

الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين جودة التقارير المالية - دراسة تطبيقية -

أ.م.د. اسكندر محمود حسين نشوان / كلية الادارة والتمويل / جامعة الاقصى

تاريخ التقديم: 2017/6/19

تاريخ القبول: 2017/7/30

المستخلص:

هدفت هذه الدراسة التعرف إلى الاتجاه نحو تطبيق التدقيق المشترك كمدخل لتحسين جودة التقارير المالية بكافة خصائصها (الملاءمة، الموثوقية، القابلية للمقارنة، الثبات)، وكذلك حصر الصعوبات التي يواجهها مدققي الحسابات بقطاع غزة في تطبيق التدقيق المشترك، ولتحقيق أهداف الدراسة فقد تم استخدام مقياس لمعرفة الاتجاه نحو تطبيق التدقيق المشترك وتم توزيعه على عينة الدراسة المكونة من (119) فرداً واسترد منه (99) صالح للتحليل أي بنسبة (83.2%)، منها (69) مدقق حسابات، و(30) ما بين مدير مالي ومحاسب، كما استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي، وبعد تحليل النتائج توصلت الدراسة إلى: وجود اتجاه إيجابي لدى كافة أفراد العينة نحو تطبيق التدقيق المشترك لتحسين جودة التقارير المالية بخصائصها المختلفة (الملاءمة، الموثوقية، القابلية للمقارنة، الثبات)، وكذلك وجود صعوبات مختلفة تواجه التدقيق المشترك عند تطبيقه، وفي ظل النتائج أوصت الدراسة بضرورة حث كافة طوائف المجتمع المالي على تعزيز الاتجاه نحو التدقيق المشترك، نظراً لما يحققه ذلك من آثار إيجابية متعددة وبخاصة تحسين مستوى جودة التقارير المالية، وكذلك العمل على إيجاد السبل والطرق الملائمة للتغلب على الصعوبات المختلفة التي تواجه تطبيق التدقيق المشترك، وبما يساهم في زيادة اكتمال محتوى المعلومات الواردة في التقارير المالية.

المصطلحات الرئيسية للبحث: التدقيق المشترك، الاتجاه نحو التدقيق المشترك، جودة التقارير المالية.



مجلة العلوم

الاقتصادية والإدارية

العدد 100 المجلد 23

الصفحات 567-605



الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين جودة التقارير المالية - دراسة تطبيقية -

مقدمة:

لقد تزايدت في الآونة الأخيرة أهمية المحاسبة فهي لم تعد تهم المالكين والمساهمين فقط بل عدة جهات وفي مقدمتهم المستثمرين الجدد، إذ يهتمهم الحصول على معلومات محاسبية تتصف بالدقة والموضوعية والوضوح بعيداً عن التضليل والغموض لذلك يفترض أن تنتج المحاسبة معلومات مفيدة يثق بها متخذ القرار من أصحاب المصلحة في المنشأة، وحتى تكون كذلك يجب أن تعبر تعبيراً صادقاً وحقيقياً عن الواقع الفعلي للمنشأة، مما لا شك فيه فإن التدقيق يعتبر عملية منهجية منظمة تتمثل في إبداء رأي فني انتقادي محايد حول عدالة القوائم المالية، وذلك من خلال قيام المدقق بإصدار تقريره الذي يعتبر المنتج النهائي لعملية التدقيق، لذا يجب أن يعبر التقرير المالي عن حقائق الأحداث التي يجب تمثيلها بمعلومات مالية تتوفر فيها الدقة والمصادقية الملبيبة لمتطلبات الغرض الذي أعد من أجله.

وقد أشارت مصداقية التقارير المالية لمدقق الحسابات تساؤلات هامة، وخاصة بعد الأزمة المالية العالمية بسبب ما عرف بفضيحة "إنرون" وما ترتب عليها من إفلاس وانهيار كبرى شركات التدقيق في العالم مثل "آرثر أندرسون"، مما ألقى بظلاله على مهنة التدقيق بسبب عدم كشف الأخطاء الجوهرية أو التقصير في تنفيذ عملية التدقيق، وما ترتب على ذلك من تداعيات سلبية على مصداقية مدققي الحسابات، والشك في جودة التقارير المالية التي يعدها. الأمر الذي أدى إلى توجه الباحثين في المجال المحاسبي وتدقيق الحسابات إلى البحث عن سبل علاج ذلك القصور واستعادة الثقة في تدقيق الحسابات وما ينتج عنها من تقارير مالية، ولعل إحدى هذه السبل التدقيق المشترك، وهو الذي يقوم على تكليف اثنين أو أكثر من مدققي الحسابات بالتخطيط للتدقيق الذي يتم إجراؤه بشكل مشترك وتقاسم للمسئولية في عملية التدقيق، وتقديم تقرير واحد لتدقيق الحسابات.

وعلى المستوى الدولي فإن هناك بعض الدول التي تقوم بتطبيق التدقيق المشترك مثل فرنسا والسويد وجنوب أفريقيا، في حين توقفت الدنمارك عن الالتزام بتطبيقه في العام (2005)، أما على المستوى العربي فهناك بعض الدول مثل السعودية، والكويت، والمغرب، والجزائر وتونس تشترط تطبيق التدقيق المشترك لبعض القطاعات والشركات التي تزاوّل أنشطتها فيها، وذلك حرصاً منها على زيادة كفاءة وفاعلية عملية التدقيق، وتحسين مستوى جودتها من خلال الحد من الغش والتلاعب والتحرير الذي قد يتضمن التقارير المالية.

خلفية المشكلة:

في قطاع غزة تواجه مهنة تدقيق الحسابات مشاكل عديدة ناجمة عن حالة الانقسام الداخلي الفلسطيني، وما يفرضه الاحتلال الإسرائيلي من حصار ظالم على قطاع غزة، ومن أهم هذه المشاكل:

- 1- الشك في استقلال المراجعين ونقص الكفاءة المهنية عندهم.
 - 2- انخفاض جودة الأداء في عملية المراجعة.
 - 3- قصور التقارير المحاسبية عن مسايرة التغيرات في المجتمع.
 - 4- عدم قيام الجمعيات المهنية بإشرافها وهيمنتها على مهنة التدقيق وعلى وجه الخصوص رقابة الجودة على أعمال مكاتب المراجعة. (الداود، 2014، 2)
 - 5- تواضع الكفاءات المهنية لمراجعي الحسابات، أي الضعف في المعرفة المتخصصة في مجالات المحاسبة والمراجعة، وكذلك الضعف في مهارات تطبيق تلك المعرفة في المجالات المختلفة، وهي الدعامة الأساسية التي يجب أن يتسلح بها المراجع عند ممارسته للمهنة. (نشوان، 2011، 72)
- ومن خلال عمل الباحث في مهنة تدقيق الحسابات بقطاع غزة، فقد رصد وجود مشكلات أخرى تواجه مدققي الحسابات، وهي:

- ندرة فرص العمل أمام مكاتب تدقيق الحسابات بقطاع غزة، أدى إلى لجوء بعض هذه المكاتب للمنافسة السعريّة من أجل الحصول على العمل، بل وإبداء الاستعداد لتقديم نتائج عملية التدقيق بالشكل الذي ينسجم مع رغبات المالكين أو المسؤولين في الإدارة. كما تلجأ غالبية مكاتب التدقيق لتقديم خدمات إضافية للزبائن، خاصة فيما يتعلق بتسوية الحسابات الضريبية، والتي أصبحت في واقع الحال تشكل المحور الأساسي لعمليات التدقيق، علماً بأن ذلك يتعارض مع المهمة الأساسية لهذه المكاتب.



الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين جودة التقارير المالية - دراسة تطبيقية -

- عدم وضع أية شروط أو معايير مهنية معينة عند ترخيص أو إعادة ترخيص مكاتب التدقيق، مثل اجتياز اختبار مهني، أو حضور دورات تدريبية.
- هذه المشاكل التي تواجه مهنة تدقيق الحسابات وغيرها لا شك تؤثر سلباً على جودة إعداد التقارير المالية، حيث لا تتسم البيانات والمعلومات التي تتضمنها هذه التقارير بالموثوقية والشفافية والمصدقية والحياد الواجب توافرها في هذه المعلومات والبيانات. وقد ترتب على ذلك:
- 1- تأكل ثقة المستثمرين المقيمين في الخارج، بل وحتى أولئك المقيمين في الداخل بدقة وصحة التقارير المالية الصادرة عن مكاتب التدقيق بقطاع غزة.
 - 2- عزوف غالبية المؤسسات الدولية عن التعامل مع مكاتب التدقيق المحلية، وتوجهها بدلاً من ذلك لمكاتب التدقيق الدولية التي افتتحت فروعاً لها في فلسطين، والتي تبدي التزاماً أكبر بكثير بالمعايير ومتطلبات الجودة الدولية، واهتماماً أكبر بالمستوى الفني للمدققين العاملين لديها، ولا شك أن ذلك قد حرم المكاتب المحلية من حجم عمل كبير ومن فرصة هامة للتطوير واكتساب المهارات الجديدة (الداود، 2014، 24).
- يتضح مما تقدم أن مهنة تدقيق الحسابات في قطاع غزة تواجه مشكلات عديدة، ومن الطبيعي أن يترتب عليها إصدار تقارير مالية تفتقد إلى توافر خصائص الجودة فيها، ولا تلبى احتياجات مستخدميها عند اتخاذ القرارات، لذا جاءت هذه الدراسة، في محاولة لتحسين جودة التقارير المالية من خلال تطبيق التدقيق المشترك، لزيادة كفاءة وفعالية عملية التدقيق.
- وبناءً على ما سبق يمكن تحديد مشكلة البحث في السؤال الرئيس التالي:
- ما الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين جودة التقارير المالية؟
- من خلال السؤال الرئيس السابق، تنبثق الأسئلة الفرعية التالية:
- 1- ما المقصود بالتدقيق المشترك؟ وما الفرق بينه وبين التدقيق المزدوج؟
 - 2- ما خصائص جودة التقارير المالية؟
 - 3- إلى أي مدى يتم تطبيق التدقيق المشترك في المنشآت الاقتصادية بقطاع غزة؟
 - 4- هل يتسم اتجاه أفراد عينة الدراسة نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين جودة التقارير المالية بالإيجابية؟
 - 5- هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية في الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين جودة التقارير المالية بحسب متغير ممارسة التدقيق المشترك (ممارسين - غير ممارسين)؟
 - 6- هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية في الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين ملاءمة التقارير المالية بحسب متغير ممارسة التدقيق المشترك (ممارسين - غير ممارسين)؟
 - 7- هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية في الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين موثوقية التقارير المالية بحسب متغير ممارسة التدقيق المشترك (ممارسين - غير ممارسين)؟
 - 8- هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية في الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين قابلية التقارير المالية للمقارنة بحسب متغير ممارسة التدقيق المشترك (ممارسين - غير ممارسين)؟
 - 9- هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية في الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين ثبات التقارير المالية بحسب متغير ممارسة التدقيق المشترك (ممارسين - غير ممارسين)؟
 - 10- ما الصعوبات التي يواجهها مدققي الحسابات بقطاع غزة الممارسين للتدقيق المشترك، في تطبيقه؟

فروض الدراسة:

تحاول الدراسة الحالية التحقق من صحة الفروض التالية:

- 1- يتسم اتجاه أفراد عينة الدراسة نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين جودة التقارير المالية بالإيجابية.
- 2- توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) في الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين جودة التقارير المالية بحسب متغير ممارسة التدقيق المشترك (ممارسين - غير ممارسين)، ولصالح ممارسي التدقيق المشترك.
- 3- توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) في الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين ملاءمة التقارير المالية بحسب متغير ممارسة التدقيق المشترك (ممارسين - غير ممارسين)، ولصالح ممارسي التدقيق المشترك.



الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين جودة التقارير المالية - دراسة تطبيقية -

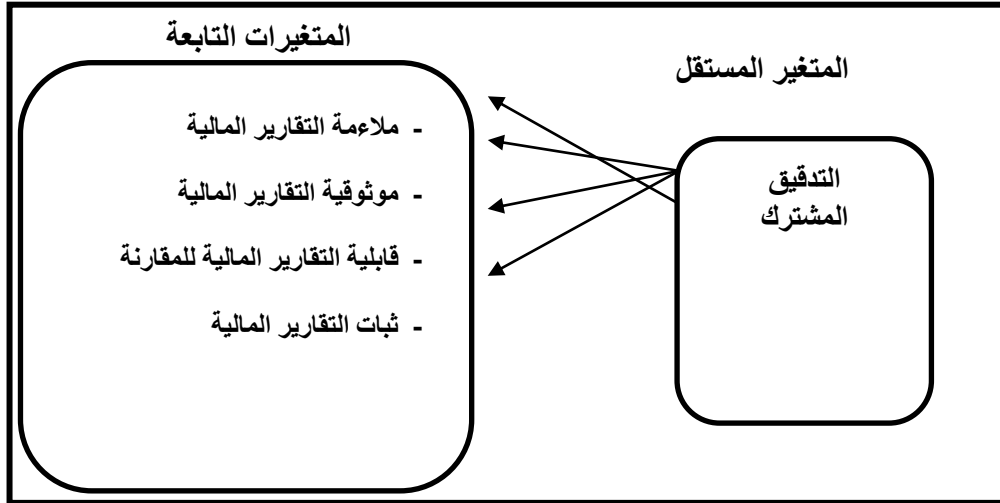
- 4- توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) في الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين موثوقية التقارير المالية بحسب متغير ممارسة التدقيق المشترك (ممارسين - غير ممارسين)، ولصالح ممارسي التدقيق المشترك.
- 5- توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) في الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين قابلية التقارير المالية للمقارنة بحسب متغير ممارسة التدقيق المشترك (ممارسين - غير ممارسين)، ولصالح ممارسي التدقيق المشترك.
- 6- توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) في الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين ثبات التقارير المالية بحسب متغير ممارسة التدقيق المشترك (ممارسين - غير ممارسين)، ولصالح ممارسي التدقيق المشترك.
- 7- توجد صعوبات تواجه مدققي الحسابات بقطاع غزة الممارسين للتدقيق المشترك في تطبيقه.

متغيرات الدراسة:

يُمكن توضيح العلاقة بين متغيرات الدراسة من خلال الشكل رقم (1) التالي:

شكل رقم (1)

يوضح العلاقة بين متغيرات الدراسة



أهداف الدراسة:

تسعى الدراسة لتحقيق الأهداف التالية:

- 1-المقارنة بين التدقيق المشترك والتدقيق المزدوج.
- 2-بيان أهم خصائص جودة التقارير المالية.
- 3-الكشف عن مدى تطبيق التدقيق المشترك في المنشآت الاقتصادية بقطاع غزة.
- 4-التعرف إلى اتجاه أفراد عينة الدراسة نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين جودة التقارير المالية.
- 5-التعرف إلى دلالة الفروق في الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين جودة التقارير المالية بحسب متغير ممارسة التدقيق المشترك (ممارسين - غير ممارسين).
- 6-التعرف إلى دلالة الفروق في الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين ملاءمة التقارير المالية بحسب متغير ممارسة التدقيق المشترك (ممارسين - غير ممارسين).
- 7-التعرف إلى دلالة الفروق في الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين موثوقية التقارير المالية بحسب متغير ممارسة التدقيق المشترك (ممارسين - غير ممارسين).
- 8-التعرف إلى دلالة الفروق في الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين قابلية التقارير المالية للمقارنة بحسب متغير ممارسة التدقيق المشترك (ممارسين - غير ممارسين).



الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين جودة التقارير المالية - دراسة تطبيقية -

- 9- التعرف إلى دلالة الفروق في الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين ثبات التقارير المالية بحسب متغير ممارسة التدقيق المشترك (ممارسين - غير ممارسين).
- 10- حصر الصعوبات التي يواجهها مدققي الحسابات بقطاع غزة الممارسين للتدقيق المشترك، في تطبيقه.

أهمية الدراسة:

تتمثل أهمية الدراسة في جانبين هما:
الجانب الأول: الأهمية النظرية: لم ينل الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين التقارير المالية - في حدود علم الباحث وإطلاعه - نصيبه من الأبحاث والدراسات الأكاديمية على المستوى الفلسطيني، وبذلك يشكل هذا البحث إضافة جديدة لمجال تدقيق الحسابات.
الجانب الثاني: الأهمية العملية: يتوقع أن تخدم المعلومات والبيانات والنتائج التي يتم التوصل إليها من خلال هذه الدراسة عدد من الفئات، مثل: العاملين في المؤسسات، والجهات التشريعية المختصة، وكذلك القطاع الخاص، والباحثين والدارسين في الدراسات العليا بكليات التجارة وإدارة الأعمال، بالإضافة لتحسين أداء مكاتب التدقيق في إطار تبني القيام بتطبيق التدقيق المشترك لما له من أهمية على جودة الأداء المهني.

حدود الدراسة:

- تحدد نتائج هذا البحث بالحدود التالية:
- الحدود الزمانية: العام 2017.
- الحدود المكانية: مناطق السلطة الوطنية الفلسطينية المحافظات الجنوبية (قطاع غزة).
- الحد البشري: مديرون ماليون ومحاسبون عاملون في منشآت اقتصادية مسجلة لدى جمعية رجال الأعمال الفلسطينيين بغزة، ومدققي الحسابات الخارجيين في مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة.
- الحد الموضوعي: الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين جودة التقارير المالية.

مصطلحات الدراسة:

- يرد في هذه الدراسة بعض المصطلحات والتي يرى الباحث ضرورة تعريفها، وهي:
- التدقيق المشترك: يعرف الباحث التدقيق المشترك في هذه الدراسة بأنه: قيام مدققي حسابات اثنين أو أكثر (أي أكثر من مكتب تدقيق حسابات) لا يوجد ارتباطاً إجرائياً بينهم، بالتخطيط والتنفيذ المشترك لمراجعة حسابات منشأة اقتصادية، حيث يصدروا تقريراً واحداً مشتركاً يوقعوا عليه جميعاً، ويتحملوا بموجبه المسؤولية عن محتوياته بشكل مشترك.
- التدقيق الثنائي أو المزدوج: يعرفه الباحث إجرائياً في هذه الدراسة بأنه يتمثل في أداء عملية التدقيق من مدققين منفصلين تماماً عن بعضهما على أن يصدر كل منهما تقريره بشكل مستقل عن الآخر.
- الاتجاه نحو التدقيق المشترك: هو تنظيم ثابت نسبياً للعمليات السلوكية والوجدانية والمعرفية لمدقق الحسابات تجاه التدقيق المشترك، ويُعرف إجرائياً بالمجموع الكلي للدرجات التي يحصل عليها أفراد العينة في قياس الاتجاه نحو التدقيق المشترك.
- التقارير المالية: هي المخرجات النهائية للنظام المحاسبي سواء أكانت تقارير عامة، أم تقارير خاصة، والتي تصدر في نهاية الفترة المالية وتتضمن معلومات مالية وغير مالية، وتمثل وسيلة لإيصال المعلومات لكافة المستخدمين.
- جودة التقارير المالية: يشير هذا المصطلح إلى اتسام هذه التقارير بالملاءمة والموثوقية والثبات والقابلية للمقارنة، وخلو تلك التقارير من التحريفات الجوهرية وإعطائها صورة حقيقية وعادلة عن المركز المالي للشركة، وبالتالي ارتفاع قدرتها التنبؤية على تقييم الوضع الحالي والمستقبلي للشركة.



الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين جودة التقارير المالية - دراسة تطبيقية -

- الملاءمة: تعرف (IASB) International Accounting Standards Board الملاءمة بأنها "المعلومات المعروضة على صلة بالقرار الذي سيتم اتخاذه، وبالتالي تأثيرها عليه من خلال تقييم المستخدمين للأحداث الماضية والحالية والمستقبلية، أو تصحيح ما تم تقييمه سابقاً واتخاذ القرارات بناء على ذلك" (الجعرات، 2012).

- الموثوقية: عرف المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (2001) الموثوقية بأنها: البيانات المالية الخالية من الأخطاء الهامة، ومحيدة، ويمكن الاعتماد عليها من قبل المستثمرين كمعلومات تمثل بصدق العمليات والأحداث أو من المتوقع أن تمثل الأحداث المستقبلية بمعقولة.

- القابلية للمقارنة: يقصد بها "إعداد المعلومات المحاسبية وتقديمها لمستخدميها بما يمكنهم من مقارنة نتائج الوحدة الاقتصادية بنتائج نفس الوحدة عن سنوات سابقة، وبتنتائج الوحدات الأخرى المماثلة، بهدف الوقوف على الموقف المالي النسبي، والأداء، والتغيرات في الموقف المالي لكل وحدة من تلك الوحدات" (دسوقي، 2013).

- الثبات (التمائل): يقصد بالثبات أو التماثل "أن المقارنة بين الفترات تتطلب استخدام نفس المبادئ المحاسبية من فترة إلى أخرى، وعلى الرغم من أن تغيير مبدأ محاسبي لطرق أفضل يترتب عليه عدم التماثل، إلا أن هذا التغيير يكون مقبولاً إذا تم الإفصاح عن تأثير هذا التغيير، والتماثل لا يؤكد المقارنة، فإذا كانت المقاييس المستخدمة غير صادقة التمثيل فإن القدرة على المقارنة لا يمكن تحقيقها" (الثلثوني، 2005، 48).

الدراسات والبحوث السابقة:

نظراً لعدم توفر دراسات وبحوث سابقة ربطت بين متغيري التدقيق المشترك وجودة التقارير المالية - في حدود علم الباحث - لذا تم تقسيم الدراسات والبحوث السابقة إلى مجالين:

- الأول: دراسات وبحوث اهتمت بالتدقيق المشترك.

- الثاني: دراسات وبحوث اهتمت بجودة التقارير المالية.

وفيما يلي عرض ما توفر للباحث من بحوث ودراسات سابقة في كل مجال من هذين المجالين:

المجال الأول: دراسات وبحوث اهتمت بالتدقيق المشترك:

دراسة (يوسف: 2015): هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى تأثير تطبيق التدقيق المشترك على تحسين قدرة مدقق الحسابات في اكتشاف الغش والتلاعب في القوائم المالية والتقرير عنها، وطبقت الدراسة على عينة تجريبية لقوائم مالية بها تحريفات جوهرية ناتجة عن الغش، لاختبار تقدير مخاطر الغش وسلامة تقرير مدققي الحسابات الذين يقومون بأداء عملية التدقيق من خلال التدقيق المشترك مقارنة بزملانهم الذين يؤدون التدقيق الفردي، وقد بينت نتائج الدراسة أن تقديرات مدققي الحسابات لمخاطر التلاعب والغش في القوائم المالية الذين يؤدون بالتدقيق المشترك أعلى مقارنة بزملانهم المدققين الذين يؤدون بالتدقيق الفردي، وقد أوصت الدراسة بضرورة الرقابة على عمليات إجراء التدقيق المشترك المقررة حسب القوانين الحالية من خلال الجهات الرقابية ذات العلاقة.

دراسة (الجبر والسعدون: 2014): سعت هذه الدراسة للتعرف إلى مدى تأثير تطبيق التدقيق المشترك على جودة إدارة الأرباح، وقد طبقت الدراسة على الشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية السعودي، وتحقيقاً لأهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، وتم جمع البيانات اللازمة من خلال استبانة، وقد أظهرت نتائج الدراسة عدم وجود تأثير لتطبيق التدقيق المشترك على جودة إدارة الأرباح، وأوصت الدراسة بضرورة إجراء المزيد من الدراسات والبحوث حول التدقيق المشترك خاصة وأنها نادرة وقليلة.

دراسة (عبد الحميد: 2014): ألقت هذه الدراسة الضوء على أهمية الأساليب والوسائل الممكنة لتدعيم جودة التدقيق المشترك لاستعادة ثقة السوق في مهنة التدقيق، وكذلك معرفة الآثار الإيجابية والسلبية عند تطبيق التدقيق المشترك، وقد اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي واستخدمت الاستبانة كأداة لجمع البيانات، وقد توصلت الدراسة لعدة نتائج من أهمها أن التدقيق المشترك يساهم في تحسين جودة التدقيق عنه في التدقيق المنفرد، ومن بين ما أوصت به الدراسة ضرورة تطبيق التدقيق المشترك على كافة الوحدات الاقتصادية والجمعيات لما له من أثر إيجابي وزيادة جودة التدقيق.



الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين جودة التقارير المالية - دراسة تطبيقية -

دراسة (Deng, et.al: 2012): حاولت هذه الدراسة المقارنة بين دقة التدقيق المشترك والتدقيق المنفرد، أي الذي يتم أدائه من خلال مدقق واحد، وقد قامت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، واستخدمت الاستبانة كأداة للدراسة، وقد أظهرت نتائج الدراسة أن التدقيق المشترك لا يوفر أدلة إثبات وقرائن أكثر جودة من التدقيق الذي يتم من قبل مدقق واحد، وعليه فقد أوصت الدراسة بعدم تبني تطبيق التدقيق المشترك والاعتماد بشكل أكبر على التدقيق الفردي، بسبب احتمال تراخي أحد المدققين أثناء عملية التدقيق المشترك واتكاله على المدقق الآخر.

دراسة (Zerni, et.al: 2012): هدفت إلى الكشف عن مستوى جودة التدقيق عند ممارسة التدقيق المشترك مقارنة بالتدقيق الفردي، وقد طبقت الدراسة على الشركات السويدية، وتم اختبار عينة لبعض هذه الشركات التي يطبق عليها التدقيق المشترك، والبعض الآخر من الشركات التي يطبق عليها التدقيق الفردي، وقد بينت نتائج الدراسة وجود تحسن في جودة التدقيق للشركات التي خضعت للتدقيق المشترك مقابل نظيراتها التي خضعت للتدقيق الفردي، وفي ظل هذه النتيجة أوصت الدراسة بزيادة الاهتمام بالتدقيق المشترك من خلال إجراء العديد من الأبحاث المتعلقة به، وتطبيقها على القطاعات الاقتصادية المختلفة في السويد.

المجال الثاني: دراسات وبحوث اهتمت بجودة التقارير المالية:

دراسة (عباس: 2013): هدفت إلى معرفة مدى تأثير الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية على جودة التقارير المالية، ولتحقيق أهداف الدراسة تم اتباع المنهج الوصفي التحليلي، وكذلك استخدمت الاستبانة كأداة لجمع البيانات، وقد توصلت الدراسة لعدد من النتائج، أهمها حرص المؤسسات على توفير الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، إضافة لوجود تأثير عالٍ للخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية على جودة التقارير المالية، ومن بين ما أوصت به الدراسة العمل على تحسين مستوى جودة التقارير المالية من خلال توفير الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الواردة فيها.

دراسة (بوخالفة: 2012): سعت إلى تقصي دور التدقيق المشترك في تحسين جودة القوائم المالية، وتحقيقاً لهدف الدراسة تم استخدام عينة من تقارير مدقق الحسابات التي تحتوي على رأيه وتوصياته لثلاث دورات مالية متتالية (2008-2012)، وأجريت مقابلة شخصية كأداة للدراسة، وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها، ضعف الالتزام بالإرشادات التي كان يقدمها المدقق، الأمر الذي عكس نفسه على جودة التقارير المالية، وأوصت الدراسة بضرورة تحسين كفاءة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية، وكذلك الالتزام بتوجيهات وإرشادات المدقق، من أجل تحسين جودة القوائم المالية.

دراسة (دهمان: 2012): هدفت إلى تحسين جودة التقارير المالية من خلال استخدام المعلومات المحاسبية المعدة إلكترونياً (الحاسوب)، استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وتم جمع البيانات من خلال استبانة، وطبقت الدراسة على موظفي وزارة المالية الفلسطينية، وقد أظهرت الدراسة عدد من النتائج من أهمها أن جودة التقارير المالية تزداد عند استخدام المعلومات المحاسبية المحوسبة في إعدادها وتجهيزها، وكذلك هناك ضعف في الرقابة على التقارير المالية، وفي ضوء ما توصلت إليه الدراسة من نتائج فقد أوصت بضرورة تصميم منظومة متكاملة للتقارير المالية بحيث تتضمن معلومات تتسم بالثقة والمصداقية، وكذلك أوصت بضرورة تفعيل الجانب الرقابي على إعداد التقارير المالية.

دراسة (حمدان: 2011): حاولت التعرف إلى مستوى التحسين في جودة التقارير المالية من خلال دراسة وتحليل أثر التحفظ المحاسبي على ذلك، وقد طبقت على الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن، ولتحقيق هذه الأهداف تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، واستخدم الباحث الاستبانة كأداة لجمع البيانات من عينة الدراسة، وبعد تحليل البيانات توصلت الدراسة إلى وجود انخفاض مستوى التحفظ المحاسبي في التقارير المالية الصادرة عن الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، كما أنها وجدت علاقة دالة إحصائية بين زيادة التحفظ المحاسبي وتحسين جودة التقارير المالية عن طريق تحسين رأي مدقق الحسابات الخارجي، وأوصت الدراسة بالحفاظ على المستوى الملائم من التحفظ المحاسبي لتحقيق جودة التقارير المالية.



الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين جودة التقارير المالية - دراسة تطبيقية -

دراسة (أكبر وآخرون: 2011): تطرقت إلى نطاق وأهداف وإجراءات التقارير المالية وخاصة (المرحلية منها) عند خضوعها للتدقيق، واستخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وتحقيقاً لأهداف الدراسة فقد تم جمع البيانات والمعلومات من خلال استبانة تم توزيعها على عينة من مدققي الحسابات العراقيين، وقد أظهرت النتائج عدم وجود تقبل لدى مدققي الحسابات لمفهوم الرأي السلبي عند إصدار تقرير مدقق الحسابات، وفي ظل ذلك أوصت الدراسة بضرورة زيادة التركيز على معرفة طبيعة ونوع الأخطاء المحاسبية التي يمكن أن يتضمنها إعداد التقارير المالية والعمل على معالجتها حتى تؤثر إيجاباً في تحسين جودة التقارير المالية.

دراسة (Beest, et.al: 2009): اهتمت بقياس جودة البنود الواردة في التقارير المالية استناداً إلى الخصائص الرئيسية للمعلومات المحاسبية، وتحقيقاً لأهداف الدراسة اطلع الباحثون على (231) تقريراً سنوياً من التقارير الصادرة عن الشركات المدرجة أسهمها في سوق الأوراق المالية (البورصة) في أمريكا وبريطانيا وهولندا للعامين (2005، 2007)، وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها، أن قياس جودة التقارير المالية والبنود الواردة بها تعتمد بشكل رئيس على نوعية المعلومات الخاصة بإعداد هذه التقارير، وفي ضوء ذلك أوصت الدراسة بضرورة جعل المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية تتسم بالخصائص النوعية لها، حيث أنها من ضمن المقاييس التشغيلية.

دراسة (Carcello: 2006): هدفت إلى معرفة طبيعة محتويات التقارير المالية للشركات الكندية، وقد افترضت الدراسة أن التقارير المالية المعدة والمنشورة تصدر بسرعة من قبل الشركات التي يتوافر لديها شفافية عالية في نظام المعلومات أكثر من الشركات التي عندها مستوى شفافية أقل، وقد قامت الدراسة باستخدام المنهج الوصفي التحليلي، وبينت النتائج أن التقارير المالية الصادرة وخاصة المرحلية التي لم يتم مراجعتها تصدر بشكل أسرع من تلك التقارير التي خضعت للتدقيق، وعليه أوصت الدراسة بضرورة تدقيق التقارير المالية بجميع أنواعها وذلك بهدف تحسين مستوى جودتها من خلال زيادة اكتمال المحتوى المعلوماتي فيها.

دراسة (Dey: 2005): حاولت هذه الدراسة تفصي طبيعة العلاقة بين جودة التدقيق الداخلي ومصداقية التقارير المالية مع الأخذ بعين الاعتبار تفاوت مستوى التكلفة التي تتحملها الشركة لتطبيق الرقابة الداخلية، وكذلك حاولت الدراسة قياس مصداقية التقارير المالية فيما يتعلق بعدم ثبات العائد عن السهم العادي في فترة الإعلان عن الأرباح، والفترات اللاحقة للإعلان عن الأرباح، وشملت العينة ثلاث مجموعات من الشركات تتفاوت في مستوى التكلفة التي تتحملها نتيجة تطبيق الرقابة الداخلية، وقاست جودة الرقابة الداخلية بمدى التزامها بتطبيق مبادئ الرقابة للشركات، واستخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وفي ظل تحليل النتائج توصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها، وجود ارتباط بين جودة الرقابة الداخلية ومصداقية التقارير المالية وبشكل ملحوظ إضافة إلى ارتباط مصداقية التقارير مع ارتفاع مستوى تكلفة تطبيق الرقابة الداخلية التي تتحملها الشركات.

دراسة (Khurana: 2004): سعت إلى التعرف على الهدف الرئيس لإعداد التقارير المالية خاصة وأنها تزود المستثمرين بالبيانات والمعلومات التي تمكنهم من ترشيد اتخاذ قراراتهم، وقد طبقت الدراسة على عينة من المستثمرين بدولة بنجلادش، واستخدمت الاستبانة كأداة لجمع البيانات، وقد أشارت نتائج الدراسة إلى وجود اعتماد كبير على التقارير المالية السنوية والمرحلية من قبل المستثمرين عند اتخاذهم للقرارات، نظراً لما تحتويها من معلومات هادفة، وقد أوصت الدراسة بمتابعة إجراء الدراسات والبحوث حول أهمية التقارير المالية، وأساليب وطرق تحسين جودتها.

التعقيب على الدراسات السابقة:

تناول قسم من الدراسات والبحوث السابقة طبيعة دور وأهمية تطبيق التدقيق المشترك في تحسين جودة الأداء المهني، في حين تناول القسم الآخر البحث حول كيفية تحسين مستوى جودة التقارير المالية، وقد أفادت الدراسة الحالية من الدراسات السابقة في صياغة الأسئلة والفروض، وكذلك كيفية بناء أداة الدراسة، ومنهجية الدراسة والنتائج والتوصيات.



الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين جودة التقارير المالية - دراسة تطبيقية -

من خلال استعراض الدراسات السابقة، يتبين وجود اتجاهين حول تبني تطبيق التدقيق المشترك، هما:

الاتجاه الأول: تبني تطبيق التدقيق المشترك:

إن عملية تبني تطبيق التدقيق المشترك للمعلومات المحاسبية أصبحت ذات أهمية قصوى بالنسبة لمختلف الجهات المستفيدة من هذه المعلومات، حيث يقوم عادة مدققي الحسابات بتقديم ما تم التوصل إليه من معلومات ونتائج عن طريق تقرير رسمي ويعتمد في محتواه على مجموعة الأعمال المنفذة من قبل المدققين (بشكل مشترك) والحاصلين على تقدير مهني معين في هذا المجال، وهذا على اعتبار أن المدققين هم أطراف خارجية ومستقلين عن المنشأة، ويقوموا بإعطاء رأي محايد حول المركز المالي للمنشأة. (قداري، 2015، 52-53)

وقدمت العديد من الدراسات المتنوعة، مثل دراسة كل من (عبد الحميد، 2014)، ودراسة (يوسف: 2015)، ودراسة (Zerni, et.al, 2012). أدلة دامغة للدور الإيجابي الذي يلعبه التدقيق المشترك على جودة التقارير المالية، وحثت على تبني تطبيقه بشكل أكبر مما هو عليه.

الاتجاه الثاني: عدم تبني تطبيق التدقيق المشترك:

بعض الدراسات مثل دراسة كل من (Deng, et.al, 2012)، ودراسة (الجبر والسعدون: 2014)، توصلت لوجود تأثير سلبي لاستخدام التدقيق المشترك على جودة التقارير المالية، وحثت على ضرورة عدم تبني تطبيق التدقيق المشترك والاعتماد على المدقق الفردي بسبب احتمال تراخي أحد المدققين في التدقيق المشترك واتكاله على المدقق الآخر، إضافة إلى أن إنجازه يحتاج إلى أتعاب تدقيق أعلى. كما تميزت الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة من حيث طبيعة موضوعها والتمثل في دراسة الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين جودة التقارير المالية، والتي لم يتم التطرق لها سابقاً -في حدود علم الباحث- إضافة إلى أنها أجريت في البيئة الفلسطينية التي تتسم بخصوصية معينة، حيث تحتاج مهنة التدقيق فيها إلى التطوير في أساليبها والارتقاء والنهوض بمستوى جودتها.

الإطار النظري:

أولاً: التدقيق المشترك:

مفهوم التدقيق المشترك:

يقصد بالتدقيق المشترك قيام مدققين اثنين يمثلان مكتبان تدقيق مختلفان بتدقيق حسابات المنشأة، ويصدران تقرير تدقيق مشترك يوقعان عليه معاً، ويحملان بموجبه المسؤولية بشكل مشترك، غالباً ما يقومان بالتخطيط المشترك لعملية التدقيق مع توزيع مهام العمل الميداني فيما بينهما. (الجبر والسعدون، 2014، 285)

وهو بذلك يقوم على المشاركة بين اثنين من مدققي الحسابات في تخطيط عملية التدقيق، وكذلك بذل الجهد أثناء تنفيذ عملية التدقيق، وتفسير النتائج، وإصدار تقرير تدقيق موحد يتم توقيعه من قبل جميع مدققي الحسابات، بحيث يكونا مسؤولين مسؤولية مشتركة تضامنية فيما يتعلق بذلك التقرير. (يوسف، 2015، 449)

أهداف التدقيق المشترك:

يسعى التدقيق المشترك لتحقيق الأهداف التالية:

- المساهمة في تعزيز دقة أدلة التدقيق من جانب، وكذلك المحافظة على استقلال المراجع من جانب آخر. (Deng, et.al, 2012)

- العمل على كشف الغش والتلاعب في التقارير المالية. (يوسف، 2015، 446)

ومن خلال خبرة الباحث العملية كمزاوئ لمهنة التدقيق فإنه يرى بأن التدقيق المشترك يحقق الأهداف الآتية:

- تقليل مخاطر المراجعة إلى أقل حد ممكن.

- زيادة نسبة موثوقية المعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير المالية.

- تقييم كفاءة النظم المالية والإدارية المطبقة في المنشأة.



الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين جودة التقارير المالية - دراسة تطبيقية -

أهمية التدقيق المشترك:

- وتأسيساً على ما تقدم، فإنه يُمكن تلخيص أهمية التدقيق المشترك فيما يلي:
- وسيلة تعمل على زيادة كفاءة وفعالية عملية التدقيق في الكشف عن الأخطاء والغش.
- مدخل عملي لتحسين جودة عملية التدقيق من خلال زيادة القدرة على الحد من مخاطر التدقيق التي قد تنشأ عند اتباع التدقيق الفردي.
- أسلوب لمعالجة أوجه القصور في عملية التدقيق من خلال منع الغش والتلاعب في القوائم المالية.

التدقيق الثنائي أو المزدوج:

يقوم التدقيق الثنائي أو المزدوج على تدقيق القوائم المالية للمنشأة من قبل شركتين منفصلتين، ويتم إصدار تقريرين مستقلين للتدقيق. (Ratzinger, S. et.al, 2012)، وكذلك يرى كل من (Jane lin et.al, 2014)، و(Alanezi et.al, 2012) أن التدقيق الثنائي أو المزدوج هو "أن يتم تدقيق القوائم المالية لعميل التدقيق من قبل شركتين منفصلتين من شركات التدقيق، حيث تقوم كلتا الشركتين بأداء عملية التدقيق بصورة منفصلة عن الشركة الأخرى، على أن يعد كل منهما تقريراً منفصلاً عن عملية المراجعة التي قام بها". وفي ضوء ما تقدم يتضح وجود فروق جوهرية بين التدقيق المشترك والتدقيق المزدوج ويمكن إجمال هذه الفروق في الجدول التالي:

جدول رقم (1) أوجه الفروقات بين التدقيق المشترك والتدقيق المزدوج

وجه الفروقات	التدقيق المشترك	التدقيق المزدوج
الأداء	يتم تنفيذ عملية التدقيق بقيام مدققي حسابات اثنين أو أكثر ويوجد بينهما ارتباط في التخطيط والتنفيذ المشترك لتدقيق حسابات المنشأة الاقتصادية.	قيام مدققين منفصلين تماماً عن بعضهما ولا يوجد بينهما ارتباط، في التخطيط والتنفيذ لتدقيق حسابات المنشأة الاقتصادية.
المسؤولية	مسئولية إصدار تقرير مدقق الحسابات تكون مشتركة ويوقع من القائمين على التدقيق.	مسئولية إصدار تقرير مدقق الحسابات تكون منفصلة، ويوقع كل طرف على التقرير الذي أصدره بشكل منفصل.
التقرير الصادر	إصدار تقرير واحد مشترك.	إصدار تقريرين منفصلين مستقلين.

المصدر: إعداد الباحث

وتأسيساً على ما تقدم في الإطار النظري، تكون قد تمت الإجابة عن السؤال الأول من أسئلة الدراسة والذي ينص على: ما المقصود بالتدقيق المشترك؟ وما الفرق بينه وبين التدقيق المزدوج؟

ثانياً: جودة التقارير المالية:

1- مفهوم التقارير المالية:

تعرف التقارير المالية بأنها: "تلك الكشوف المالية التي يجب أن تصدر عن المنشأة وتظهر صورة وافية عن الوضع المالي للمنشأة وبيان كل تغيير يطرأ على حالتها المالية، كما تضبط تحت مسؤولية المدققين وتعد في موعد أقصاه (4) أشهر من تاريخ انتهاء السنة المالية المحاسبية، كما توفر الكشوف المالية ثلاثة معلومات تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة. (الدهراوي، 2006، 13) وتعرفها (قداري، 2015، 28) بأنها "وسيلة للحصول على المعلومات والنتائج للاستفادة منها في اتخاذ القرارات والحكم على نتائج عمليات الشركة وتقييم مركزها المالي". ويتبنى الباحث في هذه الدراسة تعريف (التميمي، 2006) للتقارير المالية لأنه يتناسب ومشكلة الدراسة، حيث يعرفها بأنها "خلاصة ما توصل إليه مدقق الحسابات من خلال مراجعته لمعرفة أنشطة الشركة وفحص الأدلة والمستندات والاستفسارات والملاحظات والأدلة المؤيدة الأخرى التي يراها ضرورية، ويعد التقرير الوثيقة المكتوبة التي لا بد من الرجوع إليها لتحديد مسؤولية المدقق، ويعد رأي المدقق حول البيانات المحاسبية هو إعطاء قيمة وثقة في هذه البيانات المالية" (التميمي، 2006).



الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين جودة التقارير المالية - دراسة تطبيقية -

2- أهداف التقارير المالية:

تسعى التقارير المالية لتحقيق مجموعة من الأهداف، من أهمها:

- توفير معلومات لمجموعة من مستخدميها لإعلامهم بالمركز المالي والأداء المالي والتغيرات في المركز المالي، والتي يمكن أن تؤثر على قدرات المستخدمين بحيث تكون لهم القدرة على تقييم الإدارة ومساءلتها. (أبو شربة، 2009، 42)
- توفير المعلومات المفيدة لمقابلة الأغراض المختلفة لمستخدمي تلك التقارير سواء كان ذلك داخل المنشأة أم خارجها. (المسحال، 2014، 47)
- وفي ضوء خبرة الباحث في مجال تدقيق الحسابات، فإنه يضيف الأهداف التالية للتقارير المالية:
- توفير المعلومات المناسبة والملائمة في ترشيد اتخاذ القرارات الاستثمارية والائتمانية.
- توفير المعلومات التي تساعد في التنبؤ بحجم التدفقات النقدية المستقبلية، وتوقيت هذه التدفقات، ودرجة عدم التأكد المحيطة بها.
- تقديم المعلومات اللازمة لتقييم موارد المنشأة، والتغيرات التي قد تطرأ على هذه الموارد والالتزامات.

3- أهمية التقارير المالية:

تعد التقارير المالية بغرض توفير المعلومات المالية اللازمة لمستخدمي تلك التقارير، ومن بينهم إدارة الشركة والمساهمين وحملة السندات والمحللين الماليين، والموردين، والبنوك، والهيئات الرقابية، وجهات أخرى، حيث تكمن أهميتها في "تحسين توقيت المعلومات المحاسبية لمتخذي القرارات عند حاجتهم إليها". (باكعزة، 2011، 29)

ويرى (كمال، 2013) بأن أهمية التقارير المالية تتمثل فيما يلي:

- تقديم المعلومات اللازمة لاحتياجات المستفيدين الرئيسيين التي تساعدهم على تقويم قدرة المنشأة على توليد التدفقات النقدية التي تساعد على التنبؤ باستمرارها وتحقيقها لنتائج إيجابية.
- القياس الدوري لدخل المنشأة .
- تقديم معلومات تساعد على تقويم قدرة المنشأة على توليد التدفق النقدي حيث أن المنشأة مستمرة في نشاطها وتقسّم حياتها إلى فترات دورية لإعداد القوائم المالية مستخدم في ذلك أساس الاستحقاق.
- تقديم معلومات عن مصادر الأموال المتاحة للمنشأة وكيفية استخدام هذه الأموال.
- تقديم معلومات عن التدفقات النقدية (كالقروض من وإلى المنشأة، استثمارات الملاك، التوزيعات).

4- الخصائص النوعية للتقارير المالية:

تعتبر الخصائص النوعية صفات تجعل المعلومات الواردة في التقارير المالية مفيدة للمستخدمين. وبالتالي فإن تطبيق الخصائص النوعية الأساسية ومعايير المحاسبة المناسبة يترتب عليه عادة تقارير تظهر بصورة صادقة وعادلة أو تمثل بعدالة المركز المالي والأداء والتغيرات الحاصلة على مستوى هذا الأخير للمنشأة، وتتمثل الخصائص الأساسية فيما يلي:

- القابلية للفهم: يقصد بالقابلية للفهم خلو البيانات من الغموض بحيث يسهل فهمها بيسر لتحقيق الفائدة منها، بمعنى البيانات والمعلومات المعبر عنها بالقوائم المالية يجب أن تكون بسيطة وواضحة وخالية من التعقيد. (لطي، 2008، 50)

- الملاءمة: يجب أن تكون المعلومات المقدمة في التقارير المالية ملائمة لاحتياجات متخذي القرار من جهة، وفي الوقت المناسب من جهة أخرى وتعتبر المعلومات ملائمة إذا كانت قادرة على إحداث فرق في هذا القرار بحيث تساعد المعلومات المستخدمين على إجراء التنبؤات حول نتائج الأحداث في الماضي والحاضر، والمستقبل أو التأكيد أو تصحيح التوقعات الماضية. (Kieso, et.al, 2007, 48)

- القابلية للمقارنة والمقارنة: تكون التقارير قابلة للمقارنة عندما تقدم بطريقة متناسقة بما فيه الكفاية لتسمح للمستخدمين بالقيام بمقارنات لها مدلول في الوقت وبين المؤسسات. (لطي، 2008، 50)



الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين جودة التقارير المالية - دراسة تطبيقية -

- المصادقية: أن تكون صادقة إذا كانت خالية من الأخطاء ويثق فيها مستخدموها، وتكون المعلومة صادقة إذا تم تحضيرها حسب عدة مبادئ، وهي: البحث عن الصورة الصادقة، وتغليب الحقيقة الاقتصادية عن الجانب القانوني، والحياد، والحيطة والحذر، والشمولية. (بوروي، 2010، 10)

ويرى الباحث أن توافر الخصائص النوعية في التقارير المالية يُعزز من فائدة ومنفعة المعلومات التي توفرها هذه التقارير، وبالتالي تزيد من ثقة المستخدمين عند اتخاذ وترشيد قراراتهم المختلفة.

5- مفهوم جودة التقارير المالية:

جودة التقارير المالية هي تعبير عن مصداقية المعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير المالية وما تحققه من منفعة للمستخدمين ولتحقيق ذلك يجب أن تخلو من التحريف والتضليل وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية، بما يحقق الهدف من استخدامها. (خليل، 2003، 355)

وتتحدد جودة هذه التقارير المالية استناداً إلى كفاءة الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية التي تتضمنها تلك التقارير، وتنبثق هذه الخصائص من منفعة المعلومات المحاسبية من جهة، ومدى ملاءمتها، ومدى قابليتها للمقارنة من جهة أخرى، فهذه العوامل تساهم في رفع كفاءة التقارير المالية، وبالتالي تحسين جودة المعلومات المحاسبية وبالتالي زيادة الثقة في اتخاذ القرارات. (عباس، 2013، 12)

ويتفق الباحث مع دراسة (خليل، 2003، 355)، ودراسة (عباس، 2013، 12) حول ما ورد فيها من مفهوم جودة التقارير المالية.

6- العوامل المؤثرة في جودة التقارير المالية:

تعتبر جودة التقارير المالية الهدف الرئيسي الذي تسعى لتحقيقه المؤسسات، وعليه فإن النظام المحاسبي يستند في أساس وظائفه على بعض العناصر والمقومات التي تتمثل في مجموعة من الأدوات والإجراءات المستخدمة في النظام لتحقيق أهدافه وتتضمن هذه المقومات ما يلي: (أبو حماد، 2009، 55)

- المقومات المادية: وتتضمن جميع المكونات المادية مثل الأدوات والأجهزة المحاسبية واليدوية والآلية التي يتم استخدامها في إنتاج المعلومات المحاسبية.

- المقومات البشرية: وتتمثل في مجموعة الأشخاص القائمين على تشغيل النظام المحاسبي والعاملين فيه.

- المقومات المالية: وتشمل كافة الأموال المتاحة للنظام والتي يستخدمها للقيام بمهامه ووظائفه.

- قاعدة البيانات: وتحتوي على مجموعة من الإجراءات التطبيقية والبيانات الضرورية اللازمة لتشغيل النظام وتحقيق أهدافه.

ويرى الباحث أن العوامل المتعلقة بالبيئة المحاسبية تؤثر في جودة التقارير المالية انطلاقاً إلى أن النظم المحاسبية تعمل في ضوء متغيرات بيئية متعددة (اقتصادية، اجتماعية، قانونية، سياسية، أخرى)، وهذه المتغيرات البيئية لها تأثير واضح على الهياكل والعمليات المحاسبية.

7- خصائص ومواصفات جودة التقارير المالية:

يجب أن تتميز التقارير المالية الجيدة بعدة خصائص ومواصفات، وهي:

1- القابلية للفهم: تتطلب هذه الخاصية أن تكون المعلومات قابلة للفهم المباشر من قبل مستخدميها، لذا يفترض أن يتوفر لمستخدمي المعلومات المالية درجة من المعرفة والوعي تمكنهم من فهم المعلومات وتقييم مستوى منفعتها، وكذلك خلوها من الغموض بحيث يسهل فهمها لتحقيق الفائدة منها وكذلك يجب أن تكون بسيطة وواضحة وخالية من التعقيد. (سويسي وحمقاني، 2011، 2)

2- الملاءمة: هي قدرة المعلومة على إحداث تغيير في اتجاه قرار مستخدم معين وترتبط بموضوع قراره وتؤثر على سلوكه وتجعله يعطي قراراً يختلف عن ذلك القرار الذي يمكن اتخاذه في حالة غياب هذه المعلومات، وتتكون من الخصائص التالية:

- التوقيت الملائم: وهو تزامن توافر المعلومة قبل أن تفقد منفعتها أو قدرتها على التأثير في عملية اتخاذ القرار المناسب. (أبو هويدي، 2011، 21)



الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين جودة التقارير المالية - دراسة تطبيقية -

- القيمة التنبؤية: وهي قدرة المعلومة على تحسين مقدار متخذ القرار على التنبؤ بالأحداث المرتبطة بالنشاط المستقبلي في ضوء نتائج الماضي والحاضر، فبدون معرفة الأحداث الماضية يصعب التنبؤ ما سيكون عليه في المستقبل، كما أن معرفة الأحداث الماضية دون الاهتمام بالمستقبل يعتبر عملاً غير هادفاً. (أبو هويدي، 2011، 21)

- القدرة على تقييم الارتدادية للتنبؤ (التغذية العكسية للتنبؤ): هي إمكانية استخدام المعلومة في تصحيح معلومات حالية أو مستقبلية، بحيث يمكن الاعتماد عليها في تقييم مدى صحة توقعات سابقة، وأن تتمتع المعلومة بقدرة عالية على التقييم الارتدادي للقرارات الماضية وقيمة التنبؤ العالية بالمستقبل. (الخطيب وفؤاد، 2011، 3)

3- الموثوقية: تمتلك المعلومة صفة الموثوقية إذا كانت خالية من الأخطاء ومحايدة، ويمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين كمعلومات تمثل بصدق العمليات والأحداث التي قامت بها. (كاظم، 2011، 114)، وتتكون الموثوقية من ثلاث خصائص فرعية، وهي:

- الصدق في التعبير: أن تكون تعبر بصدق عن العمليات المالية والأحداث الأخرى التي حدثت في المنشأة، أو من المتوقع أن تعبر عنها بمعقولية. (كاظم، 2011، 114)

- القابلية للتحقق: وجود درجة عالية من الاتفاق بين القائمين بالقياس المحاسبي الذين يستخدمون نفس طرق القياس لأنهم يتوصلوا إلى نفس النتائج. (حنان، 2006، 208)

- الحيادية (عدم التحيز): ضرورة أن تتسم المعلومات المحاسبية بالحياد وعدم التحيز حيال المصالح المتعارضة لمن يستخدمون تلك المعلومات. (Financial Accounting Standard Board, 1980,) (13)

4- القابلية للمقارنة: أن تكون معروضة بالشكل الذي يجعلها قابلة للمقارنة سواء مع المعلومات على مستوى القطاع ككل، أم على المستوى الداخلي للوحدة المحاسبية مما يحقق أكبر قدر من تقييم الأداء وتحسين التنبؤ وترشيد القرارات المختلفة. (السيد، 2012، 102)

5- الثبات: الثبات أو الاتساق وهو تطبيق الطرق المحاسبية ما بين سنة وأخرى. (محمود وآخرون، 2011، 30)

وفي ضوء ما تم استعراضه في هذا الجانب من الإطار النظري، تكون قد تمت الإجابة عن السؤال الثاني من أسئلة الدراسة، والذي ينص على "ما خصائص جودة التقارير المالية؟"

العلاقة بين التدقيق المشترك وجودة التقارير المالية:

يرى رومانس (Romanus, et.al, 2008, 390) أن "الواقع المهني يشهد المزيد من حالات التقاضي والدعوى الجنائية والمدنية ضد أعضاء المهنة"، كما أن المهنة أصبحت تواجه انتقادات متعلقة بعدم قدرتها على أداء الدور المنوط بها إلى المستوى المقبول خاصة بعد ظهور العديد من حوادث الفساد المالي، وكذلك ما تواجهه من مشكلات في الدول النامية ومنها فلسطين عكست نفسها سلباً على مستوى الثقة في كافة التقارير الصادرة عن مدققي الحسابات، مما بات الأمر يتطلب ضرورة استعادة ثقة مستخدمي القوائم والتقارير المالية في جودة عملية التدقيق، ولذا بدأ البحث لإيجاد الأساليب والوسائل العلاجية التي تعزز دور ومكانة مهنة التدقيق، ولعل تطبيق التدقيق المشترك يكون أحد السبل لمعالجة أوجه الضعف والقصور الذي قد ينشأ عند أداء عملية التدقيق. حيث يلعب التدقيق المشترك دوراً بالغ الأهمية في منع الغش والتلاعب في القوائم والتقارير المالية، وبالتالي زيادة قيمة ومنفعة المعلومات المحاسبية الواردة في هذه التقارير، وجعلها تتصف بخصائص الجودة، الأمر الذي ينعكس على جودة التقارير المالية كونها تتأثر بما توفره من معلومات محاسبية تتميز بالدقة، وذات جودة عالية.



الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين جودة التقارير المالية - دراسة تطبيقية -

إجراءات الدراسة:

يتناول هذا الجانب من الدراسة وصفاً للمنهج المتبع ومجتمع وعينة الدراسة، إضافة إلى أداة الدراسة المستخدمة وطرق بنائها وضبطها ووصفها في صورتها النهائية، وأخيراً الأساليب بالمعالجات الإحصائية التي استخدمت في تحليل البيانات واستخلاص النتائج، وفيما يلي وصف لكل من هذه الإجراءات:

1- منهجية وأسلوب الدراسة:

في ضوء مشكلة الدراسة والأهداف التي تسعى لتحقيقها فقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، لأنه أنسب مناهج البحث لمثل هذه الدراسة، فهو يعتمد على دراسة الظاهرة كما توجد في الواقع ويهتم بوصفها وصفاً دقيقاً ويعبر عنها تعبيراً كيفياً وكمياً، كما لا يكتفي هذا المنهج عند جمع المعلومات المتعلقة بالظاهرة من أجل استقصاء مظاهرها وعلاقاتها المختلفة، بل يتعداه إلى التحليل والربط والتفسير للوصول إلى استنتاجات تزيد من رصيد المعرفة عن الموضوع.

2- مجتمع الدراسة:

يعرف بأنه جميع مفردات الظاهرة التي يتم دراستها، وبذلك فإن مجتمع الدراسة هو جميع الأفراد الذين يكونون مشكلة الدراسة، وقد تكون مجتمع الدراسة من (119) فرداً، موزعين إلى فئتين:

- الفئة الأولى: مديرون ماليون ومحاسبون عاملون في منشآت اقتصادية مسجلة لدى جمعية رجال الأعمال الفلسطينية بغزة للعام (2017)، وبلغ عددهم (36) فرداً.

- الفئة الثانية: مدققو الحسابات المسجلين لدى نقابة المحاسبين والمدققين الفلسطينية بقطاع غزة، للعام (2017)، وبلغ عددهم (83) مدققاً.

3- مصادر جمع المعلومات:

تم استخدام مصدرين أساسيين للمعلومات:

- المصادر الثانوية: وتمثل ذلك في البيانات الثانوية من الكتب والمراجع العربية والأجنبية ذات العلاقة، والدوريات والمقالات والتقارير، والأبحاث والدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدراسة.

- المصادر الأولية: لمعالجة الجوانب التحليلية لموضوع الدراسة لجأ الباحث إلى جمع البيانات والمعلومات من خلال مقياس الاتجاه نحو التدقيق المشترك، صمم خصيصاً لهذا الغرض.

4- عينة الدراسة:

نظراً لصغر حجم عينة الدراسة، فقد تم توزيع المقياس على جميع أفراد العينة والبالغ عددهم (119) فرداً، منهم (36) ما بين مديرون ماليون ومحاسبون، عاملون في منشآت اقتصادية بغزة، وتم استعادة (30) مقياساً صالحاً، أي بنسبة (25.2%)، ومنهم (83) مدقق حسابات المسجلين لدى نقابة المحاسبين والمدققين الفلسطينية بقطاع غزة، استعيد منها (69) مقياساً صالحاً، أي بنسبة (58%) والجدول رقم (1) يوضح توصيف عينة الدراسة:

جدول (2) توصيف عينة الدراسة

#	الفئة	الاستبانات	المرسلة	المستردة	الصالحة	النسبة
1	المديرون الماليون، والمحاسبون	36	36	30	30	25.2%
2	مدقق حسابات	83	83	69	69	58%
	الإجمالي	119	119	99	99	83.2%

5- أداة الدراسة:

تم إعداد أداة الدراسة (المقياس) وفق الخطوات التالية:

أ- الاطلاع على الأدب المتعلق بالتدقيق المشترك، وخصائص جودة التقارير المالية، وكيفية إعداد مقياس الاتجاهات والدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة، بهدف الاستفادة منها في بناء المقياس وصياغة فقراته.



الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين جودة التقارير المالية - دراسة تطبيقية -

ب- تم توزيع المقياس في صورته الأولية على الزملاء من أساتذة المحاسبة ومدققي حسابات ومديرون ماليون ومحاسبون بهدف تحديد محاور المقياس للحكم على أبعاده وفقراته.
- في ضوء ذلك تم تحديد المجالات الرئيسية التي شملها المقياس، وكذلك تحديد الفقرات التي تقع تحت كل مجال
وعليه، فقد أصبح المقياس في صورته النهائية مكوناً من قسمين أساسيين:
القسم الأول: عبارة عن البيانات الشخصية عن المستجيب.
القسم الثاني: عبارة عن أربعة مجالات أساسية (تمثل الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين جودة التقارير المالية) تتضمن (34) فقرة، والجدول التالي رقم (3) يوضح هذه المجالات، وعدد الفقرات التي يتضمنها كل مجال، والثقل النسبي لكل مجال.

جدول (3) مجالات المقياس وعدد فقرات كل مجال والثقل النسبي لها

المجال	المجالات	عدد الفقرات	الثقل النسبي
المجال الأول:	الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين ملاءمة التقارير المالية.	14	41.2%
المجال الثاني:	الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين موثوقية التقارير المالية.	10	29.4%
المجال الثالث:	الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين قابلية التقارير المالية للمقارنة.	5	14.7%
المجال الرابع:	الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين ثبات التقارير المالية.	5	14.7%
	المقياس ككل	34	100%

اختار الباحث التدرج (1-5) للاستجابة، وكلما اقتربت الإجابة من 5 دل على الاتجاه الإيجابي على ما ورد في الفقرة المعنية وكل تدرج له وزن نسبي 20%، وقد اعتمد مقياس ليكرت الخماسي لاستجابة أفراد العينة على بنود المقياس كما هو موضح في جدول التالي:

جدول رقم (4) درجات المقياس

الاستجابة	موافق بشدة	موافق	لا أدري	غير موافق	غير موافق بشدة
المقياس	5	4	3	2	1

وبذلك يكون $60 = 100\% \times \frac{3}{5}$ (كنقطة حياد، حيث تمثل (60%) فما فوق اتجاه إيجابي، وأقل من 60% اتجاه سلبي).

صدق المقياس:

يقصد بصدق المقياس أن تقيس فقراته ما وضعت لقياسه، وقد تم التأكد من صدق المقياس بطريقتين:

- 1- صدق المحكمين "الصدق الظاهري":
تم التأكد من هذا النوع من الصدق من خلال عرض المقياس على مجموعة من المحكمين تألفت من (10) متخصصين في المجالات الأكاديمية والمحاسبية والمهنية، وقد استجاب الباحث لآراء المحكمين وقام بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء آراء المحكمين. أنظر ملحق رقم (2)
- 2- صدق الاتساق الداخلي:

الاتساق الداخلي Internal Validity

يقصد بصدق الاتساق الداخلي مدى اتساق كل فقرة من فقرات المقياس مع المجال الذي تنتمي إليه هذه الفقرة، وقد تم حساب الاتساق الداخلي للمقياس وذلك من خلال طريقتين:



الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين جودة التقارير المالية - دراسة تطبيقية -

الأولى: حساب معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجالات المقياس والدرجة الكلية للمجال نفسه: فجاءت النتائج كما يلي:

المجال الأول: الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين ملاءمة التقارير المالية:
يوضح جدول رقم (5) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين ملاءمة التقارير المالية" والدرجة الكلية للمجال.

جدول رقم (5) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين ملاءمة التقارير المالية" والدرجة الكلية للمجال

#	المجال الأول: الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين ملاءمة التقارير المالية	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig.)
1	يوفر التدقيق المشترك البيانات المحاسبية الملائمة تساعد على التنبؤ بالأهداف والأحداث المستقبلية	0.458*	10.00
2	يساعد التدقيق المشترك على توفير علاقة وثيقة بين المعلومات المستمدة من المحاسبة المالية والأغراض التي تعد من أجلها.	0.478*	0.000
3	يقدم التدقيق المشترك خدمات هامة للمستثمرين لأنها تمكنهم من تعديل استراتيجياتهم بمرور الزمن في سبيل بقاء نشاطهم مستمراً ومستقراً إلى حد ما.	0.423*	0.002
4	يوفر التدقيق المشترك معلومات متكاملة لمتخذي القرارات تتعلق بالأحداث المالية لفترة محددة على شكل: جداول إحصائية، رسوم بيانية، قوائم تحليلية.	0.501*	0.000
5	يساعد التدقيق المشترك في تقديم معلومات تحسن القدرات الخاصة بمتخذي القرارات في التنبؤ أو عن طريق تقديم تغذية عكسية عن التوقعات الأولية.	0.407*	0.005
6	يوفر التدقيق المشترك معلومات ملائمة تقدم لمستخدميها في الوقت المناسب.	0.492*	0.000
7	يراعي معلومات وبيانات عن الأحداث الهامة والطارئة، تقدم لمتخذ القرار بمجرد حدوثها وبشكل مباشر، حتى وإن أدى ذلك إلى عدم اتباع الدورة المعتادة للتقرير.	0.708*	0.000
8	يوفر معلومات وبيانات تساعد مستخدميها في التنبؤ بالنتائج المتوقع للأحداث المختلفة، أو تأكيدها لتوقعاتهم، أو مساعدتهم في تعديلها وتصحيحها.	0.558*	0.000
9	يقدم التدقيق المشترك معلومات وبيانات تمثل المضمون الذي تهدف إليه تمثيلاً صادقاً، بمعنى وجود توافق بين القيمة المقاسة والخصائص أو السمات المراد قياسها.	0.492*	0.000
10	التدقيق المشترك يعمل على توفير درجة من الحذر عند وضع التقديرات المطلوبة في ظل ظروف الشك أو عدم التأكد، حتى لا ينتج عن هذه التقديرات تضخم في الأصول والإيرادات، أو تخفيض في الخصوم والمصروفات	0.453*	0.001
11	يساعد التدقيق المشترك توفير المعلومات والبيانات المحاسبية بسهولة وفي الوقت المطلوب لمتخذي القرارات أو لأي جهة كانت، داخلية أو خارجية.	0.577*	0.000
12	يساعد التدقيق المشترك على تقديم معلومات وبيانات تساهم في تحديد المشكلات التي تواجهها الإدارة أثناء العمل، بما يساعدها في اتخاذ القرارات المناسبة وفي التوقيت المناسب.	0.623*	0.000
13	يوفر التدقيق المشترك معلومات وبيانات لإدارة المنشأة الاقتصادية تعزز التنبؤات السابقة أو تصحيحها.	0.519*	0.000
14	يساعد التدقيق المشترك على توفير القدرة لمتخذي القرارات على تكوين تنبؤات للنتائج المستقبلية.	0.494*	0.000
	المجال ككل	0.513*	0.000

* قيمة معامل ارتباط بيرسون الجدولية (0.468) عند درجات حرية (98).
يتضح من الجدول السابق أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$)، وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

المجال الثاني: الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين موثوقية التقارير المالية:
يوضح جدول رقم (6) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين موثوقية التقارير المالية" والدرجة الكلية للمجال.



الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين جودة التقارير المالية - دراسة تطبيقية -

جدول رقم (6)

معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين موثوقية التقارير المالية" والدرجة الكلية للمجال

#	المجال الثاني: الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين موثوقية التقارير المالية	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig.)
1	يساعد التدقيق المشترك في تطبيق إجراءات رقابية تضمن صحة البيانات وبالتالي سلامة المعلومات المستخدمة.	0.437*	020.0
2	يوفر التدقيق المشترك معلومات محاسبية مالية تتصف بالجودة للوفاء بالاحتياجات المشتركة لمن يستخدمون هذه المعلومات خارج المنشأة	0.494*	0.000
3	يساعد التدقيق المشترك في تقديم معلومات وبيانات محاسبية تتسم بالوضوح والدقة.	0.503*	0.000
4	يوفر التدقيق المشترك معلومات محاسبية تسمح لمستخدميها بالتوصل إلى نفس النتائج، أي نتائج بنفس القدر من الموضوعية التي حوتها المعلومات.	0.487*	0.000
5	يساهم التدقيق المشترك في وضع تصوير للمضمون المالي الذي تهدف إلى تقديمه تصويراً دقيقاً، بحيث تعبر عن الواقع تعبيراً صادقاً.	0.564*	0.000
6	المعلومات التي يوفرها التدقيق المشترك لها خاصية الثقة في حالة خلوها من الأخطاء المؤثرة واتسامها بالحياد، وعدم التحيز.	0.476*	0.000
7	يساعد التدقيق المشترك على تقديم معلومات وبيانات محاسبية تتسم بصدق تمثيلها للعمليات المحاسبية المراد التقرير عنها.	0.452*	0.001
8	يوفر التدقيق المشترك معلومات وبيانات محاسبية تتسم بالموضوعية وعدم التحيز.	0.650*	0.000
9	يساعد التدقيق المشترك على توفير معلومات محاسبية يمكن التحقق من صحتها.	0.661*	0.000
10	يساعد التدقيق المشترك على تقديم معلومات وبيانات محاسبية على درجة عالية من الشفافية والمصادقية.	0.531*	0.000
	المجال ككل	0.525*	0.000

* قيمة معامل ارتباط بيرسون الجدولية (0.468) عند درجات حرية (98). يتضح من الجدول السابق أن معاملات الارتباط المبيّنة دالة عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$)، وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

المجال الثالث: الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين قابلية التقارير المالية للمقارنة:
يوضح جدول رقم (7) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين قابلية التقارير المالية للمقارنة" والدرجة الكلية للمجال.
جدول (7) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين قابلية التقارير المالية للمقارنة" والدرجة الكلية للمجال

#	المجال الثالث: الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين قابلية التقارير المالية للمقارنة	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig.)
1	يوفر التدقيق المشترك المعلومات المحاسبية التي تمكن مستخدميها من مقارنة نتائج الوحدة الاقتصادية بنتائج نفس الوحدة بين الفترات الزمنية المختلفة.	0.537*	0.000
2	يساعد التدقيق المشترك في توفير معلومات محاسبية مالية تبين الأوجه الحقيقية للتشابه والاختلاف بين أداء المنشأة الاقتصادية وأداء المنشآت الأخرى ذات الأنشطة المماثلة خلال فترة زمنية معينة.	0.570*	0.000
3	التدقيق المشترك قادر على توفير معلومات محاسبية قادرة على تحديد اتجاهات الأداء، والمراكز المالية والتغيرات في المركز المالي للمنشأة بالنسبة للمنشآت الأخرى المماثلة.	0.653*	0.000
4	المعلومات المحاسبية المقدمة في التقرير المالي المعدة وفق التدقيق المشترك يتم إعدادها وفق أساس أو معيار معين.	0.562*	0.000
5	يوفر التدقيق المشترك معلومات وبيانات تمكن المستخدمين من التعرف على اتجاهات الموقف المالي، وأداء المنشأة الاقتصادية.	0.584*	0.000
	المجال ككل	0.581*	0.000

* قيمة معامل ارتباط بيرسون الجدولية (0.468) عند درجات حرية (98).



الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين جودة التقارير المالية - دراسة تطبيقية -

يتضح من الجدول السابق أن معاملات الارتباط الميينة دالة عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$)، وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

المجال الرابع: الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين ثبات المالية للمقارنة:
يوضح جدول رقم (8) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين ثبات التقارير المالية" والدرجة الكلية للمجال.

جدول (8) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين ثبات التقارير المالية" والدرجة الكلية للمجال

#	المجال الرابع: الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين ثبات التقارير المالية	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig.)
1	يوفر التدقيق المشترك ثبات (الاتساق) لطرق القياس وأساليب الإفصاح دون تشويه بنتائج الأعمال والمركز المالي.	0.485*	0.001
2	يساعد التدقيق المشترك في تطابق أو تماثل للوحدات النقدية المستخدمة في أية مجموعة متناسقة من القوائم المالية لفترة زمنية معينة مع الوحدات النقدية المستخدمة في القوائم المالية التي تعد في فترة زمنية أخرى.	0.476*	0.000
3	يوفر التدقيق المشترك فرص الثبات والاتساق عبر الزمن بالنسبة للمنشأة والمنشآت المماثلة.	0.737*	0.000
4	يساعد التدقيق المشترك على الاستمرار بقدر الإمكان في استخدام نفس الإجراءات والطرق المحاسبية من فترة إلى أخرى.	0.672*	0.000
5	يساهم التدقيق المشترك في صحة تنبؤات مستقبلية مبنية على بيانات زمنية متسلسلة مقاسة ومبوبة بنفس الطريقة.	0.728*	0.000
	المجال ككل	0.619*	0.000

* قيمة معامل ارتباط بيرسون الجدولية (0.468) عند درجات حرية (98).

يتضح من الجدول السابق أن معاملات الارتباط الميينة دالة عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$)، وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

الثانية: حساب مدى ارتباط كل مجال من مجالات الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات المقياس، وجاءت النتائج كما هي موضحة في الجدول رقم (9)، التالي:

جدول رقم (9) معامل الارتباط بين درجة كل مجال من محور "الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين جودة التقارير المالية" والدرجة الكلية للمقياس.

#	المجالات	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig.)
1	المجال الأول: الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين ملاءمة التقارير المالية.	0.513*	0.000
2	المجال الثاني: الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين موثوقية التقارير المالية.	0.525*	0.000
3	المجال الثالث: الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين قابلية التقارير المالية للمقارنة.	0.581*	0.000
4	المجال الرابع: الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين ثبات التقارير المالية.	0.619*	0.000
	المقياس ككل	0.559*	0.000

* قيمة معامل ارتباط بيرسون الجدولية (1.96) عند درجات حرية (98).



الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين جودة التقارير المالية - دراسة تطبيقية -

يتضح من الجدول السابق أن جميع معاملات الارتباط في جميع مجالات المقياس دالة إحصائياً عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$)، وبذلك يعتبر جميع مجالات المقياس صادقة لما وضع لقياسه.

ثبات المقياس:

يعني الاستقرار في نتائج المقياس وعدم تغييرها بشكل كبير فيما لو تم إعادة تطبيقه على الأفراد أنفسهم عدة مرات خلال فترات زمنية معينة. وقد تحقق الباحث من ثبات المقياس من خلال معامل ألفا كرونباخ، وطريقة التجزئة النصفية وكانت النتائج كما هي مبينة في جدول رقم (10).

جدول رقم (10) معامل ألفا كرونباخ والتجزئة النصفية لقياس ثبات المقياس

#	المجالات	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ	التجزئة النصفية
1	المجال الأول: الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لملاءمة التقارير المالية.	14	*0.708	*0.820
2	المجال الثاني: الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين جودة موثوقية التقارير المالية.	10	*0.699	*0.700
3	المجال الثالث: الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين قابلية التقارير المالية للمقارنة.	5	*0.697	*0.748
4	المجال الرابع: الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين ثبات التقارير المالية.	5	*0.715	*0.778
	المقياس ككل	34	*0.776	*0.879

* قيمة معامل ارتباط بيرسون الجدولية (1.96) عند درجات حرية (98). يتضح من النتائج الواردة في الجدول السابق أن قيمة معامل ألفا كرونباخ مرتفعة حيث تتراوح بين (0.697-0.708) بينما بلغت لجميع المجالات (0.776)، أما حسب طريقة التجزئة النصفية فكانت النتائج مشابهة لطريقة ألفا كرونباخ حيث تتراوح بين (0.700-0.820) بينما بلغت لجميع المجالات (0.879). هذه النتائج تؤكد أن المقياس على درجة جيدة من الثبات. بعد التأكد من صدق المقياس وثباته يصبح في صورته النهائية كما هو موضح في ملحق رقم (1).

رابعاً: الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة: (**)

تم استخدام الأساليب الإحصائية التالية:

- 1- التكرار، والمتوسط الحسابي، والانحراف المعياري، والوزن النسبي: يستخدم هذا الأمر بشكل أساسي لأغراض معرفة تكرار فئات متغير ما، وإفادة الباحث في وصف عينة الدراسة.
- 2- صدق الاتساق الداخلي، والصدق الذاتي.
- 3- اختبار ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha): لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة.
- 4- معامل ارتباط بيرسون (Pearson Correlation Coefficient) لقياس درجة الارتباط بين متغيرين.
- 5- اختبار "ت" (t.test) لقياس دلالة الفروق بين متوسطي درجات مجموعتين مستقلتين.

نتائج الدراسة وتحليلها وتفسيرها:

بعد أن تم الإجابة عن الأسئلة الأولى والثاني من خلال الإطار النظري للدراسة، واستكمالاً لهذه النتائج يتم الإجابة من خلال هذا الجانب عما تبقى من أسئلتها والتحقق من صحة فروضها، وذلك كما يلي:

أولاً: الإجابة عن السؤال الثالث من أسئلة الدراسة، حيث ينص على:
إلى أي مدى يتم تطبيق التدقيق المشترك في المنشآت الاقتصادية بقطاع غزة؟

(**) مرفق ملحق رقم (3) يوضح المعادلات للأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة.



الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين جودة التقارير المالية - دراسة تطبيقية -

وللإجابة على هذا السؤال تمَّ حساب نسبة من قاموا ومن لم يقوموا بممارسة التدقيق المشترك من عينة الدراسة، فجاءت النتائج كما هي موضحة في الجدول رقم (11):

جدول رقم (11) يوضح نسبة ممارسي التدقيق المشترك

النسبة	التكرار	البند	
16.1%	16	نعم	هل سبق لك الاشتراك مع زميل في اعداد تقرير مالي
83.9%	83	لا	
100%	99		المجموع

يتضح من الجدول السابق أن نسبة من مارسوا التدقيق المشترك من عينة الدراسة بلغت (16.1%)، أما نسبة من لم يمارسوا التدقيق المشترك من أفراد العينة بلغت (83.9%). ويعزو الباحث أسباب تدني نسبة ممارسي التدقيق المشترك تعود لصعوبة تطبيقه، وارتفاع تكاليفه، ولصعوبة التوافق مع الشريك وكذلك ضعف مستوى الطلب عليه، وبذلك تكون قد تمت الإجابة على السؤال الثالث من أسئلة الدراسة.

ثانياً: الإجابة عن السؤال الرابع من أسئلة الدراسة، حيث ينص على:

هل يتسم اتجاه أفراد عينة الدراسة نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين جودة التقارير المالية بالإيجابية؟ وللإجابة على هذا السؤال تمَّ حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والنسبة المئوية وترتيب فقرات مجالات مقياس الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين جودة التقارير المالية، وللمقياس ككل، فجاءت النتائج كما هي موضحة في الجدول التالي رقم (12):

جدول (12) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والنسبة المئوية وترتيب فقرات مجالات مقياس الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين جودة التقارير المالية بالإيجابية، وللمقياس ككل.

ترتيب الفقرة	المعنوية p-value	قيمة الاختبار	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	المجالات
3	0.00	25.22	84.29	0.16	4.21	المجال الأول: الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين ملائمة التقارير المالية.
4	0.00	20.33	84.18	0.20	4.21	المجال الثاني: الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين موثوقية التقارير المالية.
2	0.00	16.41	85.45	0.26	4.27	المجال الثالث: الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين قابلية التقارير المالية للمقارنة.
1	0.00	19.65	86.55	0.22	4.33	المجال الرابع: الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين ثبات التقارير المالية.
	0.00	28.87	85.12	0.14	4.26	المقياس ككل

من خلال جدول السابق يتضح أن:

- احتل المجال الرابع المرتبة الأولى، بوزن نسبي بلغ (86.55%)، وهي نسبة أكبر بكثير من النسبة الحيادية (60%)، وبذلك يوجد اتجاه إيجابي لدى أفراد العينة نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين ثبات التقارير المالية إيجابية.

- احتل المجال الثالث المرتبة الثانية، بوزن نسبي (85.45%)، وهي نسبة أكبر بكثير من النسبة الحيادية (60%)، وبذلك يوجد اتجاه إيجابي لدى أفراد العينة نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين قابلية التقارير المالية للمقارنة.



الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين جودة التقارير المالية - دراسة تطبيقية -

- احتل المجال الأول المرتبة الثالثة، بوزن نسبي (84.29)، وهي نسبة أكبر بكثير من النسبة الحيادية (60%)، وبذلك يوجد اتجاه إيجابي لدى أفراد العينة نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين ملاءمة التقارير المالية.

- احتل المجال الثاني المرتبة الأخيرة، بوزن نسبي (84.18%)، وهي نسبة أكبر بكثير من النسبة الحيادية (60%)، وبذلك يوجد اتجاه إيجابي لدى أفراد العينة نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين موثوقية التقارير المالية.

- المقياس ككل جاء بوزن نسبي (85.12%)، وهي نسبة أكبر بكثير من النسبة الحيادية (60%)، وبذلك يوجد اتجاه إيجابي لدى أفراد العينة نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين جودة التقارير المالية. تشير النتائج الواردة في الجدول السابق وجود اتجاه إيجابي لدى أفراد عينة الدراسة، وهذه النتيجة تدل على قناعة أفراد العينة بأن استخدام مدخل التدقيق المشترك يحقق ملاءمة، وموثوقية، وقابلية المقارنة، وثبات التقارير المالية، بمعنى أن استخدام مدخل التدقيق المشترك يحقق جودة التقارير المالية. ويعزو الباحث هذه النتيجة إلى وجود معرفة مالية كافية لدى كافة أفراد العينة بأهمية الاتجاه نحو تطبيق التدقيق المشترك انطلاقاً من أهميته كمدخل لتحسين جودة التقارير المالية بخصائصها (الثبات، القابلية للمقارنة، الملاءمة، الموثوقية).

وبذلك تكون قد تمت الإجابة عن السؤال الرابع من أسئلة الدراسة، وكذلك تم التحقق من صحة الفرض الأول، والذي ينص على: "يتسم اتجاه أفراد عينة الدراسة نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين جودة التقارير المالية بالإيجابية".

هذه النتيجة تتفق إلى حد كبير مع النتائج التي توصلت إليها دراسة (عبد الحميد: 2014)، ودراسة (Zerni, et.al: 2012)، ودراسة (أكبر وآخرون: 2011)، في حين اختلفت مع النتائج التي توصلت إليها دراسة (الجبر والسعدون: 2014)، ودراسة (Deng, et.al: 2012).

ثالثاً: نتائج الإجابة عن السؤال الخامس من أسئلة الدراسة. حيث ينص على:

هل توجد فروق دالة إحصائية في الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين جودة التقارير المالية بحسب متغير ممارسة التدقيق المشترك (ممارسين - غير ممارسين)؟

وللإجابة عن هذا السؤال تم استخدام اختبار "ت" لمجموعتين مستقلتين وذلك كما هو موضح في الجدول التالي رقم (13):

جدول رقم (13) يوضح نتيجة اختبار "ت" لمجموعتين مستقلتين لمعرفة دلالة الفروق في الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين جودة التقارير المالية بين الممارسين وغير الممارسين للتدقيق المشترك

مستوى الدلالة	المعنوية p-value	قيمة الاختبار (ت)	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	حجم العينة	مجموعتا المقارنة	مكونات الاتجاه
غير دالة	0.941	0.072	0.16	4.21	16	ممارسين	الملاءمة
			0.27	4.22	83	غير ممارسين	
غير دالة	0.670	0.44	0.20	4.21	16	ممارسين	الموثوقية
			0.26	4.17	83	غير ممارسين	
غير دالة	0.585	0.552	0.26	4.27	16	ممارسين	القابلية للمقارنة
			0.34	4.21	83	غير ممارسين	
غير دالة	0.737	0.34	0.22	4.33	16	ممارسين	الثبات
			0.41	4.28	83	غير ممارسين	
غير دالة	0.742	0.351	0.21	4.26	16	ممارسين	المقياس ككل
			0.325	4.22	83	غير ممارسين	

* قيمة (ت) الجدولية (1.96) عند درجات حرية (98)



الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين جودة التقارير المالية - دراسة تطبيقية -

يتضح من الجدول السابق ما يلي:

- جاءت قيمة "ت" المحسوبة على مجالات (الملاءمة، الموثوقية، القابلية للمقارنة، الثبات) على التوالي بلغت (0.072، 0.44، 0.552، 0.34) وجميع هذه القيم أقل من قيمة (ت) الجدولية (1.96) أي أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) بين متوسطي درجات الممارسين وغير الممارسين للتدقيق المشترك على كل مجال من المجالات الأربعة.

- كما جاءت قيمة اختبار (ت) على المقياس ككل (0.51) وهي أيضاً قيمة أصغر من قيمة (ت) الجدولية (1.96)، وهذا يعني عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) في اتجاه أفراد عينة الدراسة نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين جودة التقارير المالية في المقياس ككل تعزى لمتغير ممارسة التدقيق المشترك.

ويرى الباحث أن هذه النتيجة قد تعود إلى أن آراء أفراد العينة لديهم معرفة كافية بالمنافع التي يحققها الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين جودة التقارير المالية انطلاقاً من واقع تأهيلهم العلمي والعملية، ولهذا جاءت آرائهم متقاربة.

وبذلك تكون قد تمت الإجابة عن السؤال الخامس من اسئلة الدراسة، وكذلك رفض الفرض الثاني من فروض الدراسة، والذي ينص على "توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) في الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين جودة التقارير المالية بحسب متغير ممارسة التدقيق المشترك (ممارسين - غير ممارسين)، ولصالح ممارسي التدقيق المشترك.

ثالثاً: نتائج الإجابة عن السؤال السادس من أسئلة الدراسة، حيث ينص على:

هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية في الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين ملاءمة التقارير المالية بحسب متغير ممارسة التدقيق المشترك (ممارسين - غير ممارسين)؟
وللإجابة عن هذا السؤال تم استخدام اختبار "ت" لمجموعتين مستقلتين وذلك كما هو موضح في الجدول التالي رقم (14):

جدول (14) نتيجة اختبار (ت) لمقارنة نسبي الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين ملاءمة التقارير المالية بين (الممارسين وغير الممارسين) (ن=99)

م	المجال الأول: الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين ملاءمة التقارير المالية.	الممارسين (16)			غير الممارسين (83)			اختبار (ت)	الدلالة الإحصائية
		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي		
1	يوفر التدقيق المشترك البيانات المحاسبية الملائمة تساعد على التنبؤ بالأهداف والأحداث المستقبلية	4.55	0.52	90.91	4.52	0.51	90.37	0.245	0.806
2	يساعد التدقيق المشترك على توفير علاقة وثيقة بين المعلومات المستمدة من المحاسبة المالية والأغراض التي تعد من أجلها	4.64	0.50	92.73	4.44	0.51	88.89	0.970	0.332
3	يقدم التدقيق المشترك خدمات هامة للمستثمرين لأنها تمكنهم من تعديل استراتيجياتهم بمرور الزمن في سبيل بقاء نشاطهم مستمراً ومستقراً إلى حد ما.	4.45	0.52	89.09	4.33	0.48	86.67	0.756	0.450



الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين جودة التقارير المالية - دراسة تطبيقية -

0.052	1.940	91.85	0.50	4.59	85.45	0.47	4.27	يسوف التدقيق المشترك معلومات متكاملة لمتخذي القرارات تتعلق بالأحداث المالية لفترة محددة على شكل: جداول إحصائية، رسوم بيانية، قوائم تحليلية.	4
0.220	1.226	89.63	0.51	4.48	85.45	0.47	4.27	يساعد التدقيق المشترك في تقديم معلومات تحسن القدرات الخاصة بمتخذي القرارات في التنبؤ أو عن طريق تقديم تغذية عكسية عن التوقعات الأولية.	5
0.005	*2.828	80.00	110.	4.00	88.15	0.50	4.41	يسوف التدقيق المشترك معلومات ملائمة تقدم لمستخدميها في الوقت المناسب.	6
0.178	1.348	84.44	0.64	4.22	80.00	0.45	4.00	يراعي معلومات وبيانات عن الأحداث الهامة والطارئة، تقدم لمتخذ القرار بمجرد حدوثها وبشكل مباشر، حتى وإن أدى ذلك إلى عدم اتباع الدورة المعتادة للتقرير.	7
0.191	1.307	80.74	0.59	4.04	85.45	0.65	4.27	يسوف معلومات وبيانات تساعد مستخدميها في التنبؤ بالنتائج المتوقعة للأحداث المختلفة، أو تأكيدها لتوقعاتهم، أو مساعدتهم في تعديلها وتصحيحها.	8
0.789	0.268	78.52	0.55	3.93	78.18	0.83	3.91	يقدم التدقيق المشترك معلومات وبيانات تمثل المضمون الذي تهدف إليه تمثيلاً صادقاً، بمعنى وجود توافق بين القيمة المقاسة والخصائص أو السمات المراد قياسها.	9
0.411	0.823	80.00	0.73	4.00	76.36	0.75	3.82	التدقيق المشترك يعمل على توفير درجة من الحذر عند وضع التقديرات المطلوبة في ظل ظروف الشك أو عدم التأكد، حتى لا ينتج عن هذه التقديرات تضخم في الأصول والإيرادات، أو تخفيض في الخصوم والمصروفات	10
0.097	1.658	83.70	0.74	4.19	78.18	0.30	3.91	يساعد التدقيق المشترك توفير المعلومات والبيانات المحاسبية بسهولة وفي الوقت المطلوب لمتخذي القرارات أو لأي جهة كانت، داخلية أو خارجية.	11



الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين جودة التقارير المالية - دراسة تطبيقية -

0.154	1.425	80.00	0.68	4.00	87.27	0.67	4.36	يساعد التدقيق المشترك على تقديم معلومات وبيانات تساهم في تحديد المشكلات التي تواجهها الإدارة أثناء العمل، بما يساعدها في اتخاذ القرارات المناسبة وفي التوقيت المناسب	12
0.097	1.661	80.74	0.81	4.04	89.09	0.52	4.45	يوفر التدقيق المشترك معلومات وبيانات لإدارة المنشأة الاقتصادية تعزز التنبؤات السابقة أو تصحيحها.	13
0.048	*1.977	74.81	0.71	3.74	81.82	0.30	4.09	يساعد التدقيق المشترك على توفير القدرة لمتخذي القرارات على تكوين تنبؤات للنتائج المستقبلية.	14
0.908	0.115	84.18	0.26	4.21	84.29	0.16	4.21	المجال ككل	

قيمة (ت) الجدولية (1.96) عند درجة حرية (98).

* دالة عند مستوى دلالة (0.05).

يتضح من خلال الجدول السابق أن:

1. جاءت الفقرتان رقمي (6) ، (14)، واللتان تنصان على التوالي:

• " يوفر التدقيق المشترك معلومات ملائمة تقدم لمستخدميها في الوقت المناسب " جاءت قيمة الإحصائي (ت) (2.828)، وهي أكبر من قيمة (ت) الجدولية (1.96)، وبذلك فهي دالة عند مستوى دلالة (0.05) لصالح الممارسين.

• "يساعد التدقيق المشترك على توفير القدرة لمتخذي القرارات على تكوين تنبؤات للنتائج المستقبلية" جاءت قيمة الإحصائي (ت) (1.977) وهي أكبر من قيمة (ت) الجدولية (1.96)، وبذلك فهي دالة عند مستوى دلالة (0.05) لصالح الممارسين.

ويعزو الباحث هذه النتيجة إلى أن الممارسين يهتمون بشكل أكبر من غير الممارسين بمعرفة موقف وآراء الفئات المستخدمة الخارجية للمعلومات المالية مثل الضرائب، والبنوك، إضافة لاهتمامهم بإصدار التقارير المالية في موعدها المحدد، إضافة إلى أن التدقيق المشترك يتطلب اطلاعهم ومعرفتهم بالخطط المالية والإدارية المستقبلية، حيث يقومون من خلال ممارسة هذا النوع من التدقيق بتقييم كفاءة النظم المالية والإدارية ووضع هذا التقييم أمام متخذي القرارات بالمنشأة الاقتصادية بهدف تكوين التنبؤات واتخاذهم القرارات المبنية على أسس علمية وليس بطريقة عشوائية.

• جاءت بقية فقرات المجال ككل غير دالة إحصائياً عند مستوى دلالة (0.05)، ويعزو الباحث هذه النتيجة إلى أن إجماع أفراد العينة على وجود توافق حول الأهمية الكبيرة لجميع تلك الفقرات، ودورها في تحقيق خاصية ملائمة التقارير المالية، وذلك من خلال واقع عملهم الذي يوفر لهم الخبرة الواسعة في المجالات المالية المتنوعة، وخاصة إعداد أو تدقيق التقارير المالية.

وبذلك تكون قد تمت الإجابة عن السؤال السادس من أسئلة الدراسة، ورفض الفرض الثالث من فروض الدراسة، والذي ينص على: "توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) في الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين ملائمة التقارير المالية بحسب متغير ممارسة التدقيق المشترك (ممارسين - غير ممارسين)، ولصالح ممارسي التدقيق المشترك.



الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين جودة التقارير
المالية - دراسة تطبيقية -

ثالثاً: نتائج الإجابة على السؤال السابع من أسئلة الدراسة، حيث ينص على:

هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية في الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين موثوقية التقارير المالية بحسب متغير ممارسة التدقيق المشترك (ممارسين - غير ممارسين)؟
وللإجابة عن هذا السؤال تم استخدام اختبار "ت" لمجموعتين مستقلتين وذلك كما هو موضح في الجدول التالي رقم (15):

جدول (15) نتيجة اختبار (ت) لمقارنة نسبتي الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين موثوقية التقارير المالية بين (الممارسين وغير الممارسين) (ن=99)

م	المجال الثاني: الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين موثوقية التقارير المالية	الممارسين (16)			غير الممارسين (83)			اختبار (ت)	الدلالة الإحصائية
		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي		
1	يساعد التدقيق المشترك في تطبيق إجراءات رقابية تضمن صحة البيانات وبالتالي سلامة المعلومات المستخدمة.	4.64	0.50	92.73	4.44	0.58	88.89	0.809	.418
2	يوفر التدقيق المشترك معلومات محاسبية مالية تتصف بالجيدة للوفاء بالاحتياجات المشتركة لمن يستخدمون هذه المعلومات خارج المنشأة.	4.82	0.40	96.36	4.35	0.69	86.92	*2.333	.020
3	يساعد التدقيق المشترك في تقديم معلومات وبيانات محاسبية تتسم بالوضوح والدقة.	4.27	50.4	85.45	4.19	0.56	83.70	0.641	0.522
4	يوفر التدقيق المشترك معلومات محاسبية تسمح لمستخدميها بالتوصل إلى نفس النتائج، أي نتائج بنفس القدر من الموضوعية التي حوتها المعلومات.	4.27	0.47	85.45	4.33	0.48	86.67	0.264	0.792
5	يساهم التدقيق المشترك في وضع تصوير للمضمون المالي الذي تهدف إلى تقديمه تصويراً دقيقاً، بحيث تعبر عن الواقع تعبيراً صادقاً.	4.09	0.30	81.82	4.37	0.49	87.41	1.846	0.065
6	المعلومات التي يوفرها التدقيق المشترك لها خاصية الثقة في حالة خلوها من الأخطاء المؤثرة واتسامها بالحياد، وعدم التحيز.	4.00	110.	80.00	4.26	0.53	85.19	1.896	0.058
7	يساعد التدقيق المشترك على تقديم معلومات وبيانات محاسبية تتسم بصدق تمثيلها للعمليات المحاسبية المراد التقرير عنها.	4.00	150.	80.00	4.04	0.34	80.74	0.421	0.674
8	يوفر التدقيق المشترك معلومات وبيانات محاسبية تتسم بالموضوعية وعدم التحيز.	4.00	0.77	80.00	3.89	0.51	77.78	0.183	0.855
9	يساعد التدقيق المشترك على توفير معلومات محاسبية يمكن التحقق من صحتها.	3.82	0.98	76.36	3.85	0.72	77.04	0.448	0.654
10	يساعد التدقيق المشترك على تقديم معلومات وبيانات محاسبية على درجة عالية من الشفافية والمصدقية.	4.18	0.98	83.64	3.88	0.82	77.69	1.420	0.155
	المجال ككل	4.27	0.26	85.45	4.16	0.25	83.23	0.444	0.657

قيمة (ت) الجدولية (1.96) عند درجة حرية (98).
* دالة عند مستوى دلالة (0.05).



الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين جودة التقارير المالية - دراسة تطبيقية -

يتضح من خلال الجدول السابق أن:

• جاءت الفقرة رقم (2)، والتي تنص على "يوفر التدقيق المشترك معلومات محاسبية مالية تتصف بالجيدة للوفاء بالاحتياجات المشتركة لمن يستخدمون هذه المعلومات خارج المنشأة" دالة إحصائياً عند مستوى دلالة (0.05) لصالح الممارسين.

ويعزو الباحث ذلك إلى أن الممارسين للتدقيق المشترك لديهم معرفة وخبرة ودراية أكبر من خلال الواقع العملي بمدى موضوعية نتائج مخرجات النظام المحاسبي.

• جاءت بقية فقرات المجال ككل غير دالة إحصائياً عند مستوى دلالة (0.05)، ويعزو الباحث هذه النتيجة إلى إجماع أفراد العينة على وجود توافق حول أهمية تلك الفقرات، في تحقيق خاصية موثوقية التقارير المالية، وذلك لوجود تكامل بين طبيعة المهام التي يؤديها كل فئة منهم، سواء أكانوا ممارسين أم غير ممارسين.

وبذلك تكون قد تمت الإجابة على السؤال السابع من أسئلة الدراسة، وقبول الفرض الرابع من فروض الدراسة، والذي ينص على "توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) في الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين موثوقية التقارير المالية بحسب متغير ممارسة التدقيق المشترك (ممارسين - غير ممارسين)، ولصالح ممارسي التدقيق المشترك.

رابعاً: نتائج الإجابة على السؤال الثامن من أسئلة الدراسة، حيث ينص على:

هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية في الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين قابلية التقارير المالية للمقارنة بحسب متغير ممارسة التدقيق المشترك (ممارسين - غير ممارسين)؟
وللإجابة عن هذا السؤال تم استخدام اختبار "ت" لمجموعتين مستقلتين وذلك كما هو موضح في الجدول التالي رقم (16):

جدول (16) نتيجة اختبار (ت) لمقارنة نسبي الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين قابلية التقارير المالية للمقارنة بين (الممارسين وغير الممارسين) (ن=99)

م	المجال الثالث: الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين قابلية التقارير المالية للمقارنة	الممارسين (16)			غير الممارسين (83)			اختبار (ت)	الدلالة الإحصائية
		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي		
1	يوفر التدقيق المشترك المعلومات المحاسبية التي تمكن مستخدميها من مقارنة نتائج المنشأة الاقتصادية بنتائج نفس المنشأة بين الفترات الزمنية المختلفة.	4.64	0.50	92.73	4.37	0.49	87.41	1.461	0.144
2	يساعد التدقيق المشترك في توفير معلومات محاسبية مالية تبين الأوجه الحقيقية للتشابه والاختلاف بين أداء المنشأة الاقتصادية وأداء المنشآت الأخرى ذات الأنشطة المماثلة خلال فترة زمنية معينة.	4.73	0.47	94.55	4.41	0.50	88.15	1.940	0.052
3	التدقيق المشترك قادر على توفير معلومات محاسبية قادرة على تحديد اتجاهات الأداء، والمراكز المالية والتغيرات في المركز المالي للمنشأة بالنسبة للمنشآت الأخرى المماثلة.	4.00	0.45	80.00	4.00	0.48	80.00	0.268	0.789
4	المعلومات المحاسبية المقدمة في التقرير المالي المعدة وفق التدقيق المشترك يتم إعدادها وفق أساس أو معيار معين.	3.91	0.54	78.18	4.22	0.70	84.44	1.794	0.073
5	يوفر التدقيق المشترك معلومات وبيانات تمكن المستخدمين من التعرف على اتجاهات الموقف المالي، وأداء المنشأة الاقتصادية.	4.09	0.30	81.82	3.96	0.59	79.26	0.661	0.509
	المجال ككل	4.27	0.26	85.45	4.19	0.33	83.85	0.940	0.347

قيمة (ت) الجدولية (1.96) عند درجة حرية (98).



الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين جودة التقارير المالية - دراسة تطبيقية -

يتضح من خلال الجدول السابق أن:

- جميع فقرات المجال غير دالة إحصائياً عند مستوى دلالة (0.05).
ويعزو الباحث هذه النتيجة إلى أن طبيعة عملهم تستوجب الحصول على معلومات محاسبية مالية لأداء المنشأة الاقتصادية، وكذلك أداء المنشآت الأخرى المناظرة لفترات زمنية معينة، بهدف توظيفها لترشيد اتخاذ القرارات.

وبذلك تكون قد تمت الإجابة على السؤال الثامن من أسئلة الدراسة، ورفض الفرض الخامس من فروض الدراسة والذي ينص على "توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) في الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين قابلية التقارير المالية للمقارنة بحسب متغير ممارسة التدقيق المشترك (ممارسين - غير ممارسين)، ولصالح ممارسي التدقيق المشترك".

خامساً: نتائج الإجابة على السؤال التاسع من أسئلة الدراسة، حيث ينص على:

هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية في الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين ثبات التقارير المالية بحسب متغير ممارسة التدقيق المشترك (ممارسين - غير ممارسين)؟
وللإجابة عن هذا السؤال تم استخدام اختبار "ت" لمجموعتين مستقلتين وذلك كما هو موضح في الجدول التالي رقم (17):

جدول (17) نتيجة اختبار (ت) لمقارنة نسبي الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين ثبات التقارير المالية بين (الممارسين وغير الممارسين) (ن=99)

الدالة الإحصائية	اختبار (ت)	غير الممارسين (83)			الممارسين (16)			المجال الرابع: الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين ثبات التقارير المالية	أولاً
		الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي		
0.620	0.496	85.93	0.47	4.30	89.09	00.5	4.45	1	يوفر التدقيق المشترك ثبات (الاتساق) لطرق القياس وأساليب الإفصاح دون تشويه بنتائج الأعمال والمركز المالي.
0.450	0756	85.19	0.45	4.26	89.09	0.52	4.45	2	يساعد التدقيق المشترك في تطابق أو تماثل للوحدات النقدية المستخدمة في أية مجموعة متناسقة من القوائم المالية لفترة زمنية معينة مع الوحدات النقدية المستخدمة في القوائم المالية التي تعد في فترة زمنية أخرى.
0.894	0.133	85.93	0.61	4.30	85.45	0.47	4.27	3	يوفر التدقيق المشترك فرص الثبات والاتساق عبر الزمن بالنسبة للمنشأة والمنشآت المماثلة.
0.685	0.406	84.44	0.70	4.22	83.64	0.40	4.18	4	يساعد التدقيق المشترك على الاستمرار بقدر الإمكان في استخدام نفس الإجراءات والطرق المحاسبية من فترة إلى أخرى.
0.983	0.021	85.19	0.71	4.26	85.45	0.47	4.27	5	يساهم التدقيق المشترك في صحة تنبؤات مستقبلية مبنية على بيانات زمنية متسلسلة مقاسة ومبوبة بنفس الطريقة.
0.921	0.099	85.33	0.39	4.27	86.55	0.22	4.33		المجال ككل

قيمة (ت) الجدولية (1.96) عند درجة حرية (98).



الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين جودة التقارير المالية - دراسة تطبيقية -

يتضح من خلال الجدول السابق أن:

- جميع فقرات المجال غير دالة إحصائياً عند مستوى دلالة (0.05). ويعزو الباحث هذه النتيجة إلى أن طبيعة عملهم تستوجب الاسترشاد بمبادئ ومعايير المحاسبة التي أشارت إلى ضرورة الالتزام بالإجراءات والطرق المحاسبية من فترة لأخرى، وأن التغيير فيها لا بد وأن يكون مبرراً إذا كان اختيارياً بما يحقق منافع للمنشأة، أو إلزامياً بموجب قانون جديد ينص على ذلك.
- وبذلك تكون قد تمت الإجابة على السؤال التاسع من أسئلة الدراسة، وقبول الفرض السادس من فروض الدراسة والذي ينص على "توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) في الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين ثبات التقارير المالية بحسب متغير ممارسة التدقيق المشترك (ممارسين - غير ممارسين)، ولصالح ممارسي التدقيق المشترك".

سادساً: نتائج الإجابة على السؤال العاشر من أسئلة الدراسة، حيث ينص على:

ما الصعوبات التي يواجهها مدققي الحسابات بقطاع غزة الممارسين للتدقيق المشترك، في تطبيقه؟ وللإجابة على هذا السؤال تمّ حصر الصعوبات، وفقاً لما ورد في استجابات أفراد عينة الدراسة، المتعلقة بكل مجال على حدة، وقد تمثلت أهمها فيما يلي:

- 1- صعوبات متعلقة بتحقيق خاصية الملاءمة في التقارير المالية؟
 - عدم الحصول على المعلومات في الوقت المناسب.
 - وضعف القدرة على تقدير النتائج والأهداف المتوقعة في المستقبل.
 - الاختلاف والتباين في الآراء حول بعض المعالجات المحاسبية.
 - 2- صعوبات متعلقة بتحقيق خاصية الموثوقية في التقارير المالية؟
 - عدم كفاية المعلومات الواردة في القوائم المالية.
 - تباين واختلاف وجهات النظر حول الحياد أو مدى التحيز في عرض القوائم المالية.
 - 3- صعوبات متعلقة بتحقيق خاصية القابلية للمقارنة في التقارير المالية؟
 - وجود اختلاف حول الأسباب الكامنة وراء إجراء تعديل في السياسات المحاسبية للمنشأة.
 - عدم وجود معلومات أو بيانات مالية عن المنشأة الأخرى.
 - وجود عقبات عند عقد المقارنات، لعدم التزام المنشأة بعرض القوائم المالية حسب سنوات المقارنة.
 - 4- صعوبات متعلقة بتحقيق خاصية الثبات في التقارير المالية؟
 - ضعف الاهتمام بإجراء التقديرات والتنبؤ بالأرقام في المستقبل.
 - عدم كفاية المعلومات المحاسبية اللازمة.
- تأسيساً على ما تقدم يلخص الباحث أهم الصعوبات التي تواجه مدققي الحسابات بقطاع غزة في تطبيق التدقيق المشترك، فيما يلي:
- عدم وجود توافق تام مع الشريك المدقق.
 - غموض في برنامج التدقيق.
 - ضعف التنسيق والاتصال والتواصل مع الشريك المدقق.
 - ارتفاع أتعاب التدقيق.
- ويعتقد الباحث أنه من الطبيعي وجود مثل تلك الصعوبات، خاصة وأن تطبيق التدقيق المشترك يعتبر نمطاً وأسلوباً جديداً لممارسة التدقيق من قبل مدققي الحسابات بقطاع غزة.
- وبذلك تكون قد تمت الإجابة عن السؤال العاشر من أسئلة الدراسة، وقبول الفرض السابع من فروض الدراسة، والذي ينص على "توجد صعوبات تواجه مدققي الحسابات بقطاع غزة الممارسين للتدقيق المشترك في تطبيقه".



الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين جودة التقارير المالية - دراسة تطبيقية -

ملخص النتائج:

توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- 1- يتم تطبيق التدقيق المشترك في المنشآت الاقتصادية الفلسطينية بنسبة منخفضة حيث بلغت (16.1%)
- 2- يوجد اتجاه إيجابي نحو تطبيق التدقيق المشترك كمدخل لتحسين جودة التقارير المالية وفقاً للخصائص التالية: خاصية الثبات بنسبة (86.55%)، خاصية القابلية للمقارنة بنسبة (85.45)، خاصية الملائمة بنسبة (84.29)، وأخيراً خاصية الموثوقية بنسبة (84.18).
- 3- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في الاتجاه نحو تطبيق التدقيق المشترك كمدخل لتحسين جودة التقارير المالية بحسب متغير ممارسة التدقيق المشترك (ممارسين - غير ممارسين)، ولصالح ممارسي التدقيق المشترك.
- 4- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين كل من (ملاءمة، موثوقية، القابلية للمقارنة، الثبات) للتقارير المالية بحسب متغير ممارسة التدقيق المشترك (ممارسين، غير ممارسين).
- 5- يواجه مدققي الحسابات عند تطبيق التدقيق المشترك صعوبات تمثلت فيما يلي:
 - صعوبات متعلقة بخاصية الملاءمة، ومن أهمها: عدم الحصول على المعلومات في الوقت المناسب، والاختلاف والتباين في الآراء حول بعض المعالجات المحاسبية.
 - صعوبات متعلقة بخاصية الموثوقية، وتتضمن: عدم كفاية المعلومات الواردة في القوائم المالية، وتباين واختلاف وجهات النظر حول الحياد أو مدى التحيز في عرض القوائم المالية.
 - صعوبات متعلقة بخاصية القابلية للمقارنة، وتمثلت في: وجود اختلاف حول الأسباب الكامنة وراء إجراء تعديل في السياسات المحاسبية للمنشأة، وصعوبة عقد المقارنات لعدم التزام المنشأة بعرض القوائم المالية حسب سنوات المقارنة.
 - صعوبات متعلقة بخاصية الثبات، وهي: ضعف الاهتمام بإجراء التقديرات والتنبؤ بالأرقام في المستقبل، وعدم كفاية المعلومات المحاسبية اللازمة.

التوصيات:

في ضوء النتائج السابقة، يوصي الباحث:

- 1- حث كافة طوائف المجتمع المالي على تعزيز الاتجاه نحو التدقيق المشترك، نظراً لما يحققه ذلك من آثار إيجابية متعددة وبخاصة تحسين مستوى جودة التقارير المالية.
- 2- العمل على إيجاد السبل والطرق الملائمة للتغلب على الصعوبات المختلفة التي تواجه تطبيق التدقيق المشترك، وبما يساهم في زيادة اكتمال محتوى المعلومات الواردة في التقارير المالية.
- 3- عقد الندوات والمؤتمرات واللقاءات وورش العمل لتوعية مستخدمي القوائم المالية، بأهمية الاتجاه نحو التدقيق المشترك، ومجالات مساهمته في زيادة كفاءة وفاعلية عملية التدقيق.
- 4- ضرورة قيام الجمعيات المهنية والجهات الحكومية المختصة بإصدار القوانين التي من شأنها تنظيم الممارسة المهنية للتدقيق المشترك.

الدراسات والبحوث المقترحة مستقبلياً:

تقترح الدراسة في ضوء نتائجها إجراء الدراسات والبحوث المستقبلية حول الموضوعات التالية:

- 1- فعالية تطبيق التدقيق المشترك في تضيق فجوة التوقعات، وكذلك مدى تأثيره على زيادة كفاءة وفاعلية عملية التدقيق.
- 2- دراسة مقارنة بين مدى تأثير التدقيق المشترك والتدقيق المزدوج على جودة التقارير المالية.



الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين جودة التقارير المالية - دراسة تطبيقية -

المراجع:

أولاً: المراجع العربية:

- 1- أبو حماد، ماجد اسماعيل (2009): "أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية - دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين.
- 2- أبو شربة، توفيق حسن (2009): "تقييم الإبلاغ المالي وممارسة الإفصاح للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية على ضوء المتطلبات القانونية المحلية ومعايير المحاسبة الدولية وتوقعات المستثمرين، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة عُمان العربية، عمان.
- 3- أبو هويدي، نهاد اسحق عبد السلام (2011): "دور المعلومات المحاسبية في ترشيد قرارات الانفاق الاستثماري - دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في سوق فلسطين"، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة.
- 4- أكبر، يونس عباس و عواد، سعد سليمان وخضير، محمد حسن (2011): "نطاق ومسئوليات مراقب الحسابات عن مراجعة التقارير المالية المرحلية - دراسة تحليلية للمعايير المحاسبية والتدقيقية المعتدة"، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد السادس والعشرون، العراق.
- 5- باعكضة، رواء عبد الرازق (2011): "أثر المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية الأولية على أسعار الأسهم - دراسة تطبيقية على سوق الأسهم السعودي"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الملك عبد العزيز بجدة، المملكة العربية السعودية.
- 6- بوخالفة، وسيلة (2012): "دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية - دراسة عينة من تقارير محافظي الحسابات بولاية ورقلة للفترة ما بين 2008-2012"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة قاصدي مرياح-ورقلة، الجزائر.
- 7- بوراوي، سعد (2010) مداخلة بعنوان، الأسس والمبادئ المحاسبية في النظام المحاسبي والمالي الجزائري، مع الإشارة إلى حالات التقارب مع الإطار الفكري لـ (IFRS/IAS) الملتهقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية " تجارب تطبيقات وأفاق " معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي بالوادي، يومي 17-18 جانفي.
- 8- التميمي، هادي عباس (2006): مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، ط3، دار وائل للنشر، الأردن.
- 9- الجبر، يحيى بن علي والسعدون، ناصر بن محمد (2014): "أثر المراجعة المشتركة على جودة الأرباح المحاسبية للشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية السعودي"، دورية الإدارة العامة، المجلد 54(2)، جامعة الملك سعود، فبراير، ص ص 283-303.
- 10- الجعارات، خالد جمال (2012): وضع نموذج مقترح لخصائص المعلومات المالية ذات الجودة العالية - دراسة نظرية تحليلية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، عدد (33)، ص ص (187 - 219).
- 11- حمدان، غلام محمد موسى (2011): "أثر التحفظ المحاسبي في تحسين جودة التقارير المالية: دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية"، دراسات، العلوم الإدارية الجامعة الأردنية، المجلد 38(2)، ص ص 415-433.
- 12- حنان، رضوان حلوة (2006): "النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير"، دار وائل للنشر، عمان.
- 13- الخطيب، نمر محمد وصديقي، فؤاد (2011): "مدى انعكاس الإصلاح المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية والمالية - تجربة الجزائر"، المؤتمر العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر.
- 14- خليل، عبد اللطيف محمد (2003): "دور المحاسب الإداري في إطار حوكمة الشركات - دراسة تحليلية وميدانية" الزقازيق: جامعة الزقازيق، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، العدد الثاني، ص ص 353-393.



الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين جودة التقارير المالية - دراسة تطبيقية -

- 15- الداود، رولا خالد (2014): المشكلات والتحديات التي تواجه مهنة المحاسبة في فلسطين، المؤتمر العربي السنوي العام، بعنوان: واقع مهنة المحاسبة بين التحديات والطموح، والمنعقد في بغداد بالعراق، في الفترة الواقعة بين 16 - 17 أبريل 2014.
- 16- دسوقي، عبد المحسن محمد (2013): أهمية خاصية القابلية للمقارنة في القوائم المالية المنشورة للشركات، جريدة أخبار الخليج، العدد (12825)، والصادر بتاريخ 4 مايو.
- 17- الدهراوي، كمال الدين (2006): "تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار"، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية.
- 18- دهمان، أسامة كمال (2012): "فاعلية نظم المعلومات المحاسبية الحوسبة في تحقيق جودة التقارير المالية -دراسة تطبيقية على وزارة المالية الفلسطينية"، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة.
- 19- سويس، هواري وحمقاني، بدر الزمان (2011): "نموذج مقترح لتقييم مستوى جودة المعلومات المالية المقدمة من تطبيق النظام المحاسبي المالي"، المؤتمر العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارة وعلوم التيسير، جامعة ورقلة، الجزائر.
- 20- السيد، ناظم حسين عبد (2012): "أثر حوكمة المصارف على جودة المعلومات المحاسبية -دراسة ميدانية لعينة من المصارف العراقية الخاصة"، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 2(4).
- 21- الشلتوني، فايز زهدي (2005): مدى دلالة القوائم المالية كأداة للإفصاح عن المعلومات الضرورية اللازمة لمستخدمي القوائم المالية - دراسة تطبيقية للقوائم المالية المنشورة للمصارف الفلسطينية، رسالة ماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين.
- 22- عباس، أحلام (2013): "أثر الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية على جودة التقارير المالية -دراسة تطبيقية لعينة من المسيرين الماليين ومدققي الحسابات"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التيسير، قسم علوم التجارة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر.
- 23- عبد الحميد، أحمد شرف (2014): "المراجعة المشتركة كأداة لزيادة جودة المراجعة : دراسة ميدانية"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، مجلد 38(4)، جامعة المنصورة، ص ص 165-219.
- 24- قداري، لندة (2015): "دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، الجزائر.
- 25- كاظم، كريمة علي (2011): "العلاقة بين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وقواعد الحوكمة لمجلس الإدارة -دراسة تحليلية لوجهات نظر المحاسبين والمدققين"، مجلة الإدارة والاقتصاد، عدد (90).
- 26- لطفي، أمين السيد أحمد (2008): "إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة"، الطبعة الأولى، الدار الجامعية الاسكندرية.
- 27- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (2001): ممارسات المحاسبة المالية المتقدمة، إصدار المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن.
- 28- محمود، صدام محمد وآخرون (2011): "أثر تطبيق معايير الأخلاق للمحاسب الإداري في جودة التقارير المالية -دراسة حالة على عينة من المحاسبين لمدينة تكريت"، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 4 العدد 7، ص ص .
- 29- المسحال، بسمة حسن (2014): "دور استقلالية مراجع الحسابات الخارجي في تحقيق متطلبات الحوكمة وأثرها على مصداقية المعلومات المحاسبية -دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في فلسطين"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الأزهر بغزة، فلسطين.
- 30- نشوان، اسكندر محمود حسين (2011): "استخدام بطاقة الأداء المتوازن في تطوير استراتيجيات منشآت المراجعة لتحقيق جودة الأداء المهني -دراسة ميدانية بدولة فلسطين"، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة عين شمس، جمهورية مصر العربية.
- 31- يوسف، حنان محمد اسماعيل (2015): "أثر تفعيل مدخل المراجعة المشتركة على كفاءة مراقب الحسابات في الكشف عن الغش في القوائم المالية"، مجلة الفكر المحاسبي العدد الثاني، الجزء الأول، السنة التاسعة عشر، يوليو، جمهورية مصر العربية.



ثانياً: المراجع الأجنبية:

- 32- Alanezi, F., M. M. Alfaraih, E. A. Alrashaid, and S. S. Alrashaid. (2012), "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* 28(2): 101-129.
- 33- Beest, Fedry, et.al, (2009): "Quality of Financial Reporting, Measuring Qualitative Characteristics", working paper, Nijmegen Center for economics, Redboud University Jijmegen, Netherlands.
- 34- Carcello, A. and I., Nagy (2006): "Client size, auditor specialization and financial reporting. *Managerial Auditing Journal*, 19(5): 651-668.
- 35- Deng, M., T. Lu, D. A. Simunic, and M. Ye. (2012): "Do joint audits improve or impair audit quality". Working paper, Baruch College, University of Houston, University of British Columbia and University of Toronto: 1-43.
- 36- Dey Aiysha, (2005), Corporate Governance and Financial Reporting Credibility, A Dissertation for the degree of doctor of philosophy in The University of Northwestern, Unpublished
- 37- Financial Accounting Standard Board, (1980): "Qualitative characteristics of accounting Information" , SFAC No 2 May.
- 38- Jane Lin, C., H. Lun Lin, and A. Yen. (2014). "Dual audit, audit firm independence, and auditor conservatism", *Review of Accounting and Finance*, 13(1): 65-87.
- 39- Khurana, I., and K. Raman, (2004): "Litigation risk and the financial reporting credibility of Big 4 versus no-Big 4 audits: Evidence from Anglo-American countries", *The Accounting Review*, 79(2): 473-495.
- 40- Kieso, Donald E., Jerry J. Weygand, Terry D. Warfield (2007): "Intermediate Accounting", 2nd Edition Publisher, John Wiley & Sons, New York, USA
- 41- Ratzinger-Sakel, N. V.S., S. audouset-Coulier, J. Kettunen, and C. Lesage. (2012): "What do we know about joint audit?", *The Insitute of Chartered Accountants of Scotland (ICAS)*.
- 42- Romanus, Robin N., Maher, John, J., and Rleming, Damon M., (2008): "Auditor Industry Specialization, Auditor Changes and Accounting Restatemnts", *Accounting Horizons*, Vol.22, Iss, 4.
- 43- Zerni, M., Haapamaki, E., Jarvinen, T. and Niemi, L (2012): "Do joint audits improve audit quality? Evidence from voluntary joint audits", *European Accounting Review*. 1-35.

ثالثاً: مراجع الكترونية:

- 44- كمال، يوسف (2013): "أهمية التقارير المالية"، موقع الكتروني، تم الولوج بتاريخ 2017/6/4 على الرابط: <https://accdiscussion.com/acc6567.html>



الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين جودة التقارير المالية - دراسة تطبيقية -

ملحق رقم (1)

المقياس

الأخ الزميل/.....

حفظه الله

مدقق الحسابات

تحية طيبة وبعد:

يقوم الباحث بدراسة بعنوان:

تطبيق التدقيق المشترك ودوره في تحسين جودة التقارير المالية

- دراسة تطبيقية -

ويتطلب ذلك تطبيق هذا المياس على الزملاء مدققي الحسابات بقطاع غزة، لذا نرجو تعاونكم من خلال الاستجابة على فقراته.

مع تأكيدنا على أن المعلومات التي ستدلي بها ستستخدم فقط لأغراض البحث العلمي.

شاكرين لكم حسن تعاونكم

الباحث

● ملاحظة: يقصد بالتدقيق المشترك في هذه الدراسة: قيام مدققي حسابات اثنين أو أكثر (أي أكثر من مكتب تدقيق حسابات) لا يوجد ارتباط إجرائي بينهم، بالتخطيط والتنفيذ المشترك لمراجعة حسابات منشأة اقتصادية، حيث يتم إصدار تقريراً واحداً مشتركاً يوقع عليه جميعاً، ويتحملاً بموجبه المسؤولية عن محتوياته بشكل مشترك.

الجزء الأول: البيانات الشخصية:

المؤهل العلمي: بكالوريوس دراسات عليا

الخبرة في مجال تدقيق الحسابات:

أقل من 5 سنوات 5-10 سنوات أكثر من 10 سنوات

الجزء الثاني: الاشتراك في ممارسة التدقيق المشترك:

هل سبق لك الاشتراك مع زميل أو أكثر في تدقيق مشترك وإعداد تقرير مالي؟

نعم لا

إذا كانت إجابتك " بنعم " هل واجهت صعوبات في تطبيق التدقيق المشترك كمدخل لتحسين جودة التقارير المالية:

أصعوبات متعلقة بخاصية ملاءمة التقارير المالية:

نعم إلى حد ما لا

إذا كانت إجابتك " بنعم " أو " إلى حد ما " برجاء تحديد هذه الصعوبات:

- 1-.....
- 2-.....
- 3-.....
- 4-.....

ب. صعوبات متعلقة بخاصية موثوقية التقارير المالية:

نعم إلى حد ما لا



الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين جودة التقارير المالية - دراسة تطبيقية -

إذا كانت إجابتك "بنعم" أو "إلى حد ما" برجاء تحديد هذه الصعوبات:

- 1-.....
- 2-.....
- 3-.....
- 4-.....

ج-صعوبات متعلقة بخاصية قابلية التقارير المالية للمقارنة:

لا

إلى حد ما

نعم

إذا كانت إجابتك "بنعم" أو "إلى حد ما" برجاء تحديد هذه الصعوبات:

- 1-.....
- 2-.....
- 3-.....
- 4-.....

د-صعوبات متعلقة بخاصية ثبات التقارير المالية:

لا

إلى حد ما

نعم

إذا كانت إجابتك "بنعم" أو "إلى حد ما" برجاء تحديد هذه الصعوبات:

- 1-.....
- 2-.....
- 3-.....
- 4-.....

الجزء الثالث: مجالات الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين جودة التقارير المالية:
ضع علامة (X) في المكان الذي يعبر عن وجهة نظرك في كل فقرة من فقرات الاستبانة:

م	مجالات وفقرات الاستبانة	موافق بشدة	موافق	لا أدري	غير موافق	غير موافق بشدة
	المجال الأول: الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين ملائمة التقارير المالية:					
1	يوفر التدقيق المشترك البيانات المحاسبية الملائمة تساعد على التنبؤ بالأهداف والأحداث المستقبلية					
2	يساعد التدقيق المشترك على توفير علاقة وثيقة بين المعلومات المستمدة من المحاسبة المالية والأغراض التي تعد من أجلها.					
3	يقدم التدقيق المشترك خدمات هامة للمستثمرين لأنها تمكنهم من تعديل استراتيجياتهم بمرور الزمن في سبيل بقاء نشاطهم مستمراً ومستقراً إلى حد ما.					
4	يوفر التدقيق المشترك معلومات متكاملة لمتخذي القرارات تتعلق بالأحداث المالية لفترة محددة على شكل: جداول إحصائية، رسوم بيانية، قوائم تحليلية.					
5	يساعد التدقيق المشترك في تقديم معلومات تحسن القدرات الخاصة بمتخذي القرارات في التنبؤ أو عن طريق تقديم تغذية عكسية عن التوقعات الأولية.					
-6	يوفر التدقيق المشترك معلومات ملائمة تقدم لمستخدميها في الوقت المناسب.					



الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين جودة التقارير المالية - دراسة تطبيقية -

7	يراعى معلومات وبيانات عن الأحداث الهامة والطارئة، تقدم لمتخذ القرار بمجرد حدوثها وبشكل مباشر، حتى وان أدى ذلك إلى عدم اتباع الدورة المعتادة للتقرير.				
8	يوفر معلومات وبيانات تساعد مستخدميها في التنبؤ بالنتائج المتوقع للأحداث المختلفة، أو تأكيدها لتوقعاتهم، أو مساعدتهم في تعديلها وتصحيحها.				
9	يقدم التدقيق المشترك معلومات وبيانات تمثل المضمون الذي تهدف إليه تمثيلاً صادقاً، بمعنى وجود توافق بين القيمة المقاسة والخصائص أو السمات المراد قياسها.				
10	التدقيق المشترك يعمل على توفير درجة من الحذر عند وضع التقديرات المطلوبة في ظل ظروف الشك أو عدم التأكد، حتى لا ينتج عن هذه التقديرات تضخم في الأصول والإيرادات، أو تخفيض في الخصوم والمصروفات				
11	يساعد التدقيق المشترك توفير المعلومات والبيانات المحاسبية بسهولة وفي الوقت المطلوب لمتخذي القرارات أو لأي جهة كانت، داخلية أو خارجية.				
12	يساعد التدقيق المشترك على تقديم معلومات وبيانات تساهم في تحديد المشكلات التي تواجهها الإدارة أثناء العمل، بما يساعدها في اتخاذ القرارات المناسبة وفي التوقيت المناسب.				
13	يوفر التدقيق المشترك معلومات وبيانات لإدارة المنشأة الاقتصادية تعزز التنبؤات السابقة أو تصحيحها.				
14	يساعد التدقيق المشترك على توفير القدرة لمتخذي القرارات على تكوين تنبؤات للنتائج المستقبلية.				

م	مجالات وفقرات الاستبانة	موافق بشدة	موافق	لا أدري	غير موافق بشدة	غير موافق بشدة
	المجال الثاني: الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين موثوقية التقارير المالية:					
1	يساعد التدقيق المشترك في تطبيق إجراءات رقابية تضمن صحة البيانات وبالتالي سلامة المعلومات المستخدمة.					
2	يوفر التدقيق المشترك معلومات محاسبية مالية تتصف بالجيدة للوفاء بالاحتياجات المشتركة لمن يستخدمون هذه المعلومات خارج المنشأة.					
3	يساعد التدقيق المشترك في تقديم معلومات وبيانات محاسبية تتسم بالوضوح والدقة.					
4	يوفر التدقيق المشترك معلومات محاسبية تسمح لمستخدميها بالتوصل إلى نفس النتائج، أي نتائج بنفس القدر من الموضوعية التي حوتها المعلومات.					
5	يساهم التدقيق المشترك في وضع تصوير للمضمون المالي الذي تهدف إلى تقديمه تصويراً دقيقاً، بحيث تعبر عن الواقع تعبيراً صادقاً.					
6	المعلومات التي يوفرها التدقيق المشترك لها خاصية الثقة في حالة خلوها من الأخطاء المؤثرة واتسامها بالحياد، وعدم التحيز.					



الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين جودة التقارير المالية - دراسة تطبيقية -

					يساعد التدقيق المشترك على تقديم معلومات وبيانات محاسبية تتسم بصدق تمثيلها للعمليات المحاسبية المراد التقرير عنها.	7
					يوفر التدقيق المشترك معلومات وبيانات محاسبية تتسم بالموضوعية وعدم التحيز.	8
					يساعد التدقيق المشترك على توفير معلومات محاسبية يمكن التحقق من صحتها.	9
					يساعد التدقيق المشترك على تقديم معلومات وبيانات محاسبية على درجة عالية من الشفافية والمصادقية.	10

م	مجالات وفقرات الاستبانة	موافق بشدة	موافق	لا أدري	غير موافق بشدة
	المجال الثالث: الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحقيق قابلية التقارير المالية للمقارنة.				
1	يوفر التدقيق المشترك المعلومات المحاسبية التي تمكن مستخدميها من مقارنة نتائج المنشأة الاقتصادية بنتائج نفس المنشأة بين الفترات الزمنية المختلفة.				
2	يساعد التدقيق المشترك في توفير معلومات محاسبية مالية تبين الأوجه الحقيقية للتشابه والاختلاف بين أداء المنشأة الاقتصادية وأداء المنشآت الأخرى ذات الأنشطة المماثلة خلال فترة زمنية معينة.				
3	التدقيق المشترك قادر على توفير معلومات محاسبية قادرة على تحديد اتجاهات الأداء، والمراكز المالية والتغيرات في المركز المالي للمنشأة بالنسبة للمنشآت الأخرى المماثلة.				
4	المعلومات المحاسبية المقدمة في التقرير المالي المعدة وفق التدقيق المشترك يتم إعدادها وفق أساس أو معيار معين.				
5	يوفر التدقيق المشترك معلومات وبيانات تمكن المستخدمين من التعرف على اتجاهات الموقف المالي، وأداء المنشأة الاقتصادية.				

م	مجالات وفقرات الاستبانة	موافق بشدة	موافق	لا أدري	غير موافق بشدة
	المجال الرابع: الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين ثبات التقارير المالية:				
1	يوفر التدقيق المشترك ثبات (الاتساق) لطرق القياس وأساليب الإفصاح دون تشويه بنتائج الأعمال والمركز المالي.				
2	يساعد التدقيق المشترك في تطابق أو تماثل للوحدات النقدية المستخدمة في أية مجموعة متناسقة من القوائم المالية لفترة زمنية معينة مع الوحدات النقدية المستخدمة في القوائم المالية التي تعد في فترة زمنية أخرى.				



الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين جودة التقارير المالية - دراسة تطبيقية -

3	يوفر التدقيق المشترك فرص الثبات والاتساق عبر الزمن بالنسبة للمنشأة والمنشآت المماثلة.
4	يساعد التدقيق المشترك على الاستمرار بقدر الإمكان في استخدام نفس الإجراءات والطرق المحاسبية من فترة إلى أخرى.
5	يساهم التدقيق المشترك في صحة تنبؤات مستقبلية مبنية على بيانات زمنية متسلسلة مقاسة ومبوبة بنفس الطريقة.

ملحق رقم (2)

أسماء السادة المحكمين

م	الاسم	طبيعة العمل
1-	د. عصام محمد الطويل	أستاذ جامعي (محاسبة وتدقيق)
2-	د. مفيد الشيخ علي	أستاذ جامعي (محاسبة وتدقيق)
5-	أ. أشرف أبو سمرة	محاضر أكاديمي (إحصاء)
3-	أ. نبيل حسن النونو	مدقق حسابات (صاحب مكتب تدقيق)
4-	أ. فارس محمد كريزم	مدقق حسابات (صاحب مكتب تدقيق)
6-	أ. أحمد كمال أبو حشيش	مدقق حسابات رئيسي
7-	أ. حسام اسماعيل	مدير مالي
8-	أ. محمد سلمان مهنا	مدير مالي
9-	أ. هيا ماهر صقر	محاسبة
10-	أ. حنين محمد أمان	محاسبة

ملحق رقم (3)

المعادلات للأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة

1. المتوسط الحسابي.

$$\bar{x} = \frac{\sum x}{n}$$

حيث: x : المجموع
n : العدد الكلي

2. الانحراف المعياري، والوزن النسبي: يستخدم هذا الأمر بشكل أساسي لأغراض معرفة تكرار فئات متغير ما، وإفادة الباحث في وصف عينة الدراسة.

$$S = \sqrt{S^2} = \sqrt{\frac{\sum_{i=1}^n (x_i - \bar{x})^2}{n-1}}$$



الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين جودة التقارير
المالية - دراسة تطبيقية -

3. اختبار ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha): لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة.

$$r_{\alpha} = \left(\frac{k}{k-1} \right) \left(1 - \frac{\sum S_j^2}{S_x^2} \right)$$

حيث: K: عدد مجالات المقياس.
S: مجموع تباين المجالات المكونة للمقياس.
X: التباين الكلي للمقياس.

4. صدق الاتساق الداخلي، والصدق الذاتي. يتم احتساب صدق الاتساق الداخلي والصدق الذاتي من خلال حساب معامل بيرسون للارتباط بين الفقرات.

5. معامل ارتباط بيرسون (Pearson Correlation Coefficient) لقياس درجة الارتباط بين متغيرين.

$$r = \frac{\sum (X - \bar{X})(Y - \bar{Y})}{\sqrt{\sum (X - \bar{X})^2} \sqrt{\sum (Y - \bar{Y})^2}}$$

حيث: x: تعبر عن قيم المتغير الاول.
y: تعبر عن قيم المتغير الثاني
x⁻: تعبر عن الوسط الحسابي لقيم x.
y⁻: تعبر عن الوسط الحسابي لقيم y.

6. اختبار "ت" (t.test) لقياس دلالة الفروق بين متوسطي درجات مجموعتين مستقلتين

$$t = \frac{\bar{X}_1 - \bar{X}_2}{\sqrt{\frac{S_1^2}{N_1} + \frac{S_2^2}{N_2}}}$$



**The trend to Joint Audit as an approach to Improve
the Financial Reports Quality
-An Applied Study-**

Abstract

This study aimed at identifying the trend to applying the Joint Audit as an approach to improve the financial reports quality with all their characteristics (Relevance, Reliability, Comparability, Consistency), as well as enclose the difficulties that faced the auditors in the Gaza Strip in implementing the Joint Audit. In order to achieve the study aims, a measure was used to identify the trend to apply the Joint Audit and it was distributed to the study sample which is consisting of (119) individuals and retrieved thereof (99) valid for analysis, approximately (83.2%), (69) of them are Auditors, (30) financial managers and accountants. The researcher used the analytical descriptive method, and after analyzing the results, the study found that: There is a positive trend among all the sample individuals to apply the Joint Audit to improve the financial reports quality with their different characteristics (Relevance, Reliability, Comparability, and Consistency). As well as the existence of various difficulties are facing Joint Audit when applied it. According to the results, the study recommended that all denominations of the financial community should be encouraged to be interested in the trend to the Joint Audit because of the multiple positive effects, especially improving the financial reports quality, also working hard to find appropriate ways and methods to overcome the various difficulties that face the application of Joint Audit. Thus contribute to increase completing the content of the information that contained in the financial reports.

Key words: Joint Audit, the trend toward Joint Audit, Financial Reports Quality