
THE EFFECT OF USING THE JOINT AUDIT METHOD IN ENHANCING THE QUALITY OF THE EXTERNAL AUDIT REPORT-AN EXPLORATORY STUDY OF THE OPINIONS OF A SAMPLE OF ACADEMICS AND PROFESSIONAL AUDITORS

Muhannad Abbas Ayash

Assistant Teacher

Al- Iraqia University / The College of Administration and Economic

m75hnd@gmail.com

Abstract

The research aims to demonstrate the effect of using the “joint audit” method in enhancing “the quality of the external audit report,” by identifying the theoretical aspects of the concepts associated with both the joint audit and the external audit report. The researcher based the research hypotheses for the practical side on three factors to demonstrate the extent of the contribution Provided by the “Joint Audit” approach in improving and enhancing the quality of external “audit reports” through: the quality of the audit process when applying the joint audit method, the quality of the audit planning process when applying “joint auditing”, preparing “joint audit” reports and the time of issuing the report. In order to achieve the objectives sought by the research, the researcher conducted a field study through a questionnaire to express the opinions of a sample represented by a group of Iraqi companies, audit offices and auditors, members of the audit committees working in some private Iraqi banks, and a sample of academics in the field of specialization. In order to test the validity of the study’s hypotheses, the researcher reached a set of conclusions, the most important of which is that there is agreement by the research sample that applying the “joint audit” will reduce the delay period in issuing the joint audit report and that this report will be delivered at the specified appropriate time. For him, there is agreement by the research sample that the participation of two auditors in the joint audit process and their discussion of the format of the final joint report submitted will lead to the issuance of a more objective report. The researcher recommended the need to increase interest in developing the joint audit approach through increasing cooperation between audit offices and companies. Major cooperation with emerging offices in order to develop professional practices, especially the joint auditing method.

Keywords: "joint audit", "external audit reports".

تأثير استخدام أسلوب التدقيق المشترك في تعزيز جودة تقرير التدقيق الخارجي

م . م مهند عباس عياش

كلية الادارة والاقتصاد / الجامعة العراقية

المستخلص:

يهدف البحث لبيان تأثير استخدام اسلوب "التدقيق المشترك" في تعزيز "جودة تقرير التدقيق الخارجي" , وذلك من خلال التعرف على الجوانب النظرية للمفاهيم المرتبطة لكل من التدقيق المشترك وتقرير التدقيق الخارجي , وقد استند الباحث في فرضيات البحث للجانب العملي على ثلاث عوامل لبيان مدى المساهمة التي يقدمها مدخل "التدقيق المشترك" في تحسين وتعزيز جودة "تقارير التدقيق" الخارجي وذلك من خلال , جودة عملية التدقيق عند تطبيق اسلوب التدقيق المشترك , جودة عملية التخطيط للتدقيق عند تطبيق "التدقيق المشترك" , اعداد تقارير "التدقيق المشترك" ووقت اصدار التقرير . ولأجل تحقيق الأهداف التي يسعى اليها البحث فقد قام الباحث باجراء دراسة ميدانية من خلال استمارة استبانة لبيان اراء عينة متمثلة في مجموعة من شركات ومكاتب التدقيق ومراقبي الحسابات العراقية، و اعضاء لجان التدقيق العاملين في بعض المصارف العراقية الخاصة ، وعينة من الاكاديميين في مجال الاختصاص . وذلك من اجل اختبار صحة فرضيات الدراسة ، وقد توصل الباحث الى مجموعة استنتاجات من أهمها ، ان هناك اتفاق من قبل عينة البحث على ان تطبيق "التدقيق المشترك" سوف يعمل على تقليل فترة تاخير اصدار تقرير التدقيق المشترك وان هذا التقرير سيتم تسليمه في الوقت المناسب المحدد له ، وهناك اتفاق من قبل عينة البحث على ان اشترك اثنين من المدققين في عملية التدقيق المشترك ومناقشتهم لصيغة التقرير المشترك النهائي المقدم سيؤدي الى اصدار تقرير اكثر موضوعية، وقد أوصى الباحث ضرورة زيادة الاهتمام بتطوير مدخل التدقيق المشترك وذلك من خلال زيادة التعاون بين مكاتب وشركات التدقيق الكبرى مع المكاتب الناشئة لاجل تطوير الممارسات المهنية وخصوصا اسلوب التدقيق المشترك.

. الكلمات المفتاحية: "التدقيق المشترك" ، "تقارير التدقيق" الخارجي

مقدمة

كان للأزمات المالية المتلاحقة التي حدثت في كبريات الشركات العالمية والانهيارات الاقتصادية التي صاحبت هذه الازمات في العديد من دول العالم الأثر البالغ في زيادة الشكوك حول مصداقيه مدققي الحسابات، وقد اعطت هذه الازمات انطباعات سيئة لم تكن موجوده مسبقا على مهنة المحاسبة والتدقيق بسبب الاثار الضارة التي حدثت نتيجة هذه الازمات، كل ذلك ادى الى زياده المطالبة بوجود ضوابط واعراف ومبادئ واخلاقيات مهنيه لتحقيق الثقة والمصداقية في المعلومات التي تركز عليها التقارير المالية، تلك التقارير التي هي اساس احتياجات مستخدميها وخاصة المستثمرين والمتعاملين في اسواق الاوراق المالية.(الوكيل، 2020: 4).

وقد تزايد في الآونة الأخيرة اهتمام الباحثين بطبيعة سوق الخدمات المقدمة من قبل شركات ومكاتب التدقيق والمدققين وما يرتبط بهذه الخدمات من ظواهر ، بسبب حدوث التطورات المتسارعة التي قد فرضت نفسها على تلك الخدمات وذلك السوق الامر الذي يشكل دافع قويا لدى العديد من الباحثين في مجال المحاسبة والتدقيق حتى يقوموا بتوظيف بعض ادوات البحث العلمي لمحاولة قياس وتفسير هذه الظواهر ، وقياس العوامل التي تؤثر فيها وبيان اثارها الإيجابية او السلبية على سوق خدمات التدقيق عموما، من هذه الظواهر هو برامج "التدقيق المشترك" ، حيث يركز مفهوم "التدقيق المشترك" على قيام شركتين او اكثر من شركات التدقيق بتدقيق القوائم المالية لعميل واحد ، واصدار تقرير تدقيق مشترك وتنفيذ برنامج تدقيق واحد مبني على اساس تخطيط مشترك من الطرفين.(متولي، 2013: 11).

وضمن هذا السياق فقد قامت لجنة الاتحاد الاوروبي عام 2010 بإصدار مجموعة من المقترحات والتوصيات والاليات التي تعنى بتنظيم عمليه التدقيق وكذلك تضمن الاستقلالية في اعمال التدقيق من خلال ما يسمى الورقة الخضراء (Green paper) ، حيث تضمنت هذه الورقة ضرورة الاستعانة باثنين من شركات او مكاتب التدقيق الخارجي لتدقيق ومراجعة التقارير المالية، حيث انتهى النقاش الى انه بالإمكان الاستفادة من برامج التدقيق المشترك والتمتع بالمنافع المحتملة في ظل تركيز سوق خدمات التدقيق.(طروش، 2021: 2).

المحور الأول : المنهجية والدراسات السابقة

أولاً : منهجية الدراسة

مشكله الدراسة

تعد مسألة زيادة الموثوقية في تقرير المدقق الخارجي الأساسية لجميع مستخدمين هذا التقرير واصحاب المصالح في الوحدات الاقتصادية، حيث اكدت العديد من الدراسات اهتمامها بأعادة الثقة في تقرير المدقق الخارجي وذلك من خلال وسائل متعددة وطرق متعددة من اهمها الالتزام بمعايير التدقيق العامة ومعايير التدقيق الدولية، وكذلك من خلال تبني الوسائل الفاعلة مثل مدخل التدقيق المشترك لزيادة الثقة وتحسين جوده هذه التقارير. مع ان البعض قد يعتبر ذلك يؤدي الى زيادة الكلف الإضافية لعملية التدقيق، ونتيجة للتطورات الاقتصادية المتسارعة في العراق فقد سعت المنظمات المهنية وكذلك بعض المؤسسات الحكومية التي تعنى بمعايير التدقيق ومفاهيم الحكومة والتنظيم المحاسبي ساعات هذه الى تبني كافة المعايير التي تؤدي الى تحسين وتعزيز وزيادة الشفافية في البيانات المالية ومن ضمنها تقارير التدقيق. وعليه يمكن تلخيص مشكله البحث في السؤال التالي:

ما مدى تأثير استخدام مدخل "التدقيق المشترك" في عملية التدقيق لتحسين جودة تقرير المدقق الخارجي؟

ويتفرع منها الأسئلة الفرعية التالية:

- ما طبيعة التدقيق المشترك وحجم الحاجة اليه في بيئة الممارسات المحاسبية المهنية في العراق؟
- ما مدى المساهمة التي يقدمها مدخل "التدقيق المشترك" في تحسين وتعزيز جودة تقارير التدقيق من خلال؟
- 1. جودة عملية التدقيق .
- 2. جودة عملية التخطيط للتدقيق عند تطبيق التدقيق المشترك.
- 3. اعداد تقارير التدقيق المشترك ووقت اصدار التقرير.

فرضيات الدراسة

ينطلق البحث من الفرضية الأساسية التي مفادها :

هناك تأثير ذو دلالة إحصائية لتطبيق مدخل التدقيق المشترك في تعزيز جودة تقرير المدقق الخارجي من خلال :

1. جودة عملية التدقيق
2. جودة عملية التخطيط للتدقيق عند تطبيق التدقيق المشترك.
3. اعداد تقرير "التدقيق المشترك" ووقت اصدار التقرير.

أهمية الدراسة

تجسدت أهمية البحث من خلال تقييم دور استخدام اسلوب "التدقيق المشترك" -الخارجي- ومدى مساهمته في تعزيز جودة "تقارير التدقيق الخارجي" ، هذا الاسلوب الذي يعد من الاساليب المطبقة حديثا حيث تم تطبيقه في العراق وبشكل الزامي عام 2016 على المصارف التجارية الخاصة ، اذ يسعى البحث الى دراسة طبيعة اسلوب "التدقيق المشترك" وذلك من خلال التطرق الى المفاهيم النظرية لمفهوم " التدقيق المشترك" وتقارير " التدقيق الخارجي" وكذلك بيان مدى مساهمة تطبيق اسلوب التدقيق المشترك في عملية التدقيق لتحسين جودة تقارير التدقيق .

اهداف الدراسة

1. بيان المفاهيم النظرية لكل من التدقيق المشترك وتقارير التدقيق .
2. التعرف على مدى مساهمة استخدام اسلوب "التدقيق المشترك" في تعزيز جودة " تقارير التدقيق الخارجي" .
3. محاولة اثبات فرضيات البحث من خلال اجراء الدراسة الميدانية المتمثلة باراء عينة من مراقبي الحسابات والاكاديميين والمدققين .

ثانيا : الدراسات السابقة

دراسه رشدي،(2021) ، " اهمية المراجعة المشتركة كاداة لتحسين جودة التقارير المالية " .

حيث هدفت هذه الدراسة الى توضيح دور التدقيق المشترك في تحسين جوده التقارير الماليه اذا اعتمدت الباحثه في هذا البحث على المنهج الوصفي التحليلي وكذلك البرامج الاحصائيه لغرض اختبار فروض الدراسة وقد توصلت الباحثة الى انه هناك علاقة طرديه بين تطبيق "التدقيق المشترك"

، وبين زيادة جودة عملية التدقيق ، وكذلك وجود علاقة طردية بين "التدقيق المشترك" وجودة التقارير المالية وذلك استنادا للنتائج التي توصلت اليها من خلال الدراسة الميدانية هذا وقد اوصت الباحثة بضرورة تشجيع مكاتب التدقيق الكبرى للتعاون فيما بينها وذلك من اجل تطوير الممارسات المهنية واهمها اسلوب التدقيق المشترك توضيح اهميته ومميزاته.

دراسه الوكيل، (2020)، "اثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على توقيت اصدار تقرير المراجعة في بيئه الممارسات المهنية المصرية- دراسه تطبيقية".

حيث تمثل الهدف الرئيس للبحث في بيان الاثر المصاحب لتطبيق مدخل "التدقيق المشترك" في توقيت اصدار تقارير التدقيق في بيئه المحاسبية في جمهورية مصر العربية ، حيث قام الباحث من خلال دراسته النظرية الى تناول الاطار المفاهيمي لكل من المراجعه المشترك وتوقيت اصدار التقارير المراجعه وتوصل الباحث من خلال الدراسة النظرية الى وجود اختلاف في وجهات النظر بين مؤيد ومعارض للآثار الايجابية والآثار السلبية التي تتعلق بتطبيق "التدقيق المشترك" ، قد قام الباحث في الجانب العملي بدراسة ميدانية لاستقراء الواقع العملي من خلال التعرف على اراء عينة من مراقبي الحسابات واعضاء اللجاء التدقيق والمستثمرين فيما يتعلق بالآثار الايجابية والسلبية التي تتعلق بتطبيق "التدقيق المشترك" ، وقد توصلت الدراسة الميدانية الى ان تطبيق التدقيق المشترك يحقق مجموعة من الآثار الايجابية ، وان تطبيق "التدقيق المشترك" يفضل ان يكون من خلال المزج بين شركات التدقيق الكبرى وشركات التدقيق الصغيره ، مع تفضيل بقاء اختيارية تطبيق "التدقيق المشترك" ، كما توصلت الدراسة الميدانية الى وجود علاقة عكسية بين تطبيق التدقيق المشترك وتأخير اصدار تقرير التدقيق بمعنى ان تطبيق التدقيق المشترك من خلال مكاتب للتدقيق يؤدي الى خفض فتره تاخير اصدار تقرير التدقيق.

المحور الثاني : الاطار النظري لمفهوم للتدقيق المشترك

1-1 مفهوم التدقيق المشترك

يعد مفهوم التدقيق المشترك وتنفيذ عمليه التدقيق من الامور المتعارف عليها منذ عقود مضت سواء عالميا او محليا، لكن من اهم الاسباب التي ادت لزيادة الاهتمام بمدخل التدقيق المشترك هي كما أسلفنا تلك الازمات التي تعرضت لها كبرى شركات ومكاتب التدقيق العالمية، ذلك أدى الى توجيه الانظار مهنيا وأكاديميا الى مدخل التدقيق المشترك كإحدى الآليات التي بإمكانها ان تساعد في استعادة الثقة في مهنة المحاسبة. (يوسف: 2015 : 449) .

2-1 تعريف التدقيق المشترك

يمكن تعريف التدقيق المشترك بأنه " عبارة عن قيام اثنين من مكاتب التدقيق المستقلة بأعمال التدقيق لشركه معينة يتم من خلالها تقسيم مهام التدقيق بينهما كذلك استعراض ومراقبة كل مكتب من هذه المكاتب لأعمال المكتب الاخر واصدار تقرير التدقيق الموحد والذي يكون موقع عليه من كلى المكتبين". (الوكيل, 2020 : 13).

وعُرف التدقيق المشترك بأنه " التدقيق الذي يتم من خلال توزيع جهودات عمليه التدقيق على مكاتب من مكاتب التدقيق المستقلين يشتركان في الجهد المبذول ويقومان بالتخطيط المشترك لعملية التدقيق وتوزيع مهام العمل والتخطيط المشترك لعملية التدقيق مع توزيع العمل الميداني بين المدققين واصدار تقرير تدقيق واحد يحمل وجهه نظر واحدة وموقع عليه من قبل المكتبين او المدققين وتكون المسؤولية مشتركة لكل منهما من عملية التدقيق التي تمت وكذلك المسؤولية عن المعلومات التي يتضمنها تقرير التدقيق". (Nicol,2012:11)

وعُرف كذلك على انه "أحد مداخل التدقيق التي يقوم من خلالها مدققين اثنين مستقلين بتدقيق شركة واحدة من خلال التنسيق بينهما من ناحية تقسيم المهام وتحديد المسؤوليات وتكون المسؤولية بينهما مسؤولية تضامنية، حيث يتم في نهاية عملية التدقيق اصدار تقرير تدقيق واحد مشترك يوقع عليه كلا المكتبين او كلا المدققين". (على : 2019 : 14)

3-1 خصائص التدقيق المشترك (إبراهيم, يعقوب, 2020 : 384)

يمكن ان تتمثل خصائص التدقيق المشترك وفقا للتعريف التي اورداها سابقا وتلخيصها بما يلي:

1. يتم التدقيق المشترك اثنان او أكثر من مكاتب او شركات التدقيق.
2. يتطلب التدقيق المشترك ضرورة التنسيق التام بين كلا المكتبين او المدققين.
3. يتم خلال التدقيق المشترك مراجعة موضوعية متبادلة من قبل كل مدقق لعمل المدقق الاخر.
4. بنهاية عملية التدقيق المشترك يتم اصدار تقرير موحد يكون مشترك ايضا بين المدققين ويحمل راي واحد.
5. تكون المسؤولية في التدقيق المشترك مسؤولية تضامنية عن نتائج التدقيق من كلا المدققين المشتركين.

4-1 أهداف التدقيق المشترك (إبراهيم, يعقوب, 2020: 384)

لا يختلف التدقيق المشترك من حيث الهدف عن أهداف التدقيق المفرد وتتمثل هذه الأهداف بشكل عام في الآتي:

1. يهدف التدقيق المشترك الى الحصول على تأكيد معقول بان القوائم المالية تخلو من التحريفات الجوهرية وان هذه القوائم اعدت في ضوء المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
2. يهدف التدقيق المشترك ايضا بأبداء الراي الفني المحايد في القوائم المالية والتقرير عنها بما يسمى تقرير مراقب الحسابات.

5-1 اهمية برامج التدقيق المشترك (متولي, 2013: 413)

1. زيادة التعاون والتنسيق والتخطيط لعملية التدقيق من خلال شركات ومكاتب التدقيق على ان يكون احدى هذه الشركات من الشركات الكبرى للتدقيق (Big 4) او من الشركات المصنفة ضمن الدرجة الاولى او الصنف الاول مما يزيد من فاعلية اجهزه رقابة الجودة المتبادلة واصدار راي موحد وقوي.
2. تقوية استقلالية المدقق الخارجي وتحقيق مستوى عالي من جودة عملية التدقيق من خلال تحسين الخدمات المقدمة الى المنشأة محل التدقيق.
3. الاستعانة بخبرات مشتركة تعتمد على معايير التدقيق الدولية والمعايير المقبولة عموما مع تطبيق أفضل اجراءات التدقيق.

6-1 مزايا وعيوب التدقيق المشترك

هناك وجهتي نظر مختلفة بخصوص تطبيق مدخل التدقيق المشترك من قبل مكاتب التدقيق , حيث يوجد من يؤيد تطبيق مدخل التدقيق المشترك ويرى ان له مزايا وايجابيات تنعكس على جودة عملية التدقيق وكذلك جودة تقارير التدقيق وجودة المعلومات المالية , ويرى اتجاه اخر من الذين يعارضون فكرة مدخل التدقيق المشترك حيث يرى هذا الاتجاه ان لعملية التدقيق المشترك عيوب وسلبيات قد تنتج من وراء تطبيق هذا البرنامج , وعلى هذا الاساس سنتعرف الى توضيح كل من الاثار الإيجابية او المزايا الإيجابية لمدخل التدقيق المشترك والاثار السلبية المحتملة لتطبيق مدخل التدقيق المشترك وعلى النحو التالي :

أولاً: المزايا المحتملة لتطبيق التدقيق المشترك

يمكن ان يحقق التدقيق المشترك مجموعه من المزايا اهمها: (امين, عبد الهادي, 2020 : 52).

1. ان قيام أكثر من مدقق بعملية بتدقيق البيانات المالية يحقق التوازن في تقسيم العمل فيما بينهم من حيث خطة التدقيق والعمليات والتقرير على اشتراط ان يكون ذلك التقسيم تقسيم فعلي بين المدققين او المكتبين.
2. يمكن الاستفادة من تنوع خبرات مكثبي التدقيق او المدققين الاثنين وذلك لاطلاعهم على الاساليب المتطورة في التدقيق وخصوصا إذا كان هناك مكتب تدقيق من المكاتب الكبيرة حيث يعمل ذلك على تحقيق جودة عملية التدقيق من خلال مهارات المدققين الذين يكونون من مناطق جغرافية مختلفة والتي تعد هامه من وجهه نظر عملاء التدقيق.
3. يؤدي التدقيق المشترك الى تدعيم الكفاءة المهنية لمدققي الحسابات من خلال تطبيق أفضل اجراءات المتعلقة بعملية التدقيق نتيجة لتنوع الخبرات والتخصصات الفنية لأعضاء فريق التدقيق في كل المكتبتين المكتبين او الشركتين وهذا قد يؤدي الى زيادة سرعه انجاز المهمة المكلفين بها وخفض او سرعه انجاز التقرير بفترة قياسيه.
4. يؤدي التدقيق المشترك الى زيادة تعزيز استقلالية مراقب الحسابات وذلك من خلال القيام بأضعاف العلاقة بين المدقق وبين اداره المنشأة كون ان اشراك أكثر من مكتب في تنفيذ عملية التدقيق قد يقوي من موقف المدققين في مواجهه الضغوط التي قد تمارسها اداره الشركة محل التدقيق حيث تكون قدره الإدارة في التأثير على مدققين اثنين صعبة نوعا ما.
5. يؤدي التدقيق المشترك من وجهه نظر مؤيدوه الى الحد من ظاهره تركيز سوق الطلب على خدمات التدقيق في عدد محدود من شركات التدقيق الكبرى وسيطرتهم على سوق خدمات التدقيق والتأكد، وكذلك اتاحه الفرصة للمكاتب الاخرى الصغيرة للمشاركة في هذه العملية لزيادة خبراتها وبناء اسمها في سوق المنافسة في سوق خدمات التدقيق وذلك من خلال الاستعانة بمكاتب من غير الشركات الأربعة الكبرى لإشراكهم في عملية التدقيق المشترك.

ثانيا: السلبيات المحتملة لتطبيق مدخل التدقيق المشترك

بقدر ما ان هناك عديد من المزايا والايجابيات الناتجة عن تطبيق مدخل التدقيق المشترك الا ان هذا المدخل لا يخلو من وجهه نظر البعض من وجود مشاكل او سلبيات محتمله تترتب على تطبيق مدخل التدقيق المشترك والتي يمكن ايجازها بالنقاط التالية: (الوكيل, 2020 : 59).

1. صعوبة اختيار مكاتب التدقيق لتنفيذ عملية التدقيق المشترك ويرجع سبب ذلك الى ان سوق خدمات التدقيق يتصف بمحدودية الخيارات المتاحة امام الشركات محل التدقيق وخاصة الشركات الكبيرة بسبب قلة الشركات والمكاتب المؤهلة لكي تتم عملية المفاضلة بينها وكذلك بسبب تركيز اعمال التدقيق للشركات الكبيرة في مكاتب المراجعة الأربعة الكبرى.
2. قد يؤدي تطبيق برامج التدقيق المشترك الى صعوبة التنسيق وتبادل المعلومات بين شركتين المدققين بسبب ظروف المنافسة بين شركات التدقيق ومكاتب التدقيق من مظاهر تلك الصعوبة هي قد يكون عدم وجود معايير محده يمكن الاستناد عليها عند تقسيم المهام بين كلا مكنتي تدقيق اللذان يقومان بعملية تدقيق المشترك مما قد يؤدي الى زياده في الوقت المستغرق لأداء العملية وزيادة في التشاور وبالتالي تأخر اصدار تقرير التدقيق وهذا يؤشر الى خلل في عملية التنسيق في مراحل اداء العملية او الخطاء التخطيط لعملية التدقيق وقد يؤدي الى اختلاف الراي بين المدققين وبالتالي قد يكون هناك حالة من الارباك تحول دون الوصول الى راي موحد مما يؤثر سلبيا على جوده عملية التدقيق.
3. قد يؤدي مدخل التدقيق المشترك الى احتمال اتباع أحد مكاتب التدقيق الاتكال على مكتب اخر حيث يمكن ان يفترض كل مكتب ان المكتب الاخر قد قام بتصميم اختباره الرئيسية لاكتشاف التحريفات الجوهرية المحتملة بالقوائم المالية للعميل وانه يقوم بأقصى جهد وتجميع للأدلة وهذا قد يؤدي الى ان ينخفض مستوى كل منهم او ينخفض مستوى الاختبارات الأساسية التي يقومان بها ففي حالة ان أحد المكنتين قد قام بافتراض ما سبق فان ذلك تؤدي الى دله اثبات قليلة الجهد وضياح جوده الحد الادنى من عملية التدقيق.
4. قد يؤدي مدخل التدقيق المشترك الى زيادة في تكلفه عملية التدقيق بالنسبة للشركات محل التدقيق حيث ان الاتعاب التي تدفع لمكنتين من مكاتب التدقيق قد يتجاوز ما يدفع لمكتب واحد.
5. قد يكون هناك تأثير سلبي لتطبيق مدخل التدقيق المشترك على استقلال مراقب الحسابات ذلك نتيجة احتمال تنافس مكنتي التدقيق وسعيد كل مكتب من المكنتين لكسب رضا الإدارة طمعا في الابقاء عليه مما يؤدي الى زيادة فرصه الإدارة لممارسه ما يعرف بتسويق رأبي المدقق او زيادة الضغط او التأثير على المدقق.

7-1 إجراءات التدقيق المشترك

يقصد اجراءات التدقيق المشترك هي تلك الخطوات التي يتعين على المدققين اتباعها لأجل الوصول الى تقرير مشترك للتدقيق كما ان خطوات التدقيق المشتركة تختلف عن خطوات التدقيق الفردي والتي يمكن ترخيصها بالآتي: (امين, عبد الهادي, 2020 : 47)

1. عند قبول عملية التدقيق سيتفق المکتبان على تقسيم العمل لكل منهما وذلك يأتي في ضوء قيام كلا المکتبين بالتخطيط لأداء عملية التدقيق مجتمعين، ويتطلب التخطيط لعملية التدقيق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي المرقم (300) ان يتم وضع استراتيجيات عامة للتدقيق ووضع خطط لتخفيض مخاطر التدقيق لأجل ان يتم القيام بأعمال التدقيق بين فريقي المکتبين المشتركين، ويمكن ان يتم تقسيم العمل بين اعضاء فريقي التدقيق المشترك على اساس مناطقي او اساس الخبرة وفق لكل المکتبين.
2. بعد القيام بتوزيع العمل بين المکتبين يبدأ المکتبان بتدقيق القوائم المالية في وقت واحد حيث يقوم كل مكتب بأداء وتنفيذ برنامج التدقيق في ضوء الخطة الموضوعة مسبقاً من قبل كليهما.
3. عند انتهاء كل مكتب من مكاتب التدقيق من تدقيق الجزء المكلف به تتم مراجعته اعمال بعضها على البعض الاخر واعداد اوراق العمل المطلوبة وبيان النتائج التي تم التوصل اليها وهذا ما يعرف بالتحقق المتبادل لكل مدقق من مجهود المدقق الاخر.
4. عند الانتهاء من عملية التدقيق يقوم كلا المکتبين بالتوقيع على تقرير التدقيق المشترك حيث يتحمل كل من المدققين مسؤولية تضامنيه في هذا التقرير وليس عن الجزء الذي قام كل بمدقق بتدقيقه فقط.

8-1 لمحة عن تجارب بعض الدول لمدخل التدقيق المشترك ونطاق التطبيق في العراق

تطور مفهوم تطبيق التدقيق المشترك في معظم دول العالم سواء بشكل الزامي او اختياري، فقد اتجهت بعض الدول الى الغاء التطبيق الالزامي للتدقيق المشترك وجعله بصورة اختياريه، ولا تزال بعض الدول تطبق التدقيق المشترك بصورة الزامية في اغلب القطاعات الاقتصادية، وهناك دول اخرى تجمع بين التطبيق الالزامي والاختياري للتدقيق المشترك، وفيما يلي ايجاز لتجارب بعض الدول سواء على المستوى الدولي او المستوى الاقليمي في مجال تطبيق التدقيق المشترك:

- كانت دولة الدنمارك من اوائل الدول التي تبنت مدخل التدقيق المشترك بصوره الزاميه وذلك منذ عام 1930، حيث سعت بذلك الى تحسين جوده خدمات التدقيق المقدمة فقد الزم قانون الشركات الدنماركي الشركات المدرجة لسوق الاوراق المالية يتم تدقيق بياناته المالية من قبل اثنين من مكاتب التدقيق، الا انها عادت عام 2005 لإلغاء شرط التطبيق الالزامي للتدقيق المشترك وجعله اختياريًا وكان السبب في ذلك من اجل الحد من كلفه الكلف الإضافية التي ترتبط بعمليات التدقيق المشترك من تنسيق وتنظيم وإداره مشتركه بين مكاتب التدقيق التي ستشارك في العملية. (Holm. Thinggaard : 2014: 137) .

- اما على مستوى دولة فرنسا فقد تبنت تطبيق مدخل التدقيق المشترك بشكل الزامي على جميع الشركات المقيدة ببورصة الاوراق المالية فيها وذلك منذ عام 1966، حيث قامت المنظمات المهنية الفرنسية بإصدار معيار الممارسات المهنية رقم 100 عام 2007 والذي كان يتضمن عدة اجراءات ومبادئ تحكم توزيع المهام والرقابة والمتبادلة والمسؤوليات التضامنية لمدقيقه الحسابات عن نتائج عمليات التدقيق المشترك. (Lesage et al, 2017: 329)
- اما على مستوى القارة الآسيوية فقد تبنت الهند تطبيق مدخل التدقيق المشترك بشكل الزامي في الشركات التابعة للحكومة ، واشتملت المعايير المهنية للممارسات المحاسبية الهندية الصادرة عن معهد المحاسبين القانونيين الهندي لمعيار يخص تحديد مسؤوليات مدققي الحسابات القائمين بتنفيذ عمليات التدقيق المشترك ، هذا المعيار برقم 299 لعام 1996 بعنوان "المراجعة المشتركة للقوائم المالية" ، حيث يتضمن مجموعه من الارشادات التي تتعلق بتقسيم العمل وتنسيق المتبادل ومسؤوليات اعداد تقارير التدقيق المشترك. (Sakel et al: 2012: 13) .
- اما في القارة الأفريقية وعلى مستوى البلدان العربية فقد كانت الجزائر من الدول السبّاقة في تطبيق التدقيق المشترك وبشكل الزامي في المصارف والمؤسسات المالية وذلك اعتبارا من عام 2003 وكذلك في مملكة المغرب كان التدقيق المشترك بشكل الزامي للمصارف اعتبارا من عام 1993 وبالنسبة للشركات المساهمة كان منذ عام 1996 ، وكذلك في جمهوريه مصر العربية اذ بدا الاهتمام بتطبيق مدخل التدقيق المشترك وبشكل اختياري على الشركات المساهمة المصرية استنادا الى قانون الشركات المصري رقم 159 لسنة 1981 واصبح الزاميا عام 2013 على شركات التمويل العقاري وبعض المؤسسات الاقتصادية في مصر. (الوكيل، المصدر السابق: 18)
- اما على مستوى دول الخليج العربي فقد كانت المملكة العربية السعودية سبّاقة لتطبيق التدقيق المشترك على الشركات المقيدة في سوق الاوراق المالية السعودية منذ عام 1965 بشكل اختياري، وقامت بفرضها او فرض تطبيق تدقيق المشترك بشكل الزامي على البنوك التجارية اعتبارا من عام 1966 ، وعام 2003 أصبح إلزاميا ايضا على شركات التأمين (الجبر والسعدون، 2014: 287). وكذلك في دولة الكويت اذ تم تطبيق مدخل التدقيق المشترك إلزاميا في جميع الشركات المسجلة ببورصة الاوراق المالية في دولة الكويت ابتداء من عام 1995. (Al - Hadi et al: 2017: 262)

9-1 واقع تطبيق التدقيق المشترك في العراق

اما في ما يتعلق بالوضع في العراق فقد كانت بداية الزامية" تطبيق التدقيق المشترك" في جمهورية العراق في عام 2016 ، حيث اصدر البنك المركزي العراقي قرارا الزم فيه كافة المصارف العراقية الخاصة بتطبيق التدقيق المشترك ابتداء من الحسابات الختامية لعام 2016، وجاءت هذه الخطوة بالتزامن مع بدايات تبني العراق بشكل واضح وصريح لمعايير الابلاغ المالي الدولية عام 2016 وتحديدا في المصارف الخاصة ، وكذلك معايير التدقيق الدولية ، فجاءت هذه الخطوة لتعزيز الجهود المبذولة لإرساء مبادئ الشفافية والافصاح التي تسعى اليها المنظمات المهنية المعنية بمعايير التدقيق ومعايير المحاسبة في جمهوريه العراق والمتمثلة في نقابة المحاسبين العراقية وكذلك المؤسسات الحكومية وعلى رأسها البنك المركزي العراقي. (النعيمة, 2020 : 522)

المحور الثالث : الاطار النظري لمفهوم تقارير التدقيق

1-2 مفهوم ومضمون تقارير التدقيق الخارجي

ممكن القول بان الهدف الاساسي من عمليه تدقيق البيانات المالية التي تم اعدادها طبقا للمعايير المحاسبية تتمثل في تمكين المدقق من ابداء رايه الفني المحايد بشأن هذه البيانات وهذا التقرير يساعد كثيرا في اعطاء الجودة لتلك البيانات، مما يمكن جميع الاطراف المستخدمة للبيانات المالية من الاستناد على هذه التقارير عند اتخاذ قراراتها المالية او الاقتصادية فهي تعتمد في ذلك الثقة التي يضيفها تقرير مدقق الذي يتمثل في رايه في مدى صدق وعدالة البيانات المالية وتمثيلها الوضع الحقيقي والمالي الناتج لنتائج اعمال المنشأة.

ويعد وتقرير التدقيق هو نتاج لعملية التدقيق التي يقوم بها المدقق وخلاصة جهده وعمله اذ يبدي فيه رايه عن صدق وعدالة تلك البيانات المالية ومدى تعبيرها عن نتائج المنشأة فضلا عن ان هذا التقرير يشكل اداه الاتصال او احدى الوسائل المهمة التي تمكن المساهمين وجميع اصحاب المصالح في المنشأة للتعرف على وضعيه هذه المنشأة وكذلك يعد هذا التقرير من الادوات المهمة للرقابة على القائمين في ادارته المنشأة. (أبو الهيجاء , الحايك، 2012 : 440).

2-2 تعريف تقرير المدقق الخارجي

عُرف تقرير التدقيق بأنه "وثيقة مكتوبة تصدر عن المدقق تتضمن رايه المهني المستقل فيما يخص اداء الشركة محل التدقيق وذلك عن فترة زمنية محدده والذي يترخص في تقارير ماليه معينه وايضاحات متممه لهذه التقارير". (حماد, 2007 : 100) وعرفه ارنس بأنه "وثيقه مكتوبه صادر عن شخص مهني يكون مؤهل لأبداء راي محايد يقدمها للجهة التي يقوم بتدقيق بياناتها ويشير فيها الى معايير التدقيق المتبعة في تنفيذ العملية وتتضمن هذه الوثيقة رايه الفني المح مدى صدق وعدالة التقارير المالية ومدى تمثيلها للمركز المالي للشركة محل التدقيق في نهاية فترة زمنية محددة وتصوير نتائج اعمالها من ربح او خساره وتدفقات النقدية عن تلك الفترة وفقا لمعايير التدقيق المحلية والقواعد والمعايير الدولية التي تصدر عن الهيئات والمنظمات المهنية". (Arenas et al, 2008:62).

ويمكن تعريف تقرير التدقيق المشترك (اي عند القيام بتطبيق مدخل التدقيق المشترك) على انه "وثيقه مكتوبه صادره عن مدققين اثنين او اكثر تتضمن هذه الوثيقة رايهما الفني المستقل اداء المنشأة محل التدقيق عن فترة زمنية محدده، ومدى صدق وموثقية التقارير المالية لهذه المنشأة ككل ومدى تمثيلها للمركز المالي لها في نهاية السنة المالية والذي يتم تلخيصه والافصاح عن في التقارير المالية، وكذلك الايضاحات المتممة لهذه البيانات المالية وفقا لمعايير التدقيق المحلية والمعايير الدولية التي تصدر عن المنظمات المهنية". (عبد القوي, 2018 : 31)

2-3 اهمية تقرير المدقق الخارجي

نظرا لما يتمتع به تقرير التدقيق من الأهمية البالغة فقد سعت العديد من الهيئات والمنظمات المهنية التي تعنى بشؤون المحاسبة والتدقيق على المستوى الدولي اضافة الى الهيئات والمنظمات الحكومية والتشريعية في مختلف بلدان العالم سعد هذه المنظمات الى وضع معايير يجب ان تراعى عند اعداد هذا التقرير والتي تتبع من اهمية تقرير التدقيق. يعتبر هذا التقرير خلاصه ما توصل اليه المدقق عند في عمله، اذ ان عملية التدقيق توضح له وتتيح له التعرف على جميع البيانات والمعلومات المتعلقة بالعمليات التي تخص المنشأة محل التدقيق والتي انعكست في النهاية على نتائج اعمالها ومركزها المالي الذي يعد تقرير التدقيق مثابه الكشف الذي يقدم الى من يهمه الامر وكذلك يعتبر وثيقه مكتوبه لابد من الرجوع اليها عند تحديد

المسؤوليات التي تقع على عاتق المدقق اضافة الى تزايد الطلب على الراي الفني المحايد للمدقق، اذ يعتبر تقرير التدقيق مهما للفئات التي تستخدمه التي تتمثل المستثمرون واداره المؤسسة والدائنون والموردون والمق الحكومية الى ما ذلك من الفئات التي تستخدم تقرير التدقيق ويعد مهما لها كلا حسب استخدامها له فعلى سبيل المثال يساعد تقرير التدقيق الجهات الحكومية من اجل ان تنظم نشاطات المؤسسات التجارية ويساعدها ايضا في ان تضع السياسات والتشريعات الضريبية وكذلك يساعد اداره المؤسسة في تحقيق الرقابة وزياده الكفاءة والفعالية لها.

4-2 خصائص جودة تقرير التدقيق

يمكن القول بان تقرير المدقق الخارجي يجب ان يتصف بمجموعه من الخصائص من اهمها:
(نور، 1992، 362)

- ان تقرير مراقب الحسابات يعد وسيلة للاتصال رئيسه بينه وبين المستخدمين المختلفين من ذوي المصالح في المنشأة.
- يجب ان يتم اعداد التقرير في وقت مبكر بعد اغلاق الحسابات الختامية للوحدة الاقتصادية قدر الامكان لان تأخير التقرير يفقده قيمته اهميته.
- يجب ان يكون عرض التقرير بطريقه سليمة وشكل منتظم ويجب ان يضم حقائق تهم المستخدمين وتكون معبره ومفيدة لهم.
- يجب مراعاة عدم احتواء التقرير على ملاحظات غامضه بل ينبغي ان تكون عبارات التقرير سهله وواضحة ومختصره.
- يجب تحري عدم التحيز من قبل المدقق في تقريره الى اي طرف دون الطرف الاخر ويجب عليه توضيح نتائج الفحص والتدقيق بكل صدق ومهنيه وامانه.

5-2 انواع تقارير التدقيق

توجد عدة أنواع لتقارير التدقيق الا ان اكثرها استخداما يمكن ايجازها بما يلي: (جربوع، 2009: 266)

- التقرير المختصر: ويرتبط هذا التقرير دائما بالبيانات المالية حيث يهدف الى تقديم الحقائق الى المستخدمين بطريقه مختصره

- التقرير المطول: ويتم اعداد هذا التقرير من قبل المدقق بناء على طلب الإدارة عند رغبتها في الحصول الان بعض التسهيلات المصرفية والائتمانيات اذ يمكن ان تطلب هذه الجهات المصرفية معلومات اضافيه من حيث نشاط المنشأة المالي لمدته سنوات اي أكثر من خمس او ست سنوات لقائمه الدخل او قائمه تدفقات النقدية.
- التقرير الخاص يتم اعداد هذا التقرير من قبل المدقق للمؤسسات والجمعيات غير الهادفين الربح والتي يتم اعداد حساباتها على الاساس النقدي مثل المستشفيات والجامعات والمدارس. وكذلك يمكن ان يعد التقرير الخاص بواسطة المدققة عند طلب الإدارة منه عندما تكلفه بأعداد تقرير عن اي نشاط من نشاطات المؤسسة مثل مدفوعة الصندوق او حسابات المخازن او اعداد تقارير الخاصة النظام الرقابة الداخلية واقتراحات تعديل هذا النظام ليكون أكثر فعالية.
- التقرير المشترك: هو التقرير الذي يعد من قبل مدققين اثنين او أكثر عند تدقيق البيانات المالية للمنشأة او الوحدة الاقتصادية من خلال أكثر من مدقق عند تطبيق مدخل التدقيق المشترك اذ يقوم كل المدققين بأعداد هذا التقرير والتوقيع عليه وتكون المسؤولية فيه مسؤوليه تضامنيه من قبل الاثنين كما أسلفنا سابقا في تعريف التقرير التدقيق المشترك.

المحور الرابع : الدراسة الميدانية او الجانب العملي التطبيقي

استكمالاً لما تطرقنا اليه في الجوانب النظرية المتعلقة بالبحث والمتعلقة بمفهوم التدقيق المشترك وتقارير التدقيق، سيتم في هذا الجزء من البحث بعمل الدراسة الميدانية التي تتعلق بقياس مدى تأثير تطبيق التدقيق المشترك في تعزيز تقارير التدقيق الخارجي ، وذلك من خلال توجيه مجموعة من الأسئلة عن طريق استمارة استبيان موزعة على عينة البحث المكونة من مجموعة من شركات ومكاتب التدقيق ومراقبي الحسابات العراقية وعينة من اعضاء لجان التدقيق العاملين في بعض المصارف العراقية الخاصة وعينة من الاكاديميين في مجال الاختصاص . وذلك من اجل اختبار صحة فرضيات الدراسة.

أولاً: عينة البحث (research community)

لقد تم توزيع 43 استمارة استبيان بصورة الالكترونية على الافراد العاملين في مجال المحاسبة والتدقيق وغيرها من الاختصاصات ذات العلاقة بالموضوع محل البحث . اما فيما يخص عينة البحث فيبين الجدول (1) تصنيف افراد العينة حسب الفئة العمرية ويشير الجدول الى أن نسب توزيع افراد العينة حسب الفئات العمرية متقاربة وفي تباين محدد حيث بلغت للفئة

(45-35) والفئة (55-45) نسبة (34.88%) لكل فئة ثم بلغت نسبة (23.26%) للفئة (35-25) واخيراً للفئة (أكبر من 55) بنسبة (6.98%) مما يعطي مؤشر حول حجم الإدراك الذي يتمتع به أفراد العينة بفعل الفئة العمرية وكذلك امكانياتهم في ابداء الراي قدر تعلق الامر

جدول (1) العدد والنسبة المئوية لأعمار عينة الدراسة

المجموع	الفئات العمرية				العينة
	اكبر من 55	55-45	45-35	35-25	
43	3	15	15	10	التكرارات
%100	6.98%	34.88%	34.88%	23.26%	النسبة المئوية

المصدر من اعداد الباحث استنادا الى مخرجات برنامج (SPSS)

يشير الجدول (2) الى وصف لتصنيف افراد العينة حسب التحصيل العلمي, ونلاحظ بأن العدد الاكبر من افراد العينة كان من الاشخاص الذين يحملون شهادة الماجستير والدكتوراه وبنسبة (46% و 30%) على التوالي .

جدول (2) العدد والنسبة المئوية للتحصيل العلمي لعينة الدراسة

المجموع	التحصيل العلمي				العينة
	دكتوراه او ما يعادلها	ماجستير او ما يعادلها	دبلوم عالي	بكالوريوس	
43	24	15	3	1	التكرارات
%100	%55.8	%34.9	%7.0	%2.3	النسبة المئوية

المصدر من اعداد الباحث استنادا الى مخرجات برنامج (SPSS)

ويوضح الجدول (3) تصنيف افراد العينة حسب الخبرة المهنية والعلمية لهم , ونلاحظ من خلال نتائج الجدول بأن (55.8%) لديهم مؤهل من (دكتوراه او ما يعادلها) و (34.9%) لديهم مؤهل (ماجستير او ما يعادلها) و (7%) لديهم مؤهل (دبلوم عالي) و (2.3%) لديهم المؤهل (بكالوريوس), وهذه النتائج تبين وبشكل واضح ان عينة البحث يملكون خبرة جيدة تمكنهم من الاجابة على اسئلة استمارة الاستبانة وبدرجة عالية من الدقة.

جدول (3) العدد والنسبة المئوية لسنوات الخبرة لعينة الدراسة

المجموع	سنوات الخبرة					العينة
	-20 25	-15 20	-10 15	10-5	5-1	
43	10	15	10	7	1	التكرارات
%100	%23.3	%34.9	%23.3	%16.3	%2.3	النسبة المئوية

المصدر من اعداد الباحث استنادا الى مخرجات برنامج (SPSS)

ويوضح الجدول (3) تصنيف افراد العينة حسب سنوات الخبرة, ونلاحظ من خلال نتائج الجدول بأن (%81.5) لديهم خبرة من (10 الى 25 سنة) و بلغت النسبة (%18.5) ممن لديهم خبة (من 1 الى 0 سنوات) وهذا يدل على انهم يملكون خبرة جيدة تمكنهم من الاجابة على اسئلة استمارة الاستبانة وبدرجة عالية من الدقة.

جدول (4) العدد والنسبة المئوية مكان العمل لعينة الدراسة

المجموع	مكان العمل				العينة
	مدقق	محاسب قانوني	اكاديمي	اعضاء لجان تدقيق	
43	3	16	21	3	التكرارات
%100	%7.0	%37.2	%48.8	%7.0	النسبة المئوية

المصدر من اعداد الباحث استنادا الى مخرجات برنامج (SPSS)

ويوضح الجدول (4) تصنيف افراد العينة حسب مكان العمل, ونلاحظ من خلال نتائج الجدول بأن (%48.8) من الفئة اكاديمي و بلغت النسبة (%37.2) من الفئة (محاسب قانوني) واخيراً (%7.0) من الفئة (اعضاء لجان تدقيق) و الفئة (مدقق) .

ثانيا: عرض وتحليل نتائج الاستبيان

أ. نتائج الإحصاء الوصفي

1- المحور الأول — (تأثير تطبيق مدخل التدقيق المشترك في تعزيز جودة تقرير المدقق الخارجي من خلال جودة عملية التدقيق)، حيث يوضح الجدول (5) الاحصاءات الوصفية

جدول (5)

ت	الاسئلة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف %
	يؤدي التدقيق المشترك الى تعزيز استقلال المراجع مما يزيد من جودة عملية التدقيق .	4.05	0.688	16.99%
	يمكن التدقيق المشترك المدققين المشاركين في عملية التدقيق من تبادل الخبرات والمعلومات فيما بينهم مما ينعكس على جودة عملية التدقيق .	4.23	0.427	10.09%
	يساعد التدقيق المشترك في تقديم معلومات محاسبية أكثر موثوقية تلبي احتياجات مستخدمي البيانات المالية وتساعدهم في اتخاذ قراراتهم .	3.98	0.707	17.76%
	يدعم التدقيق المشترك زيادة مستوى ثقة مستخدمي المعلومات في مهنة التدقيق .	4.26	0.621	14.58%
	يؤدي التدقيق المشترك إلى الاستعانة بمزيد من الاجراءات التحليلية للتدقيق ، وذلك يؤدي لزيادة جودة عملية التدقيق	4.16	0.574	13.80%
	يؤدي تطبيق التدقيق المشترك الى تخفيض احتمال حدوث تواطؤ بين المدققين وادارة المنشأة محل التدقيق مما يعزز من جودة عملية التدقيق .	4.09	0.718	17.56%
	يؤدي تطبيق التدقيق المشترك الى تدعيم الكفاءة المهنية لمراقبي الحسابات وتنفيذ افضل لإجراءات التدقيق .	3.95	0.653	16.53%
	يؤدي تطبيق التدقيق المشترك الى تعزيز استقلالية مراقبي الحسابات والحد من ضغوط الادارة بما يؤدي الى تحسين جودة عملية التدقيق .	4.16	0.721	17.33%
	وجود مدققين اثنين يؤدي إلى عملية تجميع أدلة إثبات بشكل أكثر موضوعية مما يعزز من جودة التدقيق .	4.35	0.686	15.77%
		4.14	0.43	10.39%

المصدر من اعداد الباحث استنادا الى مخرجات برنامج (SPSS)

بينت النتائج المتعلقة بالمحور الاول تأثير تطبيق مدخل التدقيق المشترك في تعزيز جودة تقرير المدقق الخارجي من خلال جودة عملية التدقيق وألمبينة في الجدول (5) ، أن أعلى قيمة كانت عند الفقرة (وجود مدققين اثنين يؤدي إلى عملية تجميع أدلة إثبات بشكل أكثر موضوعية مما يعزز من جودة التدقيق). "حققت هذه الفقرة مستوى أهمية بوسط حسابي بلغ (4.35) وانحراف معياري بلغ (0.686) وبمعامل اختلاف بلغ (15.77%). أما أقل قيمة فقد كانت عند الفقرة (يؤدي تطبيق التدقيق المشترك الى تدعيم الكفاءة المهنية لمراقبي

الحسابات وتنفيذ افضل لإجراءات التدقيق .) حيث بلغ المتوسط الحسابي (3.95) وبانحراف معياري (0.653) وبمعامل اختلاف (16.53%) ، اما اجمالاً فقد حقق المتغير تأثير تطبيق مدخل التدقيق المشترك في تعزيز جودة تقرير المدقق الخارجي من خلال جودة عملية التدقيق وسط حسابي (4.14) وبمستوى جيد وبانحراف معياري (0.43) وبمعامل اختلاف (10.39%).

2- المحور الثاني (تأثير تطبيق مدخل التدقيق المشترك في تعزيز جودة تقرير المدقق الخارجي من خلال التخطيط الجيد لعملية للتدقيق)، حيث يوضح الجدول (6) الاحصاءات الوصفية.

جدول (6)

ت	الاسئلة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف %
	تتطلب عملية التخطيط للتدقيق المشترك فهم نشاط المنشأة محل التدقيق بشكل جيد قبيل الإبتداء بتنفيذ عملية التدقيق .	4.58	0.499	10.90 %
	يجب على مراقبي الحسابات القيام بعدد من الاجراءات التحليلية الاولية قبل البدء بعملية التدقيق المشترك.	4.37	0.489	11.19 %
	تتطلب عملية التخطيط الجيد للتدقيق المشترك قيام مراقبي الحسابات بمراجعة الالتزامات القانونية للمنشأة محل التدقيق بشكل جيد قبل البدء بتنفيذ المهمة .	4.19	0.546	13.03 %
	تحتاج مراحل التخطيط الجيد للتدقيق المشترك إلى الاهتمام بوضع حدود للأهمية النسبية لتنفيذ عملية التدقيق .	4.09	0.57	13.94 %
	تتطلب عملية التخطيط الجيد للتدقيق المشترك الفحص الدقيق لنظام الرقابة الداخلية من قبل مراقبي الحسابات لتحديد نقاط الضعف والقوة في النظام قبل البدء بعملية التدقيق .	4.33	0.606	14.00 %
	يجب ان تتم عملية التخطيط للتدقيق المشترك بشكل تزامني بين مكنتي التدقيق القائمين بعملية التدقيق المشترك.	4.19	0.546	13.03 %
	تحتاج عملية التخطيط الجيد للتدقيق المشترك توزيع مهام العمل بين مكنتي التدقيق المشتركين في العملية بشكل متوازن قبل تنفيذ المهمة	4.17	0.469	11.25 %
	يؤدي توزيع المهام بشكل متوازن عند التخطيط لعملية التدقيق المشترك الى تقليل الاختناق الذي ينتج من ضيق الوقت بالنسبة للمدقق مما يعطيه مرونة اكبر عند تنفيذ المهمة.	4.23	0.571	13.50 %
		4.29	0.304	7.09%

المصدر من اعداد الباحث استنادا الى مخرجات برنامج (SPSS)

بينت النتائج التي المتعلقة بالمحور الثاني تأثير تطبيق مدخل التدقيق المشترك في تعزيز جودة تقرير المدقق الخارجي من خلال التخطيط الجيد لعملية للتدقيق والمبينة في الجدول (6) ، أن أعلى قيمة كانت عند الفقرة (تتطلب عملية التخطيط للتدقيق المشترك فهم نشاط المنشأة محل التدقيق بشكل جيد قبيل الابتداء بتنفيذ عملية التدقيق). "حققت هذه الفقرة مستوى أهمية بوسط حسابي بلغ (4.58) وانحراف معياري بلغ (0.499) وبمعامل اختلاف بلغ (10.90%) . أما أقل قيمة فقد كانت عند الفقرة (تحتاج مراحل التخطيط الجيد للتدقيق المشترك إلى الاهتمام بوضع حدود للأهمية النسبية لتنفيذ عملية التدقيق) حيث بلغ المتوسط الحسابي (4.09) وبانحراف معياري (0.57) وبمعامل اختلاف (13.94%) ، أما إجمالاً فقد حقق المتغير تأثير تطبيق مدخل التدقيق المشترك في تعزيز جودة تقرير المدقق الخارجي من خلال التخطيط الجيد لعملية للتدقيق وسط حسابي (4.29) وبمستوى جيد وبانحراف معياري (0.304) وبمعامل اختلاف (7.09%).

3- المحور الثالث (تأثير تطبيق مدخل التدقيق المشترك في تعزيز جودة تقرير المدقق الخارجي من خلال اعداد تقرير التدقيق المشترك ووقت اصدار تقرير التدقيق المشترك)، حيث يوضح الجدول (7) الأوساط الحسابية و الانحرافات المعيارية ومعامل الاختلاف.

جدول (7)

ت	الاسئلة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف %
	يؤدي اشتراك اثنان من المدققين ومناقشتهم لصيغة تقرير التدقيق المشترك النهائي المقدم من قبلهم الى إصدار تقرير أكثر موضوعية .	4.28	0.63	14.72%
	يسهم تنفيذ عملية التدقيق المشترك الى تسليم تقرير التدقيق في الوقت المناسب .	4.00	0.577	14.43%
	يؤدي تطبيق التدقيق المشترك الى العمل على تقليل فترة تأخير اصدار تقرير التدقيق المشترك.	3.91	0.57	14.58%
	يجب أن ينص تقرير التدقيق المشترك على أن القوائم المالية قد اعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ومعايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية .	4.56	0.502	11.01%
	ينبغي لتقرير التدقيق المشترك تحديد الظروف التي يتم فيها تطبيق المبادئ المحاسبية بشكل ثابت في الفترة المالية مقارنة بالفترة السابقة.	4.28	0.504	11.78%
	يجب ان يتضمن تقرير التدقيق المشترك كفاية الإفصاحات الواردة في القوائم المالية.	4.26	0.492	11.55%
	يجب ان يشير تقرير التدقيق المشترك بوضوح لمسئولية وطبيعة عمل المدققين.	4.40	0.66	15.00%
	يجب ان يؤكد تقرير التدقيق المشترك سلامة البيانات المالية والمعلومات الواردة بالقوائم المالية.	4.23	0.48	11.35%
		4.24	0.297	7.00%

المصدر من اعداد الباحث استنادا الى مخرجات برنامج (SPSS)

بينت النتائج المتعلقة بالمحور الثالث تأثير تطبيق مدخل التدقيق المشترك في تعزيز جودة تقرير المدقق الخارجي من خلال اعداد تقرير التدقيق المشترك ووقت اصدار تقرير التدقيق المشترك والمبينة في الجدول (5) , أن أعلى قيمة كانت عند الفقرة (ب) يجب ان يشير تقرير التدقيق المشترك بوضوح لمسئولية وطبيعة عمل المدققين). "حققت هذه الفقرة مستوى أهمية بوسط حسابي بلغ (4.4) وانحراف معياري بلغ (0.66) وبمعامل اختلاف بلغ (15%) . أما أقل قيمة فقد كانت عند الفقرة (ب) يؤدي تطبيق التدقيق المشترك الى العمل على تقليل فترة تأخير اصدار تقرير التدقيق المشترك) حيث بلغ المتوسط الحسابي (3.91) وبانحراف معياري (0.57) وبمعامل اختلاف (14.58%) ، اما اجمالاً فقد حقق المتغير تأثير تطبيق مدخل التدقيق المشترك في تعزيز جودة تقرير المدقق الخارجي من خلال اعداد تقرير التدقيق المشترك ووقت اصدار تقرير التدقيق المشترك وسط حسابي (4.24) وبمستوى جيد وبانحراف معياري (0.297) وبمعامل اختلاف (7.00%).

ب- اختبار وتحليل معنوية الابعاد لمتغيرات البحث:

ان أول خطوه في قياس معنوية التأثير بين المتغيرات تتمثل بتحديد متغيرات البحث الأساسية وطبيعة العلاقة بينهما،" ولغرض اختبار فرضيات البحث وانطلاقاً من ان كل بعد يحتوي في فقراته على مجموعه من الفقرات ا ، لذا سنستخدم اختبار (T-Test) لقياس معنوية المحور ، ومن ثم مقارنته مع الوسط الفرضي ، فإذا كان الوسط الحسابي اكبر من الوسط الفرضي هذا يعني معنوية التأثير وإذا كان اصغر من قيمة الوسط الفرضي يعني عدم معنوية التأثير اي لا يوجد تأثير .

1- الفرضية الرئيسية الاولى " هناك تأثير تطبيق مدخل التدقيق المشترك في تعزيز جودة تقرير المدقق الخارجي من خلال جودة عملية التدقيق " .

الجدول (8) الاختبار (T-Test) الفرضية الرئيسية الاولى

الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	فرق المتوسطات	درجة الحرية	قيمة t الجدولية	الدالة	قيمة t المحسوبة
4.137	0.430	1.137	42	2.021	0.000	17.329

المصدر من اعداد الباحث استنادا الى مخرجات برنامج (SPSS)

بلغت قيمة (t المحسوبة) (17.329) وهي اكبر من قيمتها الجدولية عند مستوى الدلالة (0.05) ودرجة حريه (42) والبالغة (2.021) وهذا يشير الى ثبوت معنوية التأثير في تطبيق مدخل التدقيق المشترك في تعزيز جودة تقرير المدقق الخارجي من خلال جودة عملية التدقيق وهذا يعني ان هنالك فروقات ذات دلالة معنوية قد سجلها الوسط الحسابي (4.137) وهي اكبر من الوسط الفرضي والبالغ (3) وهذا يعني بأن المعنوية لصالح الوسط الحسابي مما يدل على اثبات الفرضية الاولى.

2- الفرضية الرئيسية الثانية " هناك تأثير تطبيق مدخل التدقيق المشترك في تعزيز جودة تقرير المدقق الخارجي من خلال جودة عملية التدقيق " .

الجدول (8)نتائج الفرضية الثانية

الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	فرق المتوسطات	درجة الحرية	قيمة t الجدولية	الدلالة	قيمة t المحسوبة
4.293	0.303	1.293	42	2.021	0.000	27.940

المصدر من اعداد الباحث استنادا الى مخرجات برنامج (SPSS)

بلغت قيمة (t المحسوبة) (27.940) وهي اكبر من قيمتها الجدولية عند مستوى الدلالة (0.05) ودرجة حريه (42) والبالغة (2.021) وهذا يشير الى ثبوت معنوية التأثير في تطبيق مدخل التدقيق المشترك في تعزيز جودة تقرير المدقق الخارجي من خلال جودة عملية التدقيق وهذا يعني ان هنالك فروقات ذات دلالة معنوية قد سجلها الوسط الحسابي (4.293) وهي اكبر من الوسط الفرضي والبالغ (3) وهذا يعني بأن المعنوية لصالح الوسط الحسابي مما يدل على اثبات الفرضية الثانية.

2- الفرضية الفرعية الثالثة " هناك تأثير تطبيق مدخل التدقيق المشترك في تعزيز جودة تقرير المدقق الخارجي من خلال اعداد تقرير التدقيق المشترك ووقت اصدار تقرير التدقيق المشترك.

الجدول (9) الاختبار (T-Test) الفرضية الثالثة

الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	فرق المتوسطات	درجة الحرية	قيمة t الجدولية	الدلالة	قيمة t المحسوبة
4.238	0.297	1.238	42	2.021	0.000	27.312

بلغت قيمة (t المحسوبة) (27.312) وهي اكبر من قيمتها الجدولية عند مستوى الدلالة (0.05) ودرجة حريه (42) والبالغة (2.021) وهذا يشير الى ثبوت معنوية التأثير في تطبيق مدخل التدقيق المشترك في تعزيز جودة تقرير المدقق الخارجي من خلال اعداد تقرير التدقيق المشترك ووقت اصدار تقرير التدقيق المشترك وهذا يعني ان هنالك فروقات ذات دلالة معنوية قد سجلها الوسط الحسابي (4.238) وهي اكبر من الوسط الفرضي والبالغ (3) وهذا يعني بأن المعنوية لصالح الوسط الحسابي مما يدل على اثبات الفرضية الثالثة.

الاستنتاجات :

من خلال الدراسة الميدانية لاراء عينة البحث نورد الاستنتاجات التالية :

- 1- تبين ان هنالك أهميه كبيرة في زيادة مستوى ثقة مستخدمي المعلومات في مهنة التدقيق حيث يُمكن التدقيق المشترك المدققين المشاركين في عملية التدقيق من تبادل الخبرات والمعلومات فيما بينهم مما ينعكس على جودة عملية التدقيق.
- 2- تبين ان هناك اتفاق من قبل افراد عينة البحث وبمستوى اهمية جيد على ان وجود مدققين اثنين سيؤدي الى تجميع ادلة اثبات بشكل اكثر موضوعية وبما يعزز من جودة عملية التدقيق.
- 3- هناك أهمية كبيرة في توزيع مهام العمل بين مكنتي التدقيق المشتركين في العملية بشكل متوازن قبل تنفيذ المهمة مراقبي الحسابات القيام بعدد من الاجراءات التحليلية الاولية قبل البدء بعملية التدقيق المشترك.
- 4- تعزيز الظروف التي يتم فيها تطبيق المبادئ المحاسبية بشكل ثابت في الفترة المالية مقارنة بالفترة السابقة كما يجب أن ينص تقرير التدقيق المشترك على أن القوائم المالية قد اعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ومعايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية.
- 5- تبين ان هناك اتفاق من قبل غينة البحث على ان تطبيق التدقيق المشترك سوف يعمل على تقليل فترة تاخير اصدار تقرير التدقيق المشترك وان هذا التقرير سيتم تسليمه في الوقت المناسب المحدد له.
- 6- تبين ان هناك اتفاق من قبل غينة البحث على ان اشتراك اثنين من المدققين في عملية التدقيق المشترك ومناقشتهم لصيغة التقرير المشترك النهائي المقدم سيؤدي الى اصدار تقرير اكثر موضوعية.

7- بلغت قيمة اختبار (T-Test) لقياس دلالة معنوية الوسط الحسابي مع الوسط الفرضي حيث بلغت قيمة (T المحسوبة) لا ثبات الفرضيات الرئيسية اكبر من قيمتها الجدولية مما يدل على معنوية التأثير المباشر في تعزيز جودة تقرير المدقق الخارجي من خلال جودة عملية التدقيق و من خلال التخطيط الجيد ومن خلال اعداد تقرير التدقيق المشترك.

التوصيات

- 1- توجيه الباحثين الجدد في الدراسات المستقبلية اجراء الابحاث عن التدقيق المشترك لاستكمال الجهود البحثية السابقة .
- 2- ضرورة زيادة الاهتمام بتطوير مدخل التدقيق المشترك وذلك من خلال زيادة التعاون بين مكاتب وشركات التدقيق الكبرى مع المكاتب الناشئة لاجل تطوير الممارسات المهنية وخصوصا اسلوب التدقيق المشترك.
- 3- الاطلاع على تجارب الدول التي طبقت التدقيق المشترك، وحث الهيئات المنظمة لمهنة تدقيق الحسابات والاستفادة من تجارب تطبيق التدقيق المشترك.
- 4- ضرورة اصدار توجيهات من قبل الجهات المهنية او من خلال اصدار اطار ينظم عملية التدقيق المشترك اضافة الى جهود البنك المركزي العراقي بهذا الخصوص.
- 5- ضرورة تكثيف وزيادة اقامة ورش العمل وعقد الندوات والمؤتمرات لزيادة التوعية باهمية اسلوب التدقيق المشترك ومساهمته في زيادة جودة التدقيق .

المصادر العربية

1. ابراهيم ,عمار خليل, عبد الله , فيحاء يعقوب، 2020، "التدقيق المشترك وتأثيره في تعزيز استقلالية مدقق الحسابات " ، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة ، العدد62 .
2. ابو الهيجاء ، محمد فوزي والحايك، احمد فيصل الخالد، " خصائص لجان التدقيق واثارها في مده اصدار تقرير المدقق"، دراسته تطبيقية في الشركات المساهمة الاردنيه العامه، مجله الجامعه الاسلاميه للدراسات الاقتصادية والاداريه، المجلد 20، العدد 2 ، 2012.
3. أمين، هند محمد، وعبد الهادي، ابراهيم عبد الحفيظ. (2020). أثر تطبيق المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة، مجلة الدراسات المالية والتجارية :جامعة بني سويف، كلية التجارة، العدد 1 .

4. الجبر، د. يحيى على، السعدون، د. ناصر محمد، 2019، "أثر المراجعة المشتركة على جودة الأرباح المحاسبية للشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية السعودي"، مجلة الإدارة العامة، معهد الإدارة العامة، الرياض، المملكة العربية السعودية، العدد الرابع.
5. جربوع، يوسف محمود، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، ط 2، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
6. الجمهوى، إيمان عبد الفتاح حسن قرنى، 2018، " دور المراجعة المشتركة في تحسين جودة عملية المراجعة في تضيق فجوة توقعات المراجعة : دراسة ميدانية ، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، جامعة كفر الشيخ ، كلية التجارة، ع 5.
7. حماد، طارق عبد العال، 2004 ، "موسوعة معايير المراجعة"، الجزء الثاني، الدار الجامعية، الاسكندرية.
8. طروش، جلال عامر، رمضان، جلال علي، 2021، برامج المراجعة المشتركة ودورها في زيادة جودة المراجعة الخارجية -دراسة ميدانية- ، مجلة جامعة الزاوية ،
9. عبد القوي، أبوبكر شداد حامد، 2018 "أثر المراجعة المشتركة على توقيت اصدار تقرير المراجع الخارجي دراسة تطبيقية، بحث منشور، المجلة العلمية، كلية- التجارة، جامعة أسيوط، العدد64
10. على، د. ابراهيم زكريا عرفات، 2019، " محددات الطلب على المراجعة المشتركة: دراسة تطبيقية لتحديد خصائص عميل المراجعة المشتركة في بيئة الأعمال المصرية "، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد الأول.
11. علي، صالح حامد محمد، 2016، استخدام المراجعة المشتركة بمكاتب المراجعة الخارجية وعلاقته بفجوة التوقعات، دراسته ميدانية، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، جامعه قناه السويس، كليه التجاره بالاسماعيليه، مجلد 7 ، عدد 1.
12. متولي، احمد زكي حسين، 2013، قياس اثر تطبيق برامج المراجعة المشتركة على اسعار الاسهم دليل من البورصة المصريه. مجله التجاره والتمويل، كليه التجاره، جامعه طنطا، العدد الرابع، ص 01 -4 1 459.
13. الوكيل، حسام السعيد. 2020. اثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على توقيت اصدار تقارير المراجعة في بيئته الممارسه المصريه. دراسته تطبيقيه. مجله الفكر المحاسبي، جامعه عين شمس، كليه التجاره، قسم المحاسبه، مجلد 24، العدد اثنين.
14. يوسف، حنان محمد اسماعيل، 2015 ، مجله الفكر المحاسبي، جامعه عين شمس كليه التجاره قسم المحاسبه والمراجعه، مجلد 20، العدد 1 .

1. Al - Hadi, Ahmed, Habib, Ahsan, Al - Yahyae, Khamis & Eulaiwi, Baban (2017), "Joint Audit, Political Connections and Cost of Debt Capital", International Journal of Auditing, Vol. 21, No. 3, pp. 249-270.
2. Arens. A., Elder R. J, & Beasley M., Auditing and Assurance Services: an Integrated Approach, 12th edition. New Jersey: Pearson Education International, Inc, (2008)
3. Holm, Claus & Thinggaard, Frank (2014), "Leaving a Joint Audit System: Conditional Fee Reductions", Managerial Auditing Journal, Vol. 29 No. 2, pp. 131-152.
4. Lesage, Ce'dric, Ratzinger-Sakel & Kettunen, Jaana (2017), "Consequences of the Abandonment of Mandatory Joint Audit: An Empirical Study of Audit Costs and Audit Quality Effects", European Accounting Review, Vol. 26, No. 2, pp. 311-339.
5. Sakel, Nicole, Coulier, Sophie, Kettunen, Jaana & Lesage, Cédric (2012), "What do we Know About?", The Institute of Chartered Accountants of Scotland (ICAS), pp.1-55.