

## دليل مقترح لعمليات التدقيق المشترك للبيانات المالية

فيحاء عبدالله يعقوب

جامعة بغداد - المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية  
fayhaa1959@yahoo.com

عمار خليل ابراهيم

ديوان الرقابة المالية الاتحادي  
ammar\_sos2002@yahoo.com

### الخلاصة

يهدف هذا البحث الى اقتراح دليل يتضمن عدة محاور لتطوير إجراء عملية التدقيق وفق اسلوب التدقيق المشترك وبما ينسجم مع المعايير الدولية للتدقيق ، بحيث يمكن تطبيقه في مكاتب التدقيق التي تقوم بعملية التدقيق المشترك ، ويتضمن الدليل العديد من المحاور ذات الصلة بمسؤوليات مدققي الحسابات المشتركين وتوزيع وتخصيص جهود العملية والاستنتاجات والاختلافات في الرأي ، بحيث يوفر نهج موحد لعملية التدقيق ، وتتمثل اهم استنتاجات البحث في عدم وجود دليل او معيار تدقيق دولي ينظم عملية التدقيق التي يتم إجراؤها وفق اسلوب التدقيق المشترك وهذا يؤدي إلى ظهور العديد من المشاكل منها مخاطر اعتماد مدقق حسابات على اخر بالاضافة إلى التوزيع غير المتوازن للأعمال التي ينبغي القيام بها ، بينما تتمثل اهم توصيات البحث في انه من الضروري تبني دليل يرتبط بتنظيم التدقيق المشترك في البيئة العراقية من قبل مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات وبما ينسجم مع افضل الممارسات المتعارف عليها دولياً بالشكل الذي يؤدي الى رفع مستوى جودة التدقيق الخارجي.

الكلمات المفتاحية: التدقيق المشترك ، جودة التدقيق ، مدقق الحسابات.

## A Proposed guide for joint audits of financial statements

Ammar Khaleel Ibrahim

Federal Board of Supreme Audit

Fayhaa Abdulla Yaqoop

Baghdad University-Post Graduate Institute  
for Accounting and Financial Studies

### Abstract

The aim of this research is to propose a guide that includes several axes to develop the audit process in accordance with the method of joint auditing in line with the international auditing standards, so that it can be applied in the auditing firms that conduct the joint audit.

The guide includes many axes related to the responsibilities of the joint auditors, distribution and allocation of process efforts, conclusions and differences of opinion, so as to provide a unified approach to the audit process. The main results of the research are the absence of an international audit guide or standard that regulates the auditing process conducted in the joint audit method and this leads to many problems, including the risk of an auditor's reliance on another as well as an unbalanced distribution of the work to be performed , while the main recommendations of the research are that it is necessary to adopt a guide related to the organization of the joint audit in the Iraqi environment by the Board of Audit profession in line with best practices recognized Internationally, in such a way as to improve the quality of external audit.

**Keywords:** Joint audit, Audit quality, Auditor.

## المقدمة

ادى عدم قدرة مدقي الحسابات في منع الازمة المالية العالمية لعام 2008 إلى إثارة الشكوك في ان شركات التدقيق تفنقر إلى الاستقلالية والخبرة والحوافز المطلوبة لتوفير النظرة الصادقة والعادلة حول الوضع المالي للشركات الخاضعة للتدقيق. إن الحلول التي تهدف إلى تحسين قدرة شركات التدقيق على اكتشاف حالات التلاعب والغش ومنع حالات افلاس الشركات تخضع للمراجعة من قبل السلطات التنظيمية المختلفة في جميع انحاء العالم. وفي اوربا فقد اقترحت المفوضية الاوروبية استخدام عمليات التدقيق المشترك لتحسين جودة التدقيق وتقليل التركيز السوقي لخدمات التدقيق وذلك في ورقتها الخضراء التي نشرت في عام 2010، وقد اقترحت السلطات التنظيمية في المملكة المتحدة والهند والصين مبادرات مماثلة لذلك.

## المحور الاول

## منهجية البحث

## مشكلة البحث

إن عدم وجود معيار تدقيق دولي ينظم إجراء عملية التدقيق وفق اسلوب التدقيق المشترك بالإضافة إلى قصور الضوابط الصادرة عن مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات يؤدي إلى ظهور العديد من المشاكل المرتبطة بهذا النوع من التدقيق كالتوزيع غير المتوازن لجهود التدقيق والرقابة المتبادلة بين القائمين بعملية التدقيق والخلافات التي قد تنشأ بين مدقي الحسابات المشتركين.

## فرضية البحث

يستند البحث إلى فرضية رئيسية مفادها:

إن وجود دليل ينظم إجراء عملية التدقيق وفق اسلوب التدقيق المشترك على وفق المعايير الدولية للتدقيق يسهم في الحد من المشاكل المصاحبة لهذا النوع من التدقيق بالإضافة إلى تعزيز ثقة المستثمرين ومستخدمي البيانات المالية بالتقرير الصادر عن مدقي الحسابات المشتركين.

## اهداف البحث

يهدف البحث إلى اعداد دليل تدقيق مقترح يكون محكم من قبل مقوميين ذوي خبرة اكايدمية ومهنية يتضمن عدة محاور لتطوير إجراء عملية التدقيق وفق اسلوب التدقيق المشترك وبما ينسجم مع المعايير الدولية للتدقيق.

## اهمية البحث

تتبع أهمية البحث من خلال تبني الدليل المقترح واعتماده في اداء عملية التدقيق المشترك وبما يتيح تحقيق الهدف من عملية التدقيق.

## مصادر البحث

من اجل الحصول على المعلومات اللازمة لإجراء البحث اعتمد الباحث على المصادر الاتية (القوانين والانظمة ، المعايير الدولية ، الكتب العربية والاجنبية ، الرسائل والاطارح ، الانترنت).

## المحور الثاني

## الاطار النظري للتدقيق المشترك

## أولاً : مفهوم التدقيق المشترك

إن الانتقاد الذي وجه لمهنة التدقيق و الناتج عن موجة الفضائح المالية كان لها الاثر الكبير على أنشطة الهيئات التنظيمية في جميع انحاء العالم . [6] حيث أثيرت الكثير من التساؤلات عما إذا كانت شركات التدقيق تفنقر إلى الاستقلالية و الخبرة اللازمة لتوفير النظرة الصادقة والعادلة للبيانات المالية. [12] وقد أتم عصر ما بعد إنهيان انرون بالعديد من اللوائح التي تهدف إلى إستعادة ثقة المستثمرين في صحة الارقام المحاسبية ، هذا الاتجاه قد أدى إلى وضع قواعد جديدة لحوكمة الشركات للسيطرة على سلوك المديرين و مدقي الحسابات. [4] ففي الولايات المتحدة الامريكية صدر قانون Sarbanes Oxley الذي تناول الكثير من الجوانب المرتبطة بالتدقيق الخارجي مثل تغيير المدقق و الخدمات الاخرى بخلاف خدمات التدقيق ، اما في اوربا فقد اقترحت المفوضية الاوروبية في الورقة الخضراء

تقرير تدقيق مشترك يوقعان عليه جميعاً و يتحملان بموجبه المسؤولية بشكل مشترك و غالباً ما يقومان بالتخطيط المشترك لعملية التدقيق مع توزيع مهام العمل الميداني فيما بينهما . [3]

كما عرفه (Baldauf) " إن مصطلح التدقيق المشترك يشير إلى الحالة التي يتم فيها استخدام إثنتين من مدققي الحسابات لتخطيط وتنفيذ عملية التدقيق ، بما في ذلك تفسير النتائج و إستكمال المهمة و إبداء الرأي. [6]

اما (Muraz) فقد عرفه اي التدقيق المشترك يعني ان اثنتين على الاقل من شركات التدقيق المستقلة يتم تعيينها لإجراء التدقيق السنوي حيث يتقاسمون (بتشاركون) في المهام لتقديم الرأي و التوقيع على التقرير بحيث يتحمل كلاهما المسؤولية على حد سواء. [10]

وعرفه (Alanezi) بأنه عملية تدقيق على كيان قانوني بواسطة إثنتين من شركات التدقيق يتشاركان المسؤولية و تقسيم العمل المرتبط بالتدقيق فيما بينهما . [5] وفي ضوء ما سبق يمكن تعريف التدقيق المشترك من قبل الباحثين على النحو الآتي :

" هي عملية تدقيق للقوائم المالية للشركة تتم من خلال تعيين إثنتين او أكثر من مكاتب التدقيق المستقلة بطريقة تتطوي على وضع خطة التدقيق بشكل مشترك و أداء اعمال التدقيق بصورة مشتركة و إجراء مراجعة متبادلة فيما بينهما لضمان الجودة و إصدار تقرير يتضمن رأي واحد يوقع عليه من كليهما و تكون المسؤولية تضامنية في حال فشل التدقيق "

و تتمثل أهم خصائص التدقيق المشترك و وفقاً للتعريف السابق ما يأتي: [2]

- 1- إن التدقيق المشترك يتم من خلال إثنتين أو أكثر من مكاتب التدقيق .
- 2- إن التدقيق المشترك يتطلب ضرورة التنسيق بين المدققين .

الصادرة عام 2010 العديد من المقترحات التي تهدف إلى إصلاح سوق خدمات التدقيق ومن بين مختلف الآليات المؤسسية المقترحة كانت عملية التدقيق المشترك من أكثر الاقتراحات التي تمت مناقشتها . هذا الاقتراح هو الدافع وراء فهم أن شركات التدقيق الكبرى BG4 تهيمن على الشركات الاوربية المدرجة مع استثناء ملحوظ في فرنسا حيث تم تطبيق التدقيق المشترك بشكل إلزامي منذ عام 1966. [9]

و أثار اقتراح المفوضية الاوربية للتدقيق المشترك نقاشاً حيوياً و نتيجة لذلك في تشرين الثاني/نوفمبر من العام 2011 تم إصدار مقترح تنظيمي يشجع ممارسة التدقيق المشترك على اساس طوعي و غير إلزامي . وفي هذا السياق فقد كانت وصايا المقترح بأن يتم تمديد مدة الدوران الإلزامي لشركات التدقيق من ست سنوات إلى تسع سنوات في حالة إعتقاد التدقيق المشترك. [7] وفي سبتمبر من العام 2012 أصدرت لجنة الشؤون القانونية التابعة للبرلمان الأوربي مشروع قرار حول هذا الاقتراح التنظيمي ، ولم يدعم هذا المشروع مقترحات المفوضية الاوربية التي تشجع على إعتقاد التدقيق المشترك و إقترح تمديد مدة الدوران، حيث اوصت المسودة أن يكون دوران شركات التدقيق بعد 25 سنة. [8] و بالنظر إلى ان مشروع القرار غير ملزم قانوناً فإنه ليس هناك اي قرار نهائي قد تم إتخاذه حتى الآن .

ويعرف التدقيق المشترك على أنه عملية تدقيق يتم من خلالها توزيع مجهودات العمل على مكثبي تدقيق مستقلين يشتركان في الجهد المبذول ، ويقومان بالتخطيط المشترك لعملية التدقيق مع توزيع مهام العمل الميداني فيما بينهما ، ويصدران تقرير تدقيق واحد يحمل وجهة نظر واحدة و موقع عليه منهما ، وتعد المسؤولية مشتركة لكل منهما عن عملية التدقيق التي تمت و عن المعلومات الموجودة في التقرير. [11]

وعُرف أيضاً بأنه قيام مدققي حسابات اثنتين (مكثبي تدقيق) بتدقيق حسابات ذات المنشأة حيث يصدران

- 3- يخضع العمل الذي يقوم به كل مدقق لمراجعة موضوعية متبادلة من قبل المدقق الاخر.
- 4- إن التدقيق المشترك يتضمن إصدار تقرير مشترك يحمل رأي واحد .
- 5- إن المدققين المشتركين يكونون مسؤولين بالتضامن عن نتائج التدقيق .
- و لا تختلف اهداف التدقيق المشترك عن اهداف التدقيق المفرد حيث تتمثل هذه الاهداف بشكل عام في الأتي:
- 1- الحصول على تأكيد معقول بشأن خلو القوائم المالية من التحريفات الجوهرية ، وأنه تم إعداد تلك القوائم في ضوء المبادئ المحاسبية المتعارف عليها .
- 2- إبداء رأي فني محايد عن القوائم المالية وفقاً لنتيجة التدقيق المشترك و ذلك في تقرير التدقيق
- ثانياً : مزايا التدقيق المشترك**
- يحقق التدقيق المشترك العديد من المزايا التي يمكن إيضاحها على النحو الآتي : [1]
- 1- تحقيق التوازن في تقسيم العمل بين القائمين بالتدقيق المشترك من حيث إعداد خطة التدقيق و تجميع ادلة الاثبات و إعداد تقرير التدقيق و ذلك بشرط ان يكون التقسيم فعلياً.
- 2- تحسين جودة التدقيق و ذلك لتجمع خبرات المدققين القائمين بالتدقيق المشترك و خاصة مهارات المدققين من دول بمناطق جغرافية مختلفة ، وزيادة موثوقية القوائم المالية ، و تخفيض التركيز السوقي للتدقيق.
- 3- التغلب على التحديات و الصعوبات لتقادي تحمل المسؤولية القانونية المشتركة و ذلك لعمق المناقشة في الأمور الجوهرية بين مكنتي التدقيق القائمين بالتدقيق المشترك .
- 4- تقادي الاختناقات الناتجة عن ضيق وقت المدقق في اوقات الذروة و ذلك لأنه لا يتم مضاعفة مهام التدقيق بشكل تام .
- 5- الحد من إعادة صياغة القوائم المالية و تحقيق جودة التقرير المالي مع زيادة دقة تقرير التدقيق ، وسرعة الاستجابة للآراء المعدلة في التقرير ، و يزيد التدقيق المشترك من أحتمال اكتشاف الاخطاء المادية المتمثلة في سوء تبويب القوائم المالية و ذلك لوجود تدقيق من مدقق اخر ، كما تزيد من قدرة المدقق على اكتشاف الاخطاء وتؤثر على نيته في التقرير عنها.
- 6- زيادة المسؤولية القانونية و الاخلاقية للتدقيق المشترك عن نتائج عملية التدقيق امام إدارة المنشأة و المستثمرين و الرأي العام المالي و الاقتصادي .
- 7- تعزيز استقلالية المدقق الامر الذي يكسب مكاتب التدقيق القائمة بالتدقيق المشترك شهرة كبيرة في سوق التدقيق .
- 8- يساعد التدقيق المشترك في نقل الخبرة بين مكنتي التدقيق القائمين بتنفيذها .
- 9- يؤدي التدقيق المشترك إلى تخفيض عدم تماثل المعلومات بين الادارة و الجهات الخارجية التي تعني بالقوائم المالية و تحقق قيمة مضافة للمعلومات التي تتضمنها القوائم المالية و تقرير المدقق .
- 10- يؤدي التدقيق المشترك إلى حسن تقدير الارياح القابلة للتحقيق حيث يكون ذلك التقدير أكثر معقولة في البلدان التي يتم فيها إجراء التدقيق المشترك مقارنة بالبلدان التي يجري فيها التدقيق الفردي.
- 11- يؤدي التدقيق المشترك إلى زيادة دقة تقرير التدقيق وزيادة ثقة مستخدميه في المعلومات التي يتضمنها.
- 12- يترتب على التدقيق المشترك التحديد الواضح للسلطة و المسؤولية لكل من مكنتي التدقيق ، وكذلك وضع السياسات و الإجراءات اللازمة للتنفيذ بدرجة عالية من الكفاءة .

## المحور الثالث

## الدليل المقترح

## أولاً: نطاق الدليل Scope of this guide

1- يتضمن هذا الدليل الاعتبارات الخاصة والتي تنطبق على عمليات التدقيق المشتركة ، والعلاقة بين المدققين المشتركين او العمل الذي يؤديه مدقق مشترك واحد فيما يتعلق بعمل مدقق اخر مشترك .

2- يتضمن هذا الدليل المبادئ الاساسية للتدقيق المشترك ، بما في ذلك مسؤوليات المدققين المشتركين واجراءات التدقيق الرئيسية واعتبارات رقابة الجودة ومتطلبات التوثيق ذات الصلة بعملية التدقيق.

3- لا يتضمن هذا الدليل العلاقة بين المدقق الرئيسي الذي يتم تعيينه لأعداد تقرير عن البيانات المالية لكيان ما ومدقق اخر يتم تعيينه لاعداد تقرير عن البيانات المالية لواحد او اكثر من العنصر(اقسام ، فروع ، شركة تابعة ، مشاريع مشتركة ، وكيانات اخرى) والمدرجة في البيانات المالية للكيان، وكذلك العلاقة بين المدقق الخارجي للكيان والمدقق الداخلي.

## ثانياً: الأهداف Objective

عند إجراء عملية تدقيق للبيانات المالية فأن الاهداف العامة لمدققي الحسابات المشتركين هي:

- 1- إن عملية التدقيق المشترك تمتثل للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعتمدة.
- 2- إن تقرير التدقيق المشترك ملائم حسب الظروف .

## ثالثاً: التعاريف Definitions

لأغراض هذا الدليل يكون للمصطلحات التالية المعاني المبينة في ادناه:

- أ- التدقيق المشترك (Joint audit): عملية تدقيق يقوم فيها مكنتي تدقيق او اكثر لتدقيق البيانات المالية للوحدة الاقتصادية وإصدار تقرير تدقيق

مشترك عن تلك البيانات، ومن ثم تقاسم المسؤولية عن اعمال التدقيق.

- ب- المدقق المشترك (Joint auditor): مدقق يعمل في إطار معايير التدقيق المعتمدة وترتيبات التدقيق المشترك المتفق عليها.
- ج- المكتب (Firm): فرد ممارس او شركة مهنية.

## رابعاً: المبادئ الاساسية Basic Principal

1- إن طبيعة وتوقيت ومدى العمل الذي يتعين القيام به عند تدقيق القوائم المالية في إطار ترتيبات التدقيق المشترك هو ذات الاجراء المتبع في إطار ترتيبات التدقيق الاعتيادي (الفردى). ويتعين على المدقق المشترك ان يتبع المبادئ والمتطلبات وفقاً لإطار التدقيق المعمول به ، بحيث يقوم مع المدقق المشترك الاخر(المدققين الاخرين) بإجراء تقييم مشترك للمخاطر ويحدد الإجراءات المناسبة للتدقيق التي يتعين القيام بها.

2- يقوم المدققون المشتركون بالاتفاق على وضع الاستراتيجية العامة للتدقيق بحيث تتضمن مدى ومدة وتوجيهات عملية التدقيق على ان تكون تلك الاستراتيجية موجهة لتطوير خطة التدقيق الاجمالية بعد تحديد الاهمية النسبية للأخطاء والتحريرات الجوهرية على مستوى الحسابات الاجمالية.

3- على المدقق المشترك الاخذ بنظر الاعتبار ، إضافة إلى العناصر التي تتبين له عند إجراء اعمال التدقيق منفرداً ، العناصر التي تتبين للمدقق المشترك الاخر.

سادساً: الاستراتيجية العامة للتدقيق وخطة التدقيق

### Overall Audit Strategy and Audit Plan

1- ضرورة ان يشارك كلا من المدققين المشتركين

والاعضاء الرئيسيين الاخرين في فريق العملية في التخطيط لعملية التدقيق ، بما في ذلك التخطيط والمشاركة في المناقشات بين أعضاء فريق العملية .

2- ينبغي على المدققين المشتركين وضع استراتيجية

تدقيق شاملة توضح نطاق وتوقيت واتجاه التدقيق وتوفر الارشادات في وضع خطة التدقيق ويكون ذلك بشكل مشترك بينهما .

3- قبل البدء بعملية التدقيق ، يقوم المدققون

المشتركون بمناقشة ووضع وتطوير خطة التدقيق المشتركة ، وعلى المدققين المشتركين في حال وضع خطة تدقيق شاملة مراعاة ما يلي :

أ- تحديد مجالات العمل بينهم وبما يحدد نطاق عمل كل مدقق مشترك.

ب- التحقق من اهداف إعداد التقارير المشتركة الخاصة بالعملية للتخطيط لتوقيت التدقيق وطبيعة الاتصالات المطلوبة.

ج- الأخذ في الحسبان العوامل التي تعد طبقاً للحكم المهني للمدقق مهمة في توجيه جهود فريق العملية ، مع مراعاة ابلاغ جميع المدققين المشتركين بذلك.

د- الأخذ في الحسبان نتائج الانشطة المبدئية للعملية - وبحسب الحال - مدى ملائمة المعرفة المكتسبة من عمليات اخرى او عمليات مشابهة تم تنفيذها للوحدة الاقتصادية في وقت سابق من جانب الشريك (الشركاء) في العملية.

هـ- التحقق من طبيعة وتوقيت ونطاق الموارد اللازمة لتنفيذ العملية.

خامساً: قبول عملية تدقيق معينة او الاستمرار فيها

### Acceptance and Continuance of Audit

#### Engagements

1- وفي إطار ترتيبات التدقيق المشترك ينبغي لمدقق الحسابات وقبل قبول عملية التدقيق المشترك اداء إجراءات اضافية فضلاً عما يقوم به عادة قبل قبول اي عملية تدقيق ، وتشمل هذه الاجراءات الاضافية الحصول على فهم عام لمدقق الحسابات المشترك الاخر ومدى امتثاله لمتطلبات الاستقلال والمتطلبات الاخلاقية فضلاً عن كفاءته المهنية .

2- ينبغي لمدقق الحسابات المشترك وقبل قبول او مواصلة عملية التدقيق ، ان يحصل على الوثائق والمعلومات اللازمة من مدقق الحسابات المشترك الاخر (المدققين) للتأكد من وجود نظام وافٍ لرقابة الجودة في شركة (شركات) مدقق الحسابات المشترك الاخر (المدققين) وفيه بمتطلبات اطار التدقيق المعمول به.

3- إذا استنتج المدقق المشترك ان المدقق المشترك الاخر لا يفي بمتطلبات اطار التدقيق المعمول به ، وانه من غير الممكن العمل بشكل مشترك ، فيجب على المدقق المشترك إما عدم قبول الارتباط (في حالة الارتباط الجديد) او الانسحاب من الارتباط (في حالة الارتباط المستمر) ، عندما يكون الانسحاب ممكناً بموجب نظام او لائحة معمول بها ، او الامتناع عن إبداء رأي في القوائم المالية للمجموعة عندما يمنع نظام او لائحة المدقق من رفض الارتباط ، او عندما يكون الانسحاب من الارتباط غير ممكن بطريقة اخرى (على سبيل المثال في بعض الدول يتم تعيين مدقق لفترة زمنية محددة ويمنع من الانسحاب قبل نهاية تلك الفترة) بعد تنفيذ عملية تدقيق للقوائم المالية للمجموعة إلى اقصى حد ممكن.

ج- إجراءات التدقيق اللازمة للحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فيما يتعلق بالأرصدة الافتتاحية ، ويتم ذلك من خلال مراجعة أوراق عمل المدقق المشترك الآخر عندما تكون القوائم المالية للسنة السابقة قد تم تدقيقها من قبله.

8- عند وضع الاستراتيجية العامة للتدقيق ، يجب على المدققين المشتركين ان يحددوا الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل ، وعلى مستوى الجزء المخصص لكل مدقق مشترك ، وقد تحتاج الأهمية النسبية إلى إجراء تعديل كنتيجة للتغير في الظروف التي حدثت خلال التدقيق (على سبيل المثال : قرار التخلص من جزء رئيس من أعمال الوحدة الاقتصادية) او معلومات جديدة او تغير في فهم المدققين المشتركين للوحدة الاقتصادية وعملياتها.

9- على المدققين المشتركين التحقق معاً عما إذا كان تقييمهما لمخاطر الأخطاء الهامة بالنظر إلى التوكيدات (Assertions) المتوخاة لا يزال صالحاً وفقاً لما يتجمع لديهما من عناصر خلال تنفيذهما لإجراءات التدقيق، وعليهما تعديل طبيعة او توقيت او نطاق الإجراءات المخطط لها وإعادة النظر في توزيع الإجراءات المعدلة عند الحاجة.

10- على المدققين المشتركين إعادة النظر بخطة وبرنامج التدقيق بشكل كلي او جزئي خلال تنفيذ عملية التدقيق كلما دعت الحاجة إلى ذلك وبالتنسيق بينهما.

#### سابعاً: توزيع وتخصيص العمل Distribution and Allocation of Work

قبل البدء بعملية التدقيق ولضمان تحقيق الفاعلية والكفاءة في الانجاز لابد من تقسيم العمل وتحديد مسؤولية الاطراف المشتركة في التنفيذ ، وينبغي مراعاة النقاط الآتية عند تقسيم العمل:

4- في هذه المرحلة يتعين على كل مدقق مشترك تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية وتقييمها وإبلاغها إلى المدقق المشترك الآخر (المدققين) وتوثيقها ، سواء فيما يتعلق بالمستوى الإجمالي للبيانات المالية أو في مجال ما تم تخصيصه بين المدققين المشتركين.

5- ينبغي على المدققين المشتركين مناقشة وتوثيق طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق بالنسبة للمجالات العامة والمخصصة لعملية التدقيق التي سيضطلع بها كل من مدققي الحسابات المشتركين ويتم إبلاغها إلى أولئك المسؤولين عن الحوكمة .

6- ينبغي على المدققين المشتركين الحصول على خطاب تعيين عملية التدقيق ورسالة التمثيل .

7- ينبغي على المدقق المشترك قبل بدء عملية التدقيق التي تتم لأول مرة ، التواصل مع المدقق المشترك الآخر نظراً لأن المدقق المشترك ليس لديه عادة الخبرة السابقة مع الكيان ، والتي تؤخذ في الحسبان عن تخطيط العمليات المتكررة ، وفي حالة الارتباط الذي يجري لأول مرة توجد امور اضافية ينبغي ان يأخذها المدقق المشترك في الحسبان عند وضع الاستراتيجية العامة للتدقيق وخطة التدقيق تتضمن ما يلي:

أ- الترتيبات التي سيتم إجراؤها مع المدقق المشترك الآخر ، على سبيل المثال مراجعة أوراق العمل والتعرف على فريق العمل.

ب- اية قضايا رئيسية (بما في ذلك تطبيق المبادئ المحاسبية او معايير التدقيق وإعداد التقارير) تتم مناقشتها مع الإدارة فيما يتعلق بالاختيار الأولي كمدقق مشترك ، وإبلاغ هذه المسائل إلى المكلفين بالحوكمة ، وكيفية تأثير هذه المسائل على استراتيجية التدقيق الشاملة وخطة التدقيق.

العمل من قبل جميع المدققين المشتركين ويتم إبلاغها إلى أولئك المسؤولين عن الحوكمة .

7- تساعد الوثائق المتعلقة بتوزيع العمل في تجنب اي خلاف او التباس قد ينشأ بين المدققين المشتركين بشأن نطاق العمل الذي يتعين عليهم القيام به. وعلاوة على ذلك فإن إبلاغ الكيان بتوزيع العمل يساعد على تجنب اي نزاع او التباس قد ينشأ بين الكيان والمدققين المشتركين.

### ثامناً: التواصل والتنسيق **Communication and Coordination**

يعتمد نجاح عملية التدقيق المشترك إلى حد كبير على ضرورة تبادل المعلومات بين الاطراف المشتركة في التدقيق ، ويتطلب ذلك إنشاء وتعزيز وسائل الاتصال وخاصة في المهام التي تتطلب ذلك وهذا من شأنه ان يؤدي إلى تعزيز انتاجية فريق العمل. ولتحقيق ذلك ينبغي مراعاة الآتي:

- 1- على المدققين المشتركين السعي إلى وضع خطة اتصال فعالة فيما بينهم بحيث يكون الجميع على علم بالمسائل التي تجري مناقشتها وإبلاغها إلى الادارة وأولئك المسؤولين عن الحوكمة.
- 2- المناقشة بين المدققين المشتركين بشأن قابلية المعلومات المالية للمعرض لتحرير جوهري بسبب الاحتيال أو الخطأ.
- 3- يجب على كل مدقق مشترك أن :
  - أ- يتحمل مسؤولية قيام فريق التدقيق بإجراء التشاور المناسب مع فريق التدقيق الاخر بشأن الامور الصعبة او المستمرة.
  - ب- يكون على قناعة بأن اعضاء الفريق قد قاموا بإجراء التشاور المناسب اثناء سير عملية التدقيق فيما بينهم ومع فريق التدقيق الاخر على المستوى المهني المناسب.
  - ج- يقتنع بأن نطاق وطبيعة المشاورات والنتائج المستخلصة منها قد تم الاتفاق عليها سواء مع

- 1- يوزع المدققون المشتركون بالتنسيق فيما بينهما وبشكل متوازن قدر الامكان فقرات برنامج التدقيق مع ضرورة مراعاة خبرة افراد فريق التدقيق واختصاصاتهم عند اناطة فقرات التدقيق إليهم.
- 2- يجري توزيع فقرات برنامج التدقيق وفقاً للمعايير أدناه:
  - أ- معايير كمية ، مثلاً : عدد ساعات العمل المقدرة لتنفيذ فقرات برنامج التدقيق على ان يكون عدد ساعات العمل موزعاً فيما بينهما بشكل متوازن بقدر الامكان.
  - ب- معايير نوعية : مثلاً: نوع الخبرة التي يتمتع بها افراد فريق التدقيق او اختصاصاتهم .
  - ج- يصار إلى إعادة النظر في التوزيع المذكور اعلاه كلياً او جزئياً عند الاقتضاء خلال مهمة التدقيق بالتنسيق بين المدققين المشتركين.
- 3- بالامكان تقسيم العمل على اساس مفردات وبنود القوائم المالية للكيان ، حيث يناط بكل مدقق مشترك مهمة تدقيق محددة كأن تكون حسابات الميزانية العامة والمدقق المشترك الاخر تدقيق حسابات قائمة الدخل مع الاخذ بالاعتبار التداخل بين مفردات وبنود القائمتين .
- 4- ايضاً بالامكان تقسيم العمل حسب حجم وقيمة المفردات والبنود والمدة الزمنية التي تختار لعملية التدقيق حيث يناط بكل مدقق مشترك تدقيق حسابات مدة زمنية معينة لتجنب التكرار والاختصار بالوقت والجهد.
- 5- بالنسبة لأعمال التدقيق التي لا تقسم بين المدققين المشتركين والتي يتم تنفيذها بشكل مشترك ، فهي من مسؤولية جميع المدققين المشتركين وينبغي توثيقها بشكل وافٍ ويفضل إبلاغه للادارة.
- 6- بعد تحديد وتخصيص العمل بين المدققين المشتركين ، يتم التوقيع على وثيقة تخصيص

- أ- المتطلبات الاخلاقية ذات الصلة بعملية التدقيق ولاسيما فيما يتعلق منها بمتطلبات الاستقلالية و الكفاءة المهنية .
- ب- نظام رقابة الجودة في مكتب التدقيق والذي يلبي متطلبات إطار التدقيق المعمول به بشأن رقابة الجودة .
- ج- مخاطر الاخطاء الجوهرية للقوائم المالية المحددة و التي تكون بسبب الغش او الخطأ ذات صلة بعمل المدقق المشترك الاخر او (المدققين المشتركين).
- د- معلومات عن حالات عدم الامتثال للقوانين واللوائح التي قد ينشأ عنها تحريف جوهري في البيانات المالية للكيان.
- هـ- مؤشرات على تحيز محتمل من الادارة.
- و- وصف لأية اوجه قصور مهمة تم التعرف عليها في الرقابة الداخلية.
- ز- المسائل المهمة الاخرى التي يُبلغ عنها المدقق المشترك ، او يتوقع الإبلاغ عنها إلى المكلفين بالحوكمة ، بما في ذلك الغش او الاشتباه بوقوع غش الذي تورطت فيه إدارة الكيان او الموظفون الذين لهم ادوار مهمة في الرقابة الداخلية ، حيث يؤدي الغش إلى تحريف جوهري في المعلومات المالية للكيان.
- ح- اي مسائل اخرى قد تكون ذات صلة بعملية التدقيق أن يكون المدقق المشترك الاخر (المدققين المشتركين) على إطلاع بها او ذات صلة بعمله ، او التي يرغب المدقق المشترك في ان يلفت انتباه المدقق المشترك الاخر إليها.
- ط- النتائج العامة التي توصل إليها المدقق المشترك او استنتاجاته والتي قد تؤدي إلى رأي معدل (متحفظ).
- فريق التدقيق الاخر او اي طرف تم مناقشته (على سبيل المثال الادارة) .
- د- أن يحدد ما إذا كانت النتائج التي أسفر عنها التشاور قد تم تنفيذها.
- 4- في حال عدم وجود اتصال فعال في الاتجاهين بين فريقَي التدقيق المشترك قد ينشأ خطر ان كلا الفريقين لن يحصل على ما يكفي من ادلة التدقيق المناسبة التي يستند إليها رأي عملية التدقيق . إن إبلاغ كلا فريقَي التدقيق المشترك بمتطلبات عملية التدقيق بوضوح - واولاً بأول - يشكل الاساس للإتصال الفعال في الاتجاهين بين فريقَي التدقيق المشترك.
- 5- غالباً ما يأخذ اتصال المدقق المشترك مع المدقق المشترك الاخر شكل مذكرة او تقرير للعمل المنفذ ، إلا أن بعض الاتصالات قد لا تكون بالضرورة مكتوبة ، على سبيل المثال قد يتم عقد اجتماع لفريقي التدقيق المشترك لمناقشة المخاطر المهمة التي تم تحديدها او فحص الاجزاء ذات الصلة بأوراق العمل.
- 6- يجب على المدقق المشترك ابلاغ المدقق المشترك الاخر بشأن المخاطر المهمة التي تم تحديدها لتحريف جوهري في القوائم المالية للكيان بسبب احتيال او خطأ ، والتي تعد ذات صلة بعمل المدقق المشترك الاخر . ويجب على المدقق المشترك ان يطلب من المدقق المشترك الاخر الابلاغ في الوقت المناسب بحسب الحال عن أية مخاطر مهمة محددة لتحريف جوهري في القوائم المالية للكيان، بسبب احتيال او خطأ والاستجابة لتلك المخاطر.
- 7- ينبغي للمدقق المشترك التواصل مع المدقق المشترك الاخر او (المدققين المشتركين) في الوقت المناسب ، بحيث تشمل هذه الاتصالات على سبيل المثال لا الحصر :

ب- القرارات التي يتخذها جميع المدققين المشتركين في إطار التخطيط لعملية التدقيق فيما يتعلق بمجالات التدقيق ، بشأن طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق التي يتعين على كل مدقق مشترك القيام بها .

ج- جميع المدققين المشتركين مسؤولون فقط فيما يتعلق بمدى ملائمة القرارات المتعلقة بطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق المتفق عليها ، اما التنفيذ السليم لهذه الاجراءات فهي من مسؤولية المدقق المشترك المعني .

د- المسائل التي تثير انتباه اي من المدققين المشتركين والتي يوجد اتفاق بشأنها فيما بينهم .

هـ- مدى امتثال القوائم المالية للوحدة الاقتصادية لمطالبات القوانين ذات الصلة .

و- مدى ملائمة العرض والافصاح في القوائم المالية وكما هو مطلوب وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به .

ز- ضمان امتثال تقرير التدقيق لمطالبات القوانين ذات الصلة ومعايير التدقيق .

5- اثناء سير عملية التدقيق قد يصادف المدقق المشترك بعض المسائل المتصلة بمجالات مسؤولية المدقق المشترك الاخر (المدققين المشتركين الاخرين) والتي تستحق اهتمامه ، او التي تتطلب الافصاح عنها او تتطلب مناقشتها او تطبيق حكم المدقق المشترك الاخر، في هذه الحالة ينبغي على المدقق المشترك إبلاغ المدقق المشترك الاخر خطياً قبل الانتهاء من عملية التدقيق .

6- تقع على عاتق كل مدقق مشترك مسؤولية تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الواجب تطبيقها فيما يتعلق بمجالات العمل المخصصة له .

8- على المدققين المشتركين التواصل مع بعضهم فيما يتعلق بالملاحظات ذات الصلة التي تستحق اهتمامهم ، والتي قد يرى احد المدققين المشتركين انها قد لا تنم إلى علم المدقق المشترك الاخر اثناء اضطلاعهم بمسؤولياته وفقاً لنطاق وتقسيم العمل المتفق عليه ، والتي قد تكون لها صلة بمجالات عمل المدقق المشترك التي يعطيها او التي لها تأثير على البيانات المالية ككل .

### تاسعاً: المسؤوليات Responsibility

1- يكون المدقق المشترك مسؤولاً بالتكافل والتضامن عن عملية التدقيق مع المدقق المشترك الاخر (المدققين المشتركين) ، كما انهم مسؤولون بصورة مشتركة عن الرأي المعبر عنه في البيانات المالية .

2- إن المدقق المشترك مسؤول عن عمل المدقق المشترك الاخر ، ولا يمكن التذرع بالجهل بالعمل الذي قام به المدقق المشترك الاخر (المدققين المشتركين)، ويتعين على المدقق المشترك ان يضمن إجراء عملية التدقيق وفقاً لإطار التدقيق المعمول به ، والحصول على ما يكفي من الادلة المناسبة (بما في ذلك العمل الذي يؤديه المدقق المشترك الاخر) ليشكل رأي بشأن القوائم المالية استناداً إلى تقييم الاستنتاجات المستمدة من أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها .

3- فيما يتعلق بأعمال التدقيق المقسمة بين المدققين المشتركين ، يكون كل مدقق مشترك مسؤولاً فقط عن العمل المخصص له بما في ذلك التنفيذ السليم لإجراءات التدقيق .

4- جميع المدققون المشتركون مسؤولون بصورة مشتركة وتضامنية عن :

أ- أعمال التدقيق التي لا تقسم بينهم والتي يتم تنفيذها بشكل مشترك .

المشتركين مسؤولون بشكل مشترك ومتضامن عن اعمال التدقيق.

4- في حال اكتشاف مخاطر جوهرية من خلال مراجعة إجراءات كل مدقق مشترك من قبل المدقق المشترك الاخر ، فأن الامر يتطلب التنسيق والاتفاق على إجراءات اضافية للتدقيق ويتم تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق تلك الاجراءات بشكل مشترك.

#### أحد عشر: الاستنتاجات والاختلافات في الرأي Audit Conclusion and Differences of Opinion

1- عندما يكون المدققون المشتركون في حالة اختلاف فيما يتعلق بالرأي او أي مسائل اخرى يجب ان يشملها تقرير التدقيق ، يجب عليهم إبداء رأيهم في تقرير منفصل . ولا يلتزم المدقق المشترك بأراء غالبية المدققين المشتركين (في حالة تعددهم) فيما يتعلق بالرأي او المسائل التي سيتم تغطيتها في تقرير التدقيق ، ويعبر عن رأي يشكله المدقق المشترك في تقرير تدقيق منفصل في حالة عدم الاتفاق. وفي مثل هذه الظروف يجب ان يشير تقرير (تقارير) التدقيق الصادر من المدقق المشترك الاخر (المدققين الاخرين) إلى تقرير (تقارير) التدقيق المنفصل الصادر عن المدقق المشترك الاخر (المدققين المشتركين) . ويجب ان يكون هذا تحت عنوان "فقرة امر اخر" وفقاً لمعيار التدقيق 706.

2- ينبغي للمدقق المشترك ان يضع سياسات وإجراءات لمعالجة وحل الخلافات في الرأي مع المدقق المشترك الاخر، إن الإجراءات الفعالة تعتمد على تحديد الاختلافات في الرأي في مرحلة مبكرة ، وتوفر ارشادات واضحة بشأن الخطوات المتلاحقة التي يتعين اتخاذها بعد ذلك ، وتتطلب الوثائق المتعلقة بحل الخلافات وتنفيذ الاستنتاجات التي تم التوصل إليها.

7- تقع على عاتق كل مدقق مشترك مسؤولية دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية السائد وتقييم المخاطر المتعلقة بمجالات العمل المخصصة له.

#### عاشراً: المراجعة المتبادلة لأعمال المدققين المشتركين Cross Review of Work of Joint Auditors

1- يقوم المدقق المشترك بتحليل مجالات المخاطر الهامة في البيانات المالية ويحدد نطاق ومدى المراجعة الشاملة التي يتعين إجراؤها على أعمال المدقق المشترك الاخر (المدققين الاخرين) ، وتتضمن المراجعة تقييم لـ :

أ- ما إذا كانت إجراءات التدقيق على النحو المتفق عليه خلال مرحلة التخطيط ، التي سيضطلع بها المدقق المشترك الاخر ، قد أُنجزت.

ب- ما إذا كان قد تم الحصول على ادلة تدقيق كافية ومناسبة من إجراءات التدقيق المنجزة ، والتي على اساسها يستند رأي المدققين المشتركين.

ج- ما إذا كانت استنتاجات المدقق المشترك الاخر ملائمة ومتسقة بشكل عام.

2- إذا قام المدقق المشترك بتقييم عمل المدقق المشترك الاخر واستنتج ان العمل الذي تم اداؤه غير كافٍ ولايزال يتطلب إجراءات إضافية، في هذه الحالة يجب على المدقق المشترك ان يبحث مع المدقق المشترك الاخر هذا الامر ، وان يحددا معاً بالتنسيق فيما بينهما طبيعة وتوقيت الإجراءات الإضافية المطلوبة ونطاقها.

3- إذا لم يوافق المدقق المشترك الاخر على هذه الإجراءات الاضافية الضرورية ، فيجب على المدقق المشترك أن يقوم بهذه الإجراءات للحصول على ادلة تدقيق كافية ومناسبة لتشكيل الرأي حول البيانات المالية ، إذ أن المدققين

- الرأي بين المدققين المشتركين ، او غيرها من المسائل الصعبة او المثيرة للجدل ، والاستنتاجات الناشئة من هذه المشاورات.
- ج- ما إذا كانت الوثائق المختارة للمراجعة ، والتي تشمل العمل الذي تم اداؤه من قبل المدقق المشترك الاخر (المدققين الاخرين) ، تعكس العمل المؤدى فيما يتعلق بالاحكام الهامة وتدعم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها.
- د- جودة المراجعة المتبادلة التي اجراها المدقق المشترك.
- هـ- توقيت المراجعة ، اي ان مراجعة رقابة جودة العملية يجب ان يتم تنفيذه وإتمامه قبل تاريخ تقرير المدققين المشتركين.

#### ثلاثة عشر: التوثيق Documentation

- 1- ينبغي الاحتفاظ باوراق العمل التي تدعم عملية التدقيق المشترك ، وينبغي ان يشمل ذلك توثيق عملية المراجعة المزدوجة لعمل المدقق المشترك الاخر.
- 2- على المدقق المشترك ان يدرج في وثائق التدقيق ، على سبيل المثال لا الحصر ما يلي:
- أ- مسائل الاستقلال والكفاءة المهنية.
- ب- توزيع العمل المتفق عليه بين المدققين المشتركين.
- ج- تحليل مجالات المخاطر الهامة او مكونات البيانات المالية ، ونطاق ومدى المراجعة الشاملة التي اجريت على عمل المدقق المشترك الاخر.
- د- القائم بعملية المراجعة الشاملة وتاريخ الانتهاء منها.
- هـ- تخطيط عملية التدقيق والاهمية النسبية .
- و- تقييم مخاطر الاحتيال.
- ز- الاجتماعات و/او المناقشات مع الإدارة و/او الجهات المكلفة بالحوكمة بشأن مجالات ومكونات المخاطر الهامة.

- 3- في الحالات التي لا يمكن فيها تسوية الاختلافات في الرأي بين المدققين المشتركين ، على المدقق المشترك ابلاغ الادارة او المكلفين بالحوكمة في أقرب وقت ممكن.
- 4- على المدقق المشترك ، قدر الامكان ، حل الخلافات مع المدقق المشترك الاخر قبل وضع الصيغة النهائية لتقرير المدققين المشتركين. وفي الحالات النادرة التي يتعذر فيها ذلك ، يتعين على المدقق المشترك ان ينظر فيما إذا كان من المناسب الانسحاب من المشاركة ، حيث يكون الانسحاب ممكناً بموجب القانون او اللوائح المعمول بها.
- 5- في حال تضارب الاراء المهنية بين المدققين المشتركين في سياق اعمال التدقيق ، على المدقق المشترك اللجوء إذا اقتضى الامر إلى اصول تسوية الخلافات التي تتضمنها النصوص التنظيمية والمهنية المعمول بها.
- 6- قبل وضع الصيغة النهائية للتقرير ، يجب على المدققين المشتركين ان يناقشوا ويتواصلوا مع بعضهم البعض فيما يتعلق بالاستنتاجات الخاصة بكل منهم والتي ستشكل محتوى التقرير.

#### اثنا عشر: رقابة الجودة Quality Control

- يضع المدقق المشترك سياسات وإجراءات بشأن رقابة الجودة لشركة التدقيق التي ينتمي إليها المدقق المشترك وفقاً لما يقتضيه إطار التدقيق المعمول به . وعلى مراجع رقابة جودة العملية عند مراجعة رقابة الجودة ، ان يأخذ في الحسبان ما يلي:
- أ- تقويم فريق العملية لأستقلالية الشركة واستقلالية شركة (شركات) التدقيق التي ينتمي إليها المدقق المشترك (المدققين) الاخر فيما يتعلق بعملية التدقيق المشترك.
- ب- ما إذا تم إجراء مشاورات ونقاشات مناسبة فيما يخص المسائل التي تنطوي على اختلافات في

الحصر ، المسائل التقنية والاخلاقية والاستقلالية الناشئة عن عملية التدقيق ، بين المدققين المشتركين إلى جانب الإدارة و/او المكلفين بالحوكمة ، حسب الاقتضاء .

5- يعتمد نجاح عملية التدقيق المشترك إلى حد كبير على التواصل والثقة والشفافية والتنسيق فيما بين المدققين المشتركين . ويتقاسم المدققون المشتركون هدفاً مشتركاً يتمثل في إجراء عملية التدقيق بأقصى قدر ممكن من الفاعلية . وتتطور الخطة المثالية للتدقيق في جو من التعاون المتبادل والثقة والتأزر والتي يمكن الحصول عليها عندما يلتزم المدققون المشتركون بالتواصل المباشر والصادق .

6- يقوم المدققون المشتركون بإعداد مذكرة مشتركة تتضمن عدة نقاط يتم عرضها / مناقشتها في اجتماع لجنة التدقيق ، وإذا شعر اي من المدققين المشتركين ان هناك حاجة إلى مناقشة بعض النقاط الإضافية ، فيجوز له أن يفعل ذلك ، بالرغم من ان المدققين المشتركين الاخرين قد لا يدرجون ذلك في النقاط المشتركة .

7- إن قيام فريق التدقيق المشترك بإجراء نقاشات فيما بينهم توفر الفرصة لإكساب اعضاء الفريق المزيد من الخبرات بما في ذلك الشركاء المسؤولين عن التدقيق ، إذ يسمح ذلك لأعضاء فريق التدقيق بتبادل المعلومات بشأن مخاطر الاعمال التي تتعرض لها المنشأة ، وكيف واين يمكن للقوائم المالية ان تكون عرضة لتحريف جوهري بسبب احتيال او خطأ .

8- إن هذه النقاشات توفر الاساس الذي بموجبه يقوم اعضاء فريق التدقيق بتوصيل معلومات جديدة تم الحصول عليها اثناء التدقيق وتبادلها ، والتي يمكن ان تؤثر على تقدير مخاطر التحريف الجوهري او إجراءات التدقيق التي تم تنفيذها لمواجهة هذه المخاطر .

ح- تقييم مدى كفاية اعمال التدقيق التي يقوم بها المدقق المشترك الاخر (المدققين الاخرين).

ط- إجراءات التدقيق الإضافية التي يتم تنفيذها إن وجدت .

ي- المشاورات المشتركة بما في ذلك المسائل التقنية .

ك- تسوية الخلافات بشأن مجالات التدقيق الهامة او المجالات التي يحكم فيها المدققين المشتركين .

ل- التقييم العام للأخطاء غير المصححة .

م- المذكرة الختامية لعملية التدقيق المشترك .

ن- رسالة التمثيل من الادارة .

#### أربعة عشر: امور عامة General Matters

1- من المتوقع ان يكون توزيع العمل بين المدققين المشتركين متساوياً تقريباً من حيث الوقت المستغرق ، وفي حال كانت المجالات المخصصة من هذا القبيل حيث يكون هناك اختلاف جوهري في الوقت الذي يستغرقه كل مدقق مشترك ، فإنه سيقسم على اساس الوقت المتوقع الذي يستغرق في مجال التخصيص المعني الخاضع للتدقيق .

2- من المتوقع ان يتم الحصول على خطاب التمثيل الاداري المشترك من قبل المدققين المشتركين . ومع ذلك إذا كان لدى اي شركة تدقيق مشتركة متطلبات محددة للوفاء بإرشاداتها الداخلية ، يمكن الحصول على خطاب تمثيل اداري منفصل ، مع ارسال نسخة للإطلاع إلى المدقق المشترك الاخر (المدققين الاخرين).

3- يُشجع على التناوب في مجالات التدقيق بين المدققين المشتركين .

4- بما ان المدقق المشترك مسؤول مسؤولية مشتركة ومتكاملة عن عملية التدقيق مع المدقق المشترك الاخر (المدققين الاخرين) ، ينبغي مناقشة المسائل الهامة بما في ذلك على سبيل المثال لا

## المحور الرابع

## الاستنتاجات والتوصيات

## أولاً : الاستنتاجات

1. عدم وجود معيار تدقيق دولي خاص بعمليات التدقيق المشترك بالإضافة إلى قصور الضوابط الصادرة عن مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات.
2. عدم وجود تنسيق بين المنظمات المهنية في العراق والمنظمات المهنية الدولية لتطوير إجراء عمليات التدقيق التي تتم وفقاً للأساليب والتوجهات الحديثة.
3. إن وجود دليل تدقيق يُعنى بعمليات التدقيق المشترك يسهم في إجراء عملية التدقيق بكفاءة وفاعلية واقتصادية من خلال توضيح اليات توزيع الجهد المرتبط بالعملية وتوفير رقابة متبادلة بين القائمين بالعملية وحل الخلافات التي قد تنشأ بين فريقَي التدقيق المشترك.

## ثانياً : التوصيات

1. ضرورة تبني دليل يرتبط بتنظيم التدقيق المشترك في البيئة العراقية من قبل مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات وبما ينسجم مع افضل الممارسات المتعارف عليها دولياً بالشكل الذي يؤدي الى رفع مستوى جودة التدقيق الخارجي.
2. الاستفادة من تجارب المنظمات المهنية الدولية في كيفية تنظيم عملية التدقيق التي تتم وفق اسلوب التدقيق المشترك.
3. ان تسعى المنظمات المهنية في العراق على التواصل بشكل فعال مع المنظمات المهنية الدولية وتعزيز الحوار والرؤى الاستراتيجية ومواكبة التطورات التي تشهدها مهنة تدقيق الحسابات.

## المصادر

1. متولي ، أحمد زكي حسين ،" قياس اثر تطبيق برامج المراجعة المشتركة على أسعار الاسهم دليل من البورصة المصرية" ، المجلة العلمية للتجارة والتمويل ، جامعة طنطا ، المجلد الثاني ، العدد الرابع ، 2013.
2. صالح ، ابو الحمد مصطفى،" اثر المراجعة المشتركة على جودة المراجعة ودرجة التركيز في سوق خدمات المراجعة في البيئة المصرية "، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، المجلد 29، الاصدار 2 ، 2015.
3. الجبر ، يحيى بن علي ، السعدون ، ناصر بن محمد،" أثر المراجعة المشتركة على جودة الارياح المحاسبية للشركات المسجلة في سوق الاوراق المالية السعودي"، دورية الادارة العامة ، المجلد الرابع والخمسون ، العدد الثاني، 2014.
4. Audousset-Coulier, S., "Two big" or not "two big"? The consequences of appointing two big 4 auditors on audit pricing in a joint audit setting, 2012.
5. Alanezi, F. S., Alfaraih, M. M., Alrashaid, E. A., and Albolushi, S.S., "Dual/joint auditors and the level of compliance with international financial reporting standards (IFRS-required disclosure) The case of financial institutions in Kuwait" Journal of Economic and Administrative Sciences, 2012, Vol. 28 No.2.
6. Baldauf, J., and Steckel, Rudolf, "Joint audit and accuracy of the auditor's report an empirical study", International Journal of Economic Sciences and Applied Research, 2012, Vol. 5 No.2.
7. EC, "Restoring confidence in financial statements: The European commission aims at a higher quality, dynamic and

- open audit market”, Brussels, European Commission, 2011.
8. European Parliament, “Draft report on the proposal for a regulation of the European parliament and of the Council on specific requirements regarding statutory audit of public-interest entities”, September, 9, 2012.
  9. Huber, N., ‘The concentration battle’, International Accounting Bulletin 2011, p 6-11.
  10. Muraz, M., and Ziesenib, R., " How do Reputation and Liability Regimes Affect Audit Quality in a Joint Audit Setting ? ", Discussion paper No. 14 – 23 , German Economic Association of Business Administration – GEABA , 2014 .
  11. Ratzinger-Sakel, N., Audousset-Coulier, S., Kettunen, J., and Lesage,C., "What do we know about joint audit?", The Institute of Chartered Accountants of Scotland (ICAS), 2012.
  12. Sikka, P.,”Financial crisis and the silence of the auditors” , Accounting, Organizations and Society, , 2009 Vol. 34 No. 6, ISSN 0361-3682.