Tikrit Journal of Administrative and Economic Sciences, (30/9/2022); Vol. 18, No. 59, Part (2): 100-115
Doi: www.doi.org/10.25130/tjaes.18.59.2.7

Tikrit Journal of Administrative And Economics Sciences
مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية
ISSN: 1813-1719 (Print)

The Impact of the Joint Audit on the External Auditors Opinion of An Applied Study on a sample of companies listed on the Iraqi Stock Exchange

Researcher: Faten Salem Fahad AL-Anezi
College of Administration and Economics
Tikrit University
cade.2021.104@st.tu.edu.iq

Assist. Prof. Dr. Muthana Rokan Jasim
College of Administration and Economics
Tikrit University
Muthana.R.52@tu.edu.iq

Abstract:

The research aims to test the effect of joint auditing on the opinion of the external auditor (the unqualified opinion, and the qualified opinion), for a sample of (19) banks in the Iraqi Stock Exchange, using multiple regression analysis to test the research hypotheses during the period (2012-2019). The research dealt with analyzing the content of the financial statements published in the Iraqi Stock Exchange using the Pearson correlation coefficient. The level of relationship between the joint audit and the auditor's opinion was tested, and the statistical program (SPSS) was adopted in analyzing the answers and presenting and interpreting the research results. The results concluded that there is a negative relationship between the joint audit and the auditor's opinion. That is, the adoption of the joint audit approach does not have a positive moral effect on expressing a conservative opinion in the audit report. As well as the instability of the regression model in terms of the value of (F) of (2.989). Which is not significant at the level of significance of 5%, meaning that it is not possible to estimate, the auditor's opinion in terms of joint auditing, and this indicates the invalidity of the model.

Keywords: Joint audit, Unqualified auditor's opinion, Qualified auditor's opinion.

تأثير التدقيق المشترك في رأي المدقق الخارجي
دراسة تطبيقية: على عينة من الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية

الباحثة: فاتن سالم فهد العنزي
كلية الإدارة والاقتصاد
جامعة تكريت

أ. م. د. مثنى روكان جاسم
كلية الإدارة والاقتصاد
جامعة تكريت

المستخلص:

هدف البحث: إلى اختبار تأثير التدقيق المشترك في رأي المدقق الخارجي المتمثل (بالرأي غير المتحفظ، والرأي المتحفظ)، لعينة من (19) مصرف في سوق العراق للأوراق المالية، وذلك باستعمال تحليل الانحدار المتعدد لاختبار فرضيات البحث خلال الفترة (2012-2019)، **وتناول**

تاريخ الاستلام: 2022/7/11 | تاريخ القبول: 2022/8/1 | jaes@tu.edu.iq

Tikrit Journal of Administrative and Economic Sciences, (30/9/2022); Vol. 18, No. 59, Part (2): 100-115
Doi: www.doi.org/10.25130/tjaes.18.59.2.7

البحث تحليل محتوى القوائم المالية المنشورة في سوق العراق للأوراق المالية وذلك باستخدام معامل الارتباط بيرسون تم اختبار مستوى العلاقة بين التدقيق المشترك ورأي المدقق، وتم اعتماد البرنامج الإحصائي (SPSS) في تحليل الإجابات وعرض نتائج البحث وتفسيرها. **وتوصلت** النتائج إلى أن هناك علاقة سلبية بين التدقيق المشترك ورأي المدقق، أي إن تبني مدخل التدقيق المشترك ليس له تأثير معنوي موجب على أبداء الرأي المتحفظ في تقرير التدقيق. كذلك عدم ثبات نموذج الانحدار بدلالة قيمة (F) البالغة (2.989) وهي غير معنوية عند مستوى معنوية 5%، معنى ذلك عدم إمكانية تقدير رأي المدقق بدلالة التدقيق المشترك وهذا يشير إلى عدم صحة النموذج.

الكلمات المفتاحية: التدقيق المشترك، راي المدقق غير المتحفظ، راي المدقق المتحفظ.

المقدمة

يعد التدقيق الخارجي أداة مهمة لدعم الثقة في المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية، ويسهم التدقيق المشترك في تحسين جودة التدقيق الخارجي من خلال أسلوب يدعم المدقق عند أبداء الرأي للحكم على القوائم المالية. أن التدقيق المشترك هو طريقة تعمل فيها شركتا تدقيق مستقلتان معاً لإصدار رأي تدقيق واحد للشركة محل التدقيق بحيث يكون المدققون مسؤولين بالتضامن. وإن عمليات التدقيق المشتركة توفر العديد من الطرق لظهور اتحاد مفيد، بما في ذلك زيادة الشكوك، وزيادة المساءلة، وتخفيف التحيز، واستشارة الأقران، وخبرات مشتركة أعلى بشكل عام. وعلى اعتبار أن المدقق مسؤول عن إصدار رأي فني محايد في مدى عدالة القوائم المالية وتعبيرها بصدق عن الوضع المالي للشركة، إذ ينقسم رأي المدقق إلى أربعة أنواع (رأي غير متحفظ، رأي متحفظ، الامتناع عن أبداء الرأي، رأي سلبي). ففي هذا البحث سيتم قياس التدقيق المشترك والتعرف على أهم الخصائص المؤثرة فيه مع التركيز على قياس أثر هذه الخصائص على نوع رأي المدقق، وسيم القياس على عينة من الشركات المالية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، حيث أصدر البنك المركزي العراقي توجيهاً للمصارف الخاصة في العراق بتدقيق بياناتها المالية من قبل مدققين اثنين من مراقبي الحسابات حسب طريقة التدقيق المشترك بموجب كتاب البنك المركزي العراقي/ دائرة الصيرفة والائتمان المرقم (167) في 28\4\2016.

ولتحقيق أهداف البحث تم تقسيمه إذ تضمن الأول منهجية البحث فيما الثاني رأي المدقق الخارجي في ظل التدقيق المشترك والثاني الجانب الميداني وأخيراً الاستنتاجات والتوصيات.

المبحث الأول: منهجية البحث

1/1/1. مشكلة البحث: تعد العلاقة بين التدقيق المشترك ورأي المدقق من المجالات التي عنيت بها أدبيات المحاسبة في سعيها لفهم أحد الأسباب المؤثرة في رأي المدقق، بسبب التطورات التي حدثت على بيئة الأعمال والتي تفرض عليها تقديم معلومات ذات فائدة وملائمة إلى المستفيدين من البيانات المالية المقدمة لهم، مما استدعى من مكاتب التدقيق الاهتمام بالعمل لتقديم خدمات تدقيقية ذات مستوى عالي وإضفاء الثقة على البيانات المالية والتأكد من صحة القوائم المالية، وبسبب حدوث الأزمات المالية في السنوات الأخيرة توجهت الأنظار نحو التدقيق المشترك بدلاً عن التدقيق الفردي لمنح الثقة في التقارير المالية لمستخدميها. ومن هنا يأتي سؤال البحث والمتمثل بالآتي: (هل هناك تأثير للتدقيق المشترك في رأي المدقق في الشركات العراقية عينة البحث؟)

2/1/1. فرضيات البحث: للإجابة على سؤال البحث فلقد تم صياغة الفرضيتين الاتيتين:

(H1). الفرضية الأولى: هناك علاقة ذات دلالة معنوية بين التدقيق المشترك ورأي المدقق.
(H2). الفرضية الثانية: هناك تأثير ذو دلالة معنوية للتدقيق المشترك في رأي المدقق.

3/1/1. أهمية البحث: تنبع أهمية البحث في تناول أحد المواضيع البحثية المهمة والمتمثلة بتأثير التدقيق المشترك في رأي المدقق في الشركات عينة البحث، للوقوف على نقاط الخلل والضعف التي يمكن أن تؤثر على التدقيق الخارجي. ولذلك يمكن أن تؤثر كفاءة التدقيق المشترك على نوع رأي المدقق الصادر من مدقق الحسابات، فضلا عن أن هذه الدراسة ستكون مهمة للكثير من الأطراف الداخلية والخارجية التي تعتمد على القوائم والبيانات المالية لاتخاذ القرارات، والذين تعتمد قراراتهم على مدى ثقتهم بتلك المعلومات، والتي تتحقق باستخدام نماذج يمكن تطبيقها عملياً في البيئة العراقية.

4/1/1. أهداف البحث: تهدف هذه الدراسة إلى تقديم إطار نظري لمتغيرات الدراسة بعدّها إضافة جديدة للأدبيات المحاسبية وخصوصا في البيئة العراقية خلال الفترة (2012-2019)، والوصول إلى دليل تطبيقي لتفسير العلاقة بين التدقيق المشترك ورأي المدقق، لعينة من الشركات المساهمة الخاصة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية من خلال الآتي:

1. التعرف على مفهوم التدقيق المشترك ومزاياه وعيوبه.
2. التعرف على مفهوم رأي المدقق الخارجي وأهميته وأنواعه.
3. التعرف على رأي المدقق الخارجي في ظل التدقيق المشترك.

5/1/1. حدود البحث: يمكن توضيح حدود البحث على النحو الآتي:

الحدود المكانية: تمثل مجتمع الدراسة بالمصارف المدرجة كافة في سوق العراق للأوراق المالية، في حين لخصت العينة بـ (19) مصرفاً، لأن بياناتها المحاسبية تقع ضمن الفترة المخصصة للدراسة.

الحدود الزمانية: اعتمدت الحدود الزمانية للبحث على التقارير والقوائم المالية خلال الفترة من 2012ولغاية 2019 لبيان تأثير التدقيق المشترك في رأي المدقق، علما أنه تم اعتماد بيانات سنة سابقة وسنة لاحقة أيضا لإكمال متطلبات قياس المتغيرات، وقد تم تحديد هذه العينة وفق شرطين أساسيين هما؛ الأول، توافر البيانات المالية لعام (2011- 2020)، أما الشرط الثاني، فهو استمرار المصارف بالإفصاح عن بياناتها للسنوات المحددة دون انقطاع.

6/1/1. أسلوب البحث: تم استخدام منهجين من مناهج البحث العلمي (المدخل الاستقرائي) و(أسلوب التحليلي الوصفي) في تحقيق هدف البحث لأنها الطريقة الأكثر استخداماً في دراسة الظواهر الاجتماعية والإنسانية وتتوافق مع موضوع البحث الحالي.

2/1. **مراجعة الدراسات السابقة:** في هذا المبحث سيتم عرض موجز لعدد من الدراسات المحلية والعربية والأجنبية السابقة ذات الصلة بموضوع البحث، وقد اطلعت الباحثة عليها لتكون خلفية نظرية ينطلق منها البحث الحالي، وكالآتي:

وركزت دراسة (Baldauf & Steckel, 2012) على البحث في آثار التدقيق المشترك على إجماع ودقة تقرير المدقق. وما إذا كان التدقيق المشترك، ولا سيما التقرير الصادر، يحسن جودة التدقيق. وتناولت الدراسة قياس جودة التدقيق باستخدام درجة إجماع المدققين في تقرير المدقق، كمقياس لقياس دقة التقرير. وتوصلت الدراسة إلى أن المدققين الذين يستخدمون تدقيق

مشترك يحققون إجماعاً أعلى ودقة أكبر. تظهر نتائج الدراسة الحاجة إلى مزيد من التحقيق في محددات أداء التدقيق عند استخدام التدقيق المشترك، باستخدام تصميم بحث لدراسة الحالة.

إذ اختبرت دراسة (أبو العلا، 2019) الأثر غير المباشر لتبني مدخل التدقيق الخارجي المشترك على عدم تماثل المعلومات في الشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية المصري. وتناولت الدراسة رأي مدقق الحسابات (أبداء الرأي المتحفظ أو الرأي النظيف) كمتغير وسيط وذلك من خلال التطبيق على 85 شركة، وذلك خلال الفترة من عام 2002 إلى 2017. وتوصلت الدراسة إلى أن تبني مدخل التدقيق المشترك له تأثير معنوي موجب على أبداء الرأي المتحفظ في تقرير التدقيق بصورة أكبر من التدقيق الخارجي وهذا الأثر المعنوي الموجب يؤدي إلى الحد من عدم تماثل المعلومات.

في حين هدفت دراسة (زكر وذنون، 2021) إلى تحديد مفهوم وأهمية التدقيق المشترك والمبادئ الأساسية والمزايا التي يحققها من خلال تحديد أثر التدقيق المشترك على استمرارية عمل المدقق الخارجي. وتناولت الدراسة المنهج الإيجابي من خلال توزيع الاستبانة الإلكترونية لعينة عشوائية مكونة من (156) فردا من مدققي الحسابات في مكاتب التدقيق العراقية. وتم اعتماد البرنامج الإحصائي (SPSS) في تحليل الإجابات وعرض نتائج الدراسة وتفسيرها. وتوصلت الدراسة إلى أن هناك ضرورة لتطبيق التدقيق المشترك في الشركات والمصارف العراقية في المستقبل المنظور، فضلا عن وجود علاقة وتأثير كبير للتدقيق المشترك على استمرارية عمل المدقق الخارجي.

وبذلك نستنتج عدم وجود دراسة تناولت العلاقة بين التدقيق المشترك ورأي المدقق الخارجي بصورة مباشرة في البيئة العراقية أو العربية (حسب اطلاع الباحثة)، لذا فإن الفجوة البحثية التي ستعمل الباحثة على معالجتها ضمن الدراسة الحالية هي عدم تناول أي من الدراسات السابقة علاقة التدقيق المشترك برأي المدقق الخارجي في البيئة العراقية وفق الأسلوب الكمي في الاختبار.

المبحث الثاني: رأي المدقق الخارجي في ظل التدقيق المشترك

1/2. التدقيق المشترك: يعد التدقيق المشترك أحد أساليب التدقيق الخارجي، وهناك العديد من البلدان التي طبقت هذا النوع من التدقيق أما بشكل إجباري أو اختياري، ويتميز باشتراك مكتبي تدقيق لإتمام عملية التدقيق وإنتاج تقرير واحد لعملية التدقيق.

1/1/2. مفهوم التدقيق المشترك: اختلفت الآراء حول مفهوم التدقيق المشترك، إذ ينظر إليه على أنه قيام شركتي أو(مكتبي) تدقيق مستقلان مسؤولان بشكل مشترك عن تقرير التدقيق. قد ينطوي على حصة متوازنة من العمل (كما هو مطلوب بموجب القانون الفرنسي) أو حصة غير متوازنة من العمل (على النحو الذي يسمح به القانون الدنماركي بموجب متطلبات التدقيق المشترك). في إعداد تدقيق مشترك، يتم تنسيق تخطيط التدقيق وأعمال التدقيق وتوزيع مهام التدقيق بين المدققين. ويشمل ذلك التدقيق الشامل، وضوابط الجودة المتبادلة، وإصدار رأي تدقيق موحد (Lesage et al., 2017: 3).

كما عرف بأنه اختيار مدققين مستقلين أو أكثر من شركات أو(مكاتب) تدقيق متميزة لتدقيق البيانات المالية للشركة محل التدقيق. ويستند هذا إلى الإعداد المشترك لخطة التدقيق وإجراءات أعمال التدقيق. ويتألف التدقيق المشترك من إجراء عمليات تدقيق دورية متقاطعة وضوابط جودة

متبادلة، وتقديم وتوقيع تقرير تدقيق مشترك واحد وتحمل المسؤولية في حالة فشل التدقيق (Abdelmoula & Affes, 2019: 560).

وعرف أيضاً بأنه تدقيق بأسلوب حديث للحكم على التقارير المالية، فضلا عن عدّه أسلوب مدعم للتدقيق لأبداء الراي بتلك التقارير، مما يعزز عملية التدقيق واستقلالية المدققين وتنمية قدراتهم وذلك من خلال توحيد الأفكار والتعاون البناء بينهم، فضلا عن الانسجام المهني العالي والمناقشة التامة في جميع الأمور التي تواجههم (فارس وآخرون، 2020: 573).

مما سبق يمكننا تعريفه بأنه اشتراك مكتبي تدقيق بالعمل على تدقيق الشركة بصورة تضامنية من حيث المسؤولية والعمل والأجور.

2/1/2. خصائص التدقيق المشترك: وتتمثل أهم خصائص التدقيق المشترك ووفقاً للتعاريف السابقة، وحسب دراسة (زكر وذنون، 2021: 102)؛ (Biehl et al., 2021: 8)، كالاتي:

1. التخطيط المشترك لإجراءات وعمليات التدقيق.
2. إن التدقيق المشترك يتم من خلال اثنين أو أكثر من مكاتب التدقيق.
3. أن التدقيق المشترك يتطلب ضرورة التنسيق بين المدققين.
4. يخضع العمل الذي يقوم به كل مدقق لتدقيق موضوعي متبادل من قبل المدقق الآخر.
5. يوقع المدققون عقداً لتقسيم مهام التدقيق، تتضمن هذه الاتفاقية مسؤوليات كل مدقق وفقاً للمتطلبات القانونية.
6. إصدار تقرير تدقيق مشترك يوضح رأيهم الموحد فيه ويوقعان عليه ويتحملان بموجبه الرأي الصادر عن التدقيق.

3/1/2. الآثار الإيجابية المحتمل حدوثها عند تطبيق التدقيق المشترك: أشارت دراسات عدة إلى الأثار الإيجابية التي يحققها التدقيق المشترك والتي تميزه عن التدقيق الفردي وتتلخص في النقاط، وكالآتي:

1. تحقيق التوازن في تقسيم العمل، أن حصة متوازنة من جهود التدقيق مرغوبة في بيئة تدقيق مشتركة، لأن الحصص غير المتوازنة ذات المدقق "المهيمن" هي عمليات تدقيق غير فعالة (إبراهيم ويعقوب، 2020: 27).
2. إن اشتراك أكثر من مكتب تدقيق في عملية التدقيق قد يعزز من موقف القائمين على عملية التدقيق في مواجهة ضغوطات العميل (Zerni et al., 2012: 734).
3. يمكن للتدقيق المشترك أن يسهم في تقليل تركيز سوق التدقيق في شركات التدقيق الأربعة الكبار (Big4). وهذا يزيد من المنافسة بين شركات أو(مكاتب) التدقيق الأمر الذي ينعكس إيجاباً في تحسين مستوى الأداء المهني وزيادة جودة التدقيق (عبد الرحيم، 2017: 18).
4. في حالة فشل التدقيق، يمكن لأصحاب المصلحة مقاضاة مدققي الحسابات للتعويض عن الخسائر المتكبدة نتيجة لتحريف جوهري في البيانات المالية، والتي لم يتم تناولها في تقرير التدقيق (Mandour et al., 2018: 92).

4/1/2. الآثار السلبية المحتمل حدوثها عند تطبيق التدقيق المشترك :أن الاعتماد على التدقيق المشترك قد يؤثر سلباً على جودة التدقيق وذلك لأسباب عدة، وكالآتي:

1. يؤدي التدقيق المشترك لظهور مشكلة الراكب الحر، والتي قد تحدث إذا حاول المدقق الاعتماد على جهود المدقق الآخر أثناء عملية التدقيق، مما يؤدي إلى تقليل جودة التدقيق (Ali et al., 2019: 346).
2. قد تؤدي طبيعة المنافسة بين شركات أو(مكاتب) التدقيق وسعيها للحصول على حصة سوقية أعلى إلى حماية "معرفتها" وكيفية أدائها لعملها. إذ يكون من الصعب عليهم التعاون بشكل وثيق مع مكاتب التدقيق الأخر، مما قد يضر بجودة التدقيق (Zerni et al., 2012: 734).
3. الارتفاع المتوقع في تكلفة عملية التدقيق بالنسبة للعملاء، إذ إن الأتعاب المدفوعة لأثنين من مكاتب التدقيق قد تتجاوز ما يدفع لمكتب تدقيق واحد (Hoogendoorn, 2011: 6).

2/2. رأي المدقق الخارجي

يهدف التدقيق إلى زيادة ثقة المستخدمين للبيانات المالية. ويتحقق ذلك من خلال تقرير صادر عن مدقق الحسابات يعبر فيه عن رأيه حول ما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها وفقاً للمبادئ أو المعايير المحاسبية وأنها مستوفية لجميع النواحي الجوهرية.

1/2/2. مفهوم رأي المدقق الخارجي: عادة ما يصدر المدققون الخارجيون أو المستقلون رأي تدقيق من أجل تقييم أداء الكيان القانوني. وسوف يعطي هذا الرأي تأثيراً كبيراً على المستخدم لاتخاذ قرار بشأن ما إذا كان يجب عليه الاستثمار في تلك الشركة أم لا (Othman et al., 2017: 7). ويعد الرأي جزءا من تقرير المدقق لان تقرير المدقق يحتوي على بنود أخرى فضلا عن رأي المدقق (عبد الرحمن، 2017: 605).

ويعرف رأي المدقق بأنه جزء من التقرير الذي صرح به مدقق الحسابات والذي قيم عدالة القوائم المالية للشركة كنتيجة نهائية لعملية التدقيق. ويجب أن يحتوي تقرير المدقق على تعبير مكتوب وواضح عن الرأي حول المعلومات المالية (Anggriyani et al., 2021: 12-13).

أما دراسة (Sutaryo et al., 2020: 130) فتنظر إلى رأي المدقق بأنه جزء من التقرير المهني لمدقق الحسابات ينص على عدالة البيانات المالية بناءً على المعايير المحاسبية.

مما سبق يمكننا تعريفه على أنه رأي المدقق بالشركة الخاضعة لعملية التدقيق وبما يترتب عليه المسؤولية القانونية في حال حدوث خلاف ذلك.

2/2/2. أهمية رأي المدقق الخارجي: أن للمدقق دوراً حيوياً في توثيق العلاقة بين إدارة الشركة وأصحاب المصالح. بصفته طرفاً مستقلاً وموثوقاً به، ويجب أن يكون المدقق قادراً على أداء وظيفته كضامن لعدالة القوائم المالية التي يقدمها الوكيل إلى الموكل. وحسب دراسة (Serrano et al., 2020: 2)، (Saif et al., 2012: 28-29) Luspratama (et al., 2021: 925-926), تظهر أهمية رأي المدقق كالآتي:

1. توفير الأمان للمستثمرين من خلال التحقق من أن البيانات المالية المدققة تتوافق مع المعايير المطلوبة بموجب القوانين والتعليمات السارية وضوابط الأسواق المالية.
2. أن الأدوات المتطورة للتدقيق يمكن أن تمنع التلاعب بالحسابات من قبل الشركات، ويمكن أن تساعد المدققين في الاستجابة لمتطلبات بيئة الأعمال اليوم. ويمكن استخدام هذه الأدوات كأداة لمراقبة الجودة من أجل تخفيض الحصول على رأي متحفظ.

3. وفقاً للقواعد والمعايير المحاسبية المحلية والدولية، فإن أهمية التدقيق المستقل للبيانات المالية هو بشكل عام إبداء رأي حول العدالة في جميع النواحي المادية والمركز المالي ونتائج العمليات والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية وفقاً لمبادئ المحاسبة المقبولة عموماً.
4. يعد إصدار رأي المدقق أمراً ضرورياً للغاية بالنسبة للمستثمرين، لأنه من خلال مدقق حسابات مستقل قد يكتشف المستثمرون الحالة الحقيقية للأعمال، لا سيما من أجل بقاء الشركة حتى يتمكنوا من اتخاذ خيارات الاستثمار.

3/2/2. أنواع رأي المدقق الخارجي: استناداً إلى معايير التدقيق (SA 700) و(SA 705) يمكن التعبير عن أربعة أنواع من الآراء حول تقرير المدقق المستقل، اعتماداً على الاستنتاج المستخلص من عملية التدقيق والتي من الممكن أن يتضمنها التقرير ويتصف بصفتها، وكالاتي (Mustikarini & Samudera, 2017: 154):

1. رأي غير متحفظ (نظيف): يتم إصدار هذا النوع من الرأي من قبل مدقق حسابات عندما تكون البيانات المالية المقدمة خالية من الأخطاء الجوهرية ويتم تمثيلها بشكل عادل وفقاً لمبادئ المحاسبة المقبولة عموماً.
2. الرأي المتحفظ: يحدث الرأي المتحفظ عندما تحتوي بعض المعلومات على أخطاء جوهرية ويتم تقديم بقية المعلومات بشكل عادل.
3. الرأي السلبي: يتم إصدار الرأي السلبي عندما يقرر المدقق أن البيانات المالية للشركة محل التدقيق محرفة بشكل جوهري، ولا تتوافق مع مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً. وهو أشد أنواع الرأي الذي يمكن أن يصدر من مدقق، وإن صدوره أمراً نادر الحدوث لأن المدقق يقدم غالباً مجموعة من التوصيات قبل إعلان تقريره السلبي مما يلزم الشركة بتنفيذ هذه التوصيات.
4. رأي إخلاء المسؤولية: يقوم المدقق بالامتناع عن أبداء الرأي، عندما يكون غير قادر على جمع أدلة تدقيق كافية ومناسبة حتى يتمكن من بناء رأيه عليها، ويتوصل المدقق إلى أن تأثير الأخطاء على القوائم المالية ممكن أن تكون أخطاء جوهرية وواسعة النطاق.

4/3/2. العوامل المؤثرة في راي المدقق الخارجي: قام العديد من الباحثين بأجراء دراسات وبحوث تهدف إلى قياس رأي المدقق من خلال التركيز على العوامل التي لها تأثير محتمل على تغيير رأي المدقق. وفي بحثنا هذا قمنا بتقسيم العوامل إلى عوامل مالية وغير مالية على حسب الدراسات السابقة التي تم الاعتماد عليها. ولتعدد هذه العوامل سيتم تناول شرح تأثير بعضاً من هذه العوامل اعتماداً على مدى علاقتها بموضوع البحث الحالي:

1/4/3/2. العوامل المالية: وتستعرض الدراسة بعضاً من هذه العوامل:

1/1/4/3/2. السيولة المالية ورأي المدقق: يمكن تفسير نسبة السيولة على أنها قدرة الشركة على سداد التزاماتها قصيرة الأجل، أن انخفاض قيمة السيولة يمكن أن يتسبب في إفلاس الشركة في المستقبل، أن هناك تأثيراً كبيراً بين السيولة وبين إعطاء رأي تدقيق متحفظ. تعني السيولة المنخفضة أن الشركة غير قادرة على سداد التزاماتها، لذلك يبدو أن الشركة تعاني من مشكلة التدفق النقدي، في هذا النوع من الظروف سيكون احتمال عال في أبداء رأي متحفظ. (Simamora & Hendarjatno, 2019: 148)

وبصورة معاكسة إذا كانت نسبة السيولة مرتفعة، فبمعنى أن لدى الشركة موجودات أكثر وكافية لسداد ديونها قصيرة الأجل لذلك من خلال زيادة هذه النسبة سيتم تقليل احتمالية إصدار رأي تدقيق متحفظ (Zarei et al., 2020: 2).

2/1/4/3/2. الرافعة المالية ورأي المدقق: أن نسبة الرافعة المالية تصور حالة الشركة في استخدام الديون كمصدر للتمويل. توضح هذه النسبة المقارنة بين إجمالي موجودات الشركة مع إجمالي المطلوبات. من هذا يتم معرفة مقدار الأموال التي تحصل عليها الشركة من الديون من أجل الحصول على ربح أعلى. عندما تتمتع هذه الشركة بربحية عالية تعطي فكرة عن قدرة الشركة على جني الأرباح بناءً على إمكاناتها ومواردها المملوكة. تصور نسبة الرافعة المالية حالة الشركة في استخدام المطلوبات كمصدر تمويل للأنشطة التشغيلية (Bahtiar et al., 2021: 184-185). علاوة على ذلك، تشير نسبة الديون المرتفعة إلى الاعتماد المفرط على القروض التي تحتاجها الشركة، مما يزيد من المخاطر المالية للشركة. بمعنى آخر، سيتعين على الشركة تخصيص جزء من أرباحها في السنوات القادمة لسداد الأموال المقترضة. وبالتالي، فإن نسبة الدين المرتفعة تقلل من ربحية الشركة. إذا كانت الشركة غير قادرة على سداد ديونها، فقد يتعرض استمرارية نشاطها للخطر (Zarei et al., 2020: 2) ومن ثم فإن زيادة هذه النسبة تؤدي إلى مواجهة الشركة لمخاطر مالية متزايدة وبالتالي تزداد احتمالية إصدار رأي تدقيق متحفظ (Syofyan & Vianti, 2021: 238).

3/1/4/3/2. الربحية ورأي المدقق: يتم قياس أداء الشركة لتحقيق الأرباح باستخدام مؤشر الربحية، والذي يشير إلى ما إذا كانت الشركة حالياً في حالة مالية جيدة أو سيئة. تتمتع الشركات ذات الوضع المالي الجيد بربحية عالية وتميل إلى الحصول على بيانات مالية عادلة بحيث من المرجح أن تتلقى رأياً غير متحفظاً أكثر من الشركات ذات الربحية المنخفضة. من المرجح بشكل كبير أن تتلقى الشركات ذات الربحية المنخفضة رأي متحفظ حيث تثير الحالة المالية السيئة الشكوك حول استمرارية أعمالها بين المستثمرين أو المدققين (Averio, 2020: 155).

2/4/3/2. العوامل غير المالية: إن من أهم العوامل غير المالية التي لها تأثير على رأي المدقق كالآتي:

1/2/4/3/2. حجم شركة التدقيق ورأي المدقق: يمثل حجم شركة التدقيق وعمرها وسمعتها أمثلة على المعايير المميزة لجودة شركة التدقيق. ووفقاً لذلك، فإن من المفترض أن تكون شركة تدقيق عالية الجودة فعالة في تقديم رأي غير متحفظ، لأن نوع شركة التدقيق مرتبط بشكل معقول بأدائها، كما أن جودة أداء شركة التدقيق تعتمد بشكل حاسم على رأي المدقق. لهذا السبب، فإن التأثير المحتمل لشركة تدقيق أكبر وأكثر بروزًا من شركات التدقيق الأخرى على نوع رأي المدقق المستقل. في الواقع، تحل الشركات محل مدققيها لضمان الجودة المرغوبة لخدمة التدقيق (Zarei et al., 2020: 6-7). من المقبول عموماً أن تقدم شركات التدقيق الأربعة الكبار عمليات تدقيق ذات جودة أعلى من غيرها، ويرجع ذلك إلى المهارات البشرية الفائقة والموارد المالية الأكبر جنباً إلى جنب مع الرغبة القوية في حماية سمعتهم، وتكون لها قدرة أكبر في اكتشاف إدارة أرباح العملاء مقارنة بشركات التدقيق من غير الأربعة الكبار (Sharf & Abu-Nassar, 2021: 240).

2/2/4/3/2. دوران المدققين ورأي المدقق: دوران المدقق هي طول العلاقة بين الشركة محل التدقيق والمدقق؛ يشار إليه هنا على أنه عدد سنوات العمل بين الأطراف المعنية. تزيد العلاقة

الطويلة بين المدقق والعميل من احتمالية تعرض المدقق للخطر على استقلاليته وبالتالي تقليل جودة التدقيق، في حين أن مهمة التدقيق القصيرة يمكن أن تضعف كفاءة المدقق لأنه يفتقر إلى المعرفة حول بيئة الشركة في السنوات الأولى من القيام بالتدقيق. (Simamora & Hendarjatno, 2019: 147)

وتنص اللوائح الحكومية على أن تقديم خدمات تدقيق البيانات المالية لشركة ما يتم بواسطة شركة التدقيق لفترة أقصاها ست سنوات متواصلة ومدقق خارجي لفترة أقصاها ثلاث سنوات. ويخشى أن يؤدي الارتباط المطول بين المدقق والجهة الخاضعة للرقابة إلى تقليل الموقف المستقل للمدقق والتأثير على رأيه في الشركة محل التدقيق. (Cellica & Kurnia, 2016: 54) في الحالات التي تفشل فيها شركة التدقيق في تلبية رغبة المدير في إصدار رأي غير متحفظ، يميل المديرون إلى استبدال المدقق. وبالتالي تقل ثقة المستثمرين إذا استبدلت الشركة المدققين المسجلين بشركة ليست من فئة الأربعة الكبار لتلقي رأياً غير متحفظاً (Zarei et al., 2020: 4).

2/2. العلاقة بين التدقيق المشترك ونوع رأي المدقق الخارجي: إن السمة الأساسية للتدقيق المشترك هي توفير المدققين للإشراف المتبادل المكثف، ويجب على المدققين تخطيط وإجراء تدقيق بموقف من التشكك المهني، مع إدراك أنه قد توجد ظروف تؤدي إلى تحريف البيانات المالية بشكل جوهري. علاوة على ذلك، يجب على كلا المدققين تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق بطريقة تقلل من مخاطر التدقيق إلى مستوى منخفض مقبول يتماشى مع هدف وخطة التدقيق بطريقة تسمح بتنفيذ المهمة بفعالية. يتضمن التخطيط لعملية تدقيق وضع استراتيجية تدقيق شاملة وتطوير خطة تدقيق لتقليل مخاطر التدقيق إلى مستوى منخفض مقبول. تحدد استراتيجية التدقيق نطاق التدقيق وتوقيته واتجاهه وتطوير خطة تدقيق أكثر تفصيلاً. ووفقاً لدرجة الإشراف العالية، يجب أن تكون هذه الأنشطة في عملية التدقيق المشترك ذات جودة أعلى. نتيجة لذلك، نتوقع أن تؤدي الدرجة العالية من الإشراف المتبادل أثناء التدقيق المشترك إلى توافق آراء أعلى وهذا ما يتوافق مع دراسة كل من (أبو العلا، 2019).

السمة الأساسية الثانية للتدقيق المشترك فهي إمكانية وضرورة إجراء نقاش مكثف بين المدققين بشأن نتائج التدقيق. يجب على كلا المدققين تنفيذ الإجراءات للحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة تثبت أن عمل المدقق الآخر مناسب لأغراض التدقيق. من خلال تدقيق إجراءات التدقيق المنفذة والموثقة، وكذلك المناقشة مع المدقق الآخر، يجب أن يقتنع كلا المدققين بأنه تم الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة لدعم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها وإصدار تقرير المدقق. بسبب التبادل المكثف لنتائج التدقيق والدرجة العالية من المناقشة بين المدققين المعنيين، يجب أن تكون عملية التدقيق وتقرير التدقيق الصادر بجودة أعلى. لذلك، من المتوقع الوصول إلى إجماع أعلى في رأي التدقيق عند استخدام التدقيق المشترك (Baldauf & Steckel, 2012: 13-14). وهذا ما يتوافق مع دراسة كل من (أبو العلا، 2019)، (Baldauf & Steckel, 2012)، إلى أن وجود تأثير معنوي موجب لتبني التدقيق المشترك على رأي المدقق المتحفظ في تقرير التدقيق بصورة أكبر من التدقيق الخارجي الفردي. ويختلف مع دراسة (Deng,et al., 2012) إذ تشير الدراسة إلى أن عمليات التدقيق المشتركة التي تنطوي على شركة غير كفؤة من الناحية التكنولوجية (شركة صغيرة) قد تؤدي إلى إضعاف جودة التدقيق نظراً لأن مشكلة الانتفاع المجاني (الراكب الحر) سوف تسود وتؤدي إلى انخفاض إجمالي دقة أدلة

التدقيق. وأيضا، تكون رسوم التدقيق في إطار عمليات التدقيق المشتركة أقل من تلك التي تتم في ظل عمليات تدقيق فردية عندما يكون الاختلاف التكنولوجي بين شركتي التدقيق صغيراً.

المبحث الثالث: تحليل البيانات واختبار فرضيات البحث

في هذا المبحث سيتم توضيح المجتمع الذي شمله البحث، ومن ثم سيتم التطرق إلى وصف المتغيرات وبيان كيفية قياسها وأجراء اختبارات مقاييس النزعة المركزية لدراسة صلاحية البيانات.

1/1/3. مجتمع وعينة البحث: يمثل مجتمع الدراسة بالمصارف المدرجة كافة في سوق العراق للأوراق المالية، في حين لخصت العينة بـ (19) مصرف، وقد تمثلت الحدود الزمنية لهذه العينة بثمان سنوات امتدت من (2012) ولغاية (2019)، لتكون عدد المشاهدات التي شملتها الدراسة (152) مشاهدة (مصرف/سنة)، علما أنه تم اعتماد بيانات سنة سابقة وسنة لاحقة أيضا لإكمال متطلبات قياس المتغيرات، وقد تم تحديد هذه العينة وفق شرطين أساسيين هما؛ الأول، توافر البيانات المالية لعام (2011- 2020)، أما الشرط الثاني، فهو استمرار المصارف بالإفصاح عن بياناتها للسنوات المحددة دون انقطاع.

2/1/3. قياس متغيرات البحث: تضمن البحث متغيرين هما كما يأتي:

المتغير الأول: المتغير المستقل (التدقيق المشترك)، تم التوجه إلى تطبيق التدقيق المشترك بصورة الزامية في المصارف العراقية في عام 2016، لذا فقد تم قياسه باعتماد المتغير الوهمي إذ يتم إعطاء قيمة (1) في حالة تطبيق التدقيق المشترك والذي شمل سنوات العينة لعام 2016 وما بعدها، ويتم إعطاء قيمة (صفر) فيما عدا ذلك.

المتغير الثاني: المتغير التابع (رأي المدقق)، تم قياسه بعدّه كمتغير وهمي يعطى القيمة (1) إذا كان رأي المدقق الخارجي في التقارير المالية (المصرف/سنة) نظيف (غير متحفظ، في حين يعطى قيمة (0) بخلاف ذلك.

3/1/3. التحليل الوصفي: يظهر الجدول رقم (1) الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لإجمالي العينة ولكافة متغيرات البحث.

الجدول (1): التحليل الوصفي لمتغيرات البحث

المتغيرات		الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	أدنى قيمة	أعلى قيمة	معامل الاختلاف
مستقل	التدقيق المشترك	0.500	0.502	0	1	1.004
تابع	رأي المدقق	0.830	0.378	0	1	0.455

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS).

يلاحظ من الجدول رقم (1) أن البيانات التي شملتها عينة البحث ذات مستوى معتدل من الفترات التي تخص التدقيق المشترك بدلالة الوسط الحسابي لهذا المتغير هو (0.5)، في حين يلاحظ ضمن المتغير التابع أن عينة الدراسة شملت بيانات مالية غلب عليها الرأي النظيف (غير المتحفظ) ويؤكد هذا ألتوجه معامل الاختلاف ذو القيمة الأقل من 50%، وذلك على مستوى مشاهدات عينة الدراسة لكافة السنوات والمصارف، في حين يظهر الجدول رقم (2) الوسط الحسابي على مستوى كل مصرف.

الجدول (2): الوسط الحسابي على مستوى كل مصرف

ت	المصرف	التدقيق المشترك	رأي المدقق
1	مصرف أشور الدولي	0.500	1.000
2	مصرف بغداد	0.500	0.130
3	مصرف المنصور للاستثمار	0.500	1.000
4	مصرف الأهلي العراقي	0.500	0.880
5	المصرف التجاري العراقي	0.500	0.500
6	مصرف دجلة والفرات للتنمية الإسلامي	0.500	0.630
7	مصرف إيلاف الإسلامي	0.500	1.000
8	مصرف الخليج التجاري	0.500	0.630
9	مصرف الاستثمار العراقي	0.500	1.000
10	مصرف كوردستان الدولي للاستثمار	0.500	1.000
11	مصرف أربيل للاستثمار والتمويل	0.500	0.750
12	مصرف التنمية الدولي للاستثمار والتمويل	0.500	1.000
13	المصرف العراقي الإسلامي	0.500	1.000
14	المصرف الوطني الإسلامي	0.500	1.000
15	مصرف الائتمان العراقي	0.500	0.750
16	مصرف سومر التجاري	0.500	0.750
17	مصرف المتحد للاستثمار	0.500	1.000
18	مصرف عبر العراق للاستثمار	0.500	0.880
19	مصرف الاتحاد العراقي	0.500	0.880

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS).

يلاحظ من الجدول رقم (2) أن العينة شملت بيانات عن التدقيق المشترك بصورة معتدلة، في حين كان هناك ثمانية مصارف من أصل 19 مصرف تضمنت تقاريرهم أراء نظيفة من قبل المدقق الخارجي، ومصرف واحد فقط سجل متوسط آراء متحفظة حول التقارير المالية من قبل المدقق الخارجي.

1/2/3. مناقشة النتائج واختبار الفرضيات

يتم في هذا المبحث استعراض أهم النتائج التي على أساسها اختبرت فرضيات البحث المصاغة في منهجية البحث سابقا، لغرض الوقوف على إمكانية قبول تلك الفرضيات أو رفضها

1/2/3. اختبار فرضيات العلاقة

تضمنت الفقرة فرضيتان رئيسيتان هما:

(H1). الفرضية الرئيسة الأولى: هناك علاقة ذات دلالة معنوية بين التدقيق المشترك ورأي المدقق.

باستخدام معامل الارتباط بيرسون تم اختبار مستوى العلاقة بين التدقيق المشترك ورأي المدقق، والجدول رقم (3) يظهر مصفوفة الارتباط بين متغيرات الدراسة.

الجدول (3): الارتباط بين التدقيق المشترك ورأي المدقق

	رأي المدقق
التدقيق المشترك	
	0.140
Sig	0.086

** : وتعني أن الارتباط دال معنوياً عند 1% * : وتعني أن الارتباط دال معنوياً عند 5%

المصدر: الجدول من أعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS).

يلاحظ من الجدول رقم (3) عدم وجود علاقة ارتباط معنوية بين التدقيق المشترك ورأي المدقق، وهذه النتيجة تتفق مع دراسة (Deng, et al., 2012)، وتختلف عن دراسة (أبو العلا، 2019)

وبناءً على ما سبق ترفض الفرضية الرئيسة الأولى.

(H2). الفرضية الرئيسة الثانية: هناك تأثير ذو دلالة معنوية للتدقيق المشترك في رأي المدقق.

تم صياغة معادلة انحدار خطي بسيط لتقدير رأي المدقق بدلالة التدقيق المشترك، لغرض معرفة مستوى تأثير الأخير في رأي المدقق، والجدول رقم (4) يظهر نتائج اختبار التأثير.

الجدول (4): معادلة انحدار تأثير التدقيق المشترك في رأي المدقق

الأبعاد	المعامل الثابت (β0)	معامل الانحدار (β)	قيمة (T) (Sig.)	قيمة (F) (Sig.)	(R^2)	(R^2) المعدل
التدقيق المشترك	0.776	0.105	1.729 (0.086)	2.989 (0.086)	0.020	0.013

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي (SPSS).

يلاحظ من الجدول رقم (4) ما يأتي:

1. عدم ثبات نموذج الانحدار بدلالة قيمة (F) البالغة (2.989) وهي غير معنوية عند مستوى معنوية 5%، معنى ذلك عدم إمكانية تقدير رأي المدقق بدلالة التدقيق المشترك وهذا يشير إلى عدم صحة النموذج.
2. عدم ثبات معامل الحد الثابت لقيمة (T) البالغة (1.729)، بدلالة معنوية (0.086) وهي أكبر من 5% مما يدل على عدم معنوية تأثير التدقيق المشترك في رأي المدقق. وهذه النتيجة تتفق مع دراسة (Deng et al., 2012)، (Sharf & Abu-Nassar, 2021)، (أبو العلا، 2019) وتختلف عن دراسة (زكر وذنون، 2021)، ويعود سبب اختلاف النتيجة إلى أن تقديرات مدققي الحسابات لمخاطر الغش في القوائم المالية الذين يقومون بعملية التدقيق المشترك، أعلى مقارنة بتقديرات المدققين الذين يقومون بعملية التدقيق الفردية، وإن سلامة رأي التدقيق كانت اعلى في حالة القيام بعملية التدقيق من خلال مكتبي تدقيق مقارنة بالتدقيق الفردي. أما سبب التوافق فيتفق مع دراسة (أبو العلا، 2019) يعود إلى وجود تأثير معنوي موجب لتبني مدخل التدقيق المشترك على رأي المدقق المتحفظ في تقرير التدقيق بصورة أكبر من التدقيق الخارجي الفردي، وهذا الأثر المعنوي يؤدي إلى الحد من عدم تماثل المعلومات. بناءً على ما سبق ترفض الفرضية الرئيسة الثانية.

المبحث الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

يعد هذا المبحث الحلقة المهمة من إجراءات البحث كونه يسلط الضوء على أهم الاستنتاجات والتوصيات التي توصلت إليها الباحثة بالاعتماد على جانبي البحث النظري والعملي وبما ينسجم مع أهداف البحث:

الاستنتاجات: من خلال استعراض مفردات الدراسة توصلت الباحثة إلى مجموعة من الاستنتاجات يتم عرضها كالآتي:

1/1/4. استنتاجات الجانب النظري للدراسة: من الجانب النظري للدراسة توصلت الباحثة إلى مجموعة استنتاجات، وهي كالآتي:

1. عدم وجود تعليمات واضحة لتطبيق التدقيق المشترك في العراق قد يؤدي إلى زيادة تكاليف التدقيق للمصارف الخاصة.
2. حتى تكون المسؤولية التضامنية ذات تأثير إيجابي على جودة التدقيق فيجب أن تقوم لجان التدقيق بتخصيص مهام التدقيق المشترك بين مكتبي التدقيق وفقاً لأسس معينة، وأن يكون التخصيص موثقاً، وأن تحتفظ بهذا التوثيق للرجوع إليه عند الحاجة مثل حالة القضايا المرفوعة ضد مكتبي التدقيق.
3. توجد ندرة نسبية للدراسات التي تناولت تأثير التدقيق المشترك على رأي المدقق، لأن غالبية الدراسات تناولت تأثير التدقيق المشترك على جودة التدقيق.

2/1/4. استنتاجات الجانب التطبيقي للدراسة: من الجانب التطبيقي للدراسة توصلت الباحثة إلى مجموعة استنتاجات، وهي كالآتي:

1. تم تحديد مجتمع الدراسة بجميع المصارف المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، وتم اختيار العينة على أساس توفر البيانات المالية في المصارف للفترة من (2012-2019) ليتحدد بناءً على ذلك (19) مصرفاً كعينة للدراسة.
2. وجود فروقات معنوية لمتغيرات الدراسة، التدقيق المشترك كمتغير مستقل، ورأي المدقق كمتغير تابع، مما يمكن أن يعطي صورة أكثر دقة لاختبارات العلاقة وتأثير تلك المتغيرات عند الاعتماد على النتائج الإجمالية لكامل العينة.
3. عدم وجود تأثير ذو دلالة إحصائية للتدقيق المشترك في رأي المدقق في البيئة العراقية وذلك لعدم ثبات معنوية التأثير.

المصادر

أولاً. المصادر العربية:

أ. الرسائل العلمية

1. عبد الرحيم، يسرى، (2017)، "دور المراجعة المشتركة في تقليل فجوة التوقعات في المراجعة: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة الخارجية بولاية الخرطوم"، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، السودان.

ب. الدوريات العلمية

1. أبو العلا، أسامة، (2019)، 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 المصري، مجلة الفكر المحاسبي، العدد 23، الجزء 1، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر.

2. إبراهيم، عمار خليل، يعقوب، فيحاء عبد الله، (2020)، دليل مقترح لعمليات التدقيق المشترك للبيانات المالية، مجلة كلية مدينة العلم، مجلد 12، العدد 38، الكلية التقنية الإدارية بغداد، العراق.
3. زكر، عبد الأمير موسى، ذنون، ألاء عبد الواحد (2021)، تأثير التدقيق المشترك على استمرارية عمل المدقق الخارجي: دراسة استكشافية لآراء عينة من المراجعين المستقلين في العراق، مجلة تكريت للإدارة والعلوم الاقتصادية، المجلد 17، العدد 56، الجزء 1، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة تكريت، العراق.
4. عبد الرحمن، دعاء محمد، (2017)، الحد من الاحكام الشخصية للمدقق وانعكاسه على جودة تقرير التدقيق، مجلة الاقتصاد والعلوم الادارية، المجلد 25، العدد 110، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق.
5. فارس، أشرف هاشم، جاسم، مثنى روكان، سليم، أياد دخيل، (2020)، التدقيق المشترك وأثره على القيمة السوقية: للشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، مجلة الاقتصاد والعلوم الإدارية، المجلد 26، العدد 124، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق.

ثانياً. المصادر الأجنبية:

A. Thesis

1. Hoogendoorn, D., (2011), Joint audits, for Higher Quality Financial Statements. Master Thesis, Section Accounting, Auditing and Control, School of Economics, Erasmus University Rotterdam.

B. Periodicals

1. Abdelmoula, L., & Affes, H., (2019), Determining factors of the quality of joint audit: Tunisian context. Accounting and Management Information Systems, 18(4).
2. Ali, K., S., Mohaisen, H., A., & Hameed, A., A., (2019), Joint Audit and the Financial Reporting Quality: Empirical Study on Iraqi Voluntary Joint Audits. International Journal of Innovation, Creativity and Change, 7(8).
3. Anggriyani, Ramadhan, A., R., Nasirwan, (2021), The Analysis of Determinants of Qualified Audit Opinion on Manufacturing Companies Listed in Indonesia Stock Exchange Period 2016-2018. Advances in Economics, Business and Management Research, 163.
4. Averio, T., (2020), The analysis of influencing factors on the going concern audit opinion–a study in manufacturing firms in Indonesia. Asian Journal of Accounting Research, 6(2).
5. Baldauf, J., & Steckel, R., (2012), Joint audit and accuracy of the auditor's report: an empirical study. International Journal of Economic Sciences and Applied Research, 5(2).
6. Bahtiar, A., Meidawati, N., Setyono, P., Putri, N. R., & Hamdani, R., (2021), Determinants of going concern audit opinion: an empirical study in Indonesia. Jurnal Akuntansi dan Auditing Indonesia, 25(2).

7. Cellica, L. & Kurnia, R., (2016). The Impact of Bankruptcy Prediction, Company's Financial Condition, Previous Year Audit Opinion, Firm Size and Audit Tenure Towards Auditor's Going Concern Opinion. Accounting and Finance Review (AFR) Vol, 1(1).
8. Deng, M., Lu, T., Simunic, D. A., & Ye, M., (2012), Do joint audits improve or impair audit quality? Journal of Accounting research, 52(5).
9. Lesage, C., Sakel, N., V., R., & Kettunen, J., (2017), Consequences of the abandonment of mandatory joint audit: An empirical study of audit costs and audit quality effects. European Accounting Review, 26(2).
10. Luspratama, R., Cuaca, N. P., & Hutahean, T. F., (2021), Analysis of Factor Affecting Going Concern Audit Opinion on Manufacturing Companies Sub Sector Food and Beverage Listed on the Indonesia Stock Exchange 2015-2019. Journal of Economics, Finance and Management Studies, 4 (7).
11. Mandour, M., M., Elharidy, A. M., & Mokhtar, E., (2018), Examining the effect of joint and dual audits on earnings management practices. International Journal of Accounting and Financial Reporting, 8(1).
12. Othman, A. B., Ruslan, N. A., Shamsuddin, I. F., Rosli, N. A., Janjori, S. R., (2017), A Study on Audit Opinion and Earning Management Between PN17. Companies and Healthy Companies. International Journal of Business, Economics and Law, 12(1).
13- Omid, A. M., (2015), Qualified audit opinion, accounting earnings management and real earnings management: Evidence from Iran. Asian Economic and Financial Review,5(1).
14. Sutaryo, Naviantia, I., A., Muhtar, (2020), Audit Opinion on Government Financial Report: Evidence from Local Governments in Indonesia. International Journal of Economics & Management, 14(1).
15. Syofyan, E., & Vianti, K. O., (2021), Going Concern Audit Opinion: The Role of Audit Delay, Opinion Shopping, Financial Distress, Leverage and Size of Company. Jurnal Akuntansi, 11(3).
16. Serrano, J., R., S., Alaminos, D., Lagos, F., G & Gil, A., M., C., (2020), Predicting audit opinion in consolidated financial statements with artificial neural networks. Jurnal Mathematics, 8(8).
17. Saif, S. M., Sarikhani, M., & Ebrahimi, F., (2012), Finding rules for audit opinions prediction through data mining methods. European Online Journal of Natural and Social Sciences, Available at SSRN,1(2).
18. Simamora, R. A., & Hendarjatno, H., (2019), The effects of audit client tenure, audit lag, opinion shopping, liquidity ratio, and leverage to the going concern audit opinion. Asian Journal of Accounting Research, 4(1).
19. Sharf, N. & Abu-Nassar, M., (2021), The Effect of Audit Quality and Auditor's Opinion on Earnings Management: Evidence from Jordan. Journal of Business Administration, 17(2),

20. Zerni, M., Haapamäki, E., Järvinen, T., & Niemi, L. (2012). Do joint audits improve audit quality? Evidence from voluntary joint audits. European Accounting Review, 21(4).
21. Zarei, H., Yazdifar, H., Ghaleno, M. D.& azhmaneh, R., (2020), Predicting auditors' opinions using financial ratios and non-financial metrics: evidence from Iran. Journal of Accounting in Emerging Economies.

C. Others

1. Biehl, H., Bleibtreu, C., & Stefani, U., (2021), The Effects of Joint Audits on Audit Quality and Audit Costs: A Game-theoretical Explanation for Contradictory Empirical Results. Available at SSRN 3816011.
2. Mustikarini, A., & Samudera, M. B., (2017), Does Modified Audit Opinion Matter to Investors? Evidence from Indonesia, Available online at, www.foura.org.
3. Mustikarini, A., & Samudera, M. B., (2017)., Does Modified Audit Opinion Matter to Investors? Evidence from Indonesia, Available online at, www.foura.org.