

إمكانية تبني مدخل التدقيق المشترك (من وجهة نظر مدقي الحسابات في قطاع غزة) The Possibility of Adopting A Joint Audit Approach

-حمدي زعرب*، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، hzourb@iugaza.edu.ps
-عبد الرحمن شبير، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، hzourb@iugaza.edu.ps

تاريخ الإرسال: 2022/05/23 تاريخ القبول: 2022/08/26 تاريخ النشر: 2022/09/30

ملخص:

هدفت الدراسة إلى معرفة مدى إمكانية تبني مدخل التدقيق المشترك لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة في قطاع غزة من خلال التعرف على أبرز مزايا التدقيق المشترك وكذلك معرفة الصعوبات التي تواجه المدققين عند تطبيقه. وتمثلت أداة الدراسة باستبانة صممت لهذا الغرض. وتكونت عينة الدراسة من مدقي الحسابات في مكاتب التدقيق والمحاسبة في قطاع غزة كما وتم استخدام المنهج الوصفي التحليلي في تحليل وجمع البيانات، وبعد تحليل النتائج توصلت الدراسة إلى أنه في حال تطبيق مدخل التدقيق المشترك يحسن من جودة عملية التدقيق، ويساهم في الحد من الأخطاء أثناء التدقيق ويعزز من إصدار تقارير مالية بمسؤولية مشتركة، وتبين أيضاً أن للتدقيق المشترك عدداً من العيوب ومنها يسبب تطبيقه اتكالية كل مدقق على تقارير المدقق الآخر، ويؤدي تطبيقه لارتفاع تكاليف عملية التدقيق على الشركة، وكذلك لا تخلو من المعوقات وأبرزها تكاليف عملية التدقيق، واحتمال تسريب بيانات الشركات محل التدقيق. وفي إطار النتائج توصى الدراسة بضرورة العمل على تطبيق مدخل التدقيق المشترك لما له من مزايا كثيرة، والعمل أيضاً على إصدار تشريعات ولوائح تنظم عمل التدقيق المشترك وأيضاً العمل على تنفيذ دورات وورشات عمل تنفذها الجمعيات المهنية المختصة بهدف التعرف على مدخل التدقيق المشترك وكيفية تطبيقه وتناول المعايير التي نظمت عمله.

الكلمات المفتاحية : مدخل التدقيق المشترك، مكاتب التدقيق في قطاع غزة

تصنيف JEL: M42

Abstract:

This study aims at identifying the chances of adopting the joint audit approach at the auditing and accounting offices in the Gaza Strip. The study also aims at identifying the most important advantages of joint auditing, and the difficulties that auditors encounter when applying it. The study tool was a questionnaire designed for this purpose. The study sample consisted of auditors operating in auditing and accounting offices

in the Gaza Strip.to achieve the objectives of the study,the researcher used the descriptive analytical approachfor collecting and analyzing data.

The most important findings of the study: After analyzing the findings, the study concluded that working on the application of the joint audit approach improves the quality of the audit process, and focuses on the multiplicity of external audit offices as a professional necessity. The joint audit approach enhances the issuance of financial reports with joint responsibility. It was also found that joint auditing has a number of defects; the application of joint audit causes the dependency of each auditor on the reports of the other auditor. Its application also leads to high costs of the audit process on the company, may create obstacles, most notably the costs of the audit process, and the possibility of leaking the data of the companies under audit.

The most important recommendations of the study: The study recommends the need to work on the application of the joint audit approach because of its many advantages, the most prominent of which is that it works to improve the quality of the audit process. It is also necessary to work on issuing legislation and regulations regulating the work of joint auditing. The Palestinian Accountants and Auditors Association should conduct courses and workshops with the aim of identifying the joint audit approach and how to apply it and address the standards that regulate its work. Conducting future studies on the joint audit approach due to the emergence of its importance in the countries of Europe in particular and the countries of the world in general.

Keywords: A Joint Audit Approach, Audit offices in the Gaza strip

JEL Classification Codes:M42

مقدمة:

يتمثل الهدف الرئيس لمهنة التدقيق في إضفاء مزيد من الثقة في المعلومات المحاسبية، وذلك من أجل اتخاذ القرار الصائب وحيث يقوم المدقق بتدقيق القوائم المالية، باستعمال البيانات التي دققها في عملية اتخاذ القرار وأنها بيانات صحيحة، ولا يوجد فيها تضليل أو غش، ومع ذلك فإن هناك عدداً من الأمور التي قد تؤثر على استقلال المدقق ونزاهته، وينتج عنها فقدان الثقة في مهنة التدقيق الأمر الذي يتطلب تدخل الجهات المختصة لاستعادة الثقة في مهنة التدقيق.

وقد شهدت العقود الأخيرة سلسلة من الانهيارات لعدد من الشركات الكبرى في بعض الدول ومنها شركة (Enron) الخاصة بالطاقة، وشركة (WorldCom) في أمريكا، وشركة (Pramalat) في إيطاليا، وبعدها انهيار مكتب (Arthur Anderson) أحد أكبر مكاتب التدقيق في العالم، ومن ثم حل بعد ذلك الأزمة المالية العالمية في عام 2008م (محمد، 2019)، ويعد السبب الرئيس في انهيار الشركة العالمية انرون وغيرها من

الشركات الخرى التي تليت هذه الشركة يرجع الى الحكم المهني الخاطئ لمراقب الحسابات والمتعلق بتحديد مستوى المخاطر (Saksena, 2010).

إن السعي الحثيث للعمل على رفع كفاءة مهنة التدقيق دفع الأوروبيين إلى إصدار الورقة الخضراء، "Audit Policy: lessons from The crisis" (Green paper) وهي عبارة عن وثيقة نقاش تهدف الى نقاش قضايا معينة وذلك من قبل المفوضية الأوروبية، وإصدار تقرير بعنوان: سياسة التدقيق: دروس من الأزمة حيث اقترحت عدد من الحلول للعمل على إعادة الثقة في المدقق، ومهنة التدقيق، وزيادة مصداقية القوائم المالية وتحسين سوق التدقيق على الصعيد الأوروبي، فكان من أحد التدابير المقترحة التدقيق المشترك وطالبت هذه الورقة بالعمل على الأخذ بالتجربة الفرنسية في تطبيق التدقيق المشترك (Haak et al. 2018, Quick et al. 2016, Lobo et al. 2016, André et al. 2016) وبالرغم من أن التدقيق المشترك موجود منذ عدة عقود في دول العالم، فإن ظهوره في الورقة الخضراء جعله وكأنه اقتراح جديد أثار جدلاً شجع الباحثين لدراسة العلاقات بين التدقيق المشترك، وعدة متغيرات أخرى (الوكيل، 2020م).

وبناءً على ما سبق فإن هذه الدراسة تسعى إلى إمكانية تبني مدخل التدقيق المشترك من وجهة نظر مكاتب التدقيق في قطاع غزة، وخاصة وأن مهنة التدقيق في قطاع غزة لا زالت تحتاج الى الكثير من الاهتمام في الدراسات بهدف النهوض والارتقاء بها.

مشكلة الدراسة:

في ظل مدخل التدقيق المشترك يقوم أكثر من مكتب تدقيق بمراجعة القوائم المالية للشركة ويتم تقسيم العمل بشكل متوازن وفق أسس محددة ويتم إصدار تقرير تدقيق مشترك موقع من مكاتب التدقيق القائمين على عملية التدقيق مع تحمل مسؤوليتهما التضامنية. (حسين، 2018م)

وفي الكثير من الدول تمارس عملية التدقيق المشترك سواء كان إلزامياً، أو اختيارياً كما هو الحال في فرنسا، والدنمارك، والجزائر، وجنوب أفريقيا، وكندا، والسويد، وتونس، والمغرب، والهند، والكويت. (عرفات، 2019م)، وبالرغم من تطبيق التدقيق المشترك في عدد من الدول بشكل إلزامي أو اختياري، ومع ذلك يوجد جدل ما بين مشجع ومعارض حول تطبيق التدقيق المشترك (الوكيل، 2020)، وبناء على ذلك تكمن

مشكلة البحث في السؤال الرئيس التالي: ما مدى إمكانية تبني التدقيق المشترك من وجهة نظر المدققين في قطاع غزة؟

ويتفرع عن هذا السؤال الأسئلة الفرعية الآتية:

1. ماهي الآثار الإيجابية لتطبيق التدقيق المشترك؟
2. ماهي الآثار السلبية لتطبيق التدقيق المشترك؟
3. ما مدى وجود معوقات تحول دون تطبيق مدخل التدقيق المشترك؟

أهداف الدراسة:

إنَّ الهدف الرئيس للدراسة يكمن في التعرف على إمكانية تبني تطبيق مدخل التدقيق المشترك، ويندرج تحت هذا الهدف عدة أهداف فرعية، وتتمثل في الآتي:

1. التعرف على مفهوم التدقيق المشترك.
2. التعرف على مزايا استخدام التدقيق المشترك.
3. التعرف على المشاكل التي تواجه تطبيق التدقيق المشترك.

منهج الدراسة:

من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم جمع البيانات حيث تم جمع البيانات الأولية والثانوية من خلال الكتب والدوريات والرسائل الجامعية؛ وذلك بهدف بناء الإطار النظري للبحث، والاستبانة التي أعدت خصيصاً لهذا الغرض، بهدف الحصول على بعض البيانات غير الموثقة كتابة، وإيضاح بعض الآراء، ومن ثم تفرغها وتحليلها باستخدام برنامج SPSS (Statistical Package for Social Science) الإحصائي واستخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة حيث تم استخدام الأساليب الإحصائية التالية: النسب المئوية والتكرارات (Frequencies & Percentages)، المتوسط الحسابي والوزن النسبي والانحراف المعياري، اختبار ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha)، اختبار كولموجوروف - سمرنوف (K-S)، Kolmogorov-Smirnov Test، معامل ارتباط بيرسون (Pearson Correlation Coefficient)، اختبار T في حالة عينة واحدة (T-Test).

3.1.4 مجتمع وعينة الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة في المدققين الخارجيين في مكاتب التدقيق في قطاع غزة، كمجتمع مستهدف لإجراء هذه للدراسة، والبالغ عددها حسب كشف صادر عن نقابة المحاسبين والمدققين الفلسطينية لسنة 2021 م (مئة واثنين مكتب تدقيق ومحاسبة) وللعمل على تحقيق الأهداف، قام الباحث بالاعتماد على طريقة الحصر – المسح الشامل، حيث تم توزيع الاستبانة على مجتمع الدراسة كافة، وتم استرداد (79) استبانة بنسبة مستردة 77.5% ومنها (78) صالحة للتحليل.

الدراسات السابقة

فيما يلي بعضاً من الدراسات السابقة التي تناولت التدقيق المشترك حيث توصلت دراسة (كمال، 2022) إلى أن التدقيق المشترك أسلوب يتم من خلاله أداء عملية التدقيق من اثنين من مدققي الحسابات المستقلين بطريقة تنطوي على توزيع برامج العمل وإصدار تقرير مشترك موقع من كليهما وتكون المسؤولية تضامنية عن النتائج التي يتضمنها التقرير، وبينت دراسة (صالح 2021) وجود علاقة وتأثير إيجابي للتدقيق المشترك على استقلالية مراقبي الحسابات، ووجود علاقة ارتباط ايجابية ودالة معنوية بين التدقيق المشترك واستقلالية مراقبي الحسابات، وكما توصلت دراسة (البيواتي، 2021) إلى وجود علاقة وتأثير معنوي للتدقيق المشترك في تعزيز عناصر فاعلية التدقيق الخارجي، ووجود أثر معنوي لكل من رقابة الجودة لأعمال التدقيق واستقلالية المدقق، وعدالة أتعاب التدقيق، وأشارت دراسة (الوكيل، 2020) في حال تطبيق التدقيق المشترك يحقق عدد من الآثار الايجابية ومنها إعادة الثقة لمهنة التدقيق وتبادل الخبرات والمعرفة بين المدققين، مع وجود عدد من السلبيات عند تطبيق التدقيق المشترك من أهمها أنه لا يوجد معيار خاص بالتدقيق المشترك، وخلصت دراسة (عبد الحليم، 2020) إلى ان مدخل المراجعة الثنائية والمشاركة تساهم في الحد من ضغوط الإدارة على مراقبي الحسابات وبالتالي تحسين درجة استقلالية مراقبي الحسابات وزيادة الثقة في تقرير المراجعة، وبينت دراسة (النعيمة 2020) إلى أن إدارات المصارف تتحمل بعض الأعباء الإضافية في حال اتباع تطبيق التدقيق المشترك مقارنة بتطبيق التدقيق الفردي، كما واجه مراقبو الحسابات بعض الصعوبات، إلا أنه في المقابل قد أدى هذا التدقيق المشترك إلى تحسين أداء التدقيق الخارجي في عدد من المجالات. ، وبينت دراسة (علي، 2019) أن التدقيق المشترك يتأثر بكل من حجم الشركة واستقلال مجلس الإدارة ، وعدد اجتماعات لجنة التدقيق، وإن الشركات المصرية التي تعتمد على التدقيق المشترك هي شركات كبيرة تتمتع

بمستوى عال من الاستقلالية التي تخصص مجلس الإدارة ويقل فيها عدد الاجتماعات الخاصة بلجنة التدقيق، كما أكدت دراسة (أبو العلا، 2019) على أن تبني مدخل المراجعة الخارجية المشتركة له تأثيراً معنوياً موجباً على ابداء الرأي المتحفظ في تقرير المراجعة بصور أكبر من المراجعة الخارجية الفردية وهذا الأثر المعنوي الموجب يؤدي إلى الحد من عدم تماثل المعلومات، وأكدت دراسة كل من (عمر واخرون 2019) على وجود تأثير إيجابي للمراجعة المشتركة في تقرير المراجع الخارجي ببيئة الأعمال السودانية، وذلك في كل من متطلب توزيع مهام المراجعة المشتركة وتخطيط عملية المراجعة المشتركة وتقرير المراجعة المشتركة، وأن المراجعة المشتركة لا تطبق في السودان بشكل إلزامي، كما بينت دراسة (قرني، 2018م)، أن التدقيق المشترك يساهم في دعم جودة أدلة الإثبات وتعزيز استقلالية المدقق وتقليل المساءلة القانونية التي سيتعرض لها المدقق، كما له دور رئيسي في تحسين جودة عملية التدقيق وتضييق فجوة التوقعات، ويؤدي إلي تفعيل الجيد لدور لجان التدقيق في الشركات (Okaro, Okafor, & Ofoegbu, العامة، ويعمل على تحسين الأداء المهني لمدققي الحسابات، وفي دراسة بينت أن للتدقيق المشترك فوائد تفوق التكاليف ولها تأثير على الجودة وتعمل على زيادة فرص العمل (2018) للمحاسبين، وفي دراسة (نشوان، 2017م)، بينت أن هناك اتجاه إيجابي بين جميع أفراد العينة لتطبيق التدقيق المشترك لتحسين جودة التقارير المالية بخصائصها المختلفة (الملائمة، الموثوقية، القابلية للمقارنة)، وأوضحت دراسة (جبر، 2017م) أن المراجعة المشتركة تؤدي إلى تعزيز استقلال المدقق الخارجي وبالتالي يزيد من جودة المراجعة، وللتدقيق المشترك عدد من الإيجابيات والسلبيات على مهنة التدقيق في البيئة المصرية، وبينت دراسة (أبوجبل، 2016م) وفي حال تطبيق المراجعة المشتركة الإلزامية فإنها تعمل على تحسين جودة المراجعة، وتعمل على زيادة درجة الموثوقية في القوائم المالية، كما يوجد عدد من الصعوبات التي تواجه الشركات عند المراجعة (Tronnes and Ittonen) المشتركة منها ارتفاع التكاليف وصعوبة اختيار المراجعين الاثنيين، ويرى (2015) أن مدخل المراجعة الخارجية المشتركة يساهم في تحسين استقلالية مراقبي الحسابات بدرجة أعلى من مدخل المراجعة الفردية، وفي دراسة (عبد الحميد، 2014م) توصلت إلى وجود آثار ايجابية للمراجعة المشتركة على جودة المراجعة وعلى سوق مهنة المراجعة وأيضا أنها لا تخلو من السلبيات تجعلها غير مرحب بها لبعض الأشخاص المهتمين بمهنة المراجعة وخاصة من حيث جعلها أمراً ملزماً.

أهم ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة:

أهم ما يميز هذه الدراسة أنها تركز على معرفة مدى إمكانية تبني مدخل التدقيق المشترك في البيئة الفلسطينية، ومعرفة مزايا تطبيق التدقيق المشترك ومعرفة المشاكل التي تواجهه.

الإطار الفكري للتدقيق المشترك:

ظهر الاهتمام بالتدقيق المشترك بعد أن اهتزت صورة مدققي الحسابات، وانتشرت السمعة السيئة لمكاتب المراجعة والمحاسبة في العالم، وخصوصاً بعد إفلاس شركتي (Enron, WorldCom) فقد تم إرجاع سبب إفلاسهما إلى مكتب (آرثر أندرسون) الذي كان يقوم بتدقيق الحسابات والقوائم المالية للشركتين (محمد، 2019م)، وزاد الاهتمام البحثي في مدخل التدقيق المشترك عقب ما أصدرته المفوضية الأوروبية التابعة للاتحاد الأوروبي في أكتوبر عام (2010م) بعنوان "الورقة الخضراء - سياسة المراجعة: دروس مستفادة من الأزمة"، والتي ركزت على فكرة الاعتماد على التدقيق المشترك عند أداء عملية المراجعة لتكون إحدى الاقتراحات المحتملة لتحسين مستوى جودة عملية المراجعة (محمد، 2018م).

وقد واجهت مهنة التدقيق ضغوط مستمرة ومتزايدة في السنوات الأخيرة بسبب حالات الغش والتحريف الجوهري في القوائم المالية، وزيادة دعاوي القضاة على المدقق، مما أدى إلى التوجه نحو التدقيق المشترك. (المليجي، 2009م)، ويرجع الاتجاه نحو تطبيق مدخل التدقيق المشترك في الشركات المتعددة الملكية إلى زيادة نسبة عدم التماثل في المعلومات بين الملاك والإدارة، حيث زادت الحاجة إلى الاعتماد على مكاتب المراجعة الكبرى لأداء عملية التدقيق المشترك لتقديم خدمة ذات جودة عالية (علي، 2015م)، ويعرف التدقيق المشترك بأنه يتم تدقيق القوائم المالية للمؤسسات بواسطة اثنين أو أكثر من المدققين المستقلين مع العمل على التخطيط معا لعملية التدقيق، والعمل على إصدار التقرير بشكل مشترك. (Ratzing, etl, 2013)، وعرف بأنه هو أحد مداخل التدقيق التي يتم فيها تدقيق البيانات المالية بواسطة أكثر من مدقق مستقل، ويتم التنسيق بينهما لتقسيم المهام، ويتم الخروج برأي حول البيانات المالية ويكونان مسؤولين عن رأيهما، ويتم إصدار تقرير مشترك (Okaro, Okafor, & Ofoegbu, 2018)، والتدقيق المشترك أما أن يكون إلزامياً أو اختياري (الوكيل، 2020م)، وتكمن أهمية التدقيق المشترك في التالي (متولي، 2013م):

1. الحصول على تأكيد معقول عن خلو القوائم المالية من التحريفات سواء عن طريق الخطأ أو التضليل، وأنه تم إعداد هذه القوائم وفقا لمبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً، ويكون التأكيد هنا أكثر فعالية من المراجعة العادية.
2. زيادة التعاون، والتخطيط، والتنسيق من خلال المراجعين بشرط أن يكون أحدهما من الأربعة الكبار، ويتم إصدار تقرير مراجعة، ورأي واحد قوي.
3. تساهم في زيادة استقلالية المراجع، وزيادة جودة المراجعة عن طريق تحسين الخدمات المقدمة للشركة.
4. تقرير التدقيق المشترك يتم فيه تحمل المسؤولية بشكل مشترك.
5. العمل على استخدام نقاط القوة والتنوع في الخبرات التي يمتلكها المراجعين من ناحية التخصص والخبرة- (خبراء التقييم الصناعي أو خبراء الصناعة)- لزيادة جودة المراجعة وللتوضيح كل مراجع يكون في تخصصه أقوى.
6. يتم تطبيق إجراءات المراجعة بشكل أفضل بالاستعانة بالخبرة المشتركة للمدققين.

تجارب بعض الدول في تطبيق التدقيق المشترك

تم تطبيق التدقيق المشترك بشكل اختياري، أو إلزامي في عدة دول، وبعضها عمل على إصدار معايير، أو تشريعات لكيفية تطبيقه، لما له من مزايا عديدة وأبرزها تحسين جودة التدقيق بشكل عام وتحسين جودة التقارير المالية ففي الدنمارك تم العمل على تنفيذ التدقيق المشترك لجميع الشركات المدرجة في البورصة في عام (1930م) بشكل إلزامي، وفي عام (2004م) تم إصدار قانون دنماركي نص إلى التوجه إلى إلغاء تطبيق التدقيق المشترك، والعمل على تطبيقها بشكل اختياري (Holm and Tinggaard, 2012) وفي فرنسا تم تطبيق التدقيق المشترك في الشركات المدرجة في البورصة الفرنسية وفقاً لقانون الشركات عام (1966م) وقد نص القانون في البند (823-2) على "أنه يتطلب من أي شخص أو كيان ينشر قوائم مالية مجمعة (موحدة) في البورصة أن يتم تعيين اثنين أو أكثر من المدققين القانونيين (Piot & maj, 2007)، (Francais et al., 2009)، وفي السويد يتم تطبيق التدقيق المشترك بشكله الاختياري والإلزامي، حيث يتم تطبيقه بشكله الإلزامي في بعض القطاعات، مثل البنوك، والتأمين (عربي، 2017م)، وفي الكونغو ألزمت الشركات المدرجة في البورصة أن يتم تدقيقها بواسطة اثنين من

المدققين المستقلين على الأقل بالشكل الاختياري (Icas, 2015)، وفي الجزائر تم تطبيق التدقيق المشترك بشكله الإلزامي منذ عام (2003م)، وذلك عملاً بالمادة رقم (100) من نظام الائتمان والمال في قطاع المؤسسات المالية والبنوك، ويتم تطبيقه بشكل اختياري على الشركات المدرجة بالبورصة منذ (2012م). (Icas, 2015)، وفي مصر أشارت إبراهيم (2018م) إلى أنه تم العمل على تطبيق التدقيق المشترك في مصر بالشكل الإلزامي والاختياري، في عام (1981م) وكان التطبيق بالشكل الاختياري على الشركات المدرجة بالبورصة، وتم التوجه إلى التطبيق بالشكل الإلزامي في عام (1988م) على شركات توظيف الأموال.

الدراسة الميدانية

أداة الدراسة:

تم إعداد استبانة حول "إمكانية تبني مدخل التدقيق المشترك من وجهة نظر مدققي الحسابات في قطاع غزة". حيث تتكون من قسمين رئيسيين هما:

القسم الأول: وهو عبارة عن البيانات الديموغرافية، والشخصية للمستجيبين، ومنها: العمر، والخبرة العملية، والشهادات العلمية، والمؤهل العلمي.

القسم الثاني: وهو عبارة عن متغيرات الدراسة، وتشتمل على (27) فقرة، موزعة على مجالين وهي:

المجال الأول: الآثار الإيجابية لتطبيق مدخل التدقيق المشترك، وتشتمل على (13) فقرة.

المجال الثاني: الآثار السلبية لتطبيق مدخل التدقيق المشترك، وتشتمل على (14) فقرة.

صدق الاستبانة:

وقد تم التأكد من صدق من خلال اختبار الاتساق الداخلي للاستبيان حيث تم احتساب صدق الاتساق الداخلي للاستبانة، وذلك بحساب معاملات الارتباط بين معدل فقرات أقسام الاستبانة والمعدل الكلي لفقرات تلك الأقسام، وقد كانت معاملات الارتباط تتحصر بين 0.445 و 0.78 وكذلك مستوى الدلالة أقل من 0.05 وبذلك يعتبر المقياس صادقاً لما وضع لقياسه.

طريقة ألفا كرونباخ لاختبار ثبات الاستبانة:

استخدمت طريقة ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة لكل فقرة وللمعدل الكلي للفقرات، وتبين أن معاملات ألفا كرونباخ أكبر من 0.856 تدل على وجود معاملات ثبات معقولة ودالة إحصائياً. وبذلك يكون قد تأكد صدق وثبات الاستبانة وبذلك أصبحت الاستبانة في صورتها النهائية صالحة للتطبيق على عينة الدراسة.

اختبار التوزيع الطبيعي (Normality Distribution Test):

لاختبار ما إذا كانت (K-S) (Kolmogorov-Smirnov Test) ك-س) تم استخدامها اختبار (كولموجوروف-سمرنوف) البيانات تتبع التوزيع الطبيعي من عدمه، وكانت النتائج كما هي مبينة في جدول (3.6).

جدول (3.6): يوضح نتائج اختبار التوزيع الطبيعي

المجال	قيمة الاختبار	(Sig.) القيمة الاحتمالية
الآثار الايجابية لتطبيق مدخل التدقيق المشترك	0.089	0.222
الآثار السلبية لتطبيق مدخل التدقيق المشترك	0.130	0.056
جميع مجالات الاستبانة	0.076	0.200

النتائج الموضحة في جدول (3.6) تظهر أن القيمة الاحتمالية (Sig.) أكبر من مستوى الدلالة 0.05 وبذلك فإن توزيع البيانات لهذه المجالات يتبع التوزيع الطبيعي حيث تم استخدام الاختبارات المعملية لتحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة.

تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة ومناقشتها

العرض الوصفي للبيانات الشخصية والتنظيمية:

وفيما يلي عرض لخصائص عينة الدراسة وفق البيانات الشخصية والتنظيمية:

- العمر:

جدول (3.7): يوضح التكرارات والنسب المئوية حسب العمر

العمر	العدد	النسبة المئوية %
من 30-40	43	55.1
50-41	26	33.3

11.6	9	أكثر من 50 سنة
100.0	78	المجموع

يتضح من جدول (3.7) أنّ ما نسبته (55.1%) من عينة الدراسة هم من الذين أعمارهم من (30-40) سنة، بينما (33.3%) هم من الذين أعمارهم من (41-50) سنة، وما نسبته (11.6%) هم من الذين أعمارهم أكثر من (50) سنة.

- المؤهل العلمي:

جدول (3.8): يوضح التكرارات والنسب المئوية حسب المؤهل العلمي

النسبة المئوية %	العدد	المؤهل العلمي
62.8	49	بكالوريوس
29.5	23	ماجستير
7.7	6	دكتوراه
100.0	78	المجموع

(%) هم من الذين يحملون درجة البكالوريوس، بينما ما نسبته (62.8) يتضح من جدول (3.8) أنّ ما نسبته (%) هم من الذين يحملون درجة الدكتوراه (7.7) هم من الذين يحملون درجة الماجستير، بينما ما نسبته (29.5)%

- الخبرة العملية:

جدول (3.9): يوضح التكرارات والنسب المئوية حسب الخبرة العملية

النسبة المئوية %	العدد	الخبرة العملية
48.7	38	سنوات أقل من 10
38.5	30	سنة 20 إلى 10 من
12.8	10	سنة 20 أكثر
100	78	المجموع

يتضح من جدول (3.9) أنّ ما نسبته (48.7%) من عينة الدراسة هم من الذين خبرتهم العملية أقل من (10) سنوات، بينما ما نسبته (38.5%) هم من الذين خبرتهم العملية من (10) إلى (20) سنة، بينما ما نسبته (12.8%) هم من الذين خبرتهم العملية أكثر من (20) سنة،

- الشهادات العلمية:

جدول (3.10): يوضح التكرارات والنسب المئوية حسب الشهادات العلمية

النسبة المئوية %	العدد	الشهادات العلمية
39.7	31	CIA
29.5	23	CPA
16.7	13	IACPA
14.1	11	أخرى
100.0	78	المجموع

يتضح من جدول (3.10) أن ما نسبته (39.7%) من عينة الدراسة هم من الذين يحملون شهادة المدقق الداخلي المعتمد (CIA)، بينما (29.5%) هم من الذين يحملون شهادة محاسب قانون امريكي (CPA)، بينما (16.7%) هم من الذين يحملون شهادة محاسب دولي عربي قانوني معتمد (IACPA)، بينما (14.1%) هم من الذين يحملون شهادات أخرى، ويعود ذلك الى اهتمام وحرص مجتمع الدراسة على التطوير العلمي والمهني.

تحليل ومناقشة أسئلة الدراسة:

السؤال الأول: ما هي الآثار الايجابية لتطبيق مدخل التدقيق المشترك

للإجابة عن هذا السؤال تم حساب المتوسط الحسابي، والانحراف المعياري، والوزن النسبي، وترتيب الفقرات حسب أوزانها النسبية، واستخدام اختبار (t) للعينة الواحدة لمعرفة الفروق بين متوسط الاستجابة الفعلية، والمتوسط العام (3)، والنتائج موضحة في جدول (5.6).

جدول (3.12): يوضح نتائج اختبار لكل فقرة من فقرات مجال " الآثار الايجابية لتطبيق التدقيق المشترك "

والمجال ككل

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	درجة الموافقة	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية
1.	يزيد تطبيق مدخل التدقيق المشترك من جودة عملية التدقيق.	4.07	0.639	81.40	كبيرة	14.861	0.000

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	درجة الموافقة	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية
2.	يركز مدخل التدقيق المشترك على تعدد مكاتب التدقيق الخارجي كضرورة مهنية.	3.88	0.789	77.60	كبيرة	9.899	0.000
3.	يزيد مدخل التدقيق المشترك من خبرة المدققين.	4.19	0.721	83.80	كبيرة	14.589	0.000
4.	يهدف مدخل التدقيق المشترك إلى الاطلاع على أساليب جديدة في التدقيق.	4.14	0.715	82.80	كبيرة	14.079	0.000
5.	يتم توطيد العلاقات بين مكاتب المدققين بتطبيق مدخل التدقيق المشترك.	4.08	0.824	81.60	كبيرة	11.670	0.000
6.	يزيد مدخل التدقيق المشترك من تعظيم قيمة الشركة محل التدقيق.	4.06	0.827	81.20	كبيرة	11.362	0.000
7.	يركز تطبيق مدخل التدقيق المشترك على كفاءة وفاعلية عملية التدقيق.	4.20	0.842	84.00	كبيرة	12.626	0.000
8.	يهتم مدخل التدقيق المشترك بجودة أداء عملية التدقيق المشترك.	4.16	0.859	83.20	كبيرة	11.802	0.000
9.	يعزز مدخل التدقيق المشترك على حيادية المدققين وتقاريرهم.	3.89	0.961	77.80	كبيرة	8.244	0.000
10.	يساهم مدخل التدقيق المشترك في الحد من الأخطاء أثناء التدقيق.	4.12	0.908	82.40	كبيرة	10.915	0.000
11.	يعد مدخل التدقيق المشترك أداة مهمة للرقابة على جودة التقارير المالية.	4.15	0.898	83.00	كبيرة	11.342	0.000
12.	يساهم مدخل التدقيق المشترك في إنجاز التقارير المالية للشركات في الوقت المناسب.	4.01	0.764	80.20	كبيرة	11.703	0.000
13.	يعزز مدخل التدقيق المشترك من إصدار تقارير مالية بمسؤولية مشتركة.	3.89	0.897	77.80	كبيرة	8.765	0.000

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	درجة الموافقة	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية
	المجال ككل	4.06	0.474	81.20	كبيرة	19.924	0.000

من جدول (3.12) يمكن استخلاص ما يلي:

المتوسط الحسابي للفقرة السابعة "يركز تطبيق مدخل التدقيق المشترك على كفاءة وفاعلية عملية التدقيق". يساوي (4.2) (الدرجة الكلية من 5) أي أن الوزن النسبي (84%)، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة، وقد حصلت هذه الفقرة على أعلى متوسط حسابي في هذا المجال، المتوسط الحسابي للفقرة الثانية "يركز مدخل التدقيق المشترك على تعدد مكاتب التدقيق الخارجي كضرورة مهنية". يساوي (3.88) أي أن الوزن النسبي (77.6%)، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة، وقد حصلت هذه الفقرة على أدنى متوسط حسابي في هذا المجال.

وبشكل عام: إن المتوسط الحسابي لمجال "الآثار الإيجابية لتطبيق التدقيق المشترك" يساوي (4.06) أي أن الوزن النسبي (81.2%)، وأن الانحراف المعياري يساوي (0.474) وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على فقرات هذا المجال.

واتفقت هذه النتيجة مع استراتيجية دراسة (قرني، 2018م) التي بينت أن تطبيق التدقيق المشترك يركز على إنجاز عملية التدقيق بدقة وكفاءة عالية، حيث إن التدقيق المشترك له دور رئيسي في تحسين جودة عملية المراجعة، وتضييق فجوة التوقعات، وتحسين الأداء المهني لمراجعي الحسابات. كما بينت دراسة (PolinahGatawa, 2015) أنه عند العمل بالمراجعة المشتركة تكون أكثر فعالية عندما تطبق على شركات من نفس المجال والحجم.

وكذلك بينت نتائج دراسة (Okaro et al., 2015) أن تطبيق التدقيق المشترك له فوائد تعود على الشركة، ومنها تفوق التكاليف، والكفاءة، والفاعلية بعملية التدقيق، وبالتالي زيادة فرص عمل المحاسبين، وأوصت نتائج دراسة (الحميد، 2014م) أن تطبيق التدقيق المشترك له دور كبير بتبادل المعلومات والخبرات بين المتخصصين من المراجعين وبالتالي يؤثر إيجابياً على الجودة.

المزايا التي يتميز بها مدخل التدقيق المشترك.

وللإجابة على هذا الأمر فقد تم تفرغ إجابات المبحوثين في جدول تكراري، حيث جاءت النتائج كما يلي:

جدول (3.13): يوضح التكرار والنسبة المئوية للمزايا التي يتميز بها مدخل التدقيق المشترك

النسبة المئوية%	العدد	المزايا
35.9	14	الحد من المشكلات التي تواجه الفردي وتقليل نسبة الأخطاء
28.2	11	تحسين أداء التدقيق من خلال المسؤولية المشتركة بين المكاتب المكلفة وزيادة دقة التقارير
20.5	8	السرعة في إنجاز كون التدقيق شامل مما يوفر الوقت.
15.4	6	زيادة الشعور بالمسؤولية لدى المحاسبين والمدققين

* تم حساب النسبة المئوية من عدد الذين اجابوا على السؤال المفتوح وعددهم 39

تبين أن ما نسبته (35.9%) يعتبر ونأن مزايا التدقيق المشترك الحد من المشكلات التي تواجه الفردي، وتقل نسبة الأخطاء، وأن ما نسبته (28.2%) دلت على أنه يعمل على تحسين أداء التدقيق من خلال المسؤولية المشتركة بين المكاتب المكلفة، وزيادة دقة التقارير، وما نسبته (20.5%) يعمل زيادة سرعة في إنجاز كون التدقيق شاملاً، وهذا يوفر الوقت، وما نسبته (15.4%) دلت على أنه يزيد الشعور بالمسؤولية لدى المحاسبين والمدققين. واتفقت هذه النتيجة مع نتائج دراسة (قرني، 2015م) في أن التدقيق المشترك يساهم في دعم جودة أدلة الاثبات، وتعزيز استقلالية المراجع، وتقليل المساءلة القانونية التي من الممكن أن يتعرض لها المراجع. واتفقت النتائج مع نتائج دراسة (عبد القوي، 2018م) التي بينت أن تطبيق التدقيق المشترك يؤدي إلى إصدار تقارير أكثر تحفظاً مقارنة بمدخل التدقيق الفردي.

السؤال الثاني: ماهي الآثار السلبية لتطبيق مدخل التدقيق المشترك

للإجابة على السؤال قام الباحث بحساب المتوسط الحسابي، والانحراف المعياري، والوزن النسبي، وترتيب الفقرات حسب أوزانها النسبية، واستخدام اختبار (t) للعينة الواحدة لمعرفة الفروق بين متوسط الاستجابة الفعلية والمتوسط العام (3)، والنتائج موضحة في جدول (3.14).

جدول (3.14): يوضح نتائج اختبار لكل فقرة من فقرات مجال " الآثار السلبية لتطبيق التدقيق المشترك " والمجال ككل

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	درجة الموافقة	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية
1.	يؤدي تطبيق مدخل التدقيق المشترك إلى اختفاء المنافسة بين شركات التدقيق.	2.71	0.711	54.20	متوسطة	3.230	0.002
2.	يسبب تطبيق مدخل التدقيق المشترك اتكالية كل مدقق على تقارير المدقق الآخر.	2.70	0.924	54.00	متوسطة	2.695	0.009
3.	يسبب تطبيق مدخل التدقيق المشترك ازدواجية في العمل بين المدققين.	2.62	1.039	52.40	متوسطة	3.180	0.002
4.	يؤدي تطبيق مدخل التدقيق المشترك لارتفاع تكاليف عملية التدقيق على الشركة.	2.84	1.069	56.80	متوسطة	1.270	0.208
5.	يؤدي استخدام مدخل التدقيق المشترك إلى التحيز في كتابة التقارير.	2.32	1.098	46.40	قليلة	5.461	0.000
6.	يسبب اعتماد مدخل التدقيق المشترك إلى قلة التعاون والتنسيق المشترك بين المدققين.	2.41	1.062	48.20	قليلة	4.904	0.000
7.	يؤدي تطبيق مدخل التدقيق المشترك لسهولة تسريب المعلومات إلى منافسين الشركة	2.30	1.120	46.00	قليلة	5.458	0.000
8.	يؤخر تطبيق مدخل التدقيق المشترك إصدار تقارير تدقيق مشتركة.	2.67	1.200	53.40	متوسطة	2.358	0.021
9.	يسبب تطبيق مدخل التدقيق المشترك لسيطرة رأي أحد المدققين على الآخر.	2.45	1.175	49.00	قليلة	4.070	0.000
10.	يضعف اعتماد مدخل التدقيق المشترك التعاون والتكامل بين المدققين.	2.93	0.887	58.60	متوسطة	0.638	0.526

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	درجة الموافقة	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية
11.	يضعف تطبيق مدخل التدقيق المشترك من إجراء المسائلة القانونية لأحد المدقق ينفي حال عدم تقسيم العمل.	2.80	0.868	56.00	متوسطة	1.955	0.054
12.	يؤدي استخدام مدخل التدقيق المشترك إلى عدم وضوح المسؤولية بين المدققين المشتركين.	2.57	1.025	51.40	قليلة	3.642	0.000
13.	يسبب استخدام مدخل التدقيق المشترك إلى اتفاقيات غير رسمية بين مكاتب التدقيق.	2.73	1.158	54.60	متوسطة	2.052	0.044
14.	يؤدي استخدام مدخل التدقيق المشترك إلى تعقيد عملية اختيار مكاتب التدقيق.	2.42	1.038	48.40	قليلة	4.906	0.000
	المجال ككل	2.61	0.684	52.20	متوسطة	4.962	0.000

من جدول (3.14) يمكن ملاحظة ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة العاشرة " يضعف اعتماد مدخل التدقيق المشترك التعاون والتكامل بين المدققين" يساوي (2.93) (الدرجة الكلية من 5) أي أن الوزن النسبي (58.6%)، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة متوسطة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة، وقد حصلت هذه الفقرة على أعلى متوسط حسابي في هذا المجال.
- المتوسط الحسابي للفقرة السابعة " يؤدي تطبيق مدخل التدقيق المشترك لسهولة تسريب المعلومات إلى منافسين الشركة. " يساوي (2.3) أي أن الوزن النسبي (46%)، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة متوسطة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة، وقد حصلت هذه الفقرة على أدنى متوسط حسابي في هذا المجال. وبشكل عام إنَّ المتوسط الحسابي لمجال "الاثار السلبية لتطبيق التدقيق المشترك" يساوي (2.61) أي أن الوزن النسبي (52.2%)، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة متوسطة من قبل أفراد العينة على فقرات هذا المجال.

واتفقت هذه النتيجة مع نتائج دراسة (نشوان، 2017م) التي بينت أن تطبيق مدخل التدقيق المشترك قد يواجه بعض الصعوبات التي تتمثل في التنسيق والتواصل بين مدققي الحسابات المالية بعملية التدقيق المشترك، وكما أشارت نتائج دراسة (عبد الحليم، 2019م) إلّا أنّ التدقيق المشترك له آثار سلبية على مهنة المراجعة، وتتمثل بعدم وجود خطة واضحة تحدد مسؤوليات كل مكتب من مكاتب المراجعة والتدقيق المشتركة. واختلفت هذه النتيجة مع دراسة (Ali et al., 2019) التي بينت وجود علاقة معنوية موجبة بين تطبيق التدقيق المشترك، وجودة التقارير المالية.

السؤال الثاني المعينات التي تحول دون تطبيق مدخل التدقيق المشترك.

وللإجابة عليه تم تفرغ إجابات المبحوثين في جدول تكراري، حيث جاءت النتائج كما يلي:

جدول (3.15): يوضح التكرار والنسبة المئوية للمزايا التي يتميز بها مدخل التدقيق المشترك

النسبة المئوية%	العدد	المعوقات
34.8	16	التكلفة المالية وعدم قدرة الشركات على دفعها
28.2	13	اختلاف الآراء بين المدققين
19.6	9	احتمال تسريب بيانات الشركات والمؤسسات
10.9	5	ضعف المسؤولية القانونية للمدققين
6.5	3	صعوبة الاختيار بين المكاتب وبسبب المنافسة بينها.

* تم حساب النسبة المئوية من عدد الذين اجابوا على السؤال المفتوح وعددهم 52

تبين أن ما نسبته (34.8%) يعتبرون أن من معينات تطبيق التدقيق المشترك ما يرجع إلى التكلفة المالية، وعدم قدرة الشركات على دفعها، وما نسبته (28.2%) يردون الأمر لاختلاف الآراء بين المدققين، وما نسبته (19.6%) لاحتتمال تسريب بيانات الشركات والمؤسسات، وما نسبته (10.9%) يضعف المسؤولية القانونية للمدققين، وما نسبته (6.5%) لصعوبة الاختيار بين المكاتب وبسبب المنافسة بينها.

النتائج والتوصيات

4.1 مقدمة:

بعد الانتهاء من عملية التحليل الإحصائي السابق، والذي تم فيه تناول إجابات عينة الدراسة حول "إمكانية تبني مدخل التدقيق المشترك" من وجهة نظر مدققي الحسابات في قطاع غزة، وهذه أهم النتائج التي أسفرت عنها الدراسة:

1. تبين من خلال وجهة نظر المدققين أن للتدقيق المشترك عدداً من المزايا التي يحققها ومنها:

- يركز مدخل التدقيق المشترك على تعدد مكاتب التدقيق الخارجي كضرورة مهنية.
- يتم توطيد العلاقات بين مكاتب المدققين بتطبيق مدخل التدقيق المشترك.
- يركز تطبيق مدخل التدقيق المشترك على كفاءة وفاعلية عملية التدقيق.
- يساهم مدخل التدقيق المشترك في الحد من الأخطاء أثناء التدقيق.
- يعزز مدخل التدقيق المشترك من إصدار تقارير مالية بمسئولية مشتركة.

2. تبين من خلال وجهة نظر المدققين أن للتدقيق المشترك عدداً من العيوب ومنها:

- يسبب تطبيق مدخل التدقيق المشترك اتكالية كل مدقق على تقارير المدقق الآخر.
- يؤدي تطبيق مدخل التدقيق المشترك لارتفاع تكاليف عملية التدقيق على الشركة.
- يؤدي تطبيق مدخل التدقيق المشترك لسهولة تسريب المعلومات إلى منافسين الشركة.
- يضعف اعتماد مدخل التدقيق المشترك التعاون والتكامل بين المدققين.
- يسبب استخدام مدخل التدقيق المشترك إلى اتفاقيات غير رسمية بين مكاتب التدقيق.

3. تبين من خلال وجهة نظر المدققين أن للتدقيق المشترك عدداً من المعوقات التي تحول دون تطبيق مدخل

التدقيق المشترك ومنها:

- التكلفة المالية وعدم قدرة الشركات على دفعها.
- اختلاف الآراء بين المدققين.
- احتمال تسريب بيانات الشركات محل التدقيق.

• ضعف المسؤولية القانونية للمدققين.

• صعوبة الاختيار بين المكاتب بسبب المنافسة بينهما.

4.2 توصيات الدراسة:

في ضوء ما سبق من نتائج توصلت إليها الدراسة، فالباحث هنا يقدم عدداً من التوصيات الضرورية وأهمها في نظره ما يأتي:

1. التوصية بالعمل على تطبيق مدخل التدقيق المشترك لما له من مزايا كثيرة تعمل على تحسين عملية التدقيق، وتساهم في زيادة جودة التدقيق.

2. يوصى الباحث بإصدار تشريعات أو لوائح تسمح بالعمل على تطبيق التدقيق المشترك.

3. تشجيع الشركات العمل على تطبيق مدخل التدقيق المشترك لأن وجود أكثر من مدقق في عملية التدقيق يعمل على تحسين جودة التقارير المالية، وعملية التدقيق بشكل عام.

4. يوصى الباحث بالعمل على تنفيذ دورات تدريبية تنفذها نقابة المحاسبين، والمدققين الفلسطينيين بهدف التعرف على مدخل التدقيق المشترك، وكيفية تطبيقه، وتناول أهم المعايير العالمية التي تنظم عمل التدقيق المشترك.

5. العمل على تدريس مدخل التدقيق المشترك ضمن مقرر مادة تدقيق الحسابات في الجامعات الفلسطينية.

أولاً: المراجع العربية:

أبوجبل، نجوى محمود (2016م)، أثر المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة في بيئة الممارسة المهنية في مصر: دراسة تطبيقية، مجلة البحوث المحاسبية، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة طنطا، (1)، 113-

160.

جير، غريب جبر (2017م). قياس أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على جودة المراجعة: دليل من البورصة المصرية، مجلة البحوث المحاسبية، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة طنطا، (1)، 394-434.

حسين، أمل. (2018م). المراجعة المشتركة في بيئة الممارسة المهنية المصرية: دراسة مقارنة مع إطار مقترح"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة أسيوط، (64)، 101-126.

- عبد الحميد، أحمد. (2014م). المراجعة المشتركة كأداة لزيادة جودة المراجعة: دراسة ميدانية، *المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة*، (4)، 165-219.
- أبو العلا، أسامة مجدي (2019م)، أثر تبني مدخل المراجعة الخارجية المشتركة على رأي مراقب الحسابات وانعكاس ذلك على عدم تماثل المعلومات: دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية المصرية، *مجلة الفكر المحاسبي، مجلد 23 العدد 1*، 168-229.
- على، إبراهيم زكريا عرفات (2019م)، محددات الطلب على المراجعة المشتركة: دراسة تطبيقية لتحديد خصائص عميل المراجعة المشتركة في بيئة الأعمال المصري، *المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة*، (1)، 148-188.
- علي، محمود. (2015م). دراسة واختبار العلاقة بين تفعيل مداخل المراجعة الخارجية وجودة التقارير المالية للشركات المقيدة في البورصة، *مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية - كلية التجارة - جامعة الإسكندرية*، 52، (2).
- قرني، إيمان. (2018م). دور المراجعة المشتركة في تحسين جودة عملية المراجعة وتضييق فجوة التوقعات، *مجلة الدراسات التجارية المعاصرة*، 4، (5)، 363-397.
- متولي، أحمد زكي (2013م). قياس أثر تطبيق المراجعة المشتركة على أسعار الأسهم: دليل من البورصة المصرية *مجلة التجارة والتمويل - كلية التجارة - جامعة طنطا*، (4)، 459 - 401.
- محمد، أحمد سليم (2018م). علاقة المراجعة المشتركة والمراجعة المزدوجة بجودة الأرباح - دراسة تطبيقية، *مجلة الفكر المحاسبي، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس*، (2)، 869-903.
- محمد، رامي. (2019م). دور المراجعة المشتركة ولجنة المراجعة في الحد من إدارة الأرباح دراسة تطبيقية على الشركات المسجلة في البورصة المصرية أكاديمية السادات للعلوم الإدارية
- محمود، محمود عرابي عذب (2017م)، أثر المراجعة المشتركة على جودة وتكاليف عملية المراجعة (رسالة ماجستير غير منشورة). كلية التجارة جامعة القاهرة
- المليجي، هشام. (2009م). فعالية القياس المحاسبي للقيمة العادلة في ضوء المعيار الأمريكي 157 بالإشارة إلى الأزمات العالمية - دراسة ميدانية، *مجلة الفكر المحاسبي كلية التجارة جامعة عين شمس*، (2).

نشوان، إسكندر. (2017م). *الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين جودة التقارير المالية -دراسة تطبيقية* - جامعة بغداد

كمال، نور. (2022م)، بعنوان: "تأثير علاقة التدقيق المشترك في جودة الإرباح". (رسالة ماجستير غير منشورة). الجامعة العراقية

الببواتي ، عبد الامير. (2021م) بعنوان: "دور التدقيق المشترك في تعزيز عناصر فاعلية التدقيق الداخلي" (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة الموصل

صالح بكر أيوب (2021). أثر التدقيق المشترك على استقلالية مراقبي الحسابات دراسة ميدانية لعينة من مكاتب مراقبي الحسابات في العراق مجلة مركز دراسات الكوفة المجلد 1 العدد 63، 567 - 583.
عبد العليم، صافينار نجاتي (2020)، أثر مدخل المراجعة الثنائية والمراجعة المشتركة على مخاطر المراجعة، مجلة الدراسات المالية والتجارية، العدد الثاني 2020، 49-73.

عمر آدم محمد أحمد، عيسى محمد أسحق عبد الرحمن، محمد عمر السر الحسن (2019)، أثر المراجعة المشتركة في تقرير المراجع الخارجي ببيئة الاعمال السودانية- دراسة ميدانية . المجلة العالمية للاقتصاد والأعمال: 6 (2)، 283-299

الوكيل حسام السعيد (2020)، اثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على توقيت اصدار تقرير المراجعة في بيئة الممارسة المهنية المصرية - دراسة تطبيقية، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد 24 العدد 2، 328-387.
النعمي باسمه فالح (2020)، التدقيق المشترك بين صعوبات التطبيق وتحسين أداء التدقيق دراسة استطلاعية لآراء إدارات المصارف ومراقبي الحسابات في إقليم كوردستان/العراق)، مجلة قهلاى زانست العلمية، المجلد 5 العدد 2، 514-541

ثانياً: المراجع الأجنبية:

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).

- Ratzinger-Sakel, N. V., Audoussset-Coulier, S., Kettunen, J., & Lesage, C. (2013). Joint audit: Issues and challenges for researchers and policy-makers. *Accounting in Europe*, 10(2), 175-199.
- Ittonen, K., and P. Tronnes. 2015. Benefits and Costs of appointing joint audit engagement partners. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 34(3): 23-46
- Saksena, p.n.2010. Four Tools (Under the umbrella of Continuous Improvement) to Help Auditors Prevent /Detect frauds. *The Journal of American Academy of Business, Cambridge* 15(2):28-36.
- André, P., Broye, G., Pong, C., & Schatt, A. (2016). Are joint audits associated with higher audit fees? *European Accounting Review*, 25(2), 245-274.
- Haak, M., Muraz, M., & Zieseniß, R. (2018). Joint Audits: Does the Allocation of Audit Work Affect Audit Quality and Audit Fees? *Accounting in Europe*, 15(1), 55-80.
- Lobo, G. J., Paugam, L., Zhang, D., & Casta, J. F. (2017). The effect of joint auditor pair composition on audit quality: Evidence from impairment tests. *Contemporary Accounting Research*, 34(1), 118-153.
- Quick, R., & Schmidt, F. (2018). Do audit firm rotation, auditor retention, and joint audits matter? – An experimental investigation of bank directors' and institutional investors' perceptions. *Journal of Accounting Literature*, 41, 1-21.
- Azibi, J., & Velte, P. (2015). Are Joint Audits a Proper Instrument for Increased Audit Quality?. *British Journal of Applied Science & Technology* 7(6): 529-551.
- ISCA, Audit Guidance Statement No.10 "Joint Audits", Singapore, 2015.
- Francis . , J, C , Richhard , and A., Vanstraelen ,2009," Assessing Frances Joint Audit Requirement :Are Two Heads Better Than One ?" , *Auditing : A Journal of Practice and Theory* , November.
- Holm, C. and Thinggaard, F., 2012 , " Balancing Auditor Choices during The Transition from Amandatory to Avoluntary Joint Audit System" . Available at: <http://www.ssrn.com/abstract=2083871>
- Piot , C , Maj , 2007 , " Auditor Concentration in A Joint Audit Environment : The French Market 1997-2003" , *Managerial Auditing Journal* , Vol.22