التقنية/ معهد اربيل التقني الاداري