



فرائن للعلوم الاقتصادية والإدارية
KHAZAYIN OF ECONOMIC AND
ADMINISTRATIVE SCIENCES
ISSN: 2960-1363 (Print)
ISSN: 3007-9020 (Online)



The Impact of joint audit and its implications for audit quality in governmental institutions (2004-2024)

Dr. Ahmed Fadhil Saleh¹, Khubaib Rabee², Ahmed Abdullwahed³, Dawod Sallaman⁴

^{1,2,3,4} University of Anbar, Anbar, Iraq

ahmedf.saleh@uoanbar.edu.iq¹

kha21n2062@uoanbar.edu.iq²

ahm21n2007@uoanbar.edu.iq³

dao21n2024@uoanbar.edu.iq⁴

Abstract: The research addresses joint auditing as a tool to improve the quality of financial auditing and to keep abreast of developments in the auditing environment, where it promotes Joint audit trust in financial information and contribute to informed decisions by shareholders. Researchers used a questionnaire form distributed to 120 accountants, auditors and academics, where 110 forms were recovered, of which 105 were analytical. Multiple statistical methods were used to analyse the data. The study found that joint auditing improves the quality of auditing by sharing experiences. It also promotes transparency and reliability and reduces bias. It also helped reduce risk and increase efficiency. Moreover, there is no morally significant impact of personal factors on audit quality. The study recommends that cooperation procedures be activated between audit teams to share knowledge and experience as well as documenting all steps for transparent and joint risk identification.

Keywords: Joint Audit, Quality Audit, Regulatory Factors, Behavioral Factors.

DOI: [10.69938/Keas.Con2.250235](https://doi.org/10.69938/Keas.Con2.250235)

اثر التدقيق المشترك وانعكاساته على جودة التدقيق في المؤسسات الحكومية للفترة ما بين (2024-2004)

د. احمد فاضل صالح¹، خبيب ربيع داود²، احمد عبد الواحد³، داود سلمان نصيف⁴

^{1,2,3,4} جامعة الانبار - الانبار - العراق

ahmedf.saleh@uoanbar.edu.iq¹

kha21n2062@uoanbar.edu.iq²

ahm21n2007@uoanbar.edu.iq³

dao21n2024@uoanbar.edu.iq⁴

المستخلص. يتناول البحث موضوع التدقيق المشترك كأداة لتحسين جودة التدقيق المالي بغية مواكبة التطورات في بيئة التدقيق، إذ يعزز التدقيق المشترك الثقة في المعلومات المالية ويساهم في اتخاذ قرارات مستنيرة من قبل المساهمين. استخدم الباحثون استمارة استبيان تم توزيعها على 120 محاسب ومدقق وأكاديمي، حيث تم استرداد 110 استمارات، منها 105 صالحة للتحليل. تم استخدام أساليب إحصائية متعددة لتحليل البيانات. توصلت البحث الى ان التدقيق المشترك يُحسن جودة التدقيق من خلال تبادل الخبرات. كما يعزز الشفافية والموثوقية ويقلل من التحيز. ايضا ساعد في تقليل المخاطر وزيادة الكفاءة. فضلا عن ذلك عدم وجود تأثير ذو دلالة معنوية للعوامل الشخصية على جودة التدقيق. حيث توصي البحث بتفعيل اجراءات التعاون بين الفرق التدقيقية لتبادل المعرفة والخبرة وكذلك توثيق جميع جميع الخطوات للتحديد الشفاف للمخاطر وبشكل مشترك.

الكلمات المفتاحية: التدقيق المشترك، جودة التدقيق، العوامل التنظيمية، العوامل السلوكية

Corresponding Author: E-mail: kha21n2062@uoanbar.edu.iq

1 المقدمة Introduction

التدقيق هو عملية فحص وتقييم منهجية تهدف إلى التحقق من دقة المعلومات ومدى توافقها مع المعايير والسياسات المحددة. يُستخدم التدقيق في مجالات متعددة، منها المالية، والإدارية، والجودة، والتكنولوجيا، بهدف ضمان الشفافية، والامتثال، وتحسين الأداء. لتدقيق يركز على التحقق من السجلات المالية والتأكد من دقة القوائم المالية يتعلق بفحص كفاءة العمليات الإدارية وتحقيق الأهداف التنظيمية يركز على ضمان جودة المنتجات أو الخدمات وفقاً للمعايير المحددة. يتعلق بفحص أنظمة المعلومات والتأكد من أمانها وفعاليتها تقييم الالتزام بالمعايير البيئية وتحسين الأداء البيئي تحديد الأهداف ونطاق العمل وإعداد خطة التدقيق، يقوم جمع الأدلة وتحليلها من خلال الفحوصات والاختبارات التأكد من تنفيذ التوصيات وتحسين الأداء يعزز الشفافية والمساءلة يساعد في اكتشاف الأخطاء والاحتياالات يساعد في اكتشاف الأخطاء والاحتياالات يدعم اتخاذ القرارات بناءً على معلومات دقيقة يحسن سمعة المؤسسة ويثقف العاملين بأهمية الالتزام بالمعايير يُعد التدقيق أداة حيوية لضمان النزاهة والكفاءة في مختلف المجالات، مما يساهم في تحقيق أهداف المؤسسات والمجتمعات.

بالانتقال الى التدقيق المشترك بتمكين القول بان عملية تدقيق يتم فيها مشاركة أكثر من جهة أو فريق عمل في فحص وتقييم الأنشطة أو العمليات أو الأنظمة في مؤسسة ما. يتم تنفيذ هذا النوع من التدقيق عادةً بالتعاون بين جهات داخلية وخارجية، أو بين فرق متعددة من داخل المؤسسة نفسها، بهدف تحقيق شمولية أكبر في الفحص وتبادل الخبرات والمعرفة تحسين الفعالية من خلال مشاركة خبرات متنوعة، يمكن تحقيق تقييم أكثر دقة وشامل تعزيز الشفافية مشاركة جهات متعددة يزيد من مصداقية النتائج ويقلل من التحيز. تبادل المعرفة يساعد على نقل الخبرات بين الفرق المشاركة وتعزيز المهارات، توفير الموارد يمكن أن يقلل من التكاليف من خلال مشاركة الأعباء بين الجهات المشاركة ضمان الامتثال التأكد من الالتزام بالمعايير المحلية والدولية من خلال منظور أوسع التدقيق المشترك بين الإدارات يتم بين أقسام مختلفة داخل المؤسسة نفسها و يتم بالتعاون مع جهات خارجية مثل شركات التدقيق أو الجهات الحكومية يتم بين مؤسسات من دول مختلفة، خاصة في المشاريع الدولية أو المتعددة الجنسيات تحديد الأهداف ونطاق العمل وتشكيل الفرق المشاركة و تنسيق الجهود بين الفرق المشاركة وتحديد الأدوار والمسؤوليات جمع الأدلة وتحليلها بشكل تعاوني وإعداد تقرير مشترك يلخص النتائج ويقدم التوصيات متابعة تنفيذ التوصيات وقياس مدى فعاليتها الحصول على تقييم أكثر دقة من خلال منظور متعدد وتعزيز التعاون بين الفرق أو الجهات المشاركة تقليل احتمالية التغاضي عن نقاط الضعف بسبب مشاركة خبرات متنوعة يُعد التدقيق المشترك أداة فعالة لتحقيق تقييم شامل وموثوق، خاصة في المشاريع الكبيرة والمعقدة، حيث يساهم في تحسين الأداء وضمان الامتثال وتعزيز التعاون بين الجهات المشاركة.

التدقيق المشترك هو عملية تشاركية تهدف إلى تحسين جودة المحتوى أو الوثائق من خلال مراجعة متعددة الأطراف. يتم في هذه العملية مشاركة المسؤولية بين عدة أفراد أو فرق عمل لضمان دقة المعلومات، والتأكد من توافقها مع المعايير المطلوبة، وتصحيح الأخطاء المحتمل في سياق الأعمال أو المؤسسات، يمكن أن يشمل التدقيق المشترك مراجعة التقارير المالية، العقود، الوثائق القانونية، أو حتى المحتوى الإعلامي الهدف الرئيسي هو تحقيق أعلى مستوى من الدقة والشفافية، مما يعزز الثقة في المحتوى النهائي المشاركة بين الافراد ذوي الخبرات المختلفة تعزز الفهم الشامل وجود أكثر من طرف في العملية يزيد من مصداقية النتائج يقوم بتوزيع المهام تحديد الأدوار بين المشاركين يقوم كل طرف يقوم بمراجعة الجزء المخصص له واجتماعات أو مناقشات لتوحيد التعديلات وتطبيق التعديلات المتفق عليها يعتبر أداة قوية لضمان الجودة والدقة في العديد من المجالات، خاصة عندما تكون الأخطاء مكلفة أو ذات تأثير كبير.

المعايير الدولية للتدقيق (ISA) الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) يعتبران جودة التدقيق من العناصر الأساسية التي تضمن فعالية وموثوقية عملية التدقيق، سواءً كان تدقيقاً مالياً أو إدارياً أو عملياتياً. تعني جودة التدقيق مدى التزام فريق التدقيق بالمعايير المهنية والقوانين واللوائح المعمول بها، بالإضافة إلى قدرته على تقديم تقارير دقيقة وموثوقة تعكس الوضع الحقيقي للكيان الذي يتم تدقيقه. تعتمد جودة التدقيق على عدة عوامل، منها كفاءة المدققين استقلاليتهم، الموضوعية، واستخدام منهجيات وأدوات تدقيق متطور. تُقاس جودة التدقيق عادةً بمدى تحقيق الأهداف المحددة للعملية التدقيقية، مثل الكشف عن الأخطاء أو الغش تحسين العمليات الداخلية، وضمان الامتثال للقوانين واللوائح. كما أن جودة التدقيق تساهم في تعزيز ثقة الأطراف المعنية، مثل المساهمين والمستثمرين والجهات التنظيمية، في التقارير المالية والإدارية. يجب أن يتمتع المدققون بالمعرفة والخبرة الكافية لفهم طبيعة العملية التدقيقية وتطبيق المعايير الدولية للتدقيق يجب أن تكون النتائج والتوصيات مبنية على أدلة وبيانات دقيقة وموثوقة ان جودة التدقيق ليست مجرد التزام بالمعايير، بل هي أيضاً عامل حاسم في تعزيز الشفافية والمساءلة في المؤسسات، مما يساهم في تحقيق الاستقرار المالي والإداري.

2 المنهجية

2.1 مشكلة البحث

تتعلق مشكلة البحث بتقييم تأثير العمل المشترك بين مكاتب التدقيق المختلفة على جودة التدقيق المالي، ويشمل ذلك الفحص كفية تعاون المكاتب الكبيرة أو الصغيرة في تدقيق الشركات أو المؤسسات ومدى تأثير هذا التعاون على دقة موثوقية النتائج المتحققة وتتمثل الإشكالية في تساؤل حول ما اذا كان التدقيق المشترك يؤدي الى تحسين جودة التدقيق، من خلال تبادل الخبرات والموارد، او اذا كان يتسبب في تقليل دقة موثوقية العمل بسبب اختلاف أساليب العمل او ضعف التنسيق الفردي.

و عليه يمكن صياغة مشكلة البحث من خلال التساؤلات الآتية :

1. هل هنالك علاقة بين العوامل التنظيمية للتدقيق المشترك مع جودة التدقيق؟
2. هل هنالك علاقة بين العوامل السلوكية للتدقيق المشترك مع جودة التدقيق؟
3. هل هنالك علاقة بين العوامل الشخصية للتدقيق المشترك مع جودة التدقيق؟
4. هل هنالك علاقة بين العوامل التعليمية للتدقيق المشترك مع جودة التدقيق؟

2.2 اهداف البحث

1. التأكد من تأثير التدقيق المشترك على ضمان جودة التدقيق
2. تحسين التواصل وتبادل المعرفة أعضاء الفريق المشترك لتحسين جودة التدقيق .
3. معرفة تأثير التدقيق المشترك على تقليل مخاطر الاكتشاف والمراجعة على جودة التدقيق .
4. بيان العلاقة للتدقيق المشترك من ضمن العوامل المساهمة في تحسين جودة التدقيق في التقارير المالية

2.3 اهمية البحث

تتبع أهمية البحث من أهمية مواكبة التطورات المتلاحقة في بيئة التدقيق , ومنها مدخل التدقيق المشترك يساعد في بحث دور التدقيق المشترك في تحسين الدقة القوائم المالية وتعزيز الثقة في التقارير المالية , مما يعزز قدرة أصحاب المصلحة مثل المستثمرين والممولين على اتخاذ قرارات مستنيرة وكما يساهم دور المدققون في تحسين جودة التدقيق بناء على مهاراتهم , معاييرهم وأخلاقياتهم المهنية يمكن ان يساهم في تحديد أوجه القصور التي يمكن ان تؤثر على النتيجة النهائية للتدقيق ويساهم في تحسين جودة التدقيق ومما يعزز شفافية ونزاهة التقارير المالية ويعزز استقرار الأسواق المالية.

2.4 فرضيات البحث

الفرضية الرئيسية : يوجد تأثير معنوي للتدقيق المشترك على جودة التدقيق. وتتفرع من الفرضية الرئيسية الأولى فرضيات فرعية وكما في التالي:

- وجود علاقة ايجابية ومعنوية بين العوامل التنظيمية للتدقيق المشترك مع جودة التدقيق.
- وجود علاقة ايجابية ومعنوية بين العوامل السلوكية للتدقيق المشترك مع جودة التدقيق.
- وجود علاقة معنوية بين العوامل الشخصية للتدقيق المشترك مع جودة التدقيق .
- وجود علاقة ايجابية ومعنوية بين العوامل التعليمية للتدقيق المشترك مع جودة التدقيق.

2.5 وسائل جمع بيانات عينة الدراسة

قام الباحثين بأعداد الاستمارة الاستبانة وتوزيعها ورقيا والكرونا على مجتمع البحث وعينته المتمثل (بالمحاسبين والمدققين والأكاديميين العاملين في المؤسسات الحكومية في محافظة الانبار) حيث تم توزيع (120) استمارة استبانة على الافراد المعنيين واسترد منها (110) حيث تم استبعاد (5) استمارات لكونها غير صالحة للتحليل فيما استخدمت (105) والتي تمثل نسبة 87.5% من مجموع الاستمارات الموزعة كما في الجدول ادناه . تم الاعتماد على المصادر المتوفرة العربية والأجنبية ومن المجالات العلمية والدوريات والكتب ورسائل الماجستير والاطاريح الدكتوراه ذات الصلة بموضوع البحث .

جدول (1): عينة البحث

عينة البحث	الموزعة	المستردة	المستبعدة	الصالحة	نسبة العينة
المحاسبين والمدققين والأكاديميين العاملين في المؤسسات الحكومية في محافظة الانبار	120	110	5	105	87.5%

المصدر: الباحثين

2.6 دراسات سابقة:

بحث (احمد , 2024) " اثر التدقيق المشترك في ملائمة المعلومات المحاسبية : بحث في سوق الأوراق المالية".

يهدف البحث الى التعرف على التدقيق المشترك واشكاله ومزاياه وعيوبه , وبيان اثر التدقيق المشترك في ملائمة المعلومات المحاسبية , ومن اجل تشخيص الية التأثير التي يمارسها التدقيق المشترك في ملائمة المعلومات المحاسبية ولتحقيق اهداف البحث تناول عينة من الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية حيث بلغ عددها 40 شركة مالية (مصارف , شركات استثمار مالي , شركات التأمين) وقد اعتمد البحث على الفترة الزمنية الممتدة من 2016 ولغاية 2021 وبشكل فصلي حيث تم استخدام معادلة الانحدار الخطي لبيان ذلك الأثر , توصلت البحث الى استنتاجات عديدة ومن أهمها وجود اثر إيجابي مباشر للتدقيق المشترك في ملائمة المعلومات المحاسبية.

بحث (السراي , 2023) " اثر التدقيق المشترك على العلاقة بين جودة التدقيق وإدارة الأرباح".

تستند البحث الى المعلومات التي تم نشرها من قبل المصارف المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية , وقد تم اختيار (15) مصروفا لمدة من عام 2011 لغاية 2021 , ومن اهم ماتوصلت اليه البحث من استنتاجات , وجود علاقة عكسية ذات دلالة إحصائية بين جودة

التدقيق وإدارة الأرباح . وهذا يدل ان جودة التدقيق كلما ارتفعت انخفضت ممارسات إدارة الأرباح , وكذلك توصلت الى ان هناك تأثير معنوي عكسيا لجودة التدقيق على إدارة الأرباح في ظل التدقيق المشترك , وهذا يدل على ان جودة التدقيق كلما زادت في ظل التدقيق المشترك انخفضت ممارسات إدارة الأرباح من قبل الإدارة , اما اهم التوصيات العمل على خلق بيئة تدقيق ذات جودة عالية تسهم في الحد من الممارسات غير المرغوب بها كادارة الأرباح , وتساعد في تحقيق جودة الإبلاغ المالي الملائم لمستعملي البيانات المالية في اتخاذ القرارات الاستثمارية الرشيدة .

بحث (الطائي , 2022) " تأثير التدقيق المشترك على جودة التقارير المالية وانعكاساتها على قرارات المستثمرين "

هدف البحث تم قياس انعكاس تأثير التدقيق المشترك على قرارات المستثمرين اعتماد على قيمة الأسهم المتداولة خلال كل سنة من سنوات عينة البحث , ولقياس تأثير التدقيق المشترك في جودة التقارير المالية وانعكاس ذلك التأثير على قرارات المستثمرين ثم استخدام استمارة الاستبيان لهذا الغرض كان المستهدف فيها المستثمرين في سوق العراق للأوراق المالية كانت بواقع (77) استمارة تم استرجاعها من اصل 100 استمارة , وقد استعمل مقياس ليكرت الخماسي للتعبير عن جمل الابعاد الخمسة , نتائج من وجهة نظر افراد العينة فان التدقيق المشترك يزيد من جودة التقارير المالية ويدل على أهمية في توفير المعلومات محاسبية أكثر ملائمة . فان الجودة تصب في مصلحة المستثمرين من حيث اتخاذ القرارات الاستثمارية .

بحث (ابراهيم , 2020) " التدقيق المشترك وتأثيره في تعزيز استقلالية مدقق الحسابات "

تهدف هذه البحث الى بيان تأثير التدقيق المشترك على استقلالية المدقق الحسابات , ولغرض تحقيق البحث فقد تم اعتماد استبانة وتوزيعها على المدققي الحسابات العاملين في شركات ومكاتب التدقيق , وبعد اجراء التحليل باستخدام البرنامج الاحصائي (spss) , وتوصلت البحث الى وجود علاقة إيجابية بين أداء عملية التدقيق وفق أسلوب التدقيق المشترك واستقلالية مدقق الحسابات , مما يشجع على اعتماد هذا النوع من التدقيق كوسيلة لتحسين استقلالية وتعزيز ثقة الأطراف المستفيدة في مهنة التدقيق.

(Ismael , 2021) " دور التدقيق المشترك في تحسين التقارير المالية "

تبحث هذه البحث التعرف على التدقيق المشترك , وتحديد مفهوم جودة التقارير المالية وأهميتها وخصائصها واختبار اثر التطبيق التدقيق المشترك في الكشف عن أي تحريفات متعمدة , وتشير النتائج الى ان التطبيق التدقيق المشترك يؤدي الى زيادة جودة عملية المراجعة , ويؤدي الى زيادة الثقة في التقارير المالية مما يدعم مصداقيتها ويزيد من جودتها .

"Joint audits and mutual ties of audit firm networks (2020) Mohammad Nurunnabi

اهم اهداف البحث ان يساهم البحث على تركيز السوق التدقيق من خلال بحث هيكل السوق وشبكة العلاقات بين مكاتب المراجعة الأربعة الكبرى 4 والشركات التدقيق المحلية في السعودية ومن اهم استنتاجات اهداف البحث ان شركات التدقيق الأربع الكبرى لديها علاقات متبادلة قوية , لكن العلاقات مع شركات التدقيق المحلية الدولية الأخرى ضعيفة . نجد أيضا الطبيعة الاحتكارية الشركات التدقيق الأربعة الكبرى وشركات التدقيق الدولية , على وجه التحديد , وان أكثر من 68% من سوق التدقيق يتحكم فيها كل Ernst & Young و KPMG و PwC .

الفجوة البحثية البحث الحالية تهدف الى سد الفجوات من خلال تقديم وتحليل شامل ومتكامل لتأثير التدقيق المشترك على جودة التدقيق , تأخذ البحث الحالية في الاعتبار التطورات الحديثة في ممارسات التدقيق والتغيرات التنظيمية وتساهم في تغطية سياقات متنوعة لضمان إمكانية تعميم النتائج على نطاق أوسع تستخدم في دمج المنهجيات المختلطة لتوفير فهم اعمق وأكثر شمولاً من خلال هذه البحث تقديم توصيات عملية يمكن ان تساعد الممارسين في تحسين جودة التدقيق من خلال التدقيق المشترك.

ثانيا: المبحث الثاني

2. التدقيق المشترك وجودة التدقيق

1.2 مفهوم التدقيق المشترك

يعد أسلوب التدقيق المشترك الى وجود حالات الضعف والقصور في التدقيق الفردي وذلك حرصا على زيادة كفاءة وفاعلية عملية التدقيق وتحسين مستوى جودتها بوساطة الحد من الغش والتلاعب والتحريف الذي قد يتضمن في التقارير المالية وزيادة الثقة تعزيز مصداقية التقارير المالية لدى المساهمين والجهات الرقابية (سلوم , 2020 , 17) .
فإن التدقيق الثنائي يختلف عن التدقيق المشترك والتدقيق المزدوج , من حيث طبيعة المهام وتوزيع المسؤوليات وإصدار التقرير , إذ يتم تدقيق القوائم المالية لعميل معين من مكاتب مستقلين من مكاتب التدقيق الخاصة إذ يقوم كل مكتب بتدقيق جزء من المعلومات المالية للشركة الخاضعة للتدقيق وإصدار تقريرين منفصلين بالعمليات التي تم تدقيقها من خلال مكتب التدقيق AIwakil 2020 (15).

بانه العملية المنهجية التي يتم فيها من قبل اثنين او أكثر من المدققين المستقلين تدقيق القوائم المالية بطريقة تتضمن تخطيط وتنفيذ اعمال التدقيق , وجهود تدقيق مشتركة , وتوزيع الاعمال والمهام بنصب متوازن من العمل ومراقبة الجودة المتبادل , وإصدار تقرير موحد وموقع من قبل المدققين المسؤولين بنحو مشترك

(Ajlif & khlif, 2020: 15)

هو احد مداخل التدقيق القوائم المالية للعميل (شركة معينة) بمكتبين او شركتين يكون هناك تعاون وتنسيق بين كلا المكتبين فيما يتعلق بالتخطيط والتنفيذ لعملية التدقيق وإصدار تقرير واحد ويكون التقرير موقع من كلا المكتبين, (Abu Bakr et al , 2023 :169)

يعد بانه تكليف شركتي تدقيق لاجراء عملية تدقيق مشتركة وتحمل المسؤولية الكاملة عن تدقيق المجموعة بأكمله , أي تدقيق حسابات المجموعة وجميع المكونات , ومن الناحية العملية يتم توزيع مهام عملية التدقيق المكونات واختبار دورات الاعمال وأنظمة المعلومات بين الشركتين ثم يقوموا بمراجعة العمل بعضهم البعض(ICAEW,2019;4).

2.2. اهداف التدقيق المشترك:

يمكن استنتاج اهداف التدقيق المشترك بالاتي وحسب كل من (Deng,et.al.,2017:7; Audousset- Omer,2019:283; Colier,2012:3).

1. ايجاد التأكيد المعقول حول ما اذا كانت البيانات المالية خالية خالية من الأخطاء الجوهرية , سواء كانت نتيجة الاحتيال او الخطأ , من خلال المدققين المشتركين من خلال أداء أعمال التدقيق لبدء رأي ما اذا كانت البيانات المالية معدة من جميع النواحي الجوهرية .
2. تطبيق أقوى الإجراءات التدقيق مع الاستعانة بخبرة مشتركة في الاعتماد معايير التدقيق .
3. المساهمة في تعزيز ادلة التدقيق.
4. ابداء رأي فني محايد في تقرير التدقيق المشترك.
5. تحسين جودة التدقيق من خلال تحسين الخدمات المقدمة الى العميل .
6. التأكد من ان القوائم المالية خالية من الغش ومن لتحريفات الجوهرية , وان تلك القوائم اعدت وفق المعايير الدولية للتقارير المالية.

3.2. اهمية التدقيق المشترك

1. تعميق الحصول على تأكيد معقول اذا كانت التقارير المالية خالية من التحريف المادي , بسبب التضليل او خطأ , ويكون التأكيد الفاعلية اكثر في التدقيق المشترك عنه في التدقيق الفردي (Ismael , 2021 :104).
2. تعزيز استقلالية المدقق الخارجي ودعمه , وتحقيق مستوى مرتفع من جودة عملية بتحسين الخدمات المقدمة للمنشأة محل التدقيق (Abu Jabal,2016:20) .
3. ان التدقيق المشترك يؤدي الى زيادة فاعلة التخطيط والتنسيق والتعاون في عملية أداء التدقيق بين مكاتب التدقيق , مما يؤدي الى زيادة فاعلية رقابة الجودة المتبادلة , وتفادي . الاختناقات الناتجة عن ضيق وقت التدقيق (Musa, 2021,21) .
4. يعمل التدقيق المشترك على تعزيز الموثوقية والشفافية في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية, (ALAmouri et.al (223 : 2023), ويزيد التدقيق المشترك من الكشف عن الأخطاء والغش في القوائم.

4.2. الآثار الايجابية للتدقيق المشترك

بحسب يمكن تلخيص الآثار الايجابية الناتجة عن التدقيق المشترك كما يلي (Blandon et al ,2021:p.p 1380):

1. يساعد التدقيق المشترك في اكتشاف الأخطاء التي قد يتم تجاهلها عن العمل بشكل فردي.
2. وجود اكثر من طرف مشارك في التدقيق يزيد من فرص اكتشاف الأخطاء وتحسين دقة النتائج.
3. يساعد في ضمان بان العمليات تتماشى مع المعايير التنظيمية والقوانين المطلوبة.
4. عندما تعتمد المنشأة على التدقيق المشترك تزداد مصداقيتها في نظر العملاء والشركاء.
5. العمل الجماعي يمكن ان يؤدي الى انجاز المهام بشكل اسرع واكثر كفاءة.

5.2. الآثار السلبية للتدقيق المشترك

لا تخلو عملية التدقيق المشترك من المعوقات التي يمكن تلخيصها بحسب (Amin et al 2020,: 44-45) وكما يلي:

- قد يؤدي التدقيق المشترك الى جعل العملية اتدقيق اكثر تعقيدا.
- 1. وجود الصعوبات في تقسيم العمل بين المدققين.
- 2. نشأة الصراع بين مكاتب التدقيق القائمة على عملية التدقيق في ظل المنافسة التي يوفرها تطبيق التدقيق المشترك.
- 3. اختلاف أساليب وإجراءات التدقيق من مدقق الى اخر.
- 4. يؤدي الى تأخير اصدار تقرير التدقيق لان ذلك يحتاج وقت من اجل اصدار رأي فني حول القوائم المالية.

1.5.2 مزايا التدقيق المشترك

يرى (Okaro et al, (2018, pp328 ان للتدقيق المشترك مزايا وعيوب وكما يلي:

1. يساعد التدقيق المشترك في تقليل مخاطر الالمام المفرط بالشركة اذ يمكن دائما تناوب العمل بين المدققين المشاركين.
2. يعمل التدقيق المشترك على تحسين جودة التدقيق والتقارير المالية. وكذلك يتيح الفرصة لمزيد من الشركات التدقيق لدخول السوق.
3. يساعد على إبقاء شركات التدقيق على أهبة الاستعداد لان الشركة لاترغب في ان يتم القيام بأعمالها من قبل شركة تدقيق مشترك.
4. يساعد على الحد من هيمنة شركات التدقيق الكبرى على سوق التدقيق.

2.5.2 عيوب التدقيق المشترك

1. التدقيق المشترك مكلف بالنسبة للشركات .
2. يخلق مشاكل تنسيقية بين المدققين المشتركين .

3. هناك خطر في أسلوب التدقيق المشترك من وجود ازدواجية او حذف جوانب معينة من اعمال التدقيق.
6.2. الفرق بين التدقيق المشترك والتدقيق المزدوج:

ان التدقيق الثنائي او المزدوج هو " ان يتم تدقيق القوائم المالية لعميل التدقيق من قبل شركتين منفصلتين من شركات التدقيق , يقوم كل من الشركتين بأداء اعمال التدقيق بصورة منفصلة عن الشركة الأخرى , على ان يعد كل منهما تقريراً منفصلاً عن عملية المراجعة التي قام بها , وهناك ايضاحات جوهرية يمكن ايضاحها كالآتي:

جدول 2: أوجه الفروق بين التدقيق المشترك والتدقيق المزدوج

الاختلافات	التدقيق المشترك	التدقيق المزدوج
الاداء	يتم تنفيذ عملية التدقيق قيام مدققي حسابات اثنين او اكثر ويوجد بينهما ارتباط في التخطيط والتنفيذ لتدقيق الحسابات المنشأة الاقتصادية.	قيام مدققين منفصلين عن بعضهما ولا يوجد بينهما ارتباط في التخطيط والتنفيذ لتدقيق الحسابات المنشأة الاقتصادية .
المسؤولية	مسؤولية اصدار تقرير مدقق الحسابات تكون مشتركة ويوقع من القائمين على التدقيق .	مسؤولية اصدار تقرير مدقق الحسابات تكون منفصلة . ويوقع كل طرف على التقرير الذي أصدره بشكل منفصل
التقرير الصادر	اصدار تقرير واحد مشترك .	اصدار تقرير منفصلين مستقلين .

المصدر : الباحثين بالاعتماد على (Alanezi et . al, 2018), (Jane lin et . al,2014).

6.2. 1 أشكال وممارسات التدقيق المشترك :

- من حيث التطبيق (Abd alhalim ,2019:27),(Alwakil ,2020:15).
- 1. التطبيق الانزامي : أي يتم تطبيق التدقيق المشترك في الشركات بشكل الزامي بحكم قانون او كشرط لاستمرار نشاطها
- 2. التطبيق الاختياري : أي يتم تطبيق التدقيق المشترك بشكل طوعي أي عدم وجود الزام قانوني بتطبيقه .
- من حيث القائمين عليه (Kamall et al ,2022:40)
- 1.1 تطبيق التدقيق المشترك من مكتبين من المكاتب الأربعة الكبرى (BIG4-BIG4)
- 1.2 تطبيق التدقيق المشترك من مكتبين احدهما من المكاتب الأربعة الكبرى , والأخرى من غير ذلك يدعى هذا المزيج (BIG4- NON BIG 4)
- 1.3 تطبيق التدقيق المشترك من مكتبين من مكاتب التدقيق كليهما من غير مكاتب التدقيق الأربعة الكبرى (NON BIG 4-NON BIG 4)
- 7.2 تقسيم التدقيق الى ثلاث مراحل (Qurayt et al ,2017 : 249-250).

1.7.2. تحديد نهج التدقيق او استراتيجية التدقيق : قبل بدء المدققين العمل المشترك يجب أولاً الاتفاق على استراتيجية التدقيق واتخاذ القرار بصورة مشتركة على نطاق العمل بمجرد التوصل الى الاتفاق في الآراء بين المدققين يجب إضفاء الطابع الرسمي في مذكرة التدقيق المشترك.

2.7.2. تدقيق القوائم المالية للشركات (العمل الميداني) : يتم تقسيم اعمال التدقيق المشترك بين المدققين المشتركين على أساس دورات التدقيق المعمول بها او وظائف الشركات , وفي نهاية اعمال كل قسم الذي قام به كل مدقق تخضع للتدقيق والنظير.

3.7.2. تأسيس رأي التدقيق المشترك : يتم في هذه المرحلة استعراض العمل المنجز من الطرف الاخر باعداد ملخص من المدقق , ومن النتائج ومناقشته أيضا , ويتم التوقيع على تقرير التدقيق من المدققين المشتركين.

3. مفهوم جودة التدقيق

اصدر مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي عام 1874 قائمة معايير رقم 4 التي افترضت الصورة ضمنيه ان جودة التدقيق تتمثل في الالتزام بمعايير التدقيق , كما أصدرت لجنة معايير الرقابة على جودة الأداء والتابعة لمجمع المحاسبين الأمريكي عام 1979 نشرة المعايير رقم 1 التي تغطي عمليات مكاتب المحاسبة والتدقيق ومثلت اعتبارات الرقابة على الجودة الواردة في القائمتين المذكورتين على العناصر التالية والتي تتعلق بالرقابة على التدقيق في منشآت التدقيق وهي (الاستقلالية , طلب المشورة , الاشراف , التوظيف , تنمية القدرات المهنية , الترقيات تخصيص الافراد على مكاتب التدقيق) (Al-Naasan,2021:40) .

جودة التدقيق تشير إلى مدى قدرة عملية التدقيق على تقديم تأكيد موثوق حول دقة وشفافية المعلومات المالية أو العمليات التشغيلية ومستوى التأكيد الذي توفره عملية التدقيق في ظل الإجراءات التي تم ادائها والاحكام التي اتخذت يجب أن تكون نتائج التدقيق دقيقة وتعكس الوضع الحقيقي للكيان المدقق (Al-Mamouri) & Dahash,2021:183.

تعتبر جودة التدقيق هي احدى الوسائل والإجراءات التي يعتمد عليها مكتب التدقيق للتأكد من مقابلة المسؤوليات المهنية المختلفة فضلاً عن قواعد وأداب السلوك المهني وضوابط رقابة الجودة من خلال تقليل المخاطر الاكتشاف الى اقصى درجة ممكنة من خلال تصميم إجراءات ووضع معايير للتغلب على المشاكل التي تصاحبها العمليات التدقيقية (Al-Samarrai Al-Sharida,2020:20). وتعد جودة التدقيق على أنها مدى قدرة المدقق على اكتشاف الأخطاء المادية أو التجاوزات في البيانات المالية لتحقيق , ومن خلال مدى التزام الشركات ومكاتب التدقيق في لمعايير المعمول بها وتطبيق مجموعة من الاعتبارات المتعلقة بها في شركات التدقيق (Yacoub & munshid , 2020 : 110).

1.3 أهمية جودة التدقيق (ابراهيم يعقوب اسماعيل , اخرون , 2020: 164)

1. التأكد من التزام بالمعايير المهنية .
2. المساهمة في تضيق الفجوة التوقعات في التدقيق .
3. تعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات والاطفاء الموجودة في القوائم المالية .
4. تخفيض صراعات الوكالة .
5. المساهمة في تدعيم مفهوم حوكمة الشركات .
6. اداء تنافسية جيدة .
7. زيادة الثقة في تقرير المدقق ومصادقية القوائم المالية.

2.3 اهداف جودة التدقيق

نتيجة التطورات التي حدثت على وظيفة التدقيق , فقد تطورت اهداف ايضاً تبعاً للتطور , ويرى الباحث ان لهذه الاهداف علاقة بمفهوم جودة وظيفة التدقيق, وتحسين اداء الشركات وزيادة كفاءتها التشغيلية (Chandren & Zhou,2020:359).

1. اضافة قيمة للشركة : وذلك من خلال تحسين عملياتها .
 2. تطبيق الرقابة الداخلية : احد الاهداف الرئيسة لوظيفة جودة التدقيق هي ضمان تطبيق الرقابة الداخلية بشكل فعال.
 3. تقويم الرقابة الداخلية : وذلك بتحديد تصاميم وعمليات الرقابة الداخلية غير الفعالة , وصقل نموذج اعمال الشركة وتحقيق الكفاءة التشغيلية .
 4. الحفاظ على موارد الشركة وتحقيق اقصى كفاءة انتاجية ممكنة : من خلال فحص الكفاءة الادارية وتقويمها وفعالية العمليات في استعمال الموارد المتاحة , ومنع الاسراف في عمليات النشاط كافة .
- تحسين حوكمة الشركات والكفاءة التشغيلية للشركات : من خلال تقييم توصيات واستراتيجية وتقويم فعالية ادارة مخاطر الشركات , فضلاً عن تحسين كفاءة استخدام موارد الشركات ومساعدتها في تحقيق الاهداف التشغيلية.

الفصل الثاني

اولاً: الجانب العملي

1.1 عينة البحث: أجرى الباحثين بحثاً ميدانياً لتحليل آراء عينة مكونة من (105) مفردة تم سحبها من مجتمع البحث المتمثل (بالمحاسبين والمدققين والأكاديميين العاملين في المؤسسات الحكومية في محافظة الانبار). ويمكن وصف مجتمع العينة بناء على عدد من الخصائص, كما هو مبين في الجدول رقم (1).

جدول 3 : وصف عينة البحث

تفاصيل العينة	الخصائص	عدد التكرارات	النسبة %
1. الجنس	ذكر	77	73.3
	انثى	28	26.7
	المجموع	105	100
2. التحصيل العلمي	بكالوريوس	76	72.4
	دبلوم عال	3	2.9
	ماجستير	16	15.2
	دكتوراه	10	9.5
	المجموع	105	100
3. التخصص العلمي	محاسبة	97	92.4
	اقتصاد	1	1
	ادارة	4	3.8
	مالية ومصرفية	3	2.9
	المجموع	105	100
4. طبيعة العمل	محاسب	64	61
	مدقق	22	21

4.8	5	مراقب حسابات	
13.3	14	تدريسي	
100	105	المجموع	
61	64	أقل من 5 سنوات	6. الخبرة
21.9	23	من 6-10 سنة	
9.5	10	من 11-15 سنة	
7.6	8	أكثر من 15 سنة	
100	105	المجموع	

المصدر: اعداد الباحثين

2.1 طرق البحث: تم جمع بيانات البحث الميداني باستخدام قائمة الاستقصاء التي تم تصميمها وفق أهداف البحث من اجل اختبار الفرضيات، اذ تم تقسيمها على ثلاثة اقسام:

القسم الأول: يتعلق بالمعلومات الشخصية والوظيفية للمبحوث (الجنس والتحصيل والتخصص العلمي ونوع الوظيفة وسنوات الخبرة).

القسم الثاني: يتعلق بعوامل التدقيق المشترك ويتكون من (4) محاور يتعلق المحور الاول بالعوامل التنظيمية المرتبطة بالتدقيق المشترك في حين يتعلق المحور الثاني بالعوامل السلوكية للتدقيق المشترك أما المحور الثالث فيشمل العوامل الشخصية الخاصة بالتدقيق المشترك واخيراً المحور الرابع يركز على العوامل التعليمية للتدقيق المشترك وشمل هذا القسم (19) عبارة.

القسم الثالث: يخص جودة التدقيق ويتألف من (6) عبارات . ويتم الإجابة على هذا الاستبانة وفق مقياس (Likert scale) ليكرت الخماسي المكون من خمس فقرات.

3.1 اختبار صدق المقياس: يتم التحقق من ثبات وصدق المقياس باستعمال (Cronbach Alpha) وطريقة (Split- half) وفقاً لقيمة سبيرمان براون كما بالجدول (2).

جدول 4: اختبار صدق المقياس

ت	المتغير	الرمز	عدد الفقرات	الفا كرونباخ	التجزئة النصفية
1	العوامل التنظيمية	X1	5	.667	.542
2	العوامل السلوكية	X2	5	.680	.659
3	العوامل الشخصية	X3	3	.673	.712
4	العوامل التعليمية	X4	6	.702	.750
5	جودة التدقيق	Y	6	.830	.770
	الاجمالي		25	.863	.737

المصدر: إعداد الباحثين باعتماد برنامج (SPSS)

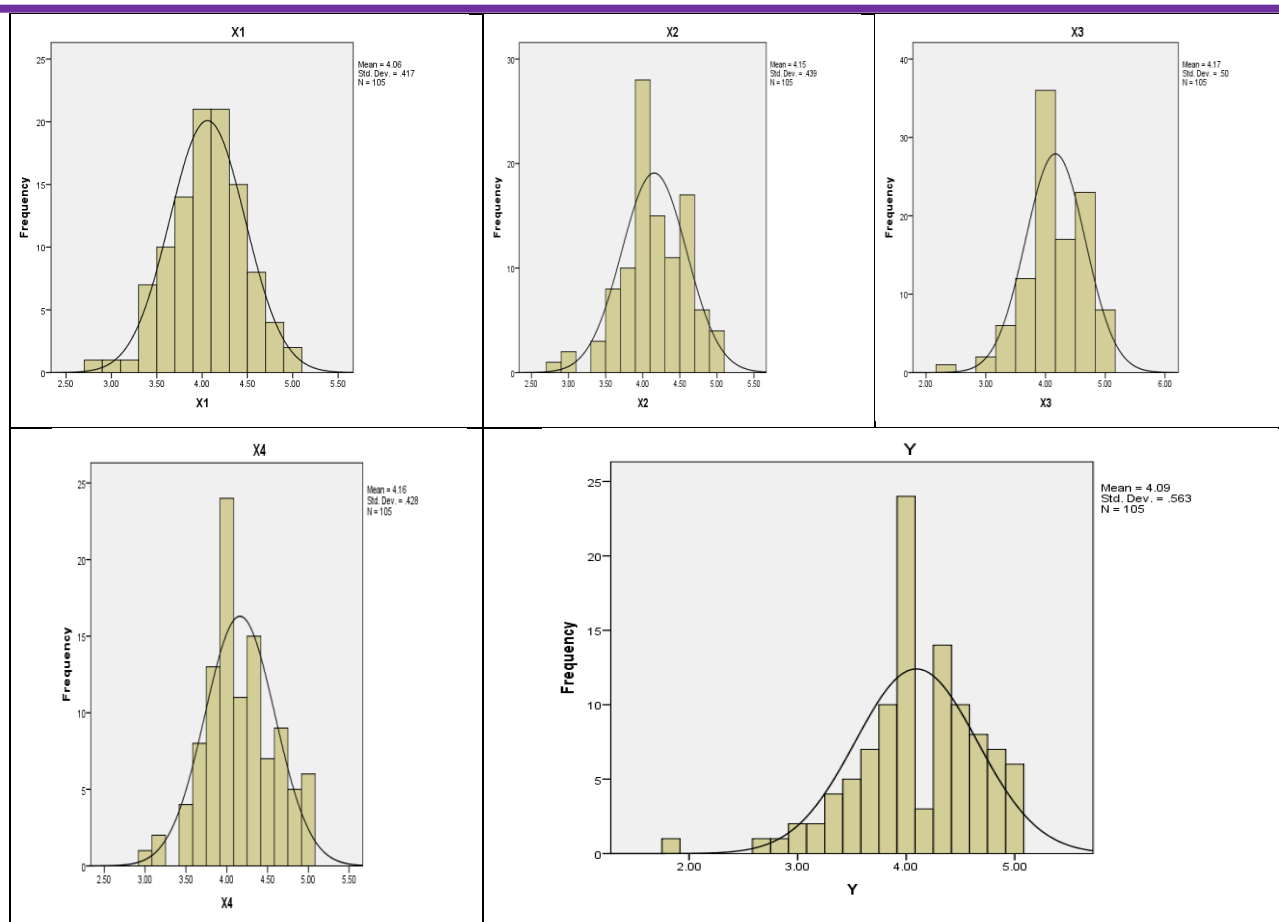
جدول (2) يوضح أن قيمة معامل الثبات مرتفعة للاستبانة الكلية حيث بلغت 86% بطريقة ألفا كرونباخ، في حين وصلت إلى 74% بطريقة التجزئة النصفية، مما يدل على صدق المقياس وثباته، مما يجعل الباحثين واثقين من صدقه وصلاحيته لتحليل النتائج واختبار الفرضيات.

4.1 اختبار سلوك البيانات: استند الباحثين على قيمة معامل الالتواء والتفرطح، لتحديد نوع الأدوات الإحصائية المعلمية واللامعلمية التي يمكن الاعتماد عليها في اختبار الفروض، فإذا كانت قيمة معامل الالتواء تقع بين المدى (1+ و 1-) وقيمة معامل التفرطح بين المدى (3+ و 3-) فهذا يدل على اعتدالية بيانات البحث وانها قريبة من التوزيع الطبيعي. والجدول (3) يوضح ذلك.

جدول 5: اختبار سلوك البيانات

المتغير	الرمز	الالتواء Skewness	التفرطح Kurtosis
العوامل التنظيمية	X1	-.247	.221
العوامل السلوكية	X2	-.354	.379
العوامل الشخصية	X3	-.530	.805
العوامل التعليمية	X4	.039	-.103
جودة التدقيق	Y	-.800	1.651

المصدر: إعداد الباحثين باعتماد (SPSS)



يتضح من الجدول (3) أن قيم المتغيرات تقع ضمن المدى الخاص بمعامل الالتواء والتفرطح وعليه يمكن القول أن بيانات البحث تقترب لتكون موزعة توزيع طبيعي ولذلك يمكن اعتماد الأدوات الإحصائية المعلمية في اختبار فروض البحث.

5.1 مناقشة النتائج: تم استخدام التحليل الإحصائي الوصفي (المتوسط الحسابي- الانحراف المعياري- والاهمية النسبية) لتوصيف العبارات الدالة على التدقيق المشترك وانعكاساته على جودة التدقيق، فضلاً عن اعتماد اختبار (t) للعينة الواحدة، ومعامل الارتباط والانحدار الخطي.

1.5.1 التحليل الوصفي لمتغيرات البحث

يعرض الجدول (4) النتائج الاجمالية لمتوسط عبارات كل محور من محاور الاستبانة ولمتغيرات البحث وكالاتي :

الجدول 6: التحليل الوصفي لمتغيرات البحث

المتغير	الرمز	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاهمية النسبية	T		فترة الثقة		الاتجاه
					قيمة t	مستوى المعنوية	الحد الأدنى	الحد الأعلى	
العوامل التنظيمية	X1	4.059	.4168	0.811	99.77	.000	3.978	4.139	اوافق
العوامل السلوكية	X2	4.154	.4387	0.830	97.02	.000	4.069	4.239	اوافق
العوامل الشخصية	X3	4.165	.5002	0.833	85.31	.000	4.068	4.261	اوافق
العوامل التعليمية	X4	4.161	.4283	0.832	99.56	.000	4.079	4.244	اوافق
جودة التدقيق	Y	4.093	.5627	0.818	74.53	.000	3.984	4.202	اوافق

المصدر: إعداد الباحثين باعتماد مخرجات برنامج (SPSS)

يتضح من الجدول (4) أن آراء عينة البحث إيجابية، إذ ان الاهمية النسبية للعوامل التنظيمية الخاصة بالتدقيق المشترك (X1) بلغت (81%) وهي تقع في مدى الموافقة، وأن فترة الثقة تقع بين (3.978- 4.139) وهي أكبر من قيمة متوسط مقياس ليكرات الخماسي البالغة (3)، كما أن قيمة (t) أكبر من قيمتها الجدولية عند مستوى معنوية (0.000)، كما ان الاهمية النسبية للعوامل السلوكية المرتبطة بالتدقيق المشترك (X2) بلغت (83%) وهي تقع في مدى الموافقة، وأن فترة الثقة تقع بين (4.069- 4.239) وهي أكبر من قيمة

متوسط مقياس ليكارت الخماسي البالغة (3)، كما أن قيمة (t) أكبر من قيمتها الجدولية عند مستوى معنوية (0.000)، أما بالنسبة للعوامل الشخصية (X3) فإن الأهمية النسبية بلغت (83%) وهي تقع في مدى الموافقة، وأن فترة الثقة تتراوح بين (4.068-4.261) وهي أكبر من قيمة متوسط مقياس ليكارت الخماسي البالغة (3)، كما أن قيمة (t) أكبر من قيمتها الجدولية عند مستوى معنوية (0.000)، في حين أن الأهمية النسبية للعوامل التعليمية (X4) فقد بلغت (83%) وهي تقع في مدى الموافقة، وأن فترة الثقة تقع بين (4.079-4.244) وهي أكبر من قيمة متوسط مقياس ليكارت الخماسي البالغة (3)، كما أن قيمة (t) أكبر من قيمتها الجدولية عند مستوى معنوية (0.000). أما فيما يتعلق بالمتغير التابع جودة التدقيق (X4) فقد بلغت الأهمية النسبية (81%) وهي تقع في مدى الموافقة، وأن فترة الثقة تقع بين (3.984-4.202) وهي أكبر من قيمة متوسط مقياس ليكارت الخماسي البالغة (3)، كما أن قيمة (t) أكبر من قيمتها الجدولية عند مستوى معنوية (0.000). وعليه فإن معظم آراء عينة البحث تتفق حول متغيرات البحث ولكن هناك اختلاف بينها بدلالة ارتفاع قيم الانحراف المعياري.

2.5.1 اختبار الارتباط الخطي

يتم استعمال معامل ارتباط بيرسون في قياس اتجاه وقوة العلاقة بين متغيرات البحث، إذ يظهر الجدول (5) قيم معامل الارتباط كالاتي:

جدول 7: درجة الارتباط بين المتغيرات

المتغير	التدقيق المشترك			
	X4	X3	X2	X1
جودة التدقيق Y	.331**	.189	.284**	.251**
	.001	.053	.003	.010
	105	105	105	105
				N

المصدر: إعداد الباحثين باعتماد (SPSS)

يتبين من الجدول (5) الاتي:

1. وجود علاقة ايجابية ومعنوية بين العوامل التنظيمية للتدقيق المشترك مع جودة التدقيق.
2. وجود علاقة ايجابية ومعنوية بين العوامل السلوكية للتدقيق المشترك مع جودة التدقيق.
3. عدم وجود علاقة معنوية بين العوامل الشخصية للتدقيق المشترك مع جودة التدقيق.
4. وجود علاقة ايجابية ومعنوية بين العوامل التعليمية للتدقيق المشترك مع جودة التدقيق.

3.5.1 اختبار فرضيات البحث

اختبار الفرض الاول (H1): هناك تأثير ذو دلالة إحصائية للعوامل التنظيمية للتدقيق المشترك في جودة التدقيق. يمكن توظيف معادلة الانحدار لتقييم إمكانية تحسين جودة التدقيق بدلالة العوامل التنظيمية للتدقيق المشترك، وذلك لتحديد مدى تأثير الأخير في جودة التدقيق، ويمكن صياغة معادلة الانحدار كالاتي:

$$Y = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \varepsilon$$

جدول 8: اختبار الفرض الاول

المتغير	R ²	Adjusted R ²	F	Sig.
العوامل التنظيمية للتدقيق المشترك X1	.063	.054	6.913	.010
	المعامل الثابت (β0)	معامل الانحدار (β)	T	Sig.
	3.299	.186	2.629	.010

المصدر: إعداد الباحثين باستخدام (SPSS).

يتضح من الجدول (6) الذي يتضمن نتائج تحليل الانحدار ثبات صحة نموذج الانحدار بدلالة قيمة (F) والتي بلغت (6.913) عند مستوى دلالة إحصائية أقل من (5%)، مما يعني إمكانية تحسين جودة التدقيق من خلال العوامل التنظيمية للتدقيق المشترك، وهذا يؤكد صحة النموذج، في حين تشير قيمة (T) التي بلغت (2.629) عند مستوى دلالة أقل من (5%)، على معنوية تأثير العوامل التنظيمية للتدقيق المشترك في جودة التدقيق، في حين تدل قيمة (β) الموجبة البالغة (0.186) على إيجابية هذا التأثير. وبناءً على ما سبق يمكن القول بقبول الفرضية الاولى (H1) والتي مفادها (هناك تأثير ذو دلالة معنوية للعوامل التنظيمية للتدقيق المشترك في جودة التدقيق).

اختبار الفرض الثاني (H2): هناك تأثير ذو دلالة إحصائية للعوامل السلوكية للتدقيق المشترك في جودة التدقيق.

يمكن توظيف معادلة الانحدار لتقييم إمكانية تحسين جودة التدقيق بدلالة العوامل السلوكية للتدقيق المشترك، وذلك لتحديد مدى تأثير الأخير في جودة التدقيق، ويمكن صياغة معادلة الانحدار كالآتي:

$$Y = \beta_0 + \beta_1 X_2 + \varepsilon$$

جدول 9: اختبار الفرض الثاني

المتغير	R ²	Adjusted R ²	F	Sig.
العوامل السلوكية للتدقيق المشترك X2	.080	.071	9.008	.003
	المعامل الثابت (β0)	معامل الانحدار (β)	T	Sig.
	3.249	.221	3.001	.003

المصدر: إعداد الباحثين باستخدام (SPSS).

يتضح من الجدول (7) الذي يتضمن نتائج تحليل الانحدار ثبات صحة نموذج الانحدار بدلالة قيمة (F) والتي بلغت (9.008) عند مستوى دلالة إحصائية أقل من (5%)، مما يعني إمكانية تحسين جودة التدقيق من خلال العوامل السلوكية للتدقيق المشترك، وهذا يؤكد صحة النموذج، في حين تشير قيمة (T) التي بلغت (3.001) عند مستوى دلالة أقل من (5%)، على معنوية تأثير العوامل السلوكية للتدقيق المشترك في جودة التدقيق، في حين تدل قيمة (β) الموجبة البالغة (3.249) على إيجابية هذا التأثير، وكذلك تشير قيمة معامل التحديد (R²) البالغة (0.071) على أن العوامل السلوكية للتدقيق المشترك يفسر ما نسبته (7%) من التغيرات التي تحدث في جودة التدقيق.

وبناءً على ما سبق يمكن القول بقبول الفرض الثاني (H2) الذي مفاده (هناك تأثير ذو دلالة معنوية للعوامل السلوكية للتدقيق المشترك في جودة التدقيق).

اختبار الفرض الثالث (H3): هناك تأثير ذو دلالة إحصائية للعوامل الشخصية للتدقيق المشترك في جودة التدقيق.

يمكن توظيف معادلة الانحدار لتقييم إمكانية تحسين جودة التدقيق بدلالة العوامل الشخصية للتدقيق المشترك، وذلك لتحديد مدى تأثير الأخير في جودة التدقيق، ويمكن صياغة معادلة الانحدار كالآتي:

$$Y = \beta_0 + \beta_1 X_3 + \varepsilon$$

جدول 10: اختبار الفرض الثالث

المتغير	R ²	Adjusted R ²	F	Sig.
العوامل الشخصية للتدقيق المشترك X3	.036	.026	3.829	.053
	المعامل الثابت (β0)	معامل الانحدار (β)	T	Sig.
	3.476	.168	1.957	.053

المصدر: إعداد الباحثين باستخدام (SPSS).

يتضح من الجدول (8) الذي يتضمن نتائج تحليل الانحدار عدم ثبات صحة نموذج الانحدار بدلالة قيمة (F) والتي بلغت (3.829) عند مستوى دلالة إحصائية أكبر من (5%)، مما يعني عدم إمكانية تحسين جودة التدقيق من خلال العوامل الشخصية للتدقيق المشترك، وهذا يؤكد عدم صحة النموذج، في حين تشير قيمة (T) التي بلغت (1.957) عند مستوى دلالة أكبر من (5%)، على عدم معنوية تأثير العوامل الشخصية للتدقيق المشترك في جودة التدقيق.

وبناءً على ما سبق يمكن رفض الفرض الثالث (H3) وبالتالي (لا يوجد تأثير ذو دلالة معنوية للعوامل الشخصية للتدقيق المشترك في جودة التدقيق).

اختبار الفرض الرابع (H4): هناك تأثير ذو دلالة إحصائية للعوامل التعليمية للتدقيق المشترك في جودة التدقيق.

يمكن توظيف معادلة الانحدار لتقييم إمكانية تحسين جودة التدقيق بدلالة العوامل التعليمية للتدقيق المشترك، وذلك لتحديد مدى تأثير الأخير في جودة التدقيق، ويمكن صياغة معادلة الانحدار كالآتي:

$$Y = \beta_0 + \beta_1 X_4 + \varepsilon$$

جدول 11: اختبار الفرض الرابع

المتغير	R ²	Adjusted R ²	F	Sig.
العوامل التعليمية للتدقيق المشترك X4	.110	.101	12.668	.001
	المعامل الثابت (β0)	معامل الانحدار (β)	T	Sig.
	3.131	.252	3.559	.001

المصدر: إعداد الباحثين باستخدام (SPSS).

يتضح من الجدول (9) الذي يتضمن نتائج تحليل الانحدار ثبات صحة نموذج الانحدار بدلالة قيمة (F) والتي بلغت (12.668) عند مستوى دلالة إحصائية أقل من (5%)، مما يعني إمكانية تحسين جودة التدقيق من خلال العوامل التعليمية للتدقيق المشترك، وهذا يؤكد صحة النموذج، في حين تشير قيمة (T) التي بلغت (3.559) عند مستوى دلالة أقل من (5%)، على معنوية تأثير العوامل التعليمية للتدقيق المشترك في جودة التدقيق، في حين تدل قيمة (β) الموجبة البالغة (0.252) على إيجابية هذا التأثير، وكذلك تشير قيمة معامل التحديد (R^2) البالغة (0.110) على أن العوامل التعليمية للتدقيق المشترك يفسر ما نسبته (10%) من التغيرات التي تحدث في جودة التدقيق.

وبناءً على ما سبق يمكن القول بقبول الفرض الثاني (H4) الذي مفاده (هناك تأثير ذو دلالة معنوية للعوامل التعليمية للتدقيق المشترك في جودة التدقيق).

جدول 12 : ملخص فرضيات البحث

ت	الفرضية	قبول/ رفض
1	هناك تأثير ذو دلالة إحصائية للعوامل التعليمية للتدقيق المشترك في جودة التدقيق	مقبولة
2	هناك تأثير ذو دلالة إحصائية للعوامل التعليمية للتدقيق المشترك في جودة التدقيق	مقبولة
3	هناك تأثير ذو دلالة إحصائية للعوامل التعليمية للتدقيق المشترك في جودة التدقيق	مرفوضة
4	هناك تأثير ذو دلالة إحصائية للعوامل التعليمية للتدقيق المشترك في جودة التدقيق	مقبولة

2. النتائج

1.2 تأثير التدقيق المشترك على جودة التدقيق: تشير النتائج إلى أن التدقيق المشترك يُسهم بشكل ملحوظ في تحسين جودة التدقيق. حيث أظهرت التحليلات الإحصائية وجود علاقة إيجابية بين العوامل التنظيمية والسلوكية والتعليمية للتدقيق المشترك وجودة التدقيق. على سبيل المثال:

- **العوامل التنظيمية:** أظهرت قيمة معامل الارتباط (Pearson) وجود علاقة إيجابية معنوية ($p < 0.01$) بين العوامل التنظيمية وجودة التدقيق، مما يدل على أهمية التخطيط والتنسيق بين الفرق.
- **العوامل السلوكية:** أظهرت النتائج أيضاً أن العوامل السلوكية مثل التعاون والتواصل بين الفرق تؤثر بشكل إيجابي على جودة النتائج.

2.2 تعزيز الشفافية والمصداقية: من خلال العمل معاً، يمكن للفرق المختلفة تبادل الآراء والخبرات، مما يقلل من التحيز ويزيد من دقة النتائج. هذا يتماشى مع ما أشار إليه الباحثون في الأدبيات السابقة حول أهمية التعاون في تحسين جودة المعلومات المالية.

3.2 تقليل المخاطر وزيادة الكفاءة: أظهرت البحث أن التدقيق المشترك يُسهم في تقليل المخاطر المرتبطة بالاكتشاف والمراجعة. حيث يتيح وجود عدة فرق فحص المعلومات من زوايا متعددة، مما يزيد من احتمالية اكتشاف الأخطاء أو الاحتمالات في وقت مبكر. كما أظهرت النتائج أن توزيع المهام بين الفرق يؤدي إلى تحسين الكفاءة وتقليل الوقت اللازم لإتمام عملية التدقيق.

4.2 تأثير العوامل الشخصية: رغم أن البحث لم تجد تأثيراً معنوياً للعوامل الشخصية على جودة التدقيق، فذلك يشير إلى ضرورة التركيز على تطوير المهارات الفردية وتعزيز التدريب كجزء من استراتيجيات التدقيق المشترك.

3. التوصيات

- 1. تعزيز التعاون بين الفرق:** يجب على المؤسسات تعزيز التعاون بين الفرق التدقيقية من خلال تنظيم ورش عمل ودورات تدريبية. هذا سيساعد في خلق بيئة عمل مشتركة ويعزز من تبادل المعرفة والخبرات.
- 2. توثيق كل الخطوات والإجراءات:** ينبغي توثيق جميع الخطوات والنتائج بشكل واضح ومفصل لضمان الشفافية. يمكن استخدام أدوات إدارة المشاريع لتسهيل هذا الأمر وضمان أن جميع الفرق تعمل وفق معايير موحدة.
- 3. تشجيع تبادل المعرفة والخبرات:** يجب على المؤسسات إنشاء منصات لتبادل المعرفة بين الفرق المختلفة. يمكن أن تشمل هذه المنصات اجتماعات دورية، أو منتديات إلكترونية، أو حتى نشرات دورية تتضمن أفضل الممارسات والتجارب الناجحة.
- 4. تحديد وتقييم المخاطر بشكل مشترك:** يجب أن تتبنى الفرق التدقيقية منهجية مشتركة لتحديد وتقييم المخاطر. يمكن استخدام أدوات تحليل المخاطر لتحديد النقاط الضعيفة ووضع استراتيجيات للحد منها.
- 5. تعزيز قنوات التواصل:** تعتبر قنوات التواصل الفعالة أمراً حيوياً لنجاح التدقيق المشترك. يجب على المؤسسات التأكد من أن جميع الفرق تتواصل بشكل منتظم، سواء من خلال الاجتماعات أو التقارير الدورية.
- 6. الالتزام بالمعايير واللوائح:** يجب التأكد من أن جميع الفرق تتبع المعايير واللوائح ذات الصلة. يمكن أن تشمل هذه المعايير معايير التدقيق الدولية (ISA) والتوجيهات المحلية.
- 7. بناء علاقات قائمة على الثقة:** ينبغي على الفرق العمل على بناء علاقات قائمة على الثقة من خلال الالتزام بالممارسات الأخلاقية والتواصل المفتوح. الثقة بين الفرق ستعزز من فعالية التدقيق المشترك وتزيد من جودة النتائج.

8. **التركيز على تطوير المهارات:** يجب على المؤسسات الاستثمار في تطوير مهارات المدققين من خلال برامج تدريبية متخصصة. هذا سيساعد في تعزيز قدراتهم على التعامل مع التحديات المختلفة التي تواجههم في بيئة العمل.

المصادر العربية

1. ابراهيم يعقوب إسماعيل , اخرون . (2020) . الدور الوسيط لجودة المراجعة في العلاقة بين مراجعة النظير وفجوة التوقعات , مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية , مجلد 21 , العدد 1 .
2. التميمي , هادي عباس , مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية , دار الواصل للنشر , عمان , الأردن , 2006 .
3. سلوم , زينب عبد الواحد , (2020) , التدقيق المشترك للمصارف التجارية الخاصة ودوره في إدارة المخاطر بحث تطبيقي المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية جامعة بغداد .

المصادر الأجنبية

1. Ajili, H. & Khelif, H. (2020). Political connections, joint audit and tax avoidance: evidence from Islamic banking industry. *Journal of financial crime*, 27(1), 155- 171.
2. Abu Bakr, Zito Oula, Izzat, Rezan Salahuddin, Hamad, Shahla Abdul Wahid Hamad, 2023 , The Role of Joint Auditing in Increasing the Reliability of Financial
3. Statements, Kuvvari Zanko Bu Zansta Marufaya Teyeh Kan, Salahuddin University, Erbil, Volume 27, Issue 1: 165-190.
4. Ismael, Salwa Hussein Rushdi, 2021, Joint auditing as a tool for improving the quality of financial reports , *Journal of Economic , Administrative and Legal Sciences* , Volume 5 , Issue 19 : 101-116.
5. Abo Jabal , najwa Mahmoud , 2016 , The impact of Joint auditing on the auditing process in the professional practice environment in Egypt, Faculty of Commerce , Tanta University , *Journal of Accounting Research* , Volume 3 , Issue 1 : 113 – 160
6. Al- Amouri, Zainab Omer , Boujwari , Salam Hamad , Mayouf, Bou Bakr , 2023, Moving towards joint auditing as an approach to mitigating audit risks *Journal of Economic Studies* , Volume 6 , Issue 3 : 222-241.
7. Blandon, Josep Garcia, Merino, David Castillo, Bosh, Josep m. Argiles , 2021 Mandatory Joint Audit and Audite Quality In The Context OF The European Blue Chips , *Journal of Business Economice and Management* , Volume 22, Issue 5 , 1378 – 1395.
8. Amin, Hind Muhammad, Abdel Hadi, Muhammad Ibrahim Abdel Hafeez, 2020, The impact of applying joint review on the quality of the audit process, Beni Suef University, *Journal of Financial and Commercial Studies*, Volume 30, Issue 1: 24-82.
9. Al-Wakil, Hossam Al-Saeed, 2020, The impact of applying the joint audit approach on the timing of issuing the audit report, *Journal of Accounting Thought*, Faculty of Commerce and Business Administration, Helwan University, Volume 24, Number 2: 328-387.
10. Abdel Halim, Ahmed Hamid Mahmoud, 2019, The impact of applying joint auditing on the company's market value:, *Accounting Thought*, Volume 24, Issue 3: .110-200
11. Kamal, Nour Ahmed, Muhammad, Iman Shaker, 2022, The effect of joint auditing on the quality of profits of private banks listed on the Iraq Stock Exchange, *Journal of Business Economics*, Volume 3, Issue 1: 35-51
12. Jane Lin, C., H. Lun Lin, and A. Yen. (2014). "Dual audit, audit firm independence and auditor conservatism", *Review of Accounting and Finance*, .65-87 :13(1) : 65 – 87.
13. Okaro, S. C., Okafor, G. O., & Ofoegbu, G. N. (2018). Mandating joint audits in Nigeria: Perspectives and issues. *International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences*, 8(3), 316-338.
14. Qurayt, Essam, Humaidan, Adnan, Safi, Hashem, (2017) , The role of joint auditing in improving the accuracy of audit risk assessment , Tishreen University
15. *Journal for Scientific Research and Studies – Economic and Legal Sciences Series*, Volume 39, Issue 6: 243-255.
16. Chandren Y. ,Yang ,Z. and Zhou ,Y. (2020) , “Institutional development ,state ownership ,and corporate cash holdings: evidence from China” , *Journal of Business Research* ,Vol. 68 No. 2 ,pp. 351-359.
17. Al-Naasan, Samah Osama (2021) “Factors Affecting Audit Quality from the Viewpoint of External Auditors,” a field study, master's thesis in accounting, the Islamic University of Gaza, Palestine.
18. Al-Samarrai, Ammar Essam and Al-Sharida, Nadia Abdel-Jabbar. (2020). “The role of artificial intelligence techniques using digital auditing in achieving
19. audit quality and supporting its strategy from the auditors' point of view: a field study in auditing companies in the Kingdom of Bahrain,” *International Journal of Economics and Business*, Volume (8), Issue (1).

-
20. Munshid, Qasim Jalloub and Yacoub, Faihaa Abdullah. (2020) "The effect of audit quality on earnings quality: applied research in a sample of private joint-stock companies listed on the Iraq Stock Exchange," Journal of Accounting and Financial Studies, Volume (15), Issue (52).
 21. Al-Mamouri, Ali Muhammad Thajil, Raed Saddam Dahash,(2021) "The Role of Coordination and Joint Cooperation in Raising the Quality of Auditing for INTOSAI Standard (9150)," Journal of Accounting and Financial Studies, Volume (16) Issue (55),.
 22. Icaew,(2019) Shared and joint audits: are two auditors better than one Available at: