

أهمية التدقيق المشترك بين الجهاز المركزي للرقابة المالية والتدقيق الخارجي وأثره في جودة التدقيق في الوحدات الاقتصادية العراقية

إبراهيم حسين أحمد، هاشم محمد صافي، ثابت حسان ثابت
قسم المحاسبة، جامعة جيهان-أربيل كوردستان، العراق

المستخلص

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على أسلوب التدقيق المشترك لبيانات الهيئات العامة ذات الطابع الاقتصادي والتعرف على مبادئ التدقيق المشترك والمراحل التي يجب القيام بها لإنجاز عملية التدقيق المشترك بين الجهاز المركزي للرقابة المالية ومكاتب التدقيق الخارجية، ولتحقيق أهداف الدراسة قام الباحثان بدراسة ميدانية من خلال إنشاء استبانة تم توزيعها على عينة من مدققي الحسابات الممارسين حسب نقابة المحاسبين القانونيين ومفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية، ومن ثم تحليل النتائج واختبار فرضيات الدراسة باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS، وانتهت الدراسة إلى أن التدقيق المشترك يؤثر في تعزيز استقلالية مدقق الحسابات في مؤسسات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي وخاصة تحديد مخاطر كبيرة من الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية، وذلك بسبب الغش أو الخطأ التي قد تكون ذات صلة بعمل المدقق المشترك الآخر كما يؤثر التدقيق المشترك في تعزيز جودة التدقيق في مؤسسات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي وخاصة الاتفاق على استراتيجية التدقيق واتخاذ القرار بصورة مشتركة على نطاق العمل وتخطيط التدقيق وتحديد نهج التدقيق أو استراتيجية التدقيق.

الكلمات المفتاحية: التدقيق المشترك، الجهاز المركزي، جودة تدقيق الحسابات

1. المقدمة

الموارد وبناءً على ما تقدم يوجد نوعان من أعمال التدقيق الحكومي والتي تقوم بها مؤسسات تدقيق حكومية أو غير حكومية لوحدات ومصالح مشتركة وخلافه من الأنشطة الحكومية وتتضمن أعمال التدقيق المالي للبيانات المالية وتدقيق المعلومات المالية ذات العلاقة ويعطي تدقيق البيانات المالية تأكيداً معقولاً فيما إذا كانت البيانات المالية المدققة تظهر بصورة عادلة الوضع المالي ونتائج العمليات وبيان التدفقات النقدية وفقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها كما تتضمن أعمال تدقيق البيانات المالية كذلك تدقيق بيانات مالية محضرة وفقاً لمعايير محاسبية غير المعايير المتعارف عليها أو معايير المحاسبة الدولية مثال ذلك تحضير البيانات المالية وفقاً للأساس النقدي وليس بطريقة الاستحقاق أو محضرة وفقاً لقوانين الضريبة التي تتعارض مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

2. منهجية الدراسة

2.1 مشكلة الدراسة:

في ظل قلة الكادر الرقابي في الأجهزة الحكومية وعدم تناسبه مع حجم العمل الموكل إليه ظهرت فجوة كبيرة بين العمل الرقابي والأهداف المرجوة منه كالححد من الهدر وتقليل الأخطاء والحد من الاختلاس من المال العام حيث تتركز مشكلة الدراسة بالاستعانة

يتزايد الاهتمام في الدول المختلفة نحو مساءلة الموظفين الحكوميين محاسبياً ويرجع ذلك إلى المطالب الشعبية المتزايدة وضغط الرأي العام حيث يصعب تواجد نظام فعال وكفاء للإدارة الحكومية مركزياً ومحلياً بدون توافر نوع من المساءلة المحاسبية والتي من أجلها كان التدقيق الحكومي للاطمئنان عليها من خلال قياس وتقييم أداء إدارات الوحدات الحكومية في الاستحواذ على الموارد وتخصيصها على الأهداف المنوطة بها ويمكن القول أن أهداف الرقابة على النشاط الحكومي تتلخص في التأكد من دقة تقديرات الموازنة العامة والحد من حوادث الاختلاس والسرقة والإهمال ومراقبة تنفيذ الموازنة العامة للدولة في جانب الإيرادات والمصروفات في إطار الخطة والقوانين واللوائح الموضوعة ويبرز هذا المفهوم أن التدقيق الحكومي يمتد إلى ما هو أبعد من نطاق الخضوع للقوانين والنظم التي تحكم استخدام الأموال العامة وبقية الموارد الأخرى وإعداد التقارير عن كيفية التنفيذ ومساره حيث أنه يحتوي أيضاً على الاهتمام المتزايد بتجنب الإفراق أو الاستخدام غير الضروري والضائع للأموال والممتلكات العامة واستخدامها لجميع المقاييس والمعايير المناسبة لتحقيق الأهداف التي من أجلها تم تدبير وإتاحة هذه

3. الدراسات السابقة:**3.1 دراسة (2012) Baldauf et al. والموسومة:**

Joint Audit and Accuracy of the Auditor's Report An Empirical Study

تتناول هذه الدراسة آثار التدقيق المشترك على التوافق في تقرير مدقق الحسابات وتهدف إلى التحقيق في ما إذا كان التدقيق المشترك يحسن نوعية التدقيق بشكل عام عن طريق قياس جودة التدقيق باستخدام قياس درجة التوافق والدقة في تقرير مدققي الحسابات، وكان المشاركون في الدراسة النظامية عينة من المدققين في ألمانيا والنمسا وكانت أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة:

- في الوقت الحاضر آداب تحسين جودة التدقيق تجري مناقشتها بشكل مكثف في الاتحاد الأوروبي وفي كل مكان في العالم.
- نهج التدقيق المشترك هو موضوع حديث جدا والمنظمين يدرسون على نطاق واسع فوائد نهج التدقيق المشترك المختلفة ومع ذلك في معظم البلدان لا تزال تستخدم نهج التدقيق المشترك على أساس طوعي.
- إن المدققين الذين يستخدمون نهج التدقيق المشترك قادرين على تحقيق قدر أعلى من التوافق ودقة أكبر.

3.2 دراسة (2012) Zerni et al. الموسومة:

Do Joint Audits Improve Audit Quality? Evidence from Voluntary Joint Audits

تهدف هذه الدراسة إلى البحث فيما إذا كان يرتبط قرار طوعي (أي دون التزام قانوني) بتوظيف شركات التدقيق اثنان لإجراء تدقيق مشترك و جودة التدقيق، واستخدمت في هذه الدراسة عينات منفصلة وتصاميم تجريبية للشركات العامة والقطاع الخاص في السويد وكانت أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة:

- الشركات التي اختارت توظيف التدقيق المشترك لديها درجة عالية من المحافظة على الأرباح والتصنيف الائتماني أفضل وانخفاض المخاطر المتصورة في أن تصبح معسرة في غضون العام المقبل من الشركات الأخرى.
- يرتبط اختيار التدقيق المشترك مع زيادات كبيرة في الرسوم المدفوعة من قبل شركة العميل مما يشير إلى مستوى أعلى من الجودة.
- التدقيق المشترك الطوعي يرتبط بشكل إيجابي مع جودة التدقيق في بيئة التقاضي المنخفضة نسبيا سواء بالنسبة للشركات العامة والخاصة.

3.3 دراسة (2012) Lesage et al. بعنوان:

Struggle over joint audit: on behalf of public interest?

تهدف هذه الدراسة إجراء تحليل و اختبار تأثير التدقيق المشترك على تكاليف تدقيق الحسابات من رسوم التدقيق أو مجموع الرسوم وجودة التدقيق بواسطة المستحقات

بمدققين خارجيين لمساعدة الجهات الرقابية في تقليص هذه الفجوة ويمكن تلخيص مشكلة الدراسة بالتساؤلات التالية:

- هل يؤثر التدقيق المشترك في تعزيز استقلالية مدقق الحسابات في الهيئات العامة ذات الطابع الاقتصادي.
- هل يؤثر التدقيق المشترك على جودة تقرير التدقيق مما ينعكس على جودة التقارير المالية في الهيئات العامة ذات الطابع الاقتصادي.

2.2 أهمية الدراسة:

تنبع أهمية هذه الدراسة من اعتبارها من المواضيع الحديثة في مجال تدقيق الحسابات والتدقيق الحكومي وتنبع أهميتها من كونها تعمل على دراسة التكامل في العمل الرقابي بين الأجهزة الرقابية والتدقيق الخارجي كمساهمة جديّة في تقديم حلول لمشاكل التدقيق في مؤسسات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي.

2.3 أهداف الدراسة:

- تهدف هذه الدراسة إلى دراسة النقاط التالية:
- أثر التدقيق المشترك في تعزيز استقلالية مدقق الحسابات في الهيئات العامة ذات الطابع الاقتصادي.
- أثر التدقيق المشترك على جودة تقرير التدقيق مما ينعكس على جودة التقارير المالية في الهيئات العامة ذات الطابع الاقتصادي.

2.4 فرضيات الدراسة:

- الفرضية الرئيسية الأولى:
- لا يؤثر التدقيق المشترك في تعزيز استقلالية مدقق الحسابات في الهيئات العامة ذات الطابع الاقتصادي.
- الفرضية الرئيسية الثانية:
- لا يؤثر التدقيق المشترك في تعزيز جودة التدقيق في الهيئات العامة ذات الطابع الاقتصادي.

2.5 أسلوب الدراسة:

- اعتمد الباحث في سبيل تحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياته على المنهج الوصفي التحليلي من خلال الخطوات التالية:
- الاطلاع على الأبحاث والدراسات السابقة والأدبيات التي لها صلة بموضوع الدراسة وذلك بهدف تكوين الإطار النظري للبحث وتكوين الأساس الفكري والنظري عن الموضوع المدروس.
- إضافة إلى دراسة ميدانية من خلال إنشاء استبانة تم توزيعها على عينة من مدققي الحسابات الممارسين بحسب نقابة المحاسبين القانونيين ومفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية ومن ثم تحليل النتائج واختبار فرضيات الدراسة باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS.

وضمانة أن يتم تجديد التعاقد معها وهذا من شأنه إغفال التفاصيل التي تتعارض مع مصالح الإدارة (Thabit, 2021: 78)، ولكن هل يتمكن مفتشو الجهاز من الإحاطة بكل دوائر ومؤسسات الدولة؟ وما النسب المتوقعة التي تتم تغطيتها من نشاط هذه المؤسسات؟ (Lottonen and Tronnes, 2015: 25)

مع العلم أن مدقق الحسابات الخارجي ينظم تقاريره ويمارس أعماله وفق معايير المحاسبة والتدقيق الدولية ويتابع التطورات والتحديثات المتلاحقة لتلك المعايير، في حين أن تدقيق الجهاز لا يعتمد على تلك المعايير ولذلك فإن الحاجة إلى مدققي حسابات يمارسون عملهم وفقاً لإطار تدقيق يعتمد المعايير الدولية للتدقيق قد لا تكون متوافرة لدى جميع مفتشي الجهاز المركزي كما أن إن اعتماد المؤسسات والشركات العامة عن اعتماد مدقق حسابات مستقل يرجع إلى عدم وجود موازنة أو مخصص لتسديد أتعاب التدقيق الخارجي وكذلك لأن تلك الجهات ملزمة باختبار الجهاز المركزي لتدقيق حساباتها بموجب القانون لضمان إصدار قرارات قبول ميزانيتها وليس لعدم خبرة وكفاءة المدققين الخارجيين (Thabit and Solaimanzadah, 2018: 291).

4.1 مفهوم التدقيق المشترك:

يستخدم مصطلح التدقيق المشترك لوصف الحالة التي يقوم اثنين من المدققين الذين تم تعيينها بشكل جماعي على تخطيط وتنفيذ أعمال التدقيق، بما في ذلك تفسير نتائج إجراءات التدقيق، و تصدر رأياً يتعلق بالتدقيق ويتم استخدام مصطلح "مجموعة التدقيق" عندما تظهر اثنين من مدققي الحسابات المشترك حل مشكلة معينة ففي فرنسا مثلاً على جميع الشركات المدرجة في البورصة التي تعد البيانات المالية الموحدة المطلوبة يتم تدقيقها بشكل مشترك من قبل اثنين من مدققي الحسابات المستقلين (Velte, 2017: 7). (Holm and Thinggaard, 2016: 4) كما يمكن تعريفه بأنه قيام مكنتي تدقيق بتدقيق حسابات وحدة إقتصادية وإصدارها تقرير تدقيق مشترك موقع عليه من كلا المكنين على أن يتحملا بموجبه المسؤولية بشكل مشترك (Ismail, 2021: 106). (Habib and Jiang, 2015: 33) وكذلك فإن التدقيق المشترك هو قيام وحدة إقتصادية بتعيين مكنتي تدقيق منفصلين من أجل التعبير عن رأي مشترك في قوائمها المالية (Bisogno and DeLuca, 2016: 5). (Al-Delawi and Ramo, 2020: 38)، ويرى الباحثان بأن التدقيق المشترك هو تضافر جهود مكنتي تدقيق لإصدار تقرير تدقيق مشترك حول القوائم المالية لوحدة إقتصادية محددة مما يتطلب وقت وجهد وتكاليف إضافية من كل من الوحدة الإقتصادية ومكنتي التدقيق، كما يتطلب التدقيق المشترك نتيجة المسؤولية المشتركة الناجمة عنه إتخاذ كل مكتب تدقيق مشترك الحذر والتحوط من المخاطر التي قد تنشأ نتيجة عمل المكتب الأخر المشترك معه في التدقيق.

4.2 المبادئ الأساسية للتدقيق المشترك:

يستند التدقيق المشترك من عدد من المبادئ الأساسية والتي يمكن تلخيصها في جدول 1.

غير الطبيعية، وأجريت هذه الدراسة على عينة من الشركات الفرنسية الألمانية وكانت أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة:

- نتائج مماثلة لجودة التدقيق (لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين البلدين بشأن الاستحقاقات غير الطبيعية)
- ارتفاع الرسوم (رسوم التدقيق والرسوم الإجمالية) في فرنسا.
- لا يوجد علاقة بين افتراض التدقيق المشترك وارتفاع نفقات التدقيق أو الجودة.

3.4 دراسة (Krishnan and Visvanathan (2012 بعنوان:

Do Auditor-Provided Tax Services Impair the Value Relevance of Earnings?

هدفت الدراسة إلى البحث في انفصال شركات التدقيق عن مقدمي الخدمات الضريبية لدعم مصداقية البيانات المالية وما إذا كان تقديم الخدمات الضريبية منفصلة يزيد من نسبة الرسوم الضريبية على الأرباح أم يبقى تقديم الخدمة من قبل مدقق حسابات أفضل ودراسة عينة لمجموعة من الشركات التي تحولت لتقديم الخدمات الضريبية، ومن أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة:

- على الرغم من أن قانون Sarbanes Oxley act (SOX) أشار إلى أن تقديم الخدمات الأخرى يهدد استقلالية المدقق إلا أن هناك استثناء واحد هو الخدمات الضريبية.
- إن تقديم الخدمات الضريبية من قبل مدقق الحسابات يعزز جودة التقارير المالية.

4. الإطار النظري للدراسة:

لقد أصبحت الموازنة العامة في الوقت الحاضر أداة من أدوات التخطيط الإقتصادي إذ تسعى إلى تحقيق الأهداف الإقتصادية والإجتماعية التي تسعى الدولة لتحقيقها خلال فترة مالية قادمة، كما تعد الموازنة العامة أداة الرقابة المالية والقانونية على أنشطة الوحدات الحكومية وذلك بتحديد أرقام موضوعية لنفقات وإيرادات كل وحدة بالإضافة إلى التنسيق بين الأمانات والبنود والمصالح الموجودة داخل الدولة، التي تقوم بعرض برامج الدولة بشكل كلي وعلى مستوى القطاعات بهدف تحقيق تنمية إقتصادية وإجتماعية وذلك لتحقيق رغبات المجتمع وتساعد الموازنة العامة للدولة على تحقيق خطة التنمية الإقتصادية والإجتماعية وتحقيق العدالة الإجتماعية وتحسين مستوى أداء الخدمات التي تقدمها الدولة وتوفير الإستقرار للعاملين بأجهزة الدولة وتوفير مستلزمات الإنتاج ولكن هناك سمات تهرب من الرقابة الداخلية على الحسابات إلى الرقابة الخارجية وأخرى بالعكس وأن مطالبة تعيين الجهات العامة كالمصارف العامة الاستعانة بمراقبين خارجيين لن ينجم عنه أي إجراءات إيجابية وسوف يؤدي إلى تكاليف إضافية وضخمة تتحملها المصارف العامة وأنه من سلبات الاستعانة بمراقب خارجي أداء العمل بطريقة تناسب مديري هذه الجهات من أجل الحصول على رضاها

جدول 1
مبادئ التدقيق المشترك

ت	المبدأ	البيان
1	الأدوار والمسؤوليات	لا يمكن أن يدعي المدقق المشترك جهل العمل المنجز من قبل مدقق حسابات مشترك آخر
2	إجراءات التدقيق الرئيسية	يحدد المدقق المشترك ويوافق على استراتيجية عامة للتدقيق وتطوير خطة التدقيق بالاشتراك مع المدقق المشترك آخر الاتفاق خطيا مع المدقق المشترك الآخر على توزيع العمل الذي يتعين القيام بها. يجب على المدقق المشترك وضع سياسات وإجراءات للتعامل مع وتسوية الخلافات في الرأي مع المدقق المشترك الآخر
3	الاستقلال والانتقالات الأخلاقية	يجب على مدقق الحسابات المشترك إلى أقصى حد ممكن حل الخلافات قبل وضع الصيغة النهائية للتقرير مع المدقق المشترك الآخر في حال لا يمكن حل الخلافات في الرأي بين مدققي الحسابات المشترك ومدقق الحسابات مشترك يجب إبلاغ الإدارة أو القائمين على في أقرب وقت ممكن. يجب أن يتصل المدقق المشترك مع المدقق مشترك آخر في الوقت المناسب. وينبغي أن تتضمن هذه الاتصالات ما يلي:
4	الاتصالات	- تحديد مخاطر كبيرة من الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية، وذلك بسبب الغش أو الخطأ، التي قد تكون ذات صلة بعمل المدقق المشترك الآخر . - مؤشرات على احتمال تحيز الإدارة - نتائج المدقق المشترك والاستنتاجات التي قد تؤدي إلى تعديلات في الرأي. - أي مسائل أخرى قد تكون ذات صلة بعمل المدقق المشترك الآخر يجب أن يتضمن المدقق المشترك أيضا في وثائق التدقيق ما يلي: - رسالة التمثيل من الإدارة . - الموافقة على توزيع العمل بين مدققي الحسابات المشترك - المشاورات المشتركة بما في ذلك المسائل التقنية: - اجتماعات و مناقشات مع الإدارة و في المناطق المعرضة لخطر كبير ومكوناتها; - تخطيط التدقيق والأهمية النسبية. - إجراءات تدقيق إضافية يؤديها إن وجدت.
5	وثائق التدقيق	

المصدر: من إعداد الباحثين بالإعتماد على (Ittonen and Tromnes, 2015), (Thabit et al., 2017)

4.3 مراحل التدقيق المشترك:

ينقسم التدقيق المشترك إلى ثلاث مراحل أساسية (Barghathi et al., 2020), (Ali et al., 2019):

4.3.1 المرحلة الأولى:

تحدد نهج التدقيق أو استراتيجية التدقيق	قبل بدء المدققين العمل المشترك يجب الاتفاق أولا على استراتيجية التدقيق واتخاذ القرار بصورة مشتركة على نطاق العمل.
التدقيق	بمجرد التوصل إلى توافق في الآراء بين مدققي الحسابات المشترك يجب إضفاء الطابع الرسمي في مذكرة تدقيق مشتركة .

1.1.1 المرحلة الثانية: تدقيق القوائم المالية للشركات العمل الميداني:

يتم تقسيم أعمال التدقيق بين مدققي الحسابات المشتركة على أساس دورات التدقيق المعمول بها أو وظائف الهيئات العامة كما يلي:

شركة تدقيق (2)	شركة تدقيق (1)	
	✓	الملكية و المعدات
	✓	الأصول المادية، المعنوية والمالية
✓		المخزون
✓		مبيعات / ذم
	✓	النقد والنقد المعادل
	✓	حقوق المساهمين
✓		الضرائب
	✓	مشتريات
✓		ديون أخرى

عندما تحدث ظروف معينة (تغيير في البيئة التنظيمية، الاستحواذ، ومعاملات استثنائية، الخ)، تتم المشاورات بشكل عام من قبل شركة التدقيق ويتم تقاسم النتائج مع المدقق الأخر لإقامة موقف مشترك.

1.1.1 المرحلة الثالثة:

استعراض العمل المنجز من قبل الطرف الآخر	تأسيس رأي التدقيق
إعداد ملخص من قبل المدقق المشترك من النتائج ومناقشته.	المشترك
يتم توقيع تقرير التدقيق من قبل المدققين.	

وفي حالة وجود خلافات بين مدققي الحسابات المشتركة هناك إجراءات خاصة لصياغة رأي التدقيق

4.4 مفهوم جودة التدقيق:

يمكن تعريفه بأنه مدى رضى الزبون (الوحدة الاقتصادية) عن نتائج عملية التدقيق التي تتحقق من خلال الإلتزام بمعايير التدقيق وتوافر الخصائص الشخصية لدى فريق التدقيق العامل في مكتب التدقيق مثل المؤهلات العلمية والعملية والإستقلالية والكفاءة والعناية المهنية وغيرها (Al-Delawi et al., 2023: 89), وبشكل عام يرى الباحثان بأن جودة التدقيق تعني تنفيذ عملية التدقيق من قبل مكتب التدقيق بأفضل وجه ووفق معايير الأداء المتعارف عليها ودون الإنحياز الى طرف معين مع صياغة تقرير تدقيق نزيه ومستقل.

5. الإطار العملي للدراسة:

5.1 مجتمع وعينة الدراسة:

يشمل مجتمع الدراسة مدققي الحسابات بحسب نقابة المحاسبين القانونيين ومفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية في العراق ولقد تم توزيع عدد 54 إستبانة وتم استرجاع 42 منها ونسبة صلاحية 77% وبذلك يكون عدد الإستبانات الخاضعة للتحليل 42 إستبانة وللتحقق من مقدار الاتساق الداخلي لأداة الدراسة استخدم معامل ألفا كرونباخ لإجابات عينة الدراسة التي تم الحصول عليها بعد توزيع الاستبانة عليهم إذ بلغ هذا المعامل 0.748 وهي قيمة مقبولة.

تواجه مكاتب التدقيق مشكلة التوفيق بين التكلفة والجودة، حيث أن البقاء والاستمرار من الناحية الاقتصادية يتطلب تخفيض تكلفة أداء عملية التدقيق وبالتالي ينعكس ذلك على أداء المدقق حيث يواجه بنفس المشكلة وقد أشار (Arens and Loebbecke 1999) إلى ذلك التعارض بأن المكاتب حتى تعمل بصورة تنافسية يجب أن تنسم بالكفاءة والفعالية، أي يجب أن تقوم بجمع الأدلة الكافية لمقابلة المعايير المهنية ويجب أن تؤدي عملية التدقيق بالكفاءة والجودة المطلوبة وفي نفس الوقت تدني أو تحقق الرقابة على عنصر التكاليف يجب أن يأخذ في الحسبان فعالية التكلفة المتوقعة لأساليب التدقيق المتاحة بمعنى أنه على المدقق إذا قرر استخدام التدقيق المشترك - ضرورة أن يقوم بتخطيط وتنفيذ إجراءات التدقيق المشترك بطريقة سليمة تحقق الهدف من التدقيق بأقل تكلفة ممكنة (Arens and Loebbecke, 1999: 83).

ويمكن تعريف جودة التدقيق بأنه مدى الإلتزام بمعايير التدقيق، ومعايير الأداء للأفراد داخل مكتب التدقيق، وتتعلق معايير الأداء بمجموعة من الخصائص الشخصية الواجب توافرها في العاملين في مكاتب التدقيق مثل النزاهة والموضوعية والإستقلالية وتوافر المهارات والكفاءة في الأفراد على المهام بصورة تحقق الموازنة بين خبرات ومهارات الأفراد وطبيعة المهمة (Al-Delawi, 2015: 435), (Kouki, 2018: 65) كما

5.2 الأسلوب والأدوات الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات:

- الانحراف المعياري Standard Deviation

- اختبار T لعينة الواحدة T test – On Sample

يهدف عرض نتائج الدراسة ووصف إجابات وآراء المستجيبين التي انبثقت عن أسئلة الاستبانة ، تم الاعتماد على عدد من الأساليب الإحصائية المتمثلة في بعض مقاييس النزعة المركزية ومقاييس التشتت، فضلاً عن الاستعانة بالبرنامج الإحصائي المعروف بـ (SPSS) اختصاراً لحزمة الأدوات الإحصائية للعلوم الاجتماعية Statistical Package for Social Sciences ، وتمثل تلك الأساليب في:

- المتوسط الحسابي Arithmetic mean

5.3 تحليل نتائج الدراسة ومناقشتها :

توضح الجداول التالية النتائج التي تم التوصل إليها من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، حيث يوضح جدول 2 المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وقيمة t ومستوى الدلالة لكل فقرة من فقرات الفرضية الرئيسية الأولى.

جدول 2

نتائج تحليل فقرات الفرضية الرئيسية الأولى

لا يؤثر التدقيق المشترك في تعزيز استقلالية مدقق الحسابات في مؤسسات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي				
ت	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T مستوى الدلالة
1	الاتفاق أولاً على استراتيجية التدقيق واتخاذ القرار بصورة مشتركة على نطاق العمل.	4.16	1.23	24.87 0.000
2	تخطيط التدقيق	3.29	1.11	21.56 0.000
3	تحديد نهج التدقيق أو استراتيجية التدقيق	3.42	1.30	19.36 0.000
4	تحديد مخاطر كبيرة من الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية التي قد تكون ذات صلة بعمل المدقق المشترك الآخر	3.65	1.23	21.17 0.000
5	إجراءات التدقيق الرئيسية	3.62	1.49	18.41 0.000
6	يتم تقسيم أعمال التدقيق بين مدققي الحسابات المشتركة على أساس دورات التدقيق المعمول بها	3.54	1.33	17.37 0.000
	المعدل الكلي للفرضية	3.59	0.97	26.11 0.000

استقلالية مدقق الحسابات في مؤسسات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي وتقبل الفرضية البديلة يؤثر التدقيق المشترك في تعزيز استقلالية مدقق الحسابات في مؤسسات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي.

إختبار الفرضية الرئيسية الأولى: لا يؤثر التدقيق المشترك في تعزيز استقلالية مدقق الحسابات في مؤسسات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي حسب الجدول السابق إن قيمة t (26.11) المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية ومستوى الدلالة 0.000 وهو أصغر من 0.05 لذلك نرفض الفرضية العدمية لا يؤثر التدقيق المشترك في تعزيز

جدول 3

نتائج تحليل فقرات الفرضية الرئيسية الثانية

لا يؤثر التدقيق المشترك في تعزيز جودة التدقيق في مؤسسات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي.				
ت	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T مستوى الدلالة
1	في نهاية أعمال كل قسم الذي قام به كل مدقق تخضع لتدقيق النظير	3.81	1.16	23.45 0.000
2	تحديد مخاطر كبيرة من الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية، وذلك بسبب الغش أو الخطأ،	3.47	1.26	19.69 0.000
3	يتم تقسيم أعمال التدقيق بين مدققي الحسابات المشتركة على أساس دورات التدقيق المعمول بها أو وظائف الشركات	3.16	1.19	18.51 0.000
4	استعراض العمل المنجز من قبل الطرف الآخر	3.75	1.33	19.39 0.000

0.000	20.05	1.34	3.51	إعداد ملخص من قبل المدقق المشترك من النتائج ومناقشته	5
0.000	17.81	1.43	3.87	يتم توقيع تقرير التدقيق من قبل المدققين	6
0.000	26.74	0.94	3.58	المعدل الكلي للفرضية	

Zerni, M., Haapamäki, E., Järvinen, T., and Niemi, L. (2012). Do Joint Audits Improve Audit Quality? Evidence from Voluntary Joint Audits, *European Accounting Review*, 21(4), 731-765.

Lesage, C., Ratzinger-Sakel, N., and Kettunen, J. (2012). Struggle over Joint Audit: on Behalf of Public Interest?, *Comptabilités et Innovation, HAL Open Science, Grenoble, France*.

Krishnan, G., Visvanathan, G., Yu, W. (2013). Do Auditor-Provided Tax Services Enhance or Impair the Value Relevance of Earnings?, *Journal of the American Taxation Association*, 35(1), 1-19

Thabit, Thabit H. (2021). The Extent of Applying ISO 14001 Requirements in the Environmental Auditing Practices of Iraq, *Journal of Techniques*, 3(3), 76-82.

Thabit, Thabit H., Solaimanzadah, Alan A. (2018). The Role of SOX Act in Enhancing the Internal Control Systems of Kurdistan Banks, *International Conference on Accounting, Business, Economics and Politics proceedings* (pp. 288-300), Ishik University, Iraq.

Thabit, Thabit H., Ishhadat, Heba S., and and Abdulrahman, Omar T. (2020). Applying Data Governance Based on COBIT2019 Framework to Achieve Sustainable Development Goals, *Journal of Techniques*, 2(3), 9-18

Velte, P. (2017). What Do We Know about Empirical Joint Audit Research? A Literature Review, *Accounting and Financial Control*, 1(1), 4-14.

Ittonen, K., and Tronnes, P. (2015). Benefits and Costs of Appointing Joint Audit Engagement Partners, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 34(3), 23-46.

Thabit, Thabit H., Solaimanzadah, Alan A., and Al-abood, Muath T. (2017). The Effectiveness of COSO Framework to Evaluate Internal Control System: The Case of Kurdistan Companies, *Cihan International Journal of Social Science*, 1(1), 44-54.

Barghathi, Y., Ndiweni, E., and Lasyoud, A. (2020). Joint Audit, Audit Market Concentration, and Audit Quality:

إختبار الفرضية الثانية: لا يؤثر التدقيق المشترك في تعزيز جودة التدقيق في مؤسسات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي حسب الجدول السابق إن قيمة t (26.74) المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية ومستوى الدلالة 0.000 وهو أصغر من 0.05 لذلك نرفض الفرضية العدمية لا يؤثر التدقيق المشترك في تعزيز جودة التدقيق في مؤسسات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي وتقبل الفرضية البديلة يؤثر التدقيق المشترك في تعزيز جودة التدقيق في مؤسسات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي.

6. النتائج والتوصيات:

6.1 النتائج:

يؤثر التدقيق المشترك في تعزيز استقلالية مدقق الحسابات في مؤسسات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي وخاصة تحديد مخاطر كبيرة من الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية، وذلك بسبب الغش أو الخطأ، التي قد تكون ذات صلة بعمل المدقق المشترك الآخر و اعداد ملخص من قبل المدقق المشترك من النتائج ومناقشته ليتم توقيع تقرير التدقيق من قبل المدققين.

كما يؤثر التدقيق المشترك في تعزيز جودة التدقيق في مؤسسات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي وخاصة الاتفاق على استراتيجية التدقيق واتخاذ القرار بصورة مشتركة على نطاق العمل وتخطيط التدقيق وتحديد نهج التدقيق أو استراتيجية التدقيق.

6.2 التوصيات:

- في ضوء النتائج السابقة يرى الباحثان أنه لا بد تطبيق التوصيات التالية:
- بدء تطبيق التدقيق المشترك بشكل طوعي وليس الزامي من قبل الهيئات الحكومية والاسواق المالية والجهاز المركزي للرقابة المالية وكذلك ادخاله في المناهج التعليمية.
 - تبني فكرة التدقيق المشترك من قبل نقابة المحاسبين القانونيين باعتبارها التنظيم المهني واقامة الدورات التدريبية والمحاضرات والندوات التعريفية.
 - تعزيز توعية الوحدات الاقتصادية بأهمية التدقيق المشترك وفوائده على المدى الطويل ومدى تأثيره على الحد من المخاطر ذات الصلة ودوره الفاعل في تعزيز جودة القوائم المالية ومكانة الوحدة الاقتصادية لدى الجمهور.

المراجع

Baldauf, J., and Steckel, R. (2012). Joint Audit and Accuracy of the Auditor's Report An Empirical Study, *International Journal of Economic Sciences and Applied Research*, 5(2), 7-42.

- Ismail, Salwa H. (2021). Joint Audit as A Tool to Improve the Quality of Financial Report, Field Study: (Environment of Professional Practice in the Arab Republic of Egypt), *Journal of Economic, Administrative and Legal Sciences*, 5(19), 101-116.
- Bisogno, M., and DeLuca, R. (2016). Voluntary Joint Audit and Earning Quality: Evidence from Italian SMEs, *International Journal of Business and Development*, 5(1), 1-22.
- Habib, A., and Jiang, H. (2015). Corporate Governance and Financial Reporting Quality in China: A Survey of Recent Evidence, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 24, 29-45.
- Holm, C., and Thinggaard, F. (2016). Paying for Joint or Single Audits? The Importance of Auditor Pairings and Differences in Technology Efficiency, *International Journal of Auditing*, 4(1), 1-16.
- Kouki, A., (2018). IFRS and Value Relevance: A Comparison Approach before and after IFRS Conversion in the European Countries, *Journal of Applied Accounting Research*, 19(1), 60-80.
- Lottonen, K., and Tronnes, P. (2015). Benefits and Costs of Appointing Joint Audit Engagement Partners, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 34(3), 23-46.
- Perceptions of Stakeholders in the UAE, *Corporate Ownership & Control*, 17(2), 32-45.
- Ali, K., Mohaisen, H., and Hameed, A. (2019). Joint Audit and the Financial Reporting Quality: Empirical Study on Iraqi Voluntary Joint Audits, *International Journal of Innovation, Creativity and Change*, 7(8), 343-359.
- Arens, Alvin A., and Loebbecke, James K. (1999). *Auditing: An Integrated Approach*, 8th Edition, Prentice Hall College Div.
- Al-Delawi, Amjad S., Harjan, Sinan A., Raewf, Manaf B., Thabit, Thabit H., and Jameel, Alaa S. (2023). Independent Directors, Corporate Ownership and Cost of Debt: Do Politically Connected Independent Directors Matter? Evidence from China, *International Journal of Management and Sustainability*, *Conscientia Beam*, 12(2), 84-104.
- Al-Delawi, Amjad S. (2015). Activating Accounting Information System in Light of Electronic Trade in Iraq, *Al-Anbar University Journal of Economic and Administration Sciences*, 7(3), 431-462.
- Al-Delawi, Amjad S., and Ramo, Waheed M. (2020). The Impact of Accounting Information System on Performance Management, *Polish Journal of Management Studies*, 21(2), 36-48.