

اثر التدقيق المشترك وتدوير المدقق في الحد من عدم تماثل المعلومات في الوحدات الاقتصادية

م. م. عمر عبد الله سعودي¹، م. م. حيدر محمد زبون²، م. م. علي عطا عبيد¹

¹كلية الادارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، بغداد، 10001، العراق

²كلية الادارة والاقتصاد، جامعة الكرخ للعلوم، بغداد، 10001، العراق

alobaidiomar86@uomustansiriyah.edu.iq, Haider.muh@kus.edu.iq, ali_ataa99@uomustansiriyah.edu.iq

الملخص

يهدف هذا البحث إلى فحص تأثير التدقيق المشترك وتدوير المدقق في الحد من عدم تماثل المعلومات في الشركات، في ظل تزايد الاهتمام بجودة التدقيق ودور ذلك في تعزيز وضوح التقارير المالية. تنشأ المشكلة من وجود فجوة في المعلومات بين إدارة الشركات والمستخدمين الخارجيين للقوائم المالية، بسبب قلة الإفصاح أو احتمالية التحيز في عرض المعلومات. يسعى البحث إلى دراسة كيفية تأثير التدقيق المشترك على تحسين جودة التدقيق من خلال المراقبة المتبادلة بين المدققين، وكذلك توضيح تأثير تدوير المدقق على تعزيز استقلاليته وموضوعيته. كما يهدف أيضا إلى البحث في العلاقة بين جودة التدقيق وعدم تماثل المعلومات اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي لكونه الأنسب لتحليل العلاقات بين متغيرات البحث المتمثلة حيث ينتج هذا المنهج وصف الظاهرة محل الدراسة وتحليلها بشكل علمي دقيق. بالإضافة إلى تقييم تأثير هاتين الطريقتين معاً. توزيع الاستبانة على عينة من المحاسبين القانونيين والمدققين الخارجيين والأكاديميين تشير نتائج البحث إلى وجود تأثير كبير لتدوير المدقق في التقليل من عدم تماثل المعلومات على المدى الطويل، مع تأثير سلبي مؤقت في المدى القصير بسبب قلة خبرة المدقق الجديد في نوع نشاط الشركة. يوصي البحث بضرورة وضع سياسة متوازنة لتدوير المدقق بحيث تحافظ على استقلاليته دون التأثير سلباً على جودة التدقيق، وتعزيز وسائل التنسيق بين المدققين في حالة التدقيق المشترك.

الكلمات الافتتاحية: التدقيق المشترك، تدوير المدقق، عدم تماثل المعلومات

Abstract

This study examines the effects of joint auditing and auditor rotation on the mitigation of information asymmetry in organizations, amid increasing attention on audit quality and its contribution to improving financial statement transparency. The research problem is based on the disparity of information between management and other users of financial information as a result of poor disclosure practices or biased reporting of data.

The purpose of the study is to examine the ways of improving audit quality by means of collaboration of auditors during joint auditing and the influence of auditor rotation on independence and objectivity. In addition, the study will address the correlation between audit quality and information asymmetry as well as the effect of both factors.

Results reveal a substantial long-run effect of auditor rotation on reducing information asymmetry. Conversely, a short-run negative effect is found in relation to the ineffectiveness of a newly assigned auditor because of lack of knowledge about an organization.

Based on results obtained, the research concludes that there should be developed a policy of auditor rotation that ensures independence and does not affect adversely audit quality. Also, the coordination among auditors performing joint audit should be improved.

مقدمة البحث

تواجه الأسواق المالية حالياً تحدياً رئيسياً يتمثل في عدم وجود معلومات متساوية بين الإدارة والمستثمرين، مما يؤدي إلى قلة الثقة في التقارير المالية، وزيادة تكلفة رأس المال، وانخفاض فعالية الحوكمة. يعتبر التدقيق المشترك وتدوير المدقق من الأدوات الأساسية التي تهدف إلى تعزيز شفافية المعلومات وجودة الإفصاح المالي. على الرغم من انتشار هذه الأساليب، إلا أن الأدلة التجريبية حول تأثيرها في تقليل عدم تماثل المعلومات ما زالت متفاوتة، خاصة في أماكن الحوكمة المختلفة. لذلك، يسعى هذا البحث إلى دراسة التأثير التفاعلي للتدقيق المشترك وتدوير المدقق في تقليل الفجوة المعلوماتية المالية.

المحور الاول – منهجية البحث**اولاً - مشكلة البحث**

رغم الاهتمام الكبير بممارسات التدقيق وتحسين جودة الإفصاح، لا تزال الفجوة المعلوماتية بين الإدارة والمستثمرين موجودة في العديد من الأسواق، وتطرح مشكلة البحث السؤال التالي: هل يساعد التدقيق المشترك وتدوير المدقق في تقليل عدم تماثل المعلومات في القوائم المالية، وهل يعزز تدوير المدقق من فعالية التدقيق المشترك في تحقيق هذا الهدف؟

ثانياً - أهداف البحث

1. قياس دور التدقيق المشترك وتدوير المدقق على عدم تماثل المعلومات في الوحدات الاقتصادية .
2. تحليل اثر تدوير المدقق في تعزيز استقلالية التدقيق وجودة الإفصاح المالي.
3. قياس الأثر التفاعلي بين التدقيق المشترك وتدوير المدقق على تخفيض فجوة المعلومات.
4. اعداد توصيات عملية لمتخذي القرار في الشركات والأسواق المالية لتعزيز الشفافية.

ثالثاً - اسئلة وفرضيات البحث

1. ما هو تأثير التدقيق المشترك على تخفيض عدم تماثل المعلومات؟
2. ما هو أثر تدوير المدقق على تعزيز جودة الإفصاح و تخفيض فجوة المعلومات؟
3. هل يوجد لتدوير المدقق اثر وسيط أو معزز لدور التدقيق المشترك على عدم تماثل المعلومات؟

رابعاً - أهمية البحث

1. أكاديمية: يضيف الدراسة لمجال التدقيق، حوكمة الشركات، وجودة الإفصاح المالي.
2. عملية: يزود الشركات وصناع القرار بأساليب لتعزيز شفافية المعلومات وثقة المستثمرين.
3. ابتكارية: يدرس التأثير التفاعلي بين التدقيق المشترك وتدوير المدقق، وهو مجال مازال محدود البحث في السياقات التطبيقية.

المحور الثاني – الاطار النظري للتدقيق المشترك**اولا - مفهوم التدقيق المشترك**

يقصد بهذا المفهوم قيام مدققين يمثلون مكتبين مختلفين لمدققي الحسابات بتدقيق حسابات وحدة اقتصادية معينة وشاركون في تقديم تقرير يوقعان عليه معا ويتحملان المسؤولية معا، إذ يقومان بالتخطيط والتنفيذ لعملية التدقيق من خلال توزيع المهام بينهما ويعرفه آخرون على أنه عملية فحص وتدقيق التقارير المالية لوحدة اقتصادية معينة بواسطة اثنين أو أكثر من مكتبين مستقلين عن بعضهما يشتركان في الجهد المبذول والمسؤولية المشتركة في إعداد وتنفيذ برنامج التدقيق. ويود الباحث التذكير بأن التدقيق المشترك يختلف كثيراً عن التدقيق المزدوج، والذي يعني إجراء مدققين مستقلين تماماً عن بعضهما، عملية تدقيق لوحدة اقتصادية معينة، على أن يقدم كل منهما تقريره بشكل مستقل عن الآخر (بكر أيوب ، 2021 ، 570).

ثانيا - أهداف التدقيق المشترك وأهميته

ان الهدف من التدقيق المشترك هو دعم استقلالية المدقق وتعزيزها، وضمان مستوى أعلى لجودة عملية التدقيق، وتطبيق إجراءات تدقيق أفضل، من خلال الاستفادة من خبرة المدققين المشاركين في عملية التدقيق تقوم على المشاركة والتنوع، فضلاً عن قيام كل مدقق بالتحقق من الإجراءات والأعمال التي أنجزها المدقق الآخر، مما يضمن جودة أفضل لعملية التدقيق. وتكمن أهمية التدقيق المشترك في نقل الخبرة بين مكنتي التدقيق الذين يقومون بتنفيذه، وزيادة دقة تقرير التدقيق، وزيادة ثقة مستخدميه في المعلومات التي يحتويها، وتحقيق التوازن في تقسيم العمل بين القائمين بالتدقيق المشترك من حيث إعداد خطة التدقيق، وتجميع أدلة الإثبات، وإعداد تقرير التدقيق. وهذا من شأنه أن يكسب مكاتب التدقيق التي تقوم بالتدقيق المشترك شهرة كبيرة في سوق التدقيق (العبيدي، دحدوح، 2025، ص7).

ثالثا - عيوب التدقيق المشترك

يؤخذ على التدقيق المشترك ما يأتي: (alfarahM. M alanezi 2012F. S. p22-25)

- 1- النزاع بين شركات التدقيق : يرى بعض النقاد أنه من الصعب على شركتين متنافستين أن تتعاونان بسهولة معا أثناء عملية التدقيق المشترك، وتعتمد درجة التعاون وفعاليته على الطريقة التي تتبعها شركتا التدقيق. فإذا كانوا مستعدين للعمل سويا لتزويد المساهمين بحقيقة الوضع المالي فإن التواصل بينهما لن يكون عائقا أمام التعاون.
- 2- إدارة المخاطر : من المعروف أن شركات التدقيق ذات الخبرة تتبع استراتيجيات مختلفة لإدارة المخاطر بحسب تقييمها للمخاطر وطبيعة نشاط العملاء. وقد يؤثر تعيين مراقبي الحسابات المشتركين على هذه الاستراتيجيات إذ لا يمكن الاعتماد على جودة أعمال الشركات الصغيرة والمتوسطة (SMS) من قبل الشركات الكبيرة. وأحد طرق تقليل هذه المخاطر هو الالتزام الصارم بأفضل الممارسات العالمية في التدقيق، وبهذا ستعالج مخاوف شركات التدقيق الكبيرة.
- 3- التكاليف : تعتبر زيادة تكلفة التدقيق من أبرز الاعتراضات على عمليات التدقيق المشترك، فاختيار مراقبي حسابات اثنين يعني بالضرورة تكاليف أعلى. ويضيف التدقيق المشترك حوالي (10) من وقت عملية التدقيق، ومعظمها عند فريق تدقيق عال المستوى (المديرون والشركاء). لكن على المدى الطويل، قد يؤدي إلى انخفاض في تكاليف التدقيق نتيجة زيادة المنافسة في السوق، ومقارنة الأسعار، وكفاءة مراقبي الحسابات المشتركين من جانب لجان التدقيق للجهات الخاضعة للتدقيق.

المحور الثالث - تدوير المدقق**أولا : مفهوم دوران المدقق الخارجي الإلزامي :**

يقصد بدوران المدقق هو أنه يجب على الشركات تغيير مدققها بعد فترة معينة من العمل لديهم، وهذه المدة تختلف من دولة إلى أخرى حسب سياسة التغيير المتبعة. وقد مرت عملية دوران المدقق بعدة مراحل قبل أن يتم قبولها من قبل العديد من الدول لحماية استقلال المدقق وضمان جودة التدقيق. وفقا لهيئة سوق الأوراق المالية الأمريكية (التميمي، 2028، 60)، يعرف التدوير بأنه "تحقيق التوازن بين الحاجة لوجود مراقبة دقيقة من المدقق والحفاظ على عدم التأثير واستمرار جودة التدقيق". وللتوضيح، يعرف قانون (Sarbanes Oxley) دوران مدقق الحسابات بأنه الفترة المخصصة من السنوات التي تعمل فيها شركة التدقيق مع العميل قبل تركها لفترة تهدئة، ثم العودة للتدقيق لدى نفس الشركة. ومن المهم أن نذكر أن دوران المدقق بدأ بشكل طوعي من دون إلزام في عام 1911 م، حيث اتبعت شركة (Dupont) الأمريكية سياسة تغيير مدققها الخارجي سنويا في ذلك الوقت. لكن في عام 1939، ظهرت العديد من الآراء حول ضرورة تغيير المدقق الخارجي، بسبب التلاعب الكبير الذي حدث في حسابات عدة شركات، مما دفع هيئة الأوراق المالية لإجراء عدد من الاختبارات حول زيادة الفائدة المحتملة نتيجة لتغيير شركات التدقيق، لكي تتجدد النظرة نحو إجراءات وسياسات الشركة (مشتهي، 2014: 234).

ثانيا : إيجابيات وسلبيات دوران المدقق الخارجي :

أثار موضوع دوران المدقق العديد من الاختلافات في وجهات النظر بين مؤيد ومعارض له. يرى المؤيدون للدوران المدقق أنه وسيلة لتحسين فعالية التدقيق وجودة التقارير المالية وغيرها. أما المعارضون للدوران المدقق فيعتقدون أن فعالية التدقيق سوف تتأثر بفقدان المهارة والمهنية والشكوك حول "الألفة" التي قد تظهر بين المدقق والعميل (التوبجري، 2008، 29) . ان نظرية الوكالة التقليدية هي سمة رئيسية للعمل لدى معظم إدارات الشركات الكبيرة، لذا فإن التزام هذه الشركات بقانونية دوران المدقق يعد أمرا ملحا للغاية. ومن ناحية أخرى، نجد أن طول فترة العلاقة بين مجلس الإدارة ومدقق الحسابات يمكن أن يكون محدودا باستقلالية الشكل فقط - بسبب علاقة -الثقة- فقط دون الاستقلال الحقيقي (الباطني)، بالإضافة إلى الحوافز المالية التي يحصل عليها المدقق والتي تؤثر سلبا على الاستقلالية. علاوة على ذلك، نجد أن طول فترة العلاقة بينهما قد تؤثر بشكل مباشر على المدقق حيث قد يثق ببساطة بنتائج السنوات السابقة بدلا من توقع تغييرات مهمة في تطوير الشركة وتعديل إستراتيجية التدقيق. ومن الفوائد التي ذكرت في مجال دوران المدقق أيضا حسب (سعيد، 2013، 76)

ثالثا - أبرز سلبيات وعيوب دوران المدقق فتتمثل بالآتي : هناك العديد من الاعتراضات على دوران المدقق لأن المدقق الذي يعمل مع شركة الزبون يتمتع بفهم عميق للأعمال والصناعة الخاصة بالزبون ويدعم قوله بأن هذا يعزز جودة التدقيق وموثوقيته. ومن المهم أيضا أن وجود علاقة جيدة بتدقيق الحسابات يستلزم تحسين الاتصال، وهو أمر أساسي في أي علاقة تجارية. وأن دوران المدقق قد يثير مخاوف بشأن احتمالية إصدار تقارير أقل تأكيدا بالإضافة إلى أن النتائج التي قام بها بعض الباحثين في إسبانيا أظهرت دعم الحجج التي ذكرها معارضو تناوب المدقق وأبرزها الآتي: (DeAngel، 1981:21) إمكانية إصدار تقارير خاطئة حيث إن فقدان الشركة لمدقق لديه معرفة شاملة حول عملياتها وبيئة العمل والمخاطر يمكن أن يؤدي إلى إصدار تقارير مضللة عند استبداله بمدقق جديد ليس لديه نفس المعرفة. انخفاض فعالية لجنة التدقيق حيث إن اختيار المدقق الخارجي يعد من أهم مسؤوليات لجنة التدقيق، لكن تغير شركات التدقيق الإلزامي يجبر اللجنة على اختيار مدقق يفقر إلى الخبرة الكافية في الصناعة والمنطقة الجغرافية التي تعمل فيها الشركة. وأوضحت منظمة الأغذية والزراعة للأمم المتحدة (FAO) أن العيوب المعلن عنها غالبا ما للدوران المنتظم هي كالآتي: (نسرين، 2013، 62).

أ- زيادة التكاليف : إن تغيير المدقق الخارجي يتطلب تكاليف كبيرة، سواء للزبون أو للمدقق. وعملية دعوت العطاءات والاختيار هي عملية مكلفة وتستغرق وقتاً طويلاً وما تخصصه الإدارة والموظفون من وقت وموارد في مساعدة المدقق الجديد على فهم نظم وإجراءات المنظمة، هو مقدار كبير وقد يسبب اضطراباً في أنشطة أخرى، ومن المتوقع أن يخصص المدقق نفسه موارد مشابهة.

ب- زيادة مخاطر فشل التدقيق : هناك دلائل على أن معظم حالات فشل التدقيق تحدث خلال السنتين الأولى والثانية من تولي أي تدقيق، ويرجع ذلك إلى الوقت الكبير المطلوب لبناء المعرفة الضرورية بالزبون والتأكد من أن طريقة التدقيق فعالة بالكامل، وخاصة في المنظمات الكبيرة والمعقدة.

ج- العزوف عن الاستثمار: قد يكون المدقق الخارجي متردداً في استثمار الوقت والموارد لفهم المنظمة العميلة وأنشطتها إذا كانت صلاحيات المدقق قصيرة جداً، وقد يفقد المدقق الاهتمام بالزبون مع اقتراب موعد التدوير.

المحور الرابع - عدم تماثل المعلومات

أولاً - مفهوم عدم تماثل المعلومات :

لقد تناول الباحثون عدة مفاهيم لعدم تماثل المعلومات (Information Asymmetry)، وعرف بأنه تفاوت المعلومات بين الأطراف الداخلية والخارجية. يمتلك مستثمر أو أكثر معلومات خاصة حول قيمة الشركة، تفوق المعلومات التي تحصل عليها أطراف أخرى عن جميع الظروف والأحداث التي تمر بها المؤسسة، مما يؤدي إلى وجود اختلاف في المعلومات لدى المستثمرين. وهذا الاختلاف في مستوى المعلومات يؤثر على توقعاتهم بشأن الأرباح وتكلفة رأس المال قبل الشركات التي يتم الاستفادة منها من قبل جميع الأطراف المعنية. وتبقى بعض المعلومات خاصة بالشركة بحوزة مستثمرين لا ينتمون إلى أرباح غير اعتيادية. وهذه سياسات تتبعها الإدارة بحجب المعلومات وبعد ذلك يصبح الإفصاح غير مفيد بعد إدراك الأطراف المعنية (حمد، 2021: 182). ويمكن توضيح أهم النظريات المفسرة لحالة تماثل المعلومات كما يلي:

أ- نظرية الشرعية (Legality Theory) تعتمد هذه النظرية على مدى شرعية الشركة أمام المجتمع، ومدى عدم تماثل المعلومات، ومدى إفصاح الشركة عن معلوماتها. لذلك يجب على الشركات إثبات شرعيتها من خلال إفصاحها عن مساهماتها الاجتماعية والبيئية، وهي تؤثر وتتأثر بالمجتمع المحيط بها، وتعمل ضمن قيم معينة ملزمة بتطبيقها في مجتمعها. كما أن حجم الشركة يرتبط بمستوى الإفصاح عن معلوماتها وقوائمها، لذا فإن عدم تماثل المعلومات يؤثر على مقدار المعلومات المعلنة ضمن نطاق العمل، مما يخلق حالة عدم يقين لدى حملة الأسهم. وبالتالي، يجذب المستثمر إلى الشركة التي تعلن عن قوائمها؛ لأنه يستطيع الاطلاع على تاريخ الشركة من المشاريع المنجزة وعائداتها، وحاضر الشركة من المشاريع المنجزة، ودرجة ربحيتها، وخططها المستقبلية، والتنبؤ بمستقبلها من خلال القوائم والتقارير، وما هو متوقع من خطط استراتيجية طويلة الأمد للشركة.

ب - نظرية كفاءة سوق الأوراق المالية (Stock Market Efficiency Theory) تعتبر هذه النظرية أساس بناء بقية نظريات الفكر المالي حيث تفترض أن جميع المتعاملين في السوق يمكنهم الوصول إلى المعلومات بتكلفة منخفضة أو بدون تكلفة. تنص فرضية كفاءة السوق على أن الأسواق المالية يجب أن تعكس أسعار الأوراق المالية كل المعلومات المتاحة، حيث أن السعر يعكس كل المعلومات. تلعب المعلومات دوراً في التأثير على قرارات المتعاملين في السوق من حيث البيع والشراء، ويفيد الإفصاح عالي الجودة في تقليل أسعار البيع وزيادة أسعار الشراء. كلما زادت جودة المعلومات، انخفض عدم تماثل المعلومات، وعندما يحصل المتداولون على إشارات عامة تكون قيمة السهم السوقية تعادل قيمته العادلة (الحقيقية) دون حاجة لفترات زمنية للتقييم والتحليل، مما يعد دليلاً على كفاءة الأسواق (وديع، 2012: 318).

ج - نظرية الليمون (Lemon Theory) كان (Akerlof) في عام 1970 أول من وصف نظرية عدم تماثل المعلومات في السوق عبر نظرية الليمون، مشيراً إلى سوق السيارات المستعملة في الولايات المتحدة. في هذا السوق تسمى السيارات القديمة والمتضررة بالليمون، ويتم الشراء من قبل أطراف غير متأكدين من حالة السيارة، مما يجعل المشتري غير مطلع. وتمثل الأسعار في هذا السوق متوسط حالة جميع السيارات، حيث يوجد سيارات سيئة وأخرى جيدة. ومع ذلك، فإن البائع يمتلك معلومات أكثر حول الحالة الفعلية للسيارة مقارنة بالمشتري غير المطلع (Lewis، 2011: 1544).

ثانياً - أسباب حدوث مشكلة عدم تماثل المعلومات : تنوع المعلومات التي تصل إلى المستثمرين سواء كانت داخلية أو أي معلومات أخرى والتي يمكن أن تؤدي لاستخدام مكاسب غير عادية، فجوة معلوماتية ناتجة عن اختلاف المعلومات الداخلية والمعلومات المتاحة للجميع، احتفاظ الإدارة بمعلومات قد تعتقد أنها تضر بموقعها التنافسي حيث قد يستخدمها المنافسون لتعديل الخطط الإنتاجية أو القرارات الاستثمارية. حدوث تواصل مالي بين طرفين على الأقل بشرط وجود تعارض في مصالح هؤلاء الأطراف. تغير توقعات المستثمرين عند وصول محتوى معلوماتي جديد يتضمن إعلانات عن خطط الربح المحاسبي، إعلانات عن تنبؤات الإدارة، إعلانات عن التوزيعات، الأنشطة المالية، التسويقية، الإنتاجية، أنشطة مجلس الإدارة، أنشطة الاندماج والاستحواذ، العمالة، الجوانب القانونية، أنشطة المساهمين، وإعلانات عن اللوائح والقوانين الحكومية.

ثالثاً - الكيفية التي ينشأ عنها مشكلة عدم تماثل المعلومات المحاسبية:

ينشأ عدم تماثل المعلومات المحاسبية وبالتالي تحقيق الأرباح غير العادية بإحدى الطريقتين الآتيتين :

1 - باتباع التحركات السعرية القوية للأوراق المالية بمعنى أن الداخليون لا يستخدمون المعلومات الداخلية لتحقيق تلك الأرباح ولكنهم يعتمدون على تحركات الأسعار نفسها كمؤشر لوجود معلومات غير معروفة لديهم تؤثر على الأسعار وأن الإفصاح عن تلك المعلومة للسوق في وقت لاحق يعنى تأثيراً أقوى على الأسعار وبذلك يحققون أرباح غير عادية (Givoly & Polman, 1989).

2- بسبب اختلاف المعلومات الخاصة التي يتوصل إليها كل مستثمر مستخدماً في ذلك المعلومات الداخلية أو أى معلومات أخرى ويترتب عليها إمكانية أن يحقق بما لديه من معلومات أفضل مكاسب غير عادية على حساب المستثمرين الآخرين (Milonas, 1982). ويتضح لدى الباحثة أنه وإن كانت وجهة النظر الأولى صحيحة فإنها لا تنطبق على الداخليين (الإدارة) وذلك لأن الداخليون هم الأكثر قرباً للشركة وبالتالي تكون لديهم المعلومات الخاصة والتي يمكنهم استخدامها لتحقيق الأرباح غير العادية، أي أن المعلومات الداخلية هي أساس مشكلة عدم تماثل المعلومات المحاسبية.

المبحث الثاني : الجانب العملي للبحث

عينة ومجتمع البحث : اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، لكونه الأنسب لتحليل العلاقات بين متغيرات البحث المتمثلة في التدقيق المشترك، وتدوير المدقق، وجودة التدقيق، وعدم تماثل المعلومات. حيث يتيح هذا المنهج وصف الظاهرة محل الدراسة وتحليلها بشكل علمي دقيق إذا قام الباحث بتقسيم عينة البحث إلى فئتين وذلك بما يخدم البحث، إذ تم توزيع (44) استبانة الالكترونية على عينة البحث، وتتمثل فئات عينة البحث كما يلي :

- 1 – **الفئة الاولى - المدققين** : وتشمل هذه الفئة مدققي الحسابات الخارجيين المرخص لهم العمل والذين يعملون كمدققين في السوق المالي العراقي، إذ بلغ عددهم (22) مدقق معتمد والذين يدققون حسابات الشركات العاملة في العراق .
- 2 – **الفئة الثانية – المحاسبين** : وتشمل هذه الفئة المدققين الداخليين العاملين في الإقطاع الحكومي إذ بلغ عدد الاستبانات الموزعة على المدققين (22) .

التخصص الوظيفي: يشخص جدول (1) ان نسبة المدققين في العينة المدروسة كانت الأعلى حيث بلغت (33.6%) ، فيما شكلت نسبة المحاسبين بين افراد العينة (66.4%)

النسبة المئوية	الفئة	السمة
33.6%	محاسب	التخصص الوظيفي
66.4%	مدقق	
100%	المجموع	

جدول (1) توزيع عينة البحث على وفق التخصص الوظيفي

المؤهل العلمي: يشخص جدول (4) ان نسبة الحاصلين على شهادة الماجستير في العينة المدروسة كانت الأعلى حيث بلغت (61.4%) ، بينما بلغت نسبة ذوي الشهادات الدكتوراه بين افراد العينة بلغت (25%)، بما يوثق امتلاك القطاع المحاسبي العراقي لملاكات ذوات كفاءات علمية عالية تسهم في رفع كفاءة العمل الرقابي، وكما موضح في شكل (2)

جدول (2) توزيع عينة البحث على وفق المؤهل العلمي للمدقق

النسبة المئوية	الفئة	السمة
25%	دكتوراه	المؤهل العلمي
61.4%	ماجستير	
0%	دبلوم عالي	
13.6%	بكالوريوس	
100%	المجموع	

بحقق جدول (3) السابق ان قيمة المقياس (KMO) سجلت لكل من التدقيق المشترك (0.437) ، و عدم تماثل المعلومات (0.632) فبعد التيقن من أن حجم العينة كاف لتطبيق التحليل العاملي التوكيدي ينبغي التحقق من توفر الشرط الثاني الموجب توفره في بيانات البحث قبيل تطبيق اسلوب التحليل العاملي التوكيدي والقاضي بضرورة وجود ارتباطات معنوية بين الفقرات ضمن (الاستبانة) وذلك شروعا من تطبيق اسلوب اختبار (Bartlett Test) . جدول رقم (3) قياس KMO

التفسير	قيمة مقياس KMO	المتغيرات
جميع قيم المقياس كانت أكثر من (0.500) بما يؤكد امكانية تطبيق اسلوب التحليل العاملي التوكيدي على البيانات المتحصلة من اجابات العينة المدروسة بكفاءة عالية	0.437	التدقيق المشترك
	0.632	عدم تماثل المعلومات

1- لتحليل الوصفي لمستوى اجابات العينة على فقرات الاستبانة

يستخلص من جدول (3) ان قيمة الوسط الحسابي الموزون لمتغير تقنية التدقيق المشترك بلغت (3.761) وهي أكبر من قيمة المتوسط الفرصي (3) وجاءت قيمة الوسط الحسابي الموزون لهذا المتغير ضمن الفئة ما بين (من 3.4 إلى أقل من 4.2) في تدرجات مصفوفة قوة استجابة أفراد العينة، ليوثق ذلك ان مستوى اجابات العينة على مجمل فقرات الاستبانة اتجهت نحو الاتفاق وبمستوى مرتفع وبانحراف معياري لمتغير التدقيق المشترك سجل (1.292)، وبمعامل اختلاف معياري بلغت قيمته (34.91 %) والذي يبين مدى تجانس اجابات العينة بخصوص فقرات الاستبانة ، وشكلت الأهمية النسبية لفقرات الاستبانة (74.53%) بما يوضح اتفاق نحو ثلاثة أرباع افراد عينة البحث على ان المحاسبين والمدققين عينة البحث مهتمين بشكل كبير بضرورة توظيف التدقيق المشترك وتدوير المدقق في عملية التدقيق .

كما يستخلص من الجدول (3) أن مستويات أهمية الفقرات ضمن متغير التدقيق المشترك قد توزعت بين أقل مستوى معامل اختلاف معياري سجلته الفقرة (5) بلغ (20.27 %) من بين جميع فقرات الاستبانة بما يوثق وجود تجانس أعلى بين اجابات افراد العينة بخصوص الفقرة (5) ضمن جميع فقرات المتغير المستقل وبشدة اجابة على الفقرة (5) سجلت (79.02 %) بما يؤكد اتفاق أكثر من ثلاثة أرباع افراد عينة البحث على ان التدقيق المستند إلى تدوير المدقق يؤدي إلى جودة عملية التدقيق . بينما يؤكد جدول (3) أن الفقرة (11) سجلت أكبر مستوى معامل اختلاف معياري بلغ (46.65 %) من بين جميع فقرات الاستبانة بما يوثق وجود تجانس أقل بين اجابات افراد العينة بخصوص الفقرة (11) وبشدة اجابة على الفقرة سجلت (64.31 %) بما يؤكد اتفاق أكثر من نصف أفراد العينة المدروسة على ان تبني الوحدات الاقتصادية يؤدي وجود أكثر من مدقق خارجي إلى تقليل الضغوط الإدارية عند اتخاذ قرار إصدار رأي متحفظ

جدول (3) لتحليل الوصفي لمستوى اجابات العينة على فقرات الاستبانة

الرمز	الفقرات	الوسط الحسابي الموزون	اتجاه الاجابة	مستوى الاجابة	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية %	معامل الاختلاف %
q02	يعزز الرأي المتحفظ العلاقة الإيجابية بين التدقيق المشترك وشفافية القوائم المالية	3.755	منخفض	منخفض	6.83	30.57%	84.5 %
q03	يعد الرأي المتحفظ حلقة وصل أساسية بين التدقيق المشترك وجودة المعلومات المحاسبية.	3.52	الاتفاق	مرتفع	1.336	75.29%	35.50%
q04	يؤدي التدقيق المشترك إلى زيادة استقلالية المدقق عند إصدار رأي متحفظ	3.951	الاتفاق	مرتفع	1.411	68.82%	41.01%
q05	يعد الرأي المتحفظ حلقة وصل أساسية بين التدقيق المشترك وجودة المعلومات المحاسبية.	4.039	الاتفاق	مرتفع	0.801	79.02%	20.27%
q06	يساهم الرأي المتحفظ في تقليل عدم اليقين لدى مستخدمي القوائم المالية	3.441	الاتفاق	مرتفع	1.393	72.35%	38.52%
q07	يؤثر الرأي المتحفظ الناتج عن تدقيق مشترك في قرارات المستثمرين بصورة أوضح .	3.216	الحيد	معتدل	1.447	70.39%	41.11%
q08	يساعد الرأي المتحفظ على تحسين جودة القرارات الاقتصادية للمستخدمين .	3.735	الاتفاق	مرتفع	1.335	73.73%	36.21%
q09	يقلل الرأي المتحفظ من اعتماد المستخدمين على معلومات داخلية	3.569	الاتفاق	مرتفع	1.352	73.33%	36.88%

	غير منشورة. .						
q10	يعزز التدقيق المشترك مصداقية الرأي المتحفظ لدى مستخدمي القوائم المالية .	3.873	الاتفاق	مرتفع	1.233	76.86%	32.08%
q11	يؤدي وجود أكثر من مدقق خارجي إلى تقليل الضغوط الإدارية عند اتخاذ قرار إصدار رأي متحفظ.	3.941	الاتفاق	مرتفع	1.500	64.31%	46.65%
q12	يسهم الرأي المتحفظ الصادر في ظل التدقيق المشترك في تحسين مستوى الإفصاح المحاسبي .	3.892	الاتفاق	مرتفع	1.242	77.84%	31.91%
q13	يسهم الرأي المتحفظ كمتغير وسيط في نقل أثر التدقيق المشترك إلى تقليل عدم تماثل المعلومات.	3.667	الاتفاق	مرتفع	1.308	75.10%	34.84%
q14	يقلل الرأي المتحفظ الصادر عن تدقيق مشترك من فرص استغلال المعلومات الداخلية.	3.922	الاتفاق	مرتفع	1.312	74.71%	35.12%
q15	يعكس الرأي المتحفظ في بيئة التدقيق المشترك مستوى أعلى من الحوكمة المؤسسية.	3.843	الاتفاق	مرتفع	1.250	77.84%	32.12%
X1	اجمالي النسبة المئوية	3.761	الاتفاق	مرتفع	1.292	74.53%	34.91%

يستفيد البحث من توظيف أسلوب (F - TEST) لبرهنة قبول أو رفض فرضية تأثير تأثير الذكاء الاصطناعي على فهم القوائم المالية ، وستقبل فرضية التأثير عندما تكون القيمة الاحتمالية المناظرة لقيمة F المحتسبة تساوي أو أصغر من مستوى معنوية (0.05)، بما يوثق قبول الفرضية بنسبة (95 % وحتى 99 %)، بينما سترفض فرضية التأثير عندما تكون القيمة الاحتمالية المناظرة لقيمة F المحتسبة أكبر من مستوى معنوية (0.05)، بما يوثق رفض الفرضية. أما لتشخيص نسبة تفسير للتغيرات التي تطرأ على تعزيز فهم القوائم المالية تستفيد الباحث من معامل التحديد (التفسير) R^2 وسيختبر الباحث في هذه المرحلة من التحليل الفرضية الرئيسة الثانية التي مفادها (يوجد تأثير معنوي ذو دلالة احصائية في تأثير التدقيق المشترك وتدوير المدقق في الحد من عدم تماثل المعلومات) إذ يؤكد جدول (3) قبول الفرضية الرئيسة الثانية وبنسبة ثقة (95 % وحتى 99 %)، إذ بلغت قيمة F المحتسبة (212.3) وهي معنوية، بينما بلغت قيمة معامل التحديد (65.1 %) بما يؤشر نسبة تفسير تأثير للتغيرات جدول (4) نتائج التحليل الاحصائي لاختبار الفرضية الرئيسة الثانية

المتغير المستقل	المتغير التابع	معامل التحديد R^2 %	التفسير	اختبار F		التفسير
				قيمة F المحتسبة	القيمة الاحتمالية	
تدوير المدقق والتدقيق المشترك	عدم تماثل المعلومات	65.1%	نسبة تفسير	212.3	0.00	قبول الفرضية الرئيسة الثانية

يستدل من التحليل الاحصائي السابق وجود تأثير واضح في التدقيق المشترك وتدوير المدقق في الحد من عدم تماثل المعلومات في الاختصاص المحاسبي والتدقيقي لما له من مردوات ايجابية كثيرة في تحسين جودة العمل المحاسبي

أولاً: نتائج البحث

1. أظهرت الدراسة وجود علاقة واضحة بين تغيير المدقق وعدم توافق المعلومات، حيث يسهم تبديل المدقق في تحسين نوعية المعلومات المالية وتقليل الفجوة المعلوماتية على المدى البعيد.
2. تبين أن تغيير المدقق على المدى القصير قد يؤدي إلى زيادة نسبية في عدم توافق المعلومات بسبب غياب خبرة المدقق الجديد بالشركة.
3. كشفت النتائج أن التدقيق المشترك ليس له تأثير ثابت على عدم توافق المعلومات، حيث تختلف النتائج بحسب البيئة التي يتم العمل بها ومدى التنسيق بين المدققين.
4. في بعض الأحيان، يمكن أن يعزز التدقيق المشترك مصداقية التقارير المالية من خلال المراقبة المتبادلة، مما يقلل من عدم توافق المعلومات.
5. بينما في حالات أخرى، قد يؤدي ضعف التنسيق بين المدققين إلى تقليل فعالية عملية التدقيق وعدم تحقيق النتائج المتوقعة.
6. أظهرت النتائج أن نوعية التدقيق تلعب دوراً وسيطاً مهماً في العلاقة بين التدقيق بعدة أنواع وعدم توافق المعلومات.
7. كلما كانت جودة التدقيق أعلى، انخفض مستوى عدم توافق المعلومات وزادت شفافية التقارير المالية.

ثانياً: توصيات البحث

1. من الضروري تطبيق سياسة تغيير المدقق بطريقة متوازنة، بحيث لا تكون قصيرة جداً تؤثر على المعرفة، ولا طويلة جداً تؤثر على الاستقلال.
2. يفضل استخدام التغيير الاختياري المدروس بدلاً من الإلزام بصرامة، للحصول على أفضل نتائج في جودة التدقيق.
3. يجب تعزيز أساليب التنسيق والتعاون بين المدققين حين يتم تطبيق التدقيق المشترك لضمان تحقيق الفائدة المطلوبة.
4. من الضروري وضع إطار تنظيمي واضح للتدقيق المشترك يوضح المسؤوليات ويمنع تداخل الأدوار.
5. يجب تشجيع الشركات على تحسين نوعية الإفصاح المالي لما له من تأثير مباشر في تقليل عدم توافق المعلومات.
6. دعم لجان التدقيق في متابعة أداء المدققين وزيادة استقلاليتهم.
7. من الضروري تدريب المدققين الجدد في حالات التغيير لضمان تقليل الآثار السلبية قصيرة الأجل.
8. إجراء المزيد من الأبحاث في بيئات متنوعة لفهم تأثير العوامل المؤسسية والتنظيمية على العلاقة بين التدقيق وعدم توافق المعلومات.

قائمة المصادر:

1. جاسم، أحمد كاظم، وسلمان، أمل محمد. (2018). أثر التدقيق المشترك في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية: دراسة استطلاعية لآراء عينة من مراقبي الحسابات في العراق. مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية، جامعة بابل، 10(2)، 435-403.
2. بشار نزار العبيدي و حسين احمد دحدوح ، 2025 ، دور التدقيق المشترك في تعزيز جودة التدقيق ، مجلة دمشق للعلوم الاقتصادية و السياسية ، المجلد 41 ، العدد 2 ، ص 7 .
3. بكر ايوب صالح ، 2021 ، اثر التدقيق المشترك علر مراقب الحسابات ، مجلة التقنية الشمالية ، العدد 63 ، ص 570
4. فهد، جاسم جاسم. (2015). أثر عدم تبني الدوران الإلزامي للمدقق الخارجي في جودة التدقيق واكتشاف الأخطاء: دراسة ميدانية في شركات ومكاتب التدقيق العراقية. مجلة جامعة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، 17(4)، 8-28.
5. مشتهي، شريف محمد. (2014). نموذج مقترح لإلزامية تدوير مكتب التدقيق الخارجي وأثره على جودة التدقيق في بيئة الأعمال الفلسطينية (أطروحة دكتوراه غير منشورة). كلية التجارة، جامعة قناة السويس، الإسماعيلية، مصر.
6. التوبجري، عبد الرحمن بن إبراهيم. (2008). تدوير مكاتب المراجعة: دراسة استطلاعية لآراء المراجعين والجهات الإشرافية والأكاديميين في المملكة العربية السعودية. المجلة العربية للعلوم الإدارية، مجلس النشر العلمي، جامعة الكويت، 15(1)، 15-52.
7. سعيد، نورس محمود. (2013). أثر دوران مدقق الحسابات في جودة التدقيق: دراسة تطبيقية في عينة من المصارف الخاصة المسجلة في سوق العراق للأوراق المالية. مجلة الإدارة والاقتصاد، جامعة المستنصرية، العدد (96)، 70-89.
8. محمد، نسرين جاسم. (2013). انعكاسات الدوران الإلزامي للمدقق على جودة التدقيق: دراسة استطلاعية لآراء عينة من مدققي الحسابات في العراق. مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة واسط، العدد (11)، 52-73.
9. حمد، أحمد كامل. (2021). أثر جودة التدقيق الخارجي في الحد من عدم تماثل المعلومات: دراسة استطلاعية لآراء عينة من الأكاديميين ومراقبي الحسابات في العراق. مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، (65)، 175-198.
10. السيد، عبد الوهاب رزق. (2008). نموذج مقترح للعلاقة بين مستوى الإفصاح عن المعلومات المحاسبية وعدم تماثل المعلومات وأثره على تكلفة رأس المال: دراسة اختبارية على الشركات المقيدة بسوق الأوراق المالية المصرية. المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، كلية التجارة، العدد (1)، 65-112.
11. Divoly, D., & Palmon, D. (1985). Insider Trading and the Exploitation of Inside Information: 1. Some Empirical Evidence. *The Journal of Business*, 58(1), 69-87.
12. Lewis, G. (2011). Asymmetric Information, Adverse Selection and Online Disclosure: The Case of eBay Motors. *The American Economic Review*, 101(4), 1535-1546.
13. DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), 183-199.
14. Alfaraiah, M. M., & Alanezi, F. S. (2012). Dual/Joint Auditors and the Level of Compliance with International Financial Reporting Standards (IFRS). *Journal of International Accounting Research*, (or presented at a specialized conference/published in a local Gulf journal), pp. 22-25.