



The Role of Auditors' Professional Ethics in Improving Joint Audit Quality (An Analytical Study of the Opinions of a Sample of Auditors in the Kurdistan Region of Iraq)

Mohammed Ahmed Khudhur

Accounting Department, Faculty of Humanities and Social Sciences, Koya University, 44023 Koya, Kurdistan, Iraq.

Barzan Hasan Ahmad

Accounting Department, Faculty of Humanities and Social Sciences, Koya University, 44023 Koya, Kurdistan, Iraq.

Nergz Abdulkarim Omar

Departments of Tourism Foundation Administration, Koya Technical Institute, Erbil Polytechnic University, 44001 Erbil, Kurdistan, Iraq.

Eram Jamal Mustafa

Accounting Department, Faculty of Humanities and Social Sciences, Koya University, 44023 Koya, Kurdistan, Iraq.

Vian Sleman Hamasaeed

Accounting Department, Faculty of Humanities and Social Sciences, Koya University, 44023 Koya, Kurdistan, Iraq.

Follow this and additional works at: <https://journals.epu.edu.iq/index.php/Mitanni>

How to Cite This Article

Mohammed, A.KH., Barzan, H.A., Nergz, A.O., Eram, J.A and Vian, S.H 2026. The Role of Auditors' Adherence to Professional Ethics in Enhancing the Quality of the Joint Audit (An Analytical Study of the Opinions of a Sample of Auditors in the Kurdistan Region of Iraq) : YouTube channel as a case study. Mitanni Journal, 7(1), Article 05.

DOI: <https://doi.org/10.25156/ptjhss.v7n1y2026.pp96-112>

This Original Article is brought to you for free and open access by Mitanni Journal. It has been accepted for inclusion in Mitanni Journal by an authorized editor of Mitanni Journal. For more information, please contact mitanni.j@epu.edu.iq

ORIGINAL ARTICLE

The Role of Auditors' Professional Ethics in Improving Joint Audit Quality (An Analytical Study of the Opinions of a Sample of Auditors in the Kurdistan Region of Iraq)

Mohammed Ahmed Khudhur¹, Barzan Hasan Ahmad², Nergz Abdulkarim Omar³, Eram Jamal Mustafa⁴, Vian Sleman Hamasaeed⁵

^{1,2,4,5} Accounting Department, Faculty of Humanities and Social Sciences, Koya University, 44023 Koya, Kurdistan, Iraq.

³ Departments of Tourism Foundation Administration, Koya Technical Institute, Erbil Polytechnic University, 44001 Erbil, Kurdistan, Iraq.

Abstract

This research aims to demonstrate the role of auditors' professional ethics in improving joint audit quality. The study's scientific significance stems from its focus on a modern and vital topic: the role of auditors' adherence to professional ethics in enhancing joint audit quality. To achieve this objective, the researchers relied on primary sources, namely a questionnaire designed based on previous studies and the theoretical framework of the research variables. The research sample consisted of (72) auditors from audit firms and companies. After analyzing the data and testing the hypotheses, a number of conclusions were reached, the most important of which is: The results showed a positive and significant impact of auditors' professional ethics on improving joint audit quality at the overall level, supported by the calculated F-value of (67.404). In light of these findings, the researchers recommend several measures, the most important of which is the necessity for auditors to adhere to professional ethics. Complete independence is essential when conducting joint audits, given the proven pivotal role these audits play in enhancing joint audit quality and minimizing bias in professional opinions.

Keywords: Professional ethics, auditing profession, joint audit quality, auditor.

The Role of Auditors' Professional Ethics in Improving Joint Audit Quality (An Analytical Study of the Opinions of a Sample of Auditors in the Kurdistan Region of Iraq)

AI usage declaration

The authors declare that no AI or AI-assisted technologies were used to generate any part of this research work.

Author contribution

The authors accept sole responsibility for the study and contributed equally to all stages of the research and manuscript preparation.

Ethics information

Ethics approval was not required as this survey relies strictly on the voluntary, non-clinical opinions of professional auditors.

Data availability statement

The data supporting this study's findings are available from the corresponding author upon reasonable request.

Funding information

No specific funding, grants, or financial support were received from any sector to conduct this research.

Conflict of interest

The authors declare no competing financial interests or personal relationships that could influence this work.

Acknowledgements

We sincerely thank the professional auditors in the Kurdistan Region of Iraq for participating and sharing their insights.

Original article?

Yes, this is an original research article containing unique empirical data and analysis conducted solely by the authors.

دور الأخلاقيات المهنية لمراقبي الحسابات في تحسين جودة تدقيق المشترك

(دراسة تحليلية لإراء عينة من مراقبي الحسابات في الاقليم كوردستان-العراق)

الملخص

يهدف البحث إلى بيان دور الأخلاقيات المهنية لمراقبي الحسابات في تحسين جودة التدقيق المشترك ، وتنبع أهمية الدراسة من تنبع الأهمية العلمية البحث من كونها تتناول موضوعاً حديثاً وحيوياً يتمثل في دور التزام مراقبي الحسابات بالأخلاقيات المهنية في تحسين جودة التدقيق المشترك و لتحقيق هدف البحث أعتد الباحثين على المصادر الأولية وهي تصميم الإستبانة التي تم تصميمها استناداً إلى دراسات السابقة والإطار النظري للمتغيرات البحث ، وبلغ أفراد عينة البحث (72) مراقب الحسابات في مكاتب وشركات التدقيق الحسابات ، وبعد تحليل البيانات واختبار الفرضيات تم التوصل لمجموعة من الاستنتاجات تمثل أهمها :أظهرت نتائج ان وجود تأثير الاجابي و معنوي الاخلاقيات المهنية لمراقبي الحسابات في تحسين جودة تدقيق المشترك على مستوى الكلي و يدعّمه قيمة (F) المحسوبة (67.404) ، و في ضوء نتائج البحث اوصى الباحثين بعدد من التوصيات أهمها :ضرورة التزام مراقبي الحسابات بالاستقلالية التامة عند تنفيذ مهام التدقيق المشترك، نظراً لما أظهرته النتائج من دورها المحوري في رفع مستوى جودة التدقيق المشترك وتقليل التحيز في إصدار الرأي المهني.

الكلمات المفتاحية: الاخلاقيات المهنية ، مهنة التدقيق ، جودة تدقيق المشترك ، مراقب الحسابات.

المقدمة

شهدت البيئة الاقتصادية المعاصرة تحولات جوهرية اتسمت بتعاظم حجم الشركات، وتنوع أنشطتها، وتعقيد عملياتها المالية، الأمر الذي أدى إلى تزايد الحاجة إلى آليات رقابية أكثر صرامة وفاعلية لضمان مصداقية التقارير المالية. وفي هذا السياق برز التدقيق المشترك كأحد الأساليب المهنية التي تهدف إلى تعزيز جودة عملية التدقيق من خلال توزيع المسؤولية بين أكثر من مراقب حسابات مستقل لإصدار تقرير موحد، بما يساهم في تقليل مخاطر الأخطاء الجوهرية وتعزيز الفحص المتبادل. إلا أن فعالية التدقيق المشترك لا تتحقق بمجرد تعدد المدققين، بل تتوقف بدرجة كبيرة على مستوى التزامهم بأخلاقيات المهنة، التي تُعد الركيزة الأساسية للحكم المهني السليم. فمبادئ الاستقلالية، والموضوعية، والنزاهة، والكفاءة المهنية ليست مجرد متطلبات شكلية، بل تمثل الإطار القيمي الذي يضمن حيادية القرار المهني وجودته. وقد أكدت مدونة قواعد السلوك المهني الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين أن الالتزام بهذه المبادئ شرط جوهري للحفاظ على ثقة الجمهور بمهنة التدقيق. وفي ظل التحديات التنظيمية والاقتصادية التي يشهدها إقليم كردستان - العراق، ومع ازدياد الحاجة إلى تعزيز الشفافية والمساءلة، تبرز أهمية دراسة العلاقة بين التزام مراقبي الحسابات بأخلاقيات المهنة وجودة التدقيق المشترك، بوصفها قضية تمس جوهر الثقة في المعلومات المالية وتؤثر في قرارات المستثمرين وأصحاب المصلحة.

وينقسم البحث إلى أربعة محاور، المحور الأول الخاص بمنهجية البحث و ثم تمت تخصيص المحور الثاني للإطار النظري لمتغيرات البحث و المحور الثالث للجانب العملي للبحث و المحور الرابع و الأخير للاستنتاجات و التوصيات.

1. المحور الأول : منهجية البحث

1-1//مشكلة البحث : على الرغم من اعتماد أسلوب التدقيق المشترك في عدد من المؤسسات، إلا أن النتائج العملية قد لا تعكس دائماً المستوى المتوقع من الجودة. ويُعزى ذلك في كثير من الأحيان إلى تفاوت مستوى الالتزام الأخلاقي بين المدققين المشاركين في العملية المشتركة، مما قد يؤدي إلى ضعف التنسيق، أو تضارب الآراء، أو التأثير بضغط إدارية، الأمر الذي ينعكس سلباً على موضوعية التقرير النهائي ومصداقيته. كما أن بيئة العمل المهني في الإقليم تواجه تحديات تتعلق بدرجة الاستقلال المهني، ومستوى التدريب والتأهيل، ومدى ترسيخ الثقافة الأخلاقية في مكاتب التدقيق، مما يثير تساؤلات حول مدى تأثير هذه الاخلاقيات المهنية في جودة التدقيق المشترك. ومن هنا يمكن صياغة السؤال الرئيسي للبحث :

هل تساهم الاخلاقيات المهنية لمراقبي الحسابات في تحسين جودة التدقيق المشترك ؟
ويتفرغ من السؤال الرئيسي الأسئلة الفرعية التالية :

- 1- ما دور الاستقلالية لمراقبي الحسابات في تحسين جودة التدقيق المشترك؟.
- 2- ما دور الموضوعية لمراقبي الحسابات في تحسين جودة التدقيق المشترك؟.
- 3- ما دور النزاهة لمراقبي الحسابات في تحسين جودة التدقيق المشترك؟.
- 4- ما دور الكفاءة المهنية لمراقبي الحسابات في تحسين جودة التدقيق المشترك؟.

1-2//أهمية البحث : تتكون من :

1. الأهمية العلمية: تنبع الأهمية العلمية لهذه الدراسة من كونها تتناول موضوعاً حديثاً وحيوياً يتمثل في دور الاخلاقيات المهنية لمراقبي الحسابات بالأخلاقيات المهنية في تحسين جودة التدقيق المشترك، حيث تساهم في إثراء الأدبيات في مجال المحاسبة والتدقيق من خلال تقديم معالجة علمية متكاملة لأبعاد الاخلاقيات المهنية (الاستقلالية، الموضوعية، النزاهة، الكفاءة المهنية) وربطها بجودة التدقيق

المشترك. معالجة ندرة الدراسات التي تناولت التدقيق المشترك في بيئة إقليم كردستان-العراق، مما يسد فجوة معرفية في هذا المجال. تقديم نموذج تحليلي يوضح طبيعة العلاقة بين الالتزام الأخلاقي لمراقبي الحسابات ومستوى جودة التدقيق المشترك، الأمر الذي يدعم بناء أطر نظرية أكثر دقة.

2. الأهمية العملية: تتجلى الأهمية العملية لهذه الدراسة في نتائجها التي يمكن أن تسهم في تطوير مهنة التدقيق في إقليم كردستان-العراق، وذلك من خلال توجيه مراقبي الحسابات نحو تعزيز الالتزام بالأخلاقيات المهنية بما يعكس إيجاباً على جودة التدقيق المشترك أيضاً مساعدة مكاتب وشركات التدقيق على تبني سياسات وإجراءات داخلية تعزز مبادئ الاستقلالية والنزاهة والموضوعية ودعم الجهات التنظيمية والرقابية في الإقليم في صياغة تعليمات ومعايير أكثر فاعلية لتنظيم التدقيق المشترك.

1-3// أهداف البحث :

1- التعرف على الاخلاقيات المهنية و أبعادها .

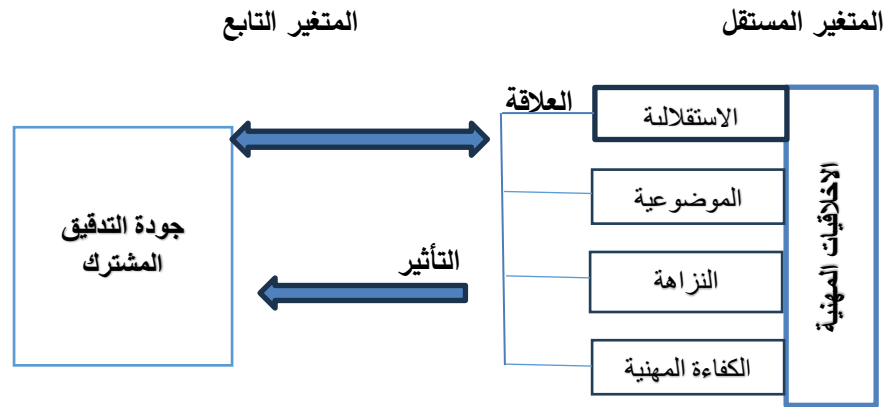
2- التعرف على التدقيق المشترك و مراحل تطبيقها.

3- محاولة بيان طبيعة (العلاقة والتأثير) بين الاخلاقيات المهنية و جودة التدقيق المشترك .

1-4// نموذج البحث : تكون المخطط الفرضي من متغيرين اثنين و كالآتي :

-المتغير المستقل : الاخلاقيات المهنية و تتمثلت بأربع ابعاد (الاستقلالية ، الموضوعية ، النزاهة ، الكفاءة المهنية) .

-المتغير التابع : جودة التدقيق المشترك .



الشكل رقم (1) : مخطط الفرضي لمتغيرات البحث

المصدر : من اعداد الباحثين.

1-5// فرضيات البحث :الفرضية الرئيسية الاولى:

توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين الاخلاقيات المهنية وجودة التدقيق المشترك. ويتفرغ من الفرضية الرئيسية الفرضيات الفرعية التالية:

1-توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين بعد الاستقلالية وجودة التدقيق المشترك.

2-توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين بعد الموضوعية وجودة التدقيق المشترك.

3-توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين بعد النزاهة وجودة التدقيق المشترك.

4-توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين بعد الكفاءة المهنية وجودة التدقيق المشترك.

الفرضية الرئيسية الثانية :

توجد تأثير معنوي ذات دلالة إحصائية الاخلاقيات المهنية لمراقبي الحسابات في تحسين جودة التدقيق المشترك ويتفرغ من الفرضية الرئيسية الثانية الفرضيات الفرعية التالية:

1-توجد تأثير معنوي ذات دلالة إحصائية بعد الاستقلالية في تحسين جودة التدقيق المشترك.

2-توجد تأثير معنوي ذات دلالة إحصائية بعد الموضوعية في تحسين جودة التدقيق المشترك.

3-توجد تأثير معنوي ذات دلالة إحصائية بعد النزاهة في تحسين جودة التدقيق المشترك.

4-توجد تأثير معنوي ذات دلالة إحصائية بعد الكفاءة المهنية في تحسين جودة التدقيق المشترك.

1-6// حدود البحث :

1-الحدود المكانية: مكاتب و شركات التدقيق الحسابات.

2-الحدود الزمانية: 2025-2026

3-الحدود البشرية: مراقبو الحسابات.

1-7// أساليب جمع البيانات والمعلومات: للحصول على البيانات اللازمة لإتمام البحث والوصول إلى النتائج وتحقيق الأهداف فقد اعتمدت الباحثين في الجانبين النظري والعملي على الأساليب الآتية:
المصادر العلمية: تم الاستعانة لإغناء البحث بالكتب العربية والأجنبية والدوريات والأترنت لتلطلاع على معلومات عن موضوع الاخلاقيات المهنية و جودة التدقيق المشترك.

الاستبانة: تم الاعتماد على استمارة الاستبانة بوصفها الأداة الرئيسة لجمع البيانات الخاصة بمتغيرات البحث وقد روعي في صياغتها قدرتها على قياس مجالات البحث ومتغيراته، وتتكون الاستبانة من جزئين يتضمن الجزء الأول المعلومات الخاصة بأفراد العينة، حيث تعرف الباحثين من خلالها على خصائص هذه العينة، ويتضمن الجزء الثاني مجموعة من الأسئلة تخص مجالات دور الالتزام مراقبي الحسابات بالاخلاقيات المهنية في تعزيز جودة التدقيق المشترك من خلال استخدام مقياس ليكرت الخماسي.

1-8// ما يميز هذا البحث عن البحوث السابقة: تتميز هذا البحث بعدة جوانب تجعلها أكثر وضوحاً وعمقاً من الناحية الأكاديمية، إذ تركز بشكل منهجي على تحليل جودة التدقيق المشترك بوصفه أحد الموضوعات الحديثة نسبياً في الأدبيات المحاسبية، مع بناء إطار تحليلي يربط بين أبعاد الأخلاقيات المهنية (الاستقلالية، الموضوعية، النزاهة، الكفاءة المهنية) وجودة التدقيق المشترك بصورة مباشرة. كما تعتمد الدراسة على نموذج تفسيري يوضح طبيعة العلاقة والتأثير بين المتغيرات، الأمر الذي يساهم في سد فجوة معرفية في البحوث السابقة التي غالباً ما تناولت هذه المتغيرات بشكل منفصل. وتكتسب الدراسة أهميتها من تطبيقها في بيئة إقليم كردستان-العراق، كذلك، تعتمد على بيانات ميدانية تم جمعها من مراقبي الحسابات العاملين في مكاتب التدقيق، بما يعزز من موثوقية النتائج وقابليتها للتعميم النسبي. إضافة إلى ذلك، تساهم البحث في تقديم نتائج عملية يمكن أن تدعم تطوير الممارسات المهنية وتعزيز جودة التدقيق المشترك، مما يمنحها قيمة علمية وتطبيقية في آنٍ واحد.

المحور الثاني : جانب النظري لمتغيرات البحث

1-2// تعريف الاخلاقيات المهنية: تعدد تعريفات أخلاقيات التدقيق، إلا أنها تتفق جميعها على أنها إطار القيم الذي يسترشد به المدقق في أداء مهامه وسلوكه. وقد حدد التعريف المذكور أعلاه مجموعة مشتركة من القيم والمبادئ التي توجه سلوك المدقق أثناء تدقيقه للبيانات المالية. لذا، تُعد أخلاقيات التدقيق التزاماً بالنزاهة والعدل والاستقلالية عند إبداء الرأي في التقييم المهني للبيانات المالية. وهذا يعني أن الأخلاقيات لا تُؤخذ في الحسبان من الناحية النظرية فحسب، بل تُؤخذ أيضاً في الاعتبار من حيث الجودة الفعلية للتقييم المهني للمدقق. بحسب ميلباني وآخرون (2025)، تُعرّف "الأخلاقيات المهنية" بأنها "نظام من القواعد واللوائح الأخلاقية التي تنطبق على الشخص العادي، وتُشكل مدونة سلوك للأفراد في مهنتهم". ويذكر عمر ومريم (2022) أن "الأخلاقيات المهنية" تُشكل أساس النظام القانوني الذي يُحدّد السلوك "الجيد" أو "السيئ" (الأفعال الأخلاقية)، وأن كل مهنة تُطوّر "أخلاقياتها المهنية" من خلال الممارسات الجماعية للعاملين فيها (لتحديد ما يُعتبر سلوكاً مهنيّاً "لائقاً"). إضافة إلى ذلك، "تُعدّ الأخلاقيات المطبقة على المدققين العناصر الأساسية التي تُوفّر أساساً لمعايير السلوك "الجيد" أو "السيئ"، أو الأفعال "الصحيحة" أو "الخاطئة"، سواءً أكانت صادرة عن فرد أو جماعة". بطبيعة الحال، تُظهر هذه القيم السلوكية والأخلاقية فهماً للفرق بين الصواب والخطأ، فهي الأساس الذي تُبنى عليه جميع القرارات. (نصرت وبن خليفة، 2021). تشمل أخلاقيات المهنة القواعد والمعايير الأساسية التي يعمل المهنيون بموجبها، وينبغي أن تتوافق القيم التي توجه أفعالهم مع قيم المهنة التي ينتمون إليها. يجب اتباع السلوك المهني للحفاظ على نزاهة المهنة وعدم الإضرار بسمعتها. تتمثل الوظيفتان الرئيسيتان لأخلاقيات المهنة في: 1. حماية المهنة؛ و2. حماية الجمهور. (سليم وفاتح، 2020). إضافة إلى ذلك، يُعرّف سيباني أخلاقيات المهنة بأنها "مجموعة مكتوبة من المعايير للسلوك الأخلاقي والمهني المطلوب من أعضاء جمعية ما. وهي المعيار الأمثل للمهنة، والذي حدده أعضاء المنظمة أو الجمعية وقبله لمساعدة أعضائها على الوفاء بمسؤولياتهم المهنية". (sebyani, 2009).

بناءً على التعاريف السابقة، ترى الباحثين "أن الأخلاقيات المهنية هي المظلة السلوكية والقيمية التي يستند إليها مراقب الحسابات في اتخاذ قراراته بحيادية وموضوعية، وهي الضامن الأساسي لجودة عملية التدقيق ومنع التلاعب بالبيانات المالية، بما يحقق الثقة والمصداقية لجميع الأطراف ذات العلاقة."

2-2// أسباب الاهتمام بأخلاقيات المهنة في مجال المحاسبة والتدقيق: لقد أدى الاهتمام بموضوع أخلاقيات المهنة في مجال المحاسبة والتدقيق إلى العديد من العوامل، مختصرة في النقاط التالية: (عمر ومريم، 2022)

- 1- الرغبة في رفع مستوى أداء مهنة المحاسبة والتدقيق أي هناك علاقة سببية قوية بين الالتزام بالأخلاق وبين مستوى أداء مراقب الحسابات.
- 2- الحاجة الملحة إلى تقوية العلاقات المهنية بين مراقب الحسابات وبعضهم البعض وضرورة ضبطها بالقيم الأخلاقية.
- 3- الحاجة إلى حماية المهنة من انحرافات بعض أعضائها الذين لا يلتزمون بالأخلاق.
- 4- هناك أطراف عديدة يستخدمون المعلومات المحاسبية في اتخاذ قراراتهم دون أن يكونوا متعاقدين مع مراقب الحسابات مثل العاملين في المشروع والعملاء، والموردين، ومانحي الائتمان، والجهات الحكومية والمستثمرين الذين يعتمدون على موضوعية مراقب الحسابات مما يحتم عليه الالتزام بأخلاقيات المهنة حتى لا يوقع ضرر لشريحة كبيرة من الأطراف.
- 5- الغرض الأسمى لمهنة التدقيق أن تقوم على وجود مبادئ أو قواعد تصاغ بعد ذلك في صورة معايير للتدقيق في فحص المعلومات المحاسبية.
- 6- زيادة واتساع نطاق المعاملات نتيجة العولمة أدى إلى اتساع نطاق الاعتماد على المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات وما يتطلبه ذلك من ضرورة كون هذه المعلومات صادقة وعادلة.
- 7- الأزمات المالية والانهياريات المؤسساتية التي شهدتها العالم خلال العقدين الماضيين والتي كانت من بين أهمها عدم الالتزام بأخلاقيات

المهنة.

2-3 // مصادر الأخلاقي العمل المهني: إن أخلاقيات المهنة بشكل عام تتأثر بشكل كبير بالقيم والتقاليد الاجتماعية والتشريعات المعمول بها في الدولة، وبالتالي تتحدد وترسم طبيعة العلاقة بين المدراء والعاملين داخل المؤسسات وكذلك العلاقة مع الأفراد ذوي العلاقة في المجتمع، حيث إن الأخلاقيات غيرت من طبيعة العمل الإداري في المؤسسات حيث كان في الماضي يتم التركيز على حماية مصالح مالكي الشركة وتعظيم الأرباح، أما الاتجاه الحالي للمؤسسات يعطي اهتماماً كبيراً بالمسؤولية الاجتماعية والأخلاقيات، ويوجد ثلاثة مصادر رئيسية لأخلاقيات المهنة بشكل عام هي: (أحمد وحميدي، 2018)

1. القوانين والتشريعات والأنظمة والتعليمات: تمثل كل من القوانين والتشريعات والأنظمة والتعليمات الصادرة عن الجهات المخولة سواء على الصعيد الدولي أو المحلي مصدراً أساسياً لأخلاقيات المهنة، حيث تتحدد سلوكيات الأفراد والمنظمات والقيم الأخلاقية من خلال تطبيق هذه القوانين والتشريعات.

2. العمليات التربوية والاجتماعية والمعتقدات الدينية: حيث تشكل أيضاً العمليات التربوية والاجتماعية والمعتقدات الدينية مصدراً مهماً لأخلاقيات العمل المهني وخصوصاً المعتقدات الدينية لما لها من أثر كبير على الالتزام بأخلاقيات المهنة، حيث تستند جميع هذه العمليات على القيم الأخلاقية المتبادلة بين الأفراد.

3. الاعتقادات الشخصية للفرد: حيث يتم من خلال هذه الاعتقادات تحديد المعايير التي ترتبط بشكل أساسي بسلوك الفرد وحرية في التصرف المناسب وفقاً لاعتقاداته.

2-4 // العوامل المؤثرة في السلوك الأخلاقي: هناك عدد من المتغيرات والعوامل التي تؤثر في السلوك الأخلاقي لدى مراقب الحسابات: (المطيري، 2012)، (صالح، 2017)

1- التشريعات: والمقصود بالتشريعات دستور الدولة وكافة القوانين المنبثقة عنه، ونظام الخدمة المدنية، والأنظمة واللوائح الأخرى على مختلف أنواعها التي تبحث في أخلاقيات العمل، من حيث الانتظام بالدوام والتفويض بقواعد الجدارة والاستحقاق، وتقديم المصلحة العامة على المصلحة الخاصة وعدم قبول الرشوة ونحوها، ولهذه التشريعات دور كبير في سلوكيات المدقق، حيث أنها توضح ما هو صحيح وما هو خاطئ، وما هي السلوكيات الواجب على المدقق أن يسلكها تجاه العمل الذي يؤديه، كذلك لقانون العمل والعمال التي يتم وضعها في من قبل وزارة العمل الدور الكبير في توعية المدقق بالسلوكيات الواجبة له أو عليه كذلك لصاحب العمل للسير على نهج واضح في التعاملات بناءً على أسس واضحة ومعروفة، وتعد التشريعات من أهم المصادر التي تتحكم في تسيير الإدارة في الوظيفة العامة وتصريف المعاملات وتنفيذ الأوامر، ويشار إلى أن اللوائح والأنظمة والقوانين التي تصدرها إدارات الخدمة المدنية ومكاتب العمل في دول العالم تشكل مصدراً مهماً من مصادر الأخلاق في العمل الوظيفي، وذلك من خلال الضوابط الأخلاقية والقوانين التي تحدد عمل المدقق وسلوكه وحثه على التمسك بالأخلاق الفاضلة والعمل على الارتقاء بالعمل وتقديم خدمة جلية.

2. البيئة الاجتماعية: تؤثر البيئة الاجتماعية التي يعيش فيها مراقب الحسابات بدءاً من المنزل مروراً بالأصحاب والعمل على سلوكيات المراجع واتجاهاته وفي قراراته السلوكية، حيث إنها هي البيئة التي تجمع بين المنزل والحي والعمل والمجتمع الذي يعيش فيه، وما يسوده من عادات وتقاليد ومعتقدات وأحوال اقتصادية واجتماعية وسياسية، والتي تساهم بشكل كبير سلوك الفرد وتكوين اتجاهاته والممارسات السلوكية، كذلك تتطور بتطور مراحل النمو التي يمر بها مراقب الحسابات.

3. البيئة الاقتصادية: تلعب الأوضاع الاقتصادية ومستويات المعيشة بالنسبة للمراقب الحسابات دوراً كبيراً في تشكيل وتكوين الاخلاقيات التي يعمل بها مراقب الحسابات، حيث أنها تؤدي الى نشوء طبقات اجتماعية اقتصادية متعددة في المجتمع، الأمر الذي يجعل كل فرد أو مجموعة من الأفراد يتخذون سلوكاً ونهجاً معيناً للوصول الى الاهداف الفردية أو الجماعية المنشودة.

2-5 // المبادئ الأساسية للأخلاقيات المهنية لمراقب الحسابات: (شاهين وزيد، 2021)، (أحمد وحميدي، 2018)

1- الاستقلالية: في الآونة الأخيرة ظهرت تغيرات في مهنة التدقيق وتعددت أنواع الخدمات التي يمكن أن يؤديها مراقبي الحسابات لعملاء التدقيق، إضافة على ذلك زادت أتعاب مراقبي الحسابات نتيجة أداء هذه الخدمات لذلك إزدادت المخاوف من تأثير ذلك على إستقلال مراقبي الحسابات وجودة عملية التدقيق وخاصة بعد أن تحول بعض مراقبي الحسابات من رجل مهني ذي شخصية أخلاقية إلى رجل إقتصادي ذي شخصية إقتصادية مفضلاً المصلحة المالية على المصلحة العامة لذلك يلعب الإستقلال دوراً جوهرياً جداً في أسواق رأس المال حيث يرتبط بشكل معقد بكفاءة النظام الرأسمالي، وهو من المعايير العامة للتدقيق التي لازالت تحظى بأهمية كبيرة في الفكر المحاسبي وترتكز عليها مهنة التدقيق ومن أكثر العناصر الأساسية التي ركزت عليها الجهات المهنية وكذلك التشريعية في السنوات الأخيرة نظراً لكونه العنصر الهام والمحقق لجودة عملية التدقيق.

2- الموضوعية: مبدأ الموضوعية يعني ألا يكون مراقبو الحسابات متحيزين أثناء تأديتهم لمهامهم، كذلك عدم تأثرهم بالآخرين حتى لا يتأثر حكمهم المهني الخاص بالمنشأة التي يقومون بتدقيق حساباتها، حيث إن مراقبي الحسابات قد يتعرضوا أثناء تأديتهم لمهامهم لحالات قد تضعف من موضوعيتهم، كذلك فإنه من غير العملي تحديد أو وصف هذه الحالات بالتحديد لكن بشكل عام لا يجوز لمراقبي الحسابات تأدية خدمات مهنية في حالة وجود علاقة أو تحيز قد يترتب عليها تغيير حكمهم المهني الخاص بالخدمات المقدمة.

3- النزاهة: يفرض مبدأ النزاهة على كل المهنيين العاملين في مجال المحاسبة والتدقيق بأن يكونوا على قدر من الاستقامة والأمانة في كل من علاقاتهم المهنية وعلاقات الأعمال، كذلك تتضمن النزاهة بأن يتحلى المهنيون بالصدق والعدل أثناء تنفيذ مهامهم كذلك يعد توفر النزاهة شرط أساسي للعاملين في خدمة المصلحة العامة كمراقبي الحسابات، حيث إنها لا تتطلب فقط الأمانة لكن تتعدى ذلك لتشمل مجموعة من الصفات ذات العلاقة وهي الإنصاف والشجاعة والأمانة الفكرية وقد ورد في المدونة الأخلاقية للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أن

مبدأ النزاهة يأخذ بعين الاعتبار الأخطاء غير المقصودة والاختلاف الصادق في الرأي، لذلك لا يوجد تعارض بينهم وبين النزاهة، ولكنني حال كان هناك خداع أو تحايل فإنه يتعارض مع مبدأ النزاهة بالإضافة إلى ذلك تتطلب النزاهة بأن لا يتأثر مراقب الحسابات بتضارب المصالح، والتي قد تنشأ إما من دوافع شخصية أو مالية أو تجارية أو وظيفية أو علاقات أخرى قد يقوم بها فريق التدقيق المتعاقد أو شركة التدقيق أو فريق عمل الشركة التي تم تدقيق حساباتها أو طرف له علاقة مباشرة بها.

4-الكفاءة المهنية والعناية اللازمة: يفترض مبدأ الكفاءة المهنية والعناية اللازمة على جميع مراقبي الحسابات بأن يلتزموا بما يلي: المحافظة على المعرفة والمهارة المهنية بالمستوى المطلوب وذلك لضمان حصول العملاء وأصحاب العمل على خدمات ذات كفاءة مهنية عالية. تأدية المهام باجتهاد وفقاً للمعايير المهنية والفنية المطبقة عند تأدية الخدمات المهنية. كما أنه يجب على مراقبي الحسابات بذل العناية المهنية اللازمة عند أداء مهامهم ومسئولياتهم تجاه كل من العملاء وأصحاب العمل وكذلك المجتمع، حيث أن مبدأ العناية المهنية يفرض عليهم مسؤولية تقديم الخدمات بسرعة وبدقة مع مراعاة المعايير الفنية والأخلاقية المعمول بها.

2-6//تعريف جودة مهنة التدقيق: ان جودة مهنة التدقيق هي تقديم مستوى عالٍ من التأكيد بأن البيانات المالية خالية من الأخطاء والتحريفات الجوهرية، وذلك من خلال الالتزام الصارم بمعايير التدقيق الدولية (يخلف وطرشي، 2020)، ويعرف Salih and Flayyih (2020) جودة التدقيق هي أداء لعملية التدقيق بشكل فعال وبكفاءة وفقاً لمعايير التدقيق، مع الكشف عن الأخطاء ومخالفات مكتشفة، وتسعى على تلبية رغبات ومتطلبات المستخدمين القوائم المالية، وفقاً للمعايير المهنية للمحاسبين العاميين (SPAP)، عرفه جودة التدقيق على أن عملية التدقيق التي يتم إجراؤها من قبل المراقبين يقال إنها ذات جودة إذا كانت وفقاً لمعايير التدقيق ومعايير رقابة الجودة (Rejeki, 2021)، كما عرفت (صخر والربيبي) جودة مهنة التدقيق هي مدى قدرة المدقق على الحد من عدم تماثل المعلومات بين الإدارة وأصحاب المصلحة، مما يقلل من فرص التلاعب المالي (صخر والربيبي، 2021).

بناءً على التعاريف السابقة، يرى الباحثين أن جودة التدقيق: هي المحصلة النهائية للالتزام مراقبي الحسابات بمجموعة من المعايير والضوابط التقنية والأخلاقية التي تضمن خروج تقرير فني محايد يعكس الواقع المالي للمؤسسة بدقة، مما يساهم في حماية حقوق الأطراف كافة.

2-7//أهمية جودة التدقيق: تكمن أهمية جودة التدقيق في أنها مطلب لجميع مستخدمي القوائم المالية وذلك للأسباب التالية (مرشد، 2013)

- 1- يهدف مراقب الحسابات من تنفيذ عملية التدقيق بأعلى جودة ممكنة حتى يضيف أعلى درجات المصدقية على تقريره.
- 2- تسعى الشركة إلى تأكيد تمتع قوائمها المالية بالموثوقية، مما يوجب عليها القيام بعملية التدقيق بأعلى مستوى من الجودة.
- 3- ترى المنظمات المهنية أن تنفيذ عملية التدقيق بأعلى مستوى من الجودة يحقق المصلحة للجميع مستخدمي القوائم المالية.
- 4- تمثل جودة مهنة التدقيق مقياساً لتقييم مكاتب التدقيق في ظل المنافسة الشديدة بين تلك المكاتب.

2-8//تعريف تدقيق المشترك: يعرف porter and et al التدقيق المشترك بأنه "تدقيق يقوم به إثنان (أو أكثر) من المدققين و يوقعان على تقرير التدقيق بصورة مشتركة، وأن هذا التدقيق قد تم العمل به في فرنسا منذ سنة 1966 للشركات المساهمة التي تنشر قوائم مالية موحدة. (porter and et al., 2014)، عرف زيبين و حسون (2022) التدقيق المشترك بأنه العملية المنهجية التي يتم فيها من قبل اثنين أو أكثر من المدققين المستقلين تدقيق القوائم المالية بطريقة تتضمن تخطيط وتنفيذ أعمال التدقيق؛ وجهود تدقيق مشتركة، وتوزيع الاعمال والمهام بنصيب متوازن من العمل ومراقبة الجودة المتبادلة؛ وإصدار تقرير تدقيق موحد وموقع المدققين. أن التدقيق المشترك هو أحد مداخل التدقيق الخارجي، يشترك فيه مدققين مستقلين أو أكثر بصورة إلزامية أو اختيارية لتنفيذ إجراءات التدقيق، بداية من التخطيط المشترك بين المدققين وتنسيق العمل وتقاسم المهام فيما بينهما، ثم تنفيذ عملية التدقيق بشكل مشترك وإجراء فحص دوري متبادل بينهما، وأخيراً إصدار تقرير مشترك واحد يحمل وجهة نظر واحدة حول مدى صحة القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق (سليمة & ابتسام، 2022).

يرى الباحثين بأنه التدقيق المشترك عبارة عن قيام اثنين من مكاتب التدقيق المستقلة بأعمال التدقيق الشركة معينة، والتي يتم من خلالها تقسيم مهام التدقيق فيما بينهم، وايضا يتم مراقبة كل مكتب لأعمال المكتب الآخر واصدارتقرير تدقيق واحد يوقع عليه كلاهما .

2-9//أهمية التدقيق المشترك: تتمثل أهمية التدقيق المشترك في مجموعة من الاعتبارات، والتي يمكن ايضاحها على النحو الآتي: (ذنون & زكر، 2021)، (يعقوب & ابراهيم، 2020)

1. التدقيق المشترك يعمل على زيادة الكفاءة وتعزيز فاعلية عملية التدقيق في الكشف عن الأخطاء والغش في القوائم المالية.
2. استخدام نقاط القوى المحددة، وخبرة أعضاء الفريق المتمثلين بخبراء التقسيم الاقتصادي أو خبراء الصناعة، من الإدارات المختلفة لزيادة فعالية التدقيق المشترك.
3. يعتبر أحد الأدوات الهامة لدعم استقلالية المدقق وجودة التقارير المالية وانعكاس ذلك على دقة تقرير الدقق الخارجي.
4. إن عملي التدقيق المشترك تمثل للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعتمدة.
5. أن تقرير التدقيق المشترك ملائم حسب الظروف.

2-10//المبادئ الأساسية للتدقيق المشترك: يقوم التدقيق المشترك على العديد من المبادئ والتي يمكن تمثيلها بالشكل الآتي: (صالح، 2021)

- الأدوار والمسؤوليات: وتعني تقسيم العمل والمهام بين المدققين "على ان يتحمل كل طرف المسؤولية تجاه الدور المناط به، وبالتالي ال يمكن لمدقق انكار العمل المنجز من قبل مدقق مشترك اخر."

- إجراءات التدقيق الرئيسية: وتعني الموافقة على "استراتيجية عامة للتدقيق وتطويرها بالاتفاق مع المدقق المشترك الآخر، وتوزيع المهام خطياً بينهم لتحديد المسؤولية لاحقاً".
- الاستقلالية والمتطلبات الأخلاقية: يجب على المدقق المشترك اعداد "سياسات وإجراءات للتعامل وتسوية الخلافات مع المدقق المشترك الآخر، وحل الخلافات" قبل اعداد الصيغة النهائية للتقرير وتقديمها للعميل.
- الاتصالات: لا بد من وجود "قنوات اتصال مفتوحة طيلة فترة عملية التدقيق مع المدقق المشترك الاخر لتحديد الأخطاء الجوهرية، حالات الغش أو التلاعب، احتمالية تحيز الإدارة، ونتائج التدقيق والاستنتاجات" التي قد تؤدي الى تعديلات في الرأي المشترك.
- وثائق التدقيق: اذ يجب ان تتضمن وثائق التدقيق "رسالة التكليف من الإدارة، الموافقة على تقسيم العمل مع المدقق المشترك، اللقاءات والمداولات مع الإدارة بشأن البنود المعرضة لأخطار كبيرة مع مكوناتها، تخطيط عمليات التدقيق والاهمية النسبية للعناصر، إجراءات تدقيق إضافية قد يؤديها المدقق ان استدعت الحاجة والضرورة.

2-11// مراحل تطبيق التدقيق المشترك: تعتمد مراحل التطبيق على محددات اختيار فريق التدقيق المشترك واختيار الحالة المراد القيام بتدقيقها وعقد اجتماعات التخطيط أعمال التدقيق المشترك وتتناول هذه الاجتماعات (خطة التدقيق المشترك بأهدافها والمعلومات المراد الحصول عليها أثناء عملية التدقيق، وتوقيت الحصول عليها والأدوار والمسئوليات والمهام المخصصة للطرفين، والمعلومات المراد تبادلها بينهما والإجراءات المتفق عليها في حالة مواجهة ظروف غير متوقعة عند تدقيق القوائم المالية)، والتوثيق في أعمال التدقيق المشترك يكون أكثر كفاءة وفاعلية في تحقيق جودة عملية التدقيق حيث يرجح إلى الكفاءة المهنية وأمور الاستقلالية، واتفاقية تحديد المهام بين المدققين المشتركين في عملية التدقيق، وتحليل الاحتمالات المخاطر ومكونات القوائم المالية. وينقسم التدقيق المشترك إلى ثلاث مراحل أساسية كالآتي: (Zakar, 2021)

المرحلة الأولى- تحديد نهج التدقيق أو استراتيجية التدقيق: قبل بدء المدققين العمل المشترك يجب الاتفاق أولاً على استراتيجية التدقيق واتخاذ القرار بصورة مشتركة على نطاق العمل، وبمجرد التوصل إلى توافق في الآراء بين مدققي الحسابات المشتركة يجب إضفاء الطابع الرسمي في مذكرة تدقيق مشتركة.

المرحلة الثانية- تدقيق القوائم المالية للشركات (العمل الميداني): يتم تقسيم أعمال التدقيق بين مدققي الحسابات المشتركة على أساس دورات التدقيق المعمول بها أو وظائف الشركات، وفي النهاية أعمال كل قسم الذي قام به كل مدقق تخضع لتدقيق النظير، وعند تحدث ظروف معينة (تغير في البيئة التنظيمية، الاستحواذ، ومعاملات استثنائية)، تتم المشاورات بين المدققين المشتركين ويتم التوافق على النتائج لتحديد موقف مشترك. (مصدر السابق)

المرحلة الثالثة- تأسيس رأي التدقيق المشترك: استعراض العمل المنجز من قبل الطرف الآخر وإعداد ملخص من قبل المدقق المشترك من النتائج ومناقشته، ومن ثم يتم توقيع تقرير التدقيق من قبل المدققين المشاركين في عملية التدقيق.

2-12// مدى مساهمة الالتزام مراقبي الحسابات بأخلاقيات المهنة في تعزيز جودة التدقيق المشترك في بيئة التدقيق :

ينبغي على الوحدة وضع سياسات واجراءات تهدف للتأكد بدرجة مباشرة ان الوحدة والعاملين فيها يمثلون للمطالب الاخلاقية والسلوكية والتي تشمل النزاهة، الكفاءة المهنية الموضوعية، والعناية الواجبة والسرية والسلوك المهني ، لا شك كلما ارتفع التزام مراقب الحسابات اخلاقياً كلما ارتفعت جودة التدقيق التي يؤديها من جهة، وكلما انعكس ذلك ايجاباً على استمرارية الوحدات، وبالتالي الحد من احتمالات انهيارها من جهة اخرى ، إن مكاتب التدقيق تسعى لتحقيق مستوى عالي من جودة التدقيق لاخلاء مسؤوليتها أمام الاطراف المستفيدة من نتائج تدقيقها، إذ إنها تساعد المكاتب في تجنب العقوبات المهنية والقانونية جراء أية مخالفة أو تقصير في أعمال التدقيق من خلال التأكيد على الالتزام بالمعايير التدقيقية المحلية والدولية وقواعد السلوك المهني والتعليمات والقوانين والانظمة ذات الصلة ومن خلال تقويم المدقق لمخاطر العمل لدى الزبون واتباع سياسات ذات كفاءة للتعيين والترقيات والتي ستركز على استقطاب كوادر مهنية تتمتع بمستوى عالي في التأهيل والخبرة وفي تخصصات متعددة مع امتلاكهم الموضوعية، وعلى نحو مماثل السعي لتحديث وتطوير القدرات الفنية والمهنية لكوادرها من خلال التخطيط الجيد لبرامج التدريب المهني المعدة ، إن تحقيق جودة التدقيق يترتب عليه الالتزام بقواعد واخلاقيات المهنة، ومن اهمها (الربيعي و صخر ، 2021)

1. اتخاذ القرار السليم بشأن قبول التكليف باعمال التدقيق.

2 الاحتفاظ بعلاقات طيبة مع الزملاء.

3. تدعيم مفهوم الاستقلال.

4. الارتقاء بجودة التدقيق من خلال الحرص الكامل على الوفاء بمسئوليته القانونية والمهنية والاجتماعية، وبذل العناية المهنية الكافية في قبول وتخطيط واداء اعمال الرقابة والتقرير عن نتائجها.

المحور الثالث : جانب العملي

3-1// توزيع عينة البحث : لغرض جمع البيانات تم توزيع (80) إستبانة على فئه رئيسية (مراقب الحسابات)، وقد بلغ عدد المستجيبين (72) وبنسبة (90%) وكانت كلها المقبولة و الصالحة للتحليل وكما مبين في الجدول رقم (1) التالي :

الجدول (1) توزيع ونسبة المستجيبين على إستمارة الإستبانة

صافي نسبة (%) المستجيبين	عدد الاستمالات		نسبة (%) الإستمالات المعادة	عدد الاستمالات		الوظيفة
	مقبول	غير مقبول		المعاداة	المرسلة أو الموزعة	
90.0	72	0	90.0	72	80	مراقبي الحسابات
90.0	72	0	90.0	72	80	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثين.

3-2// الأساليب الإحصائية المستخدمة في البحث: يعتمد البحث لوصف ومناقشة البيانات والمعلومات التي يتم تفرغها وتبويبها إحصائياً، واختبار الفرضيات على مجموعة من الأدوات والأساليب الإحصائية، تتمثل بـ (مقياس الفاكرونباخ، والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، ومعامل ارتباط بيرسون، واستخدام نموذج الانحدار الخطي البسيط، واختبار R^2)، واختبار (F).
3-3// ثبات الاستبانة: تم استخدام اختبار كرونباخ ألفا (Cronbach's alpha) لقياس مدى ثبات الاستبانة وفقاً للإجابات الأفراد المبحوثين البالغ عددهم 72 مراقب الحسابات، والجدول (2) يوضح نتائج الاختبار، حيث كانت قيم كرونباخ ألفا لجميع متغيرات البحث و للاستبانة ككل عالية جداً، إذ بلغت قيمة معاملات الثبات للاتساق الداخلي لجميع فقرات البحث (0.965). وتعد قيم معامل (Cronbach's Alpha) مقبولة إحصائياً وعلى وجه التحديد في البحوث الإنسانية عندما تكون هذه القيم مساوية أو أكبر من 60%.

الجدول (2) معامل كرونباخ ألفا لقياس ثبات الاستبانة

ت	متغيرات البحث	عدد الفقرات	قيم معامل الثبات
1	الاخلاقيات المهنية	20	.960
2	جودة تدقيق المشترك	15	.955
3	جميع الفقرات الاستبانة	35	.965

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS.

3-4// وصف الخصائص عينة البحث

الشهادة المهنية: توزع أفراد العينة بموجب الشهادة المهنية التي تبلغ عددهم (72) إلى نسبة (94.4%) ممن لديهم شهادة المحاسبة القانونية، ونسبة (5.6%) لديهم شهادة دبلوم مراقب الحسابات، وتشير نتائج أيضاً إلى أن كل المستجيبين يحملون شهادات مهنية متخصصة في مجال المحاسبة وهذا يعتبر معززاً قوياً للبحث، وكما موضح النتائج في الجدول (3).

الجدول رقم (3) توزيع العينة حسب الشهادة المهنية

النسبة %	مراقب الحسابات	الشهادة
94.4	68	شهادة محاسبة القانونية
5.6	4	دبلوم مراقب الحسابات
0	0	أخرى
100.0	72	المجموع

المصدر: إعداد الباحثين من نتائج التحليل الإحصائي.

التحصيل العلمي : بينت نتائج وصف العينة من حيث التحصيل العلمي كما في جدول رقم (4) ان أغلبية أفراد العينة من حملة شهادة بكالوريوس إذ بلغ عددهم (60) وبنسبة (83.3%) ، بينما كانت نسبة الأفراد العينة من حملة شهادة الماجستير قد بلغت عددهم (10) وبنسبة (13.8%) ، في حين علماً بأن (2) من مراقب الحسابات لديهم شهادة الدكتوراه وبنسبة (2.9%).

الجدول رقم (4) توزيع العينة حسب التحصيل العلمي

النسبة %	مراقب الحسابات	الفئات
83.3	60	بكالوريوس
13.8	10	ماجستير
2.9	2	دكتوراه
100.0	72	المجموع

المصدر: إعداد الباحثين من نتائج التحليل الإحصائي.

عدد سنوات الخبرة : يلحظ من الجدول (5) أن نسبة معدل أفراد العينة البحث وفقاً لسنوات الخبرة من الفئة (16-20) سنة قد بلغت نسبتهم (30.6%) والتي يمثل أعلى معدل مقارنة بعدد سنوات الخبرة اجمالية الأخرى ، في حين أن الفئة (1-10) سنة قد بلغت نسبتها (27.8%) وهو ثاني أعلى النسب المئوية.

الجدول رقم (5) توزيع العينة حسب عدد سنوات الخبرة

النسبة %	مراقب الحسابات	الفئات
27.8	20	من 1 - 10 سنوات
19.4	14	من 11 - 15 سنة
30.6	22	من 16 - 20 سنة
22.2	16	من 21 سنة وأكثر
100.0	72	المجموع

المصدر: إعداد الباحثين من نتائج التحليل الإحصائي.

المشاركة في دورات خاصة أو مؤتمرات أو ندوات: يلاحظ من نتائج إجابات العينة في الجدول (6) على التساؤل الخاص بمدى مشاركة أفراد العينة في دورات خاصة أو مؤتمرات أو ندوات أن أغلبية الأفراد المبحوثين كانت لديهم مشاركات في هذا المجال والذين بلغت عددهم (52) ونسبة (72.2%) ، في حين أن عدد (20) من أفراد العينة وبنسبة (27.8%) لم يكن لديهم أية مشاركة في دورات خاصة أو مؤتمرات أو ندوات .

الجدول رقم (6) توزيع العينة حسب المشكلة في دورات خاصة أو مؤتمرات أو ندوات

الفئات	مراقب الحسابات	النسبة %
نعم	52	72.2
لا	20	27.8
المجموع	72	100.0

المصدر: إعداد الباحثين من نتائج التحليل الإحصائي.

3-5// وصف متغيرات البحث وتشخيصها: سيتم عرض الاوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات متغيرات البحث الاخلاقيات المهنية وجدوة التدقيق المشترك وكالاتي:

أ- وصف وتشخيص أبعاد الاخلاقيات المهنة

- 1- الاستقلالية: اظهر الجدول (7) مستوى عالي لفقرات بعد الاستقلالية (5) حيث بلغ الوسط الحسابي المعدل (4.326) وبأنحراف معياري (0.688) وعلى صعيد الفقرات فأن الفقرة (5) و التي تنص على " أؤمن بأن الاستقلالية تعزز مصداقية تقرير التدقيق المشترك." حققت اعلى مستوى اذ بلغ الوسط الحسابي (4.53) وبانحراف معياري (0.718) ،اما الفقرة (X5) و التي تنص على " أتمسك باستقلاليتي المهنية عند مناقشة نتائج التدقيق مع المدقق الآخر، حتى في حال وجود اختلاف في وجهات النظر حول نتائج أو إجراءات التدقيق." فحققت اقل مستوى إذ ان الوسط الحسابي بلغ (4.22) وبأنحراف معياري (0.706).
- 2- الموضوعية: اظهر الجدول (7) مستوى عالي لفقرات بعد الموضوعية حيث بلغ الوسط الحسابي المعدل (4.106) وبأنحراف معياري (0.807) وعلى صعيد الفقرات فأن الفقرة (7) و التي تنص على " لا أسمح للعلاقات المهنية بالتأثير على تقييمي للنتائج." حققت اعلى مستوى اذ بلغ الوسط الحسابي (4.47) وبانحراف معياري (0.718) ،اما الفقرة (10) و التي تنص على " أحرص على أن يعكس الرأي المهني الذي أقدمه في تقرير التدقيق المشترك الصورة الحقيقية والعادلة للوضع المالي دون مبالغة أو تقليل." فحققت اقل مستوى إذ ان الوسط الحسابي بلغ (3.34) وبأنحراف معياري (1.035).
- 3- النزاهة: اظهر الجدول (7) مستوى عالي لفقرات بعد النزاهة حيث بلغ الوسط الحسابي المعدل (4.218) وبأنحراف معياري (0.717) وعلى صعيد الفقرات فأن الفقرة (11) و التي تنص على " ألتم بالصدق والشفافية في جميع مراحل التدقيق المشترك." حققت اعلى مستوى اذ بلغ الوسط الحسابي (4.44) وبانحراف معياري (0.564) ،اما الفقرة (14) و التي تنص على " أحرص على تضمين جميع الملاحظات الجوهرية في التقرير النهائي." فحققت اقل مستوى إذ ان الوسط الحسابي بلغ (4.09) وبأنحراف معياري (0.821).
- 4- الكفاءة المهنية: اظهر الجدول (7) مستوى عالي لفقرات بعد الكفاءة المهنية حيث بلغ الوسط الحسابي المعدل (4.266) وبأنحراف معياري (0.725). وعلى صعيد الفقرات فأن الفقرة (19) و التي تنص على " أستخدم أساليب وإجراءات تدقيق مناسبة لاكتشاف الأخطاء الجوهرية." حققت اعلى مستوى اذ بلغ الوسط الحسابي (4.38) وبانحراف معياري (0.707) ، اما الفقرة (18) و التي تنص على " أساهم بفاعلية في توزيع المهام والتنسيق مع المدقق الآخر." فحققت اقل مستوى إذ ان الوسط الحسابي بلغ (4.06) وبأنحراف معياري (0.801) .

الجدول (7) وصف تشخيص أبعاد الاخلاقيات المهنة

البعد الأول : الاستقلالية			
ت	الفقرات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	أحرص أثناء عملي في التدقيق المشترك على تجنب أي علاقات مالية أو مصالح شخصية مع الجهة الخاضعة للتدقيق قد تؤثر في استقلاليتي أو في موضوعية حكمي المهني.	4.28	0.683
2	أرفض أي ضغوط من الإدارة قد تؤثر على رأيي في التقرير المشترك.	4.27	0.634
3	ألتزم بالفصل التام بين مهامي الاستشارية وأعمال التدقيق.	4.33	0.701
4	أتمسك باستقلاليتي المهنية عند مناقشة نتائج التدقيق مع المدقق الآخر، حتى في حال وجود اختلاف في وجهات النظر حول نتائج أو إجراءات التدقيق.	4.22	0.706
5	أؤمن بأن الاستقلالية تعزز مصداقية تقرير التدقيق المشترك.	4.53	0.718
		4.326	0.688
المعدل العام الاستقلالية			
البعد الثاني: الموضوعية			
ت	الفقرات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
6	أتعامل مع الأدلة والقرائن دون تحيز شخصي.	4.41	0.756
7	لا أسمح للعلاقات المهنية بالتأثير على تقييمي للنتائج.	4.47	0.718
8	ألتزم بالحياد والموضوعية عند مناقشة نتائج التدقيق مع المدقق الآخر بما يضمن الوصول إلى رأي مهني يستند إلى الأدلة المتاحة.	4.06	0.801
9	أستند في قراراتي إلى أدلة كافية وملائمة فقط.	4.25	0.729
10	أحرص على أن يعكس الرأي المهني الذي أقدمه في تقرير التدقيق المشترك الصورة الحقيقية والعادلة للوضع المالي دون مبالغة أو تقليل.	3.34	1.035
		4.106	0.807
المعدل العام الموضوعية			
البعد الثالث: النزاهة			
ت	الفقرات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
11	ألتزم بالصدق والشفافية في جميع مراحل التدقيق المشترك.	4.44	0.564
12	أقوم بالإفصاح عن أي تضارب محتمل في المصالح قد ينشأ أثناء عملية التدقيق المشترك بما يحافظ على نزاهة وشفافية العمل المهني.	4.12	0.828
13	لا أتغاضى عن الأخطاء الجوهرية مهما كانت الضغوط.	4.16	0.793
14	أحرص على تضمين جميع الملاحظات الجوهرية في التقرير النهائي.	4.09	0.821
15	أعتبر النزاهة أساس الثقة بين المدققين في التدقيق المشترك.	4.28	0.581
		4.218	0.717
المعدل العام النزاهة			
البعد الرابع: الكفاءة المهنية			
ت	الفقرات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
16	أحرص على تحديث معرفتي بالمعايير المهنية باستمرار.	4.30	0.707

0.701	4.34	أمتلك الخبرة الكافية للتعامل مع تعقيدات التدقيق المشترك.	17
0.711	4.25	ألتزم بتطبيق معايير التدقيق الدولية والإرشادات المهنية ذات الصلة عند تنفيذ إجراءات التدقيق المشترك.	18
0.707	4.38	أستخدم أساليب وإجراءات تدقيق مناسبة لاكتشاف الأخطاء الجوهرية.	19
0.801	4.06	أساهم بفاعلية في توزيع المهام والتنسيق مع المدقق الآخر.	20
0.725	4.266	المعدل العام للكفاءة المهنية	
0.734	4.229	الوسط الحسابي و الانحراف المعياري العام	

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS واستناداً إلى ما تقدم يمكن توضيح ترتيب ابعاد الاخلاقيات المهنة حسب الأهمية النسبية كما في الجدول الآتي:

جدول (8) ترتيب ابعاد الاخلاقيات المهنة

الترتيب	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	ابعاد الاخلاقيات المهنة
1	0.688	4.326	الاستقلالية
4	0.807	4.106	الموضوعية
3	0.717	4.218	النزاهة
2	0.725	4.266	الكفاءة المهنية

ب- وصف وتشخيص متغير جودة التدقيق المشترك

في هذا الفقرة يتم عرض نتائج استجابات أفراد عينة البحث الخاصة بفقرات جودة التدقيق المشترك حيث يشير الجدول (9) إلى الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لهذه الفقرات إذ يشير نتائج الجدول (9) إلى اتفاق إيجابي لهذا العامل بوسط حسابي عام بلغ (4.32) وانحراف معياري عام بلغ (0.737). وأن أبرز الفقرات التي أسهمت في أغناء هذه الفقرات هو الفقرة (2) الذي يتضمن "يؤدي توزيع مهام التدقيق بين أكثر من مراقب حسابات إلى تقليل مخاطر إصدار رأي تدقيق غير مناسب." وذلك بوسط حسابي (4.69) وانحراف معياري (0.693). وجاء في المرتبة الثانية الفقرة (4) والذي يتضمن "يساهم تبادل المعلومات بين مراقب الحسابات في تحسين نتائج التدقيق." وذلك بوسط حسابي (4.59) وانحراف معياري (0.759). بينما كانت أقل نسبة في هذا المتغير للفقرة (13) التي تتضمن "يؤدي وضوح توزيع المسؤوليات إلى تحسين جودة الأداء." بوسط حسابي (4.06) وانحراف معياري (0.619).

الجدول (9) وصف تشخيص أبعاد جودة التدقيق المشترك

ت	الفقرات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	يسهم التدقيق المشترك في تحسين مستوى اكتشاف الأخطاء الجوهرية.	4.12	0.772
2	يؤدي توزيع مهام التدقيق بين أكثر من مراقب حسابات إلى تقليل مخاطر إصدار رأي تدقيق غير مناسب.	4.69	0.693
3	يؤدي التعاون بين مراقب الحسابات إلى رفع جودة الفحص والتقييم.	4.50	0.718
4	يساهم تبادل المعلومات بين مراقب الحسابات في تحسين نتائج التدقيق.	4.59	0.756
5	يقلل التدقيق المشترك من مخاطر التواطؤ أو الإهمال المهني.	4.55	0.672
6	يسهم التدقيق المشترك في تقليل فجوة التوقعات لدى مستخدمي القوائم المالية.	4.25	0.672
7	يؤدي تعدد وجهات النظر إلى تحسين دقة الحكم المهني.	4.28	0.729
8	يساعد التنسيق الجيد بين مراقب الحسابات على إنجاز العمل بكفاءة.	4.31	0.693
9	يرفع التدقيق المشترك مستوى الالتزام بالمعايير المهنية.	4.41	0.712
10	يساعد التدقيق المشترك في تحسين كفاءة إجراءات التخطيط والتنفيذ لعملية التدقيق.	4.31	0.693
11	يعزز التدقيق المشترك ثقة المستثمرين بالتقارير المالية.	4.27	0.813
12	يسهم التدقيق المشترك في تعزيز الشفافية في التقارير.	4.24	0.772
13	يؤدي وضوح توزيع المسؤوليات إلى تحسين جودة الأداء.	4.06	0.619
14	يساعد التعاون المهني في حل الخلافات الفنية بموضوعية.	4.09	0.801
15	أن التدقيق المشترك يحقق مستوى جودة أعلى من التدقيق الفردي.	4.13	0.942
	الوسط الحسابي و الانحراف المعياري العام جودة التدقيق المشترك	4.32	0.737

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS

3-6//تحليل العلاقات الارتباط و اختبار الفرضيات المتغيرات البحث:

اختبار الفرضية الرئيسية الأول والتي تنص على أنها: توجد علاقة معنوية ذات دلالة بين الاخلاقيات المهنية و جودة التدقيق المشترك ، للتحقق من صحة الفرضية الرئيسية الأول والفرضيات المنبثقة عنها، تم استخدام الارتباط المتعدد والبسيط وعند مستوى دلالة احصائية (0.05)، يوضح نتائج الجدول (10) وجود علاقة معنوية ايجابية ذات دلالة بين الاخلاقيات المهنية و جودة التدقيق المشترك ، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط الكلي (**0.688) وقيمة احتمالية (0.000) وهي قيمة معنوية عند مستوى (0.05)، ولذلك تقبل الفرضية الرئيسية الأول، وتشير هذه القيمة إلى قوة العلاقة بين الاخلاقيات المهنية و جودة التدقيق المشترك على المستوى الكلي.

الجدول (10) معامل الارتباط بين الاخلاقيات المهنية و جودة التدقيق المشترك

متغير التابع	متغير المستقل	مستوى المعنوية Sig.
الاخلاقيات المهنية	جودة تدقيق المشترك	0.688**
		0.000

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS

ولغرض الوصول إلى مؤشرات تفصيلية حول اتجاه وطبيعة العلاقة بين كل بعد من ابعاد الاخلاقيات المهنية الاستقلالية و الموضوعية و النزاهة و الكفاءة المهنية معة جودة التدقيق المشترك مستوى دلالة احصائية (0.05)، وفي ضوء الفرضيات الفرعية للفرضية الرئيسة الأول فقد تم تحليل علاقات الارتباط على النحو الآتي:

الفرضية الفرعية الأولى: هناك علاقة معنوية ذات دلالة احصائية بين الاستقلالية لمراقب الحسابات و جودة التدقيق المشترك عند مستوى دلالة احصائية (0.05)، وتشير نتائج الجدول (11) إلى وجود علاقة معنوية ايجابية ذات دلالة بين الاستقلالية لمراقب الحسابات و جودة التدقيق المشترك ، ويدعم ذلك قيمة معامل الارتباط البالغة (0.689**) ، وبقية احتمالية (0.000) وهي قيمة معنوية عند مستوى (0.05)، تشير هذه النتيجة إلى أن الاستقلالية لمراقب الحسابات في عملية التدقيق تسهم في تحسين جودة التدقيق المشترك من وجهات نظر المستجيبين.

الفرضية الفرعية الثانية: هناك علاقة معنوية ذات دلالة احصائية بين الموضوعية لمراقب الحسابات و جودة التدقيق المشترك عند مستوى دلالة احصائية (0.05)، وتشير نتائج الجدول (11) إلى وجود علاقة معنوية ايجابية ذات دلالة احصائية بين الموضوعية لمراقب الحسابات و جودة التدقيق المشترك ، ويدعم ذلك قيمة معامل الارتباط البالغة (0.549**) ، وبقية احتمالية (0.000) وهي قيمة معنوية عند مستوى (0.05)، تشير هذه النتيجة إلى أن الموضوعية لمراقب الحسابات في عملها تسهم في تحسين جودة التدقيق المشترك من وجهات نظر المستجيبين.

الفرضية الفرعية الثالث: هناك علاقة معنوية ذات دلالة احصائية بين النزاهة لمراقب الحسابات و جودة التدقيق المشترك عند مستوى دلالة احصائية (0.05)، وتشير نتائج الجدول (11) إلى وجود علاقة معنوية ايجابية ذات دلالة احصائية بين النزاهة لمراقب الحسابات و جودة التدقيق المشترك ، ويدعم ذلك قيمة معامل الارتباط البالغة (0.503**) ، وبقية احتمالية (0.000) وهي قيمة معنوية عند مستوى (0.05)، تشير هذه النتيجة إلى أن النزاهة لمراقب الحسابات في عملية التدقيق تسهم في تحسين جودة التدقيق المشترك من وجهات نظر المستجيبين.

الفرضية الفرعية الرابع: هناك علاقة معنوية ذات دلالة احصائية بين الكفاءة المهنية لمراقب الحسابات و جودة التدقيق المشترك عند مستوى دلالة احصائية (0.05)، وتشير نتائج الجدول (11) إلى وجود علاقة معنوية ايجابية ذات دلالة احصائية بين الكفاءة المهنية لمراقب الحسابات و جودة التدقيق المشترك ، ويدعم ذلك قيمة معامل الارتباط البالغة (0.609**) ، وبقية احتمالية (0.000) وهي قيمة معنوية عند مستوى (0.05)، تشير هذه النتيجة إلى أن الكفاءة المهنية لمراقب تسهم في تحسين جودة التدقيق المشترك من وجهات نظر المستجيبين.

الجدول (11) معامل علاقة بين ابعاد الاخلاقيات المهنية و جودة التدقيق المشترك

متغير التابع	متغير المستقل	الاستقلالية	الموضوعية	النزاهة	الكفاءة المهنية
جودة التدقيق المشترك		0.689**	0.549**	0.503**	0.609**
مستوى المعنوية Sig.		0.000	0.000	0.000	0.000

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS

3-7//تحليل التأثير واختبار الفرضيات المتغيرات البحث :

يمثل مضمون الجدول (12) اختباراً للفرضية الرئيسية الثانية والتي تنص على : (أن يوجد تأثير ذات دلالة معنوية الاخلاقيات المهنية لمراقبي الحسابات في تحسين جودة التدقيق المشترك.)، إذ تبين عند تحليل البيانات وجود تأثير معنوي ذات دلالة إحصائية الاخلاقيات المهنية لمراقبي الحسابات في تحسين جودة التدقيق المشترك ، ويدعمه قيمة (F) المحسوبة (67.404) وهي قيمة معنوية عند مستوى معنوية (0.01)، وفسرت قيمة الاخلاقيات المهنية لمراقبي الحسابات التي بلغت (69.2%) من التباين الحاصل في جودة التدقيق المشترك، وهذا ما اوضحته قيمة معامل التحديد (R^2) ، أما النسبة المتبقية والبالغة (30.8%) فهي تعود إلى متغيرات أخرى. بالتالي قبول الفرضية الرئيسية الاولى.

ولغرض الوصول إلى مؤشرات تفصيلية حول اتجاه وطبيعة التأثير بين كل بعد من ابعاد الاخلاقيات المهنية (الاستقلالية و الموضوعية و النزاهة و الكفاءة المهنية) في تحسين جودة التدقيق المشترك وفي ضوء الفرضيات الفرعية للفرضية الرئيسية الثانية فقد تم تحليل التأثير على النحو الآتي:

الفرضية الفرعية الأول : والتي تنص على (أن يوجد تأثير ذات دلالة معنوية الاستقلالية لمراقبي الحسابات في تحسين جودة التدقيق المشترك.)، إذ تبين عند تحليل البيانات وجود تأثير معنوي ذات دلالة إحصائية الاستقلالية لمراقبي الحسابات في تحسين جودة التدقيق المشترك ، ويدعمه قيمة (F) المحسوبة (43.568) وهي قيمة معنوية عند مستوى معنوية (0.01)، وفسرت قيمة الاستقلالية لمراقبي الحسابات التي بلغت (60.6%) من التباين الحاصل في جودة التدقيق المشترك، وهذا ما اوضحته قيمة معامل التحديد (R^2) ، أما النسبة المتبقية والبالغة (39.4%) فهي تعود إلى متغيرات أخرى. وقد كان تأثير الاستقلالية لمراقبي الحسابات من أقوى الأبعاد تأثيراً في تحسين جودة التدقيق المشترك بالتالي قبول الفرضية الفرعية الاولى.

الفرضية الفرعية الثانية: والتي تنص على (أن يوجد تأثير ذات دلالة معنوية الموضوعية لمراقبي الحسابات في تحسين جودة التدقيق المشترك.)، إذ تبين عند تحليل البيانات وجود تأثير معنوي ذات دلالة إحصائية الموضوعية لمراقبي الحسابات في تحسين جودة التدقيق المشترك ، ويدعمه قيمة (F) المحسوبة (39.706) وهي قيمة معنوية عند مستوى معنوية (0.01)، وفسرت قيمة الموضوعية لمراقبي الحسابات التي بلغت (55.4%) من التباين الحاصل في جودة التدقيق المشترك، وهذا ما اوضحته قيمة معامل التحديد (R^2) ، أما النسبة المتبقية والبالغة (44.6%) فهي تعود إلى متغيرات أخرى. بالتالي قبول الفرضية الفرعية الثانية.

الفرضية الفرعية الثالثة: والتي تنص على (أن يوجد تأثير ذات دلالة معنوية النزاهة لمراقبي الحسابات في تحسين جودة التدقيق المشترك.)، إذ تبين عند تحليل البيانات وجود تأثير معنوي ذات دلالة إحصائية النزاهة لمراقبي الحسابات في تحسين جودة التدقيق المشترك ، ويدعمه قيمة (F) المحسوبة (38.398) وهي قيمة معنوية عند مستوى معنوية (0.01)، وفسرت قيمة النزاهة لمراقبي الحسابات التي بلغت (53.1%) من التباين الحاصل في جودة التدقيق المشترك، وهذا ما اوضحته قيمة معامل التحديد (R^2) ، أما النسبة المتبقية والبالغة (46.9%) فهي تعود إلى متغيرات أخرى. فقد كان من اضعف الابعاد تأثيراً في تحسين جودة التدقيق المشترك بالتالي قبول الفرضية الفرعية الثالث.

الفرضية الفرعية الرابعة: والتي تنص على (أن يوجد تأثير ذات دلالة معنوية الكفاءة المهنية لمراقبي الحسابات في تحسين جودة التدقيق المشترك.)، إذ تبين عند تحليل البيانات وجود تأثير معنوي ذات دلالة إحصائية الكفاءة المهنية لمراقبي الحسابات في تحسين جودة التدقيق المشترك ، ويدعمه قيمة (F) المحسوبة (41.553) وهي قيمة معنوية عند مستوى معنوية (0.01)، وفسرت قيمة الكفاءة المهنية لمراقبي الحسابات التي بلغت (58.6%) من التباين الحاصل في جودة التدقيق المشترك، وهذا ما اوضحته قيمة معامل التحديد (R^2) ، أما النسبة المتبقية والبالغة (41.4%) فهي تعود إلى متغيرات أخرى. بالتالي قبول الفرضية الفرعية الرابع.

الجدول (12) تأثير ابعاد الاخلاقيات المهنية في تحسين جودة التدقيق المشترك

جودة التدقيق المشترك		متغير التابع متغير مستقل
R^2	F	
0.692	67.404 (.000)**	الاخلاقيات المهنية
0.606	43.568 (.000)**	الاستقلالية
0.554	39.706 (.000)**	الموضوعية
0.531	38.398 (.000)**	النزاهة
.5860	41.553 (.000)**	الكفاءة المهنية

المحور الرابع : الاستنتاجات و التوصيات

4-1// الاستنتاجات النظرية و العملية : لقد تم التوصل الى مجموعة من الاستنتاجات النظرية والعملية من يمكن للباحثين عرضها كما يأتي:

- 1- تُعد الأخلاقيات المهنية أساسًا في توجيه سلوك مراقبي الحسابات وضمان الالتزام بالمعايير المهنية.
- 2- يحدّد الالتزام بالأخلاقيات المهنية من الغش والتلاعب عبر تعزيز النزاهة والسلوك المسؤول لدى مراقبي الحسابات.
- 3- تُعد جودة مهنة التدقيق حجر الأساس في تعزيز مصداقية التقارير المالية حيث تساهم في زيادة ثقة المستخدمين (المستثمرين، الجهات الرقابية) بالمعلومات المحاسبية.
- 4- التدقيق المشترك تعتمد على التنسيق بين مراقبين الحسابات حيث يتطلب هذا النوع من التدقيق تعاوناً فعالاً وتبادلاً للمعلومات.
- 5- ظهر أن أغلبية أفراد العينة المبحوثة ممن شاركوا في دورات خاصة ومؤتمرات و ندوات في مجال التدقيق مما يدل على توافر الرغبة والوعي لديهم على تحديث معلوماتهم ومعرفتهم وتعجيل الكفاءة المهنية.
- 6- أظهرت النتائج الخاصة بوصف متغيرات البحث وابعاده أن الاستقلالية من حيث الاهمية جاءت بالمرتبة الأولى من حيث سلم الترتيب على مستوى ابعاد الاخلاقيات المهنية من وجهة نظر مراقبي الحسابات في مكاتب و شركات تدقيق المبحوثة, اما الموضوعية فقد جاءت في المرتبة الاخيرة من الترتيب.
- 7- أظهرت نتائج البحث بانه يوجد علاقة ايجابية معنوية عالية و ذات دلالة احصائية بين الاخلاقيات المهنية متمثلة ب الاستقلالية, الموضوعية و النزاهة و الكفاءة المهنية و جودة تدقيق المشترك بشكل منفرد و مجتمعة.
- 8- أظهرت نتائج ان وجود تأثير الاجابي و معنوي أخلاقيات المهنية لمراقبي الحسابات في تحسين جودة تدقيق المشترك على مستوى الكلي و يدعمه قيمة (F) المحسوبة (67.404) .
- 9- أظهرت نتائج البحث بوجود اثر بعد الاستقلالية في تحسين جودة تدقيق المشترك أكثر تأثيراً من خلال تحسين مصداقية تقرير تدقيق المشترك, مما انعكس إيجاباً على جودة التدقيق.
- 10- تبين بأنه كلما التزم مراقبي الحسابات بأخلاقيات المهنة المتمثل ب (الاستقلالية ، الموضوعية ، النزاهة ، الكفاءة المهنية) في عمليات التدقيق الحسابات فإن ذلك يؤدي إلى تحسين جودة التدقيق المشترك ، والعكس صحيح.

4-2// التوصيات: لقد تم التوصل الى مجموعة من التوصيات من يمكن للباحثين عرضها كما يأتي:

- 1- ضرورة التزام مراقبي الحسابات بالاستقلالية التامة عند تنفيذ مهام التدقيق المشترك، نظراً لما أظهرته النتائج من دورها المحوري في رفع مستوى جودة التدقيق وتقليل التحيز في إصدار الرأي المهني.
- 2- ضرورة تجنب التأثيرات الشخصية والضغط الإداري أثناء عملية التدقيق، حيث أثبتت النتائج أن الموضوعية تسهم بشكل مباشر في تحسين دقة وموثوقية التقارير المالية .
- 3- ضرورة التزام مراقبي الحسابات بمبدأ النزاهة في جميع مراحل عملية التدقيق، لما لذلك من أثر واضح في تعزيز ثقة مستخدمي القوائم المالية بمخرجات التدقيق المشترك.
- 4- ضرورة تكثيف برامج التدريب والتأهيل المهني لمراقبي الحسابات، حيث بينت النتائج أن ارتفاع مستوى الكفاءة المهنية يؤدي إلى تحسين جودة الأداء في التدقيق المشترك.
- 5- يجب على مكاتب التدقيق تخصيص جزء من أتعابه لأجل التدريب والتعليم لمراقبي الحسابات لمواكبة تطورات المهنة.
- 6- ضرورة المحافظة لمراقبي الحسابات على الكفاءة المهنية من خلال تطبيق المهارات المكتسبة في ميدان المهنة وتطويرها.
- 7- ضرورة على جهات الرقبة تعزيز الرقابة المهنية لضمان الامتثال للمتطلبات الأخلاقية.

قائمة المصادر و المراجع : قائمة المصادر و المراجع :

١. سليم، ط.، و فاتح، ط. (٢٠٢٠)، "اثر التزام مراجع الحسابات باخلاقيات وأداب المهنة على جودة خدمات المراجعة في الجزائر - دراسة ميدانية"، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، مجلد ١٣، عدد ٧.
٢. الأخضر، ع. ا.، و شرع، م. (٢٠٢٢)، "دور أخلاقيات مهنة التدقيق في تعزيز مصداقية تقارير المدققين عند محافظي الحسابات بمدينة ورقلة"، [رسالة ماجستير غير منشورة]، جامعة غرداية - الجزائر.
٣. المطيري، ع. م. (٢٠١٢)، "قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق وأثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية"، [رسالة ماجستير غير منشورة]، جامعة الشرق الأوسط.
٤. الربيعي، ن. س. ح.، و صخر، ن. ح. (٢٠٢١)، "دور أخلاقيات مهنة التدقيق في تحقيق جودة التدقيق، بحث ميداني في مجال التدقيق من مكاتب التدقيق العاملة في العراق"، مجلة الريادة للمال والأعمال، مجلد ٢، عدد ١.
٥. صالح، ع. ط. ي. (٢٠١٧)، "الالتزام بأخلاقيات مهنة التدقيق ودورها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (دراسة ميدانية)"، [رسالة ماجستير غير منشورة]، جامعة النيلين.
٦. أحمد، ا. ا.، و حميدي، ي. م. (٢٠١٨)، "ما مدى التزام مراجعي الحسابات في ليبيا بقواعد واخلاقيات مهنة المراجعة دراسة تحليلية من وجهة نظر المحاسبين والمراجعين بديوان المحاسبة بمنطقة مرزق". مجلة التمويل الأكاديمي، مجلد ٩، عدد ١.
٧. شاهين، ع. أ.، و زيد، ه. ز. ن. (٢٠٢١)، "مدى التزام مراقبي الحسابات بأخلاقيات المهنة على تضييق فجوة التوقعات في بيئة المراجعة

<https://dspace.univ-ghardaia.edu.dz/xmlui/handle/123456789/1214>

- دراسة نظرية"، *المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية*، مجلد ١١، عدد ٢ .
٨. ذنون، آ. ع.، و زكر، ع. أ. م. (٢٠٢١)، "تأثير التدقيق المشترك على المؤهلات والخبرة المهنية للمدقق دراسة استطلاعية لآراء عينة من مراقبي الحسابات المستقلين في العراق"، *مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية*، مجلد ١، عدد ٥٦ .
٩. زين، ح. ح.، و حسون، أ. ف. (٢٠٢٢)، "دور اسلوب التدقيق المشترك في تعزيز جودة عملية التدقيق"، *مجلة الغري للكلية الإدارية والاقتصاد*، مجلد ١٨، عدد ٢. <https://doi.org/10.36325/ghjec.v18i2.13923>
١٠. عقاب، س.، و طوبال، أ. (٢٠٢٢)، "أثر التدقيق المشترك على تكاليف التدقيق في البنوك التجارية الجزائرية - دراسة ميدانية"، *مجلة العلوم الإنسانية لجامعة أم البواقي*، مجلد ٩، عدد ٣.
١١. صالح، ب. أ. (٢٠٢١)، "أثر التدقيق المشترك على استقلالية مراقبي الحسابات"، *Journal Kufa Studies Center*، مجلد ١، عدد ٦٣ . <https://doi.org/10.36322/jksc/0106320>
١٢. يعقوب، ف. ع.، و ابراهيم، ع. خ. (٢٠٢٠)، "دليل مقترح لعمليات التدقيق المشترك للبيانات المالية"، *مجلة كلية مدينة العلم*، مجلد ١٢، عدد ٢ .
١٣. يخلف، ص.، و طرشي، م. (٢٠٢٠)، "دور التدقيق الإلكتروني في تحسين جودة ممارسة مهنة التدقيق الداخلي"، *مجلة البشائر الاقتصادية*، مجلد ٦، عدد ٢ .
١٤. صخر، ن. ح.، و الربيعي، ن. س. ح. (٢٠٢١)، "دور قواعد السلوك الأخلاقي لمهنة التدقيق في تحقيق جودة التدقيق"، *مجلة الريادة للمال والأعمال*، مجلد ٢، عدد ١. <https://doi.org/10.56967/ejfb2021147>
15. Nasrat, A. and Ben Khalifa, B. (2021), "The role of the external auditor's commitment to professional ethics in reducing creative accounting practices: A study on a sample of auditors and academics", *Algerian Journal of Economics and Management*, pp. 147–167.
16. Meliani, W., Basti, H., & Himeur, I. (2025), "The role of auditing standards and professional ethics in enhancing the independence of external auditors: A case study of a group of practitioners", *The International Tax Journal*, Vol. 52 No. 6.
17. Rejeki, D. (2021), "The determination of audit quality and its impact on audit report presentation", *International Journal of Business and Social Science Research*, Vol.2 No. 4. DOI: <https://doi.org/10.47742/ijbssr.v2n4p2>
18. Salih, J. I., & Flayyih, H. H. (2020), "Impact of audit quality in reducing external audit profession risks", *International Journal of Innovation, Creativity and Change*, Vol. 13 No7.
19. Sebayhi, N. (2009), "The ethical dimensions of the accounting profession and the applications of accounting manipulation", *Journal of Law and Human Sciences*, pp. 07–26.
20. Zakar, A. M. (2021), "The impact of a joint audit on the professional qualifications and experience of the auditor: An exploratory study of the opinions of a sample of independent auditors in Iraq", *Tikrit Journal of Administration and Economics Sciences*, Vol.17 No.56.
21. Porter, B., Simon, J., & Hatherly, D. (2014), "Principles of external auditing", 4th ed, John Wiley & Sons, Ltd.

رۆلی ئەخلاق پێشەبە چاودێرانی ژمێرکاری لە باشتکردنی کوالیتی وردبەینی هاوبەش

(لیکۆڵینەوهیە کێ شیکاری لەسەر بۆچوونەکانی نمونەیه کێ چاودێرانی ژمێرکاری لە هەریە کوردستانی عێراق)

پوختە: ئەم توێژینەوهیە ئامانجیەتی رۆلی ئەخلاق پێشەبە چاودێرانی ژمێرکاری لە باشتکردنی کوالیتی وردبەینیە هاوبەشەکاندا نیشان بەدات. گرنکی زانستی توێژینەوهیە کە لە گرنکیدان بە بابەتێکی مۆدێرن و گرنگەوه سەرچاوه دەگریت: رۆلی پابه‌ندبوونی چاودێرانی ژمێرکاری بە ئەخلاق پێشەبە لە باشتکردنی کوالیتی وردبەینیە هاوبەشەکان. بۆ گەیشتن بە ئامانجی توێژینەوهیە کە، توێژەران پشتیان بە سەرچاوه سەرەتاییەکان بەستوو، ئەوانیش پرسیارنامەیه کە کە لەسەر بنەمای لیکۆڵینەوهی کانی پێشوو و چوارچێوهی تیوری گۆراوه‌کانی توێژینەوهی کە دارێژراوه. نمونە ی توێژینەوهی کە لە ٧٢ چاودێری ژمێرکاری لە کۆمپانیاکانی وردبەینی و کۆمپانیا ژمێرارییه‌کان پێکھاتبوو. دوا شیکردنەوهی داتاگان و تاقیکردنەوهی گریمانەکان، کۆمەڵیک ئەنجام گەیشتن ئەنجام کە گرنگترینیان بریتییە لە: ئەنجامەکان پەپوهەندییە کێ ئەرتی و بەرچاویان لە نیوان ئەخلاق پێشەبە چاودێری ژمێرکاری لە باشتبوونی گشتی کوالیتی وردبەینی هاوبەش نیشان دا، کە پشتمگیری دەکریت بە بەه‌ای-F ی حیسابکراو کە 67.404 یه. لەبەر رۆشنا ی دەرتەنجامەکانی توێژینەوهی کە، توێژەران چەند ریکاریکیان پێشیار کردوو کە گرنگترینیان بریتییە لە: پێوستی چاودێری ژمێرکاری بۆ پاراستنی سەرەخۆی تەواو لە کاتی ئەنجامدان ئەرکەکانی وردبەینی هاوبەش، بە لەبەرچاوغرتی رۆلی سەرکێ دەرکەوتوو ئەنجامەکان بە بەرکردنەوهی ئاستی کوالیتی وردبەینی هاوبەش و کەمکردنەوهی لایەنگری لە دەرکردنی بۆچوونی پێشەبە.

وشە ی سەرکێ: ئەخلاق پێشەبە، پێشە ی وردبەینی، کوالیتی وردبەینی هاوبەش، چاودێری ژمێرکاری.