أثر مدخل التدقيق المشترك على تكاليف وجودة التدقيق: تحليل ميداني في بيئة الأعمال السعودية

The Impact of the Joint Audit on Audit Costs and Quality
A Field Analysis in the Saudi Business Environment

متولي السيد متولي عيطه

كلية إدارة الأعمال– جامعة شقراء– المملكة العربية السعودية

Dr-MetwalyElsayed@su.edu.sa

تاريخ الاستلام: 2023/01/07؛ **تاريخ المراجعة**: 2023/03/01؛ **تاريخ القبول**: 2023/06/15

ملخص: استهدفت الدراسة: الحصول على دليل عملي من بيئة الأعمال السعودية، لأثر مدخل التدقيق المشترك على تكاليف وجودة التدقيق. **النتائج والتوصيات:** تُشير نتائج الدراسة إلى وجود العديد من المنافع الإيجابية لتبني مدخل التدقيق المشترك في منشآت الأعمال في البيئة السعودية، كما أظهرت نتائج الدراسة أن تبني مدخل التدقيق المشترك يؤدي إلى زيادة تكاليف التدقيق، في حين يؤدي تبني مدخل التدقيق المشترك إلى دعم وتحسين جودة التدقيق. **واستنادًا إلى ذلك، توصي الدراسة،** بضرورة العمل على التوسع في تطبيق مدخل التدقيق المشترك، نظرًا للمنافع العديدة التي تتحقق لكافة الأطراف المهتمة بعملية التدقيق، وخاصة تأثيرها الإيجابي على الثقة في التقارير المالية مقارنة بأسلوب التدقيق الفردي، وما يترتب على ذلك من استعادة الثقة في مهنة التدقيق، وانعكاس ذلك قرارات المستثمرين وزيادة قيمة الشركات ودفع عجلة التنمية الاقتصادية، وذلك على الرغم من ارتفاع تكاليف أعمال التدقيق. كذلك ضرورة تبني الجهات المعنية والمنظمة لمهنة التدقيق في المملكة العربية السعودية بإصدار معيار للتدقيق المشترك، يتضمن تحديد الإطار الفكري للتدقيق وكيفية تطبيقه، والمبادئ والإجراءات والآليات التي يجب أن يلتزم بها المدققين. وذلك لرفع كفاءة وفعالية المدققين ما يزيد من جودة التدقيق الخارجي.

الكلمات المفتاح: التدقيق المشترك، تكاليف التدقيق، جودة التدقيق الخارجي.

Abstract: The objective of this study is to obtain a practical evidence from the Saudi business environment for the impact of joint audit on the costs and quality of auditing. The results of the study found many positive benefits for adopting joint audit in business firms within the Saudi business environment, the results also showed that adopting joint audit has a positive and significant effect on increasing the costs of performing audit tasks, and that there is also a positive and significant impact for adopting joint audit on supporting and improving the quality of auditing. Based on these results, the study recommends the need for expanding the application of joint audit due to its increasing benefits to all stakeholders and more specifically for its positive impact on increasing the confidence in financial reports compared to those reports that are audited by a single auditor. This would also help in the restoration of confidence in the audit profession, and will be positively reflected on share prices, investors' decisions, and firms' value which will help in more economic development, despite the high costs of the audit work. It is also necessary for relevant authorities and regulators in Saudi Arabia to work on issuing a standard for joint auditing, concerned with setting the conceptual framework for joint auditing and how to perform this audit it. This standard should also include the principles, procedures and mechanisms that auditors must adhere to when performing joint audits in order to enhance the efficiency and effectiveness of the audit process, which would increases the overall quality of external auditing.

Keywords: joint audit, audit costs, quality of the external audit process.

* **المؤلف المرسل.**

I- تمهيد :

أدى انهيار العديد من الشركات العالمية مثل شركة Enron، وشركة Xerox، وشركة Worledcom، وما تبعها من سقوط مكتب Arthur Anderson- أحد منشآت التدقيق الكبري Big5- واهتزاز ثقة المستثمرين في مهنة التدقيق بشكل عام وبمنشآت التدقيق بصفة خاصة، وذلك نتيجة لفقدان الثقة في التقارير المالية. ما جعل الكونجرس الأمريكي يتدخل لإعادة تنظيم مهنة التدقيق من خلال إصدار قانون Sarbanes Oxley عام 2002م. كما أصدرت المفوضية الأوربية(European Commission(EC تقريرًا يُعرف باسم الورقة الخضراءGreen Paper في أكتوبر عام 2010م بعنوان "Audit Policy Lessons from the Crises" والذي يهدف إلى تشجيع النقاش حول تبني مدخل التدقيق المشترك بين الأطراف المهتمة بالتدقيق والعمل على استعادة الثقة في التقارير المالية، وتحسين تنظيم المهنة وزيادة جودتها والمنافسة في سوق خدماتها. ويتمثل مدخل التدقيق المشترك (Joint Audit(JA في الاستعانة بإثنين أو أكثر من المدققين لمراجعة القوائم والتقارير المالية.

وفي ذات السياق، فقد شرعت العديد من المنظمات المهنية الدولية في دعم التدقيق المشترك كأحد أكثر الموضوعات المثيرة للاهتمام حول دورها في زيادة جودة الأداء المهني للمدققين، وجعل دورهم أكثر فاعلية في منع أو تقليل حدوث الأزمات. وتتمثل أهم صور هذا الدعم في إصدار مجلس معايير التدقيق الدولي(IASB) لمعيار التدقيق رقم(600) والخاص باستخدام عمل مدقق آخر، حيث يوضح معايير وإرشادات للمدققين عند تطبيق التدقيق المشترك.

وقد اختلفت التنظيمات المهنية في الدول التي يتم تطبيق التدقيق المشترك بها في طريقة تطبيقه، ما بين إلزاميةMandatory أو اختيارية Voluntary، وذلك بسبب التكاليف الإضافية المرتبطة بعملية التطبيق من جهة، وطبيعة بيئة التدقيق لكل دولة من جهة أخري. وعلى الرغم من أن التدقيق المشترك يتم تطبيقه بالفعل في مجال الممارسات المهنية في العديد من الدول، إلا أنه أثار كثيرًا من الجدل، ما بين مؤيد ومعارض لتطبيقه. حيث يواجه التدقيق الفردي العديد من التحديات، من أهمها قدرة الإدارة على فرض قيودها على المدققين للتأثير على رأيهم، ما قد يؤثر سلبًا على استقلالهم، وبالتالي انخفاض جودتي التقارير المالية والتدقيق الخارجي. ولذلك أصبحت القوائم المالية لا تعبر بصدق عن المركز والأدء المالي الحقيقي للشركة، وذلك في ظل ممارسات إدارة الأرباح Earnings Management. ولذلك أوضحت العديد من الدراسات أن قيام إثنين أو أكثر من المدققين بالتدقيق للقوائم والتقارير المالية، قد يساعد على تحسين مصداقيتها واستعادة ثقة أصحاب المصالح فيها.

كما تسعى المنظمات المهنية وبشكل مستمر لتطوير دور مهنة التدقيق والحد من انتقادها، وفى هذا الصدد، يُعد تبني وتطبيق مدخل التدقيق المشترك أحد الحلول المقترحة من قبل المفوضية الأوروبية، كحل لإعادة الثقة إلى مهنة التدقيق، حيث أن قيمة عملية التدقيق تعتمد على مدى ثقة المجتمع فى المدققين، ما يزيد من كفاءة وفعالية وجودة عملية التدقيق.

1.I- مشكلة البحث:

تُعد تكاليف التدقيق تكلفة اقتصادية تتحملها المنشآت، وتختلف باختلاف حجم ودرجة تعقيد ومخاطر أعمال التدقيق بالمنشآت، إلى جانب العديد من العوامل الأخري. حيث تمثل المصدر الرئيس للدخل لمنشآت التدقيق، ما يجعلها ذات تأثير هام لكل من المدقق والمنشآة محل التدقيق، والتي تسعي بشكل كبير إلى تقليل تلك التكاليف، وبالتالي تُعد مسألة حيوية لكُّل منهما، سواءً من حيث تقييم المدققين لمدى عدالتها وتناسبها مع ما يبذل من جهد، وما يتكبدون من تكلفة، وما يتحملون من مسؤوليات جراء قيامهم بأعمالهم، أو من حيث مدى شعور المنشآت الخاضعة للتدقيق بحصولها على عائد أو منفعة تبرر تحمل مثل هذه التكاليف، كما أن تحديد التكاليف من الأمور التي لم يحسم فيها الجدال حتى الأن، ومرجع ذلك هو تعدد العوامل التي تؤثر على المدققين عند تقدير وتحديد تكاليف تنفيذ عملية التدقيق.

ومع تتعاظم تكاليف التدقيق، بسبب كبر حجم المنشآت محل التدقيق، ومع زيادة درجة التعقيد وانتشار تشغيل البرامج المحاسبية في أماكن متفرقة، وإدراك المدققين لخطر الخسائر التي يُمكن أن يعانوا منها بسبب تنفيذ عملية التدقيق، مثل تكاليف الشهرة وسوء السمعة. لذا تسعي العديد من المنشآت إلى مدخل التدقيق المشترك لتحقيق أعلى جودة في عملية التدقيق، الأمر الذي قد يؤدي إلى تضارب بينها وبين التكاليف المتوقعة في ظل مدخل التدقيق المشترك، وعوامل ومتطلبات جودة التدقيق، حيث يوجد العديد من المحاولات من قبل المنظمات المهنية والأكاديمية لتحسين وزيادة الثقة في مهنة التدقيق، من حيث تحسين جودة عملية التدقيق، حيث تمثل ضمان معقول لأصحاب المصالح بشأن عدالة القوائم والتقارير المالية، وتخفيض حالة عدم تماثل المعلومات بين الإدارة وأصحاب المصالح.

وبالنظر إلى البيئة السعودية، يتضح أن مدخل التدقيق المشترك لم يحظ بالاهتمام الكافي من قبل الباحثين، لذا يجب التعرف على العوامل المؤثرة على تبني مدخل التدقيق المشترك وأثر ذلك على تكاليف التدقيق وجودة أعمال التدقيق. إذ أظهر التطبيق العملي العديد من أوجه التباين تجاه تلك العلاقة. وعليه، يمكن صياغة السؤال الرئيس للبحث: هل يؤثر مدخل التدقيق المشترك على تكاليف وجودة التدقيق في بيئة الأعمال السعودية.

وفي إطار ذلك يتناول البحث التساؤلات الفرعية التالية: ما هي المنافع المتوقعة لمنشآت الأعمال من تطبيق مدخل التدقيق المشترك؟ هل يؤدى مدخل التدقيق المشترك إلى زيادة تكاليف التدقيق؟ هل يؤثر مدخل التدقيق المشترك في تحسين جودة عملية التدقيق؟

I.2- أهداف البحث:

يتمثل الهدف الرئيس للبحث في اختبار أثر تبني مدخل التدقيق المشترك على تكاليف وجودة التدقيق، والذي ينبثق عنه الأهداف الفرعية التالية: تحليل أثر مدخل التدقيق المشترك والمنافع المتوقعة تجاه تطبيقه، تحليل أثر مدخل التدقيق المشترك على تكاليف التدقيق، وكذلك تحليل أثر مدخل التدقيق المشترك على جودة عملية التدقيق، وذلك للحصول على دليل عملي من خلال دراسة ميدانية في بيئة الأعمال السعودية.

I.3- أهمية البحث:

يمكن إبراز أهمية البحث من حيث: الأهمية العلمية: تُعد الدراسة الحالية امتداد للأدبيات المحاسبية التي حاولت اختبار أثر تطبيق مدخل التدقيق المشترك على تكاليف وجودة التدقيق، حيث تسلط الدراسة المزيد من الضوء على تلك العلاقة، ومن ثَّم مساعدة المستثمرين والمدققين وغيرهم من الأطراف ذات الصلة لفهم هذه العلاقة، بما يُسهم في اتخاذ القرارات الرشيدة سواء التمويلية أوالاستثمارية، إذ توفر السوق المالية السعودية بيئة جديرة بالاهتمام لدراسة تلك العلاقة. و**الأهمية العملية:** تتمثل في تزايد الحاجة إلى زيادة منفعة المعلومات المحاسبية في تحسين قرارات الاستثمار والتمويل، وأهمية تكاليف التدقيق للمدققين وللمنشآت محل التدقيق وأثر ذلك على جودة التدقيق في بيئة الأعمال السعودية.

I.4- فرضيات البحث :

لتحقيق أهداف الدراسة تم صياغة الفرضيات البحثية التالية للإجابة عن تساؤلات البحث:

الفرضية الأولى: يؤدي تطبيق مدخل التدقيق المشترك للعديد من المنافع الإيجابية لمنشآت الأعمال.

الفرضية الثانية: يؤدي تطبيق مدخل التدقيق المشترك إلى زيادة تكاليف أداء التدقيق بمنشآت الأعمال.

الفرضية الثالثة: يؤدي تطبيق مدخل التدقيق المشترك إلى دعم وتحسين جودة التدقيق في منشآت الأعمال.

I.5- منهجية البحث :

يتبع الباحث في هذه الدراسة المنهج التحليلي الوصفي بإتباع المنهج الاستقرائي، حيث تم مسح المصادر العلمية المتعلقة بموضوع الدراسة، اعتمادًا على البحث المكتبي سواءً للإصدارات المهنية أو الدراسات الأكاديمية المرتبطة بموضوع الدراسة، فضلًا عن إتباع المنهج الاستنباطي، لاستكشاف وتفسير طبيعة العلاقة بين مدخل التدقيق المشترك وتكاليف وجودة التدقيق، واشتقاق فرضيات البحث. كما قام الباحث بتحليل ميداني في بيئة الأعمال بالمملكة العربية السعودية، خلال الفترة (2022). وذلك لتطوير نماذج لقياس هذه العلاقات واختبار فرضيات البحث.

II - الدراسات السابقة والإسهامات الإضافية للبحث:

تناولت العديد من الدراسات والأدبيات المحاسبية العلاقة بين مدخل التدقيق المشترك وأثر ذلك على تكاليف التدقيق وكذلك جودة عملية التدقيق، ومن أهمها: دراسة(Leasage&Kettunen,2012) بعنوان" Is Joint Audit bad or good Efficiencey Perspective: Evidence from Three Eu-ropean Countries" والتي هدفت إلى اختبار أثر التدقيق المشترك على تكاليف التدقيق وجودته، وذلك لعينة مكونة من(372) شركة من الشركات المسجلة في البورصة الدنماركية، خلال الفترة من(2002 إلى 2010)، **وقد توصلت الدراسة** إلى عدم وجود علاقة معنوية بين التدقيق المشترك وتكاليف التدقيق، كما أن التدقيق المشترك يرتبط بكل من انخفاض تكلفة الخدمات الاستشارية، والمخاطر التي تهدد استقلال المدققين.

في حين هدفت دراسة(Zerni et al.,2012) بعنوان" Do Joint Audits Improve Audit quality? Evidence from Voluntary Joint Audits "إلى اختبار أثر مدخل التدقيق المشترك الاختياري على جودة التدقيق والتقارير المالية، وتكاليف التدقيق. وذلك لعينة مكونة من(191) شركة من الشركات المسجلة في البورصة السويدية، خلال الفترة من 2000إلى 2006م، **وقد توصلت الدراسة** إلى أن التدقيق المشترك يؤثر إيجابيًاعلى جودة التدقيق مقاسًا بمستوى التحفظ المحاسبي والاستحقاقات غير العادية، كما يؤثر أيضًا على جودة التقارير المالية مقاسًا بتصنيف الجدارة الائتمانية والتنبؤ بمخاطر التعثر المالي، ومن ثم فإن التدقيق المشترك يعمل على استعادة ثقة أصحاب المصالح والمستثمرين، وهو

ما يؤثر على أسعار أسهم هذه الشركات. كما توصلت الدراسة إلى أن الشركات التي تطبق التدقيق المشترك تتحمل تكاليف أكبر، مقارنة بالشركات التي تطبق التدقيق الفردي، ما يؤثر على تكاليف التدقيق.

بينما هدفت دراسة(صالح،2015) بعنوان" أثر المراجعة المشتركة على جودة المراجعة ودرجة التركيز في سوق المراجعة" حيث هدفت إلى التعرف على طبيعة التدقيق المشترك، ومداخل استخدامها، ودرجة التركيز في سوق خدمات التدقيق في البيئة المصرية، **وقد توصلت الدراسة** إلى أن التدقيق المشترك يؤثر إيجابيًا على جودة عملية التدقيق، نتيجة تدعيم كل من استقلال وكفاءة المدقق. كما أن تطبيق مدخل التدقيق المشترك تخفض من درجة التركز في سوق خدمات التدقيق.

في ذات السياق، هدفت دراسة(Ittonen&Tronnes,2015) بعنوان" Benefits and Costs of Appointing Joint Audit Engagement Partners. Auditing " إلى اختبار أثر تعيين إثنين من مكاتب التدقيق اختياريًا للقيام بعملية التدقيق، على جودة الأرباح وتكاليف التدقيق، وذلك لعينة مكونة من(784) شركة من الشركات الفنلندية والسويدية، المسجلة خلال الفترة من 2005 إلى 2010م. **وقد توصلت الدراسة** إلى ارتفاع جودة الأرباح، وكذلك تكاليف عملية التدقيق في الشركات التي تستعين بإثنين من المدققين، بشكل اختياري للقيام بعملية التدقيق، مقارنة بتعيين مدقق واحد، بالإضافة إلى أنه لا توجد فروق في جودة الأرباح، وأيضًا في تكاليف التدقيق بين الشركات التي تستعين بإثنين من المدققين من ذات منشأة التدقيق، وبين الشركات التي تقوم بتعيين إثنين مدققين من منشآت تدقيق مختلفة.

في حين هدفت دراسة (رويشد،2016) بعنوان" أثر استخدام مدخل المراجعة المشتركة على جودة وأتعاب المراجعة الخارجية " إلى بحث أثر ممارسات التدقيق المشترك على كل من جودة التدقيق وتكاليفه في البيئة المصرية، حيث تناولت الدراسة دور التدقيق المشترك في تعزيز استقلال منشآت التدقيق، وأثر ذلك على جودة وتكاليف التدقيق، من خلال الاعتماد على استبانة وزعت على عينة من رؤساء إدارات المنشآت المصرية، وأعضاء مجالسها، وأعضاء إدارات التدقيق، والمدققين بالجهاز المركزي للمحاسبات، وأعضاء هيئة التدريس بالجامعات المصرية، **وقد توصلت الدراسة** إلى وجود تأثير إيجابي للتدقيق المشترك على جودة التدقيق، وتوصلت الدراسة أيضًا إلى ارتفاع تكاليف التدقيق المشترك، نظرًا لزيادة الوقت المستخدم في التشاور بين المدققين عند إصدار التقرير النهائي وزيادة تكاليف التنسيق بينهم، بالإضافة إلى ارتفاع تكاليف التدقيق عند تغير أو دوران منشآت التدقيق.

كما هدفت دراسة (عزب،2017) بعنوان" دراسة أثر المراجعة المشتركة على جودة وتكاليف عملية المراجعة" إلى بحث أثر ممارسة التدقيق المشترك الاختياري على جودة التدقيق وتكاليفه في بيئة الأعمال المصرية، وذلك خلال الفترة من 2010 إلى 2015م، **وقد توصلت الدراسة** إلى وجود علاقة معنوية عكسية بين ممارسات التدقيق المشترك وإدارة الأرباح، وهذا يشير إلى انخفاض ممارسات إدارة الأرباح، وقد يرجع ذلك إلى اشتراك أكثر من منشأة تدقيق في أداء عملية التدقيق، وتوافر عدد أكبر من المساعدين مقارنة بالتدقيق الفردي. يساعد على الحد من ممارسات إدارة الأرباح، التي قد تتم من جانب إدارة المنشأة محل التدقيق. ما ينعكس بالإيجاب على جودة أرباح هذه المنشآت، ومن ثم تُعد مؤشرًا على جودة التدقيق، وتوصلت الدراسة أيضًا إلى وجود علاقة معنوية بين ممارسة التدقيق المشترك وتكاليف التدقيق، وهذا يعني ارتفاع تلك التكاليف.

بينما دراسة(جبر،2017) بعنوان" قياس أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على جودة المراجعة" فقد استهدفت قياس أثر مدخل التدقيق المشترك كأحد آليات التدقيق الخارجي على جودة التدقيق في بيئة الأعمال المصرية، **وقد توصلت الدراسة** إلى أن مدخل التدقيق المشترك يؤدي إلى تعزيز استقلالية المدققين ما يزيد من جودة عملية التدقيق، كما أن تبني هذا المدخل يعمل على زيادة درجة التحفظ المحاسبي ما يزيد من جودة عملية التدقيق.

في حين أن دراسة(النجار،2021) بعنوان" أثر المراجعة المشتركة على جودة المراجعة الخارجية"، قد هدفت إلى بيان أثر تطبيق مدخل التدقيق المشترك على كل من جودة التدقيق واستقلالية المدقق وأتعاب التدقيق، وأثر مشاركة منشآت التدقيق في عمل واحد على جودة عملية التدقيق، **وتوصلت الدراسة** إلى أن تطبيق مدخل التدقيق المشترك يؤثر إيجابيًا على جودة عملية التدقيق، وكذلك وجود أثر ايجابي على استقلال المدقق، كما أن تطبيق مدخل التدقيق المشترك يؤدي إلى زيادة تكاليف عملية التدقيق.

تقييم الدراسات السابقة للبحث:

- يُعد مدخل التدقيق المشترك من الموضوعات المثارة حديثًا- سواءً على المستوي المحلي أو الدولي- حيث حظي باهتمام الباحثين والممارسين والهيئات المهنية والتنظيمية، بالإضافة إلى تنوع البيئات التي تمت فيها هذه الدراسات وهي تختلف في سماتها وخصائها عن البيئة السعودية محل البحث الحالي.
- هناك تعارضًا واضحًا في نتائج الدراسات السابقة فيما يتعلق بأهمية التدقيق المشترك، ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، وجودة التقارير المالية، وجودة أعمال التدقيق، وتكاليف التدقيق، بالإضافة إلى الحد من سلبيات التدقيق الفردي، ولكل رأي حجته ومبرراته. كذلك عدم جود دليل كافي لدور التدقيق المشترك على تعزيز جودة التدقيق.

- توصلت أغلب الدراسات إلى ارتفاع تكاليف التدقيق حال تبني مدخل التدقيق المشترك، إلا أنه يساعد في الحد من ظاهرة تركز سوق خدمات التدقيق، وتحسين جودة عملية التدقيق.
- تُعد هذه الدراسة إمتدادًا واستكمالاً للأدبيات المحاسبية التي تتناول العلاقة بين التدقيق المشترك وتكاليف وجودة التدقيق، ويأمل الباحث أن تساعد نتائج الدراسة في حسم الجدل والنقاش حول الأثار الإيجابية والسلبية لتبني وتطبيق مدخل التدقيق المشترك، وذلك بالتطبيق على بيئة الأعمال السعودية.

III – الإطار النظري للبحث:

III 1– التدقيق المشترك:

ظهر تنفيذ وأداء التدقيق وفقاً لمدخل التدقيق المشترك كحدث مثير للجدل على مستوى الممارسة المهنية، وانتقل هذا الجدل بدوره إلى الجانب الأكاديمي لعلم التدقيق، فعلى الرغم من أن مفهوم التدقيق المشترك وتنفيذ عملية التدقيق وفقاً لذلك المدخل متعارف عليهما منذ عقود مضت، سواء عالميًا أو إقليميًا أو على المستوى المحلي، وليس وليد الورقة الخضراء كما يظن البعض، إلا أن الأزمة العالمية الأخيرة وما تبعها من اتهامات لمهنة التدقيق، بأنها أحد الأسباب الأساسية لحدوث الأزمة، لما تتضمنه القوائم المالية من تحريفات جوهرية، ناتجة عن الغش وإبداء المدققين رأي نظيف عن هذه القوائم وذلك على خلاف الحقيقة، أدت إلى زيادة الاهتمام المهني والأكاديمي بالطرق التي تضمن عدم تكرار تلك الانتهاكات من قبل المدققين. وكانت البداية بتحديد أوجه القصور في أداء مهنة التدقيق، وكانت أهم أوجه القصور التي تناولتها الدراسات هي التشكيك في استقلال المدققين، وما نتج عنه من تأثير سلبي على جودة عملية التدقيق(Zeni et al.,2012). ولهذا زادت النداءات للبحث عن سبل علاج لهذا القصور، وإعادة الثقة في مهنة التدقيق ودعم استقلالية المدققين وتحسين جودة عملية التدقيق.

تعريف التدقيق المشـترك

على الرغم من وجود العديد من الدراسات التي تناولت تعريف التدقيق المشترك إلا أنه هناك شبه اتفاق بين الهيئات المهنية والتنظيمية على الخصائص الأساسية لتعريف التدقيق المشترك، مع اختلافهم فقط في صياغة هذا التعريف. وقد تم وضع **تعريف للتدقيق المشترك بمعيار التدقيق الهندي** رقم(SA 299) والصادر عن معهد المحاسبين القانونين الهندي (ICAI) The Institute of Chartered Accountants of India عام 1995م والمعدل عام 2017م بأنها: تدقيق القوائم المالية للوحدة بواسطة إثنان أو أكثر من المدققين بهدف إصدار تقرير واحد(ICAI,2017). ويُعد هذا المعيار أول معيار تناول مسؤوليات المدققين في عملية التدقيق المشترك. بينما تم تعريفها من خلال **الورقة الخضراء الصادرة عن المفوضية الأوروبية** عام 2010، بأنها: قيام الشركة بتعيين إثنين مختلفين من مكاتب التدقيق، يشتركان في أعمال التدقيق ويوقعان معًا على تقرير التدقيق (EC,2010). أما **معهد سنغافورة للمحاسبين القانونين** فقد أصدار قائمة إرشادات التدقيق رقم(10) بعنوان التدقيق المشترك في عام 2012م، والتي عرفها بأنها: مدخل للتدقيق يشترك من خلاله إثنان أو أكثر من منشآت التدقيق، في تدقيق القوائم المالية للمنشآت مع إصدار تقرير مشترك عن هذه القوائم، ومن ثم يشتركون في المسؤولية عن عملية التدقيق(عبد الحليم،2019). في حين**عرفها** (**Abdollaheibli,2018**) بأنها: نوع من أنواع التدقيق يتم فيه تدقيق القوائم المالية من قبل إثنان من المدققين المستقلين من خلال التنسيق بينهما لإصدار تقرير مشترك موقع منهما. **وفي ذات السياق، عرفها (إبراهيم، 2018)** بأنها اشتراك أكثر من مكتب تدقيق معًا لأداء عملية التدقيق في كل خطواتها، بداية من وضع خطة التدقيق حتى إعداد التقرير النهائي، بحيث يكون كل مدقق مسؤول عن جميع الأعمال الخاصة بتنفيذ عملية التدقيق، بما فيها الأعمال التي قام به المدقق الآخر، وفي النهاية يكون جميع هؤلاء المدققين مسؤولين بشكل تضامني عن ما ورد في بتقرير التدقيق أمام جميع الجهات أصحاب المصالح بالمنشأة.

وفي ضوء ما سبق، يرى الباحث أنه لا يوجد اختلاف جوهري بين التعريفات السابقة إذ تنطوي على العديد من **الخصائص التي توضح إطار عمل التدقيق المشترك، يُمكن بيانها في النقاط التالية:**

- يتم التدقيق المشترك من خلال إثنين من المدققين بشرط انتمائهم لمنشآت تدقيق مستقلة، يقوم كل منهما بأداء المهام المخصصة له بشكل مستقل عن الأخر.
- يتم التخطيط لعملية التدقيق بشكل مشترك، ويتم التنسيق بين المدققين من أجل تقييم وتوزيع العمل، وتبادل الإشراف فيما بينهما بشكل متناسق وليس متساوي.
- المسؤولية التضامنية لجميع المدققين عن نتائج وأعمال التدقيق، وعن الأخطاء المادية والتحريفات الجوهرية التي لم يتم اكتشافها والتقرير عنها.

- يقوم كل مدقق بالإطلاع على نتائج الأعمال التي توصل إليها المدقق الآخر، ويتم إصدار تقرير مشترك (واحد) عن نتيجة أعمال التدقيق، موقع عليه من جميع المشاركين في عملية التدقيق، ويمثل وجهة نظر واحدة، وفي حال وجود اختلاف يجب أن يوضح التقرير ذلك.

الفـرق بين التدقيق المشـترك وباقي مـداخـل التدقيق:

يختلف التدقيق المشترك عن مدخل التدقيق الفردي: حيث أن **التدقيق المشترك** يعني قيام مكتبين تدقيق أو أكثر بتدقيق القوائم المالية للعميل بصورة إلزامية أو اختيارية، مع مراعاة اشتراكهم في التخطيط لإجراءات عملية التدقيق، والتنسيق فيما بينهم في تقسيم وتحديد المسؤوليات، وفي نهاية أعمال التدقيق يتم إصدار تقرير واحد موقع منهما مع تحمل المسؤولية تضامنيًا. أما **التدقيق الفردي:** هو عملية منظمة لجمع وتقييم أدلة الإثبات عن العمليات المالية للعميل وإصدار تقرير واحد من قبل مدقق مستقل، يوضح فيه رأيه عن القوائم المالية لعميل التدقيق (عبد الحليم،2019). **وعلى الرغم من أنه يوجد مداخل أخرى يقوم بها اثنان من المدققين، إلا أنها تختلف عن التدقيق المشترك، وهذه المداخل هي (عبد الحليم،2019):**

- **التدقيق المزدوج Double Auditing**: هو قيام مدقق واحد بأداء عملية التدقيق بالكامل مرتين، أي أنه يتم تدقيق القوائم المالية للعميل محل التدقيق مرتين كاملتين(عبد الحليم، 2019). وعرفها البعض بأنها قيام إثنان من المدققين منفصلين بتدقيق القوائم المالية لعميل التدقيق مرتين (Lesage Patiznger, et al.,2014).
- **التدقيق الثنائي Dual Auditing**: هو تكليف إثنين من المدققين للقيام بأداء عملية التدقيق بشكل منفصل، وكل منهما يقوم بتدقيق مجموعة مستقلة من المعلومات والقوائم المالية، ويقوم كلاً منهما بإصدار تقرير منفصل عن الآخر، ويحملان هذان التقريران رأي كل مدقق في الجزء الذي قام بتدقيقة. وكل منهما مسؤول عن رأيه(Lesage Patiznger, et al.,2014).
- **التدقيق المتوازي Parallel Audit**: هو قيام مكتبين تدقيق أو أكثر بعملية التدقيق بفريق عمل مستقل لكل مكتب عن الآخر، ويتم القيام بمراجعات متشابهة على التوازي، ويتم التقرير بشكل فردي لكل مكتب على حدة(INTOSI,2007).

وهكذا، يتضح مدى وجود اختلاف في تطبيق التدقيق المشترك عن باقي المداخل، وذلك من حيث المشاركة في تخطيط عملية التدقيق، وتقسيم العمل بين مكتبي التدقيق، بشكل متناسق ووجود مسؤولية تضامنية عند إصدار تقرير واحد مشترك موقع عليه من جميع المدققين الذين شاركوا في عملية التدقيق.

ويرى الباحث، أن مدخل التدقيق المشترك بالمقارنة بباقي المداخل يُعد الأكثر رقابة فعليًا، حيث أنه يتميز بوجود إشراف تبادلي بين كل من منشآتي التدقيق، وليس شعور بالرقابة كما في باقي مداخل التدقيق المشترك.

أشـكال وصـور تنفيذ التدقيق المشـترك:

يمكن التمييز بين ثلاث أشكال للتدقيق سواءً كان التطبيق إلزاميًا أم اختياريًا، وفقاً لتصنيف منشآت التدقيق التي تقوم بتطبيق هذا المدخل، حيث يوجد العديد من الأشكال لتطبيق مدخل التدقيق المشترك، **وقد تناولتها العديد من الدراسات وهي كما يلي** ;Ben Ali, 2016 :(Piot& Schatt, 2012)

- تنفيذ أعمال التدقيق المشترك بواسطة منشأة من منشآت التدقيق (Big 4).
- تنفيذ أعمال التدقيق المشترك بواسطة منشأة من منشآت التدقيق (Big 4) ومكتب من (Non Big 4).
- تنفيذ أعمال التدقيق المشترك بواسطة مكتبين من (Non Big 4).

III 2- تكاليف التدقيق :

تُعد تكاليف التدقيق من الموضوعات التي حظيت بالاهتمام الأكاديمي الكبير، خاصة من حيث العوامل المحددة لها. وبالرغم من هذا الاهتمام، إلا أنه لا يوجد معايير واضحة ومحددة لتحديد قيمة تلك التكاليف لكل عملية تدقيق، وذلك بسبب التركيبة المعقدة التي يتسم بها سوق التدقيق. ونتج عن ذلك جدل علمي بشأن كيفية تحديد تكاليف التدقيق، ومدى تأثرها بالعوامل المختلفة. ويُعد مدخل التدقيق المشترك من العوامل ذات الأهمية في الوقت الحاضر، والتي قد تؤثر على حجم تكاليف التدقيق(مشابط،2021). ومن الجدير بالذكر، أن العلاقة بين مدخل التدقيق المشترك وتكاليف التدقيق تتأثر بالعديد من العوامل، والتي قد ترجع إلى خصائص الشركة محل التدقيق مثل: حجمها، ودرجة الرفع المالي لديها، ومدى تعثرها المالي، بالإضافة إلى الأداء المالي والتشغيلي للشركة محل التدقيق (Abdulrahman et al.,2017). كما تُعد تكاليف التدقيق من الموضوعات المثيرة للجدل بين المحاسبين، بسبب تعدد الآراء والأحكام بشأنها، فتحديد تكاليف التدقيق غالباً لا يحكمها معايير أو شروط محددة. ولأن تكاليف التدقيق تمثل المصدر الرئيس لإيرادات منشآت التدقيق، وفي نفس الوقت تمثل عبئًا ماليًا على الشركة محل التدقيق، وهو ما قد يؤثر على المبادئ الأخلاقية التي ينبغي أن يلتزم بها المدقق عند أدائه لعملية التدقيق. فقد تناول الميثاق الأخلاقي لمهنة التدقيق الدولي الصادر عن مجلس معايير الأخلاق

الدولية للمحاسبين(IESBA) موضوع تكاليف التدقيق. فأوضح أن عدم التحديد السليم للأتعاب التي تتناسب مع الخدمة المقدمة والمجهود المبذول فيها، قد يؤدي إلى تهديد المصلحة الشخصية، مما يؤثر على الكفاءة المهنية والعناية اللازمة التي ينبغي بذلها في عملية التدقيق.

تعريف تكاليف التدقيق:

تُعرف **تكاليف التدقيق** بأنها المبلغ الذي يتقضاه المدقق عن أي عمل يتم القيام به لإبداء الرأي بشأن الحالة الحقيقية والعادلة للمركز المالي للعميل (Abdulrahman et al.,2017). في حين عرفها(مشابط،2019) بأنها "المبلغ المدفوع لمنشأة التدقيق التي تقوم بالتدقيق السنوي للقوائم المالية التاريخية للعميل، ويطلق عليها (التكاليف الثابتة للتدقيق)، وذلك بخلاف أي تكاليف أخري مدفوعة مقابل خدمات أخرى تقدمها نفس منشأة التدقيق للعميل، ويطلق عليها (التكاليف المتغيرة للتدقيق). وينبغي أن تعكس تلك التكاليف تكلفة أداء وتنفيذ عملية التدقيق، وأيضًا الخسائر المتوقعة بسبب التقاضي المحتمل لمنشأة التدقيق، وما يتبعها من تدهور لسمعة المدقق، أي أن الأتعاب يتم تحديدها تبعاً لهذا الخطر المحتمل، وينبغي تحديد تلك التكاليف بحيث تتناسب مع درجة تعقد الخدمة المقدمة، ومستوى الخبرة المطلوبة لأداء عملية التدقيق، واعتبارات مهنية أخرى، وذلك حتى لا تكون التكاليف أكثر من اللازم أو أقل من اللازم، مع الالتزام بمبدأ الموضوعية والكفاءة المهنية في ميثاق أخلاق مهنة التدقيق(Afesha,2015).

وبذلك، فإن تكاليف التدقيق هي "المقابل المادي الذي يحصل عليه مكتب التدقيق نتيجة العلاقة التعاقدية بين المدقق والعميل". وفي الغالب تلك التكاليف تحدد من وجهة نظر المدقق الذي يقوم بالموازنة بين تكلفة التدقيق متمثلة في تكلفة إجراءاته الأساسية والإضافية، والخسائر المحتملة التي قد يتحملها المدقق بسبب أداء عملية التدقيق وذلك من جهة، وحجم الشركة محل التدقيق وباقي الخصائص الأخرى لعميل التدقيق، والتي قد تؤثر على عملية التدقيق من جهة أخرى.

محددات تكاليف التدقيق:

قدمت الأدبيات المحاسبية مجموعة من المحددات التي يُمكن أن تؤثر في تكاليف التدقيق من خلال مجموعة من المحددات ذات الصلة بمكتب التدقيق، ومجموعة محددات أخري ذات صلة بعميل التدقيق، وذلك كما يلي (مشابط،2021; Salehi et al.,2020):

- **المحددات ذات الصلة بمكتب التدقيق:** حجم مكتب التدقيق، فمع كبر حجم مكتب التدقيق تزداد كفاءه أعضائه، وبالتالي زيادة جودة التدقيق، ومن ثم تزداد تكاليف التدقيق.
- **المحددات ذات الصلة بالشركة محل التدقيق:** يُمكن بلورتها في حجم الشركة، لأن مع زيادة حجم الشركة يزداد الجهد والوقت والتكلفة المطلوبة لأداء عملية التدقيق، وذلك لأن عمليات الشركة تصبح أكثر تعقيدًا ويزداد خطر أعمالها، ويزداد هذا الخطر أكثر في حالة تعرض الشركة لأزمات مالية.

أنواع تكاليف التدقيق:

صنفت الأدبيات المحاسبية التكاليف التي يتقاضاها المدققين من العميل إلى عدة أنواع، حيث تختلف وفقًا للشكل الذي تأخذه عملية التدقيق، **وهي كما يلي** (مشابط،2021; Salehi et al.,2020):

- **التكاليف الثابتة:** وهي المبلغ الذي يحدد مسبقًا ويكون ثابتاً غير قابل للزيادة في المستقبل، ولكن يجب أن يكون المبلغ متناسبًا مع المهمة المطلوبة من المدقق.
- **التكاليف المتغيرة:** وهذه التكاليف التي تحدد من قبل المدققين، وفقًا للوقت الذي سوف تستغرقه عملية التدقيق والجهد الذي سوف يبذله المدقق، وذلك بخلاف التكلفة الثابتة.
- **التكاليف الشرطية:** وهي التكاليف التي يحصل عليها المدقق بعد إنجاز عمل معين، وعدم استلام هذه التكاليف إلا بعد الحصول على نتيجة معينة، وقد تتوقف هذه التكاليف على النتائج والمنافع التي سوف تعود على العميل من عملية التدقيق.

III 3- جودة التدقيق الخارجي:

تعرضت العديد من الشركات العالمية خلال الفترة الماضية للانهيار، وقد صاحب ذلك تعرض منشآت التدقيق الخارجية التي قامت بالتدقيق لتلك الشركات للاتهام بالتقصير والوقوف أمام القضاء، كونها لم تتضمن تقاريرها ما يشير إلى خطر استمرارية هذه الشركات. وما ترتب عليه من تضليل وطمس للحقائق(Al-Najjar,2018). ولعل من أهم نتائج هذه الأحداث، زيادة الوعي بأهمية تطوير مهنة التدقيق وزيادة الاهتمام بجودة التدقيق الخارجي.

عليه تقوم منشآت التدقيق بدور مهم وفاعل لخدمة عديد من الأطراف ذات العلاقة بالقوائم والتقارير المالية, وذلك لإبراز المصداقية على المعلومات المحاسبية، بل تمثل أهمية كبري لمستخدمي التقارير المالية لترشيد القرارات الاستثمارية والتمويلية, وتساعد مستخدميها في الحصول على معلومات محاسبية موثوق منها, من خلال إضفاء الثقة والمصداقية على المعلومات التي تضمنتها التقارير المالية, ومِنَ ثَّم إذا أجريت مهام التدقيق بكفاءة

فإن مخرجاتها تكون ذات جودة عالية في ترشيد قرارات مستخدميها, الأمر الذي يؤكد على أهمية عملية التدقيق ودورها الجوهري في المجتمع وضرورة أدائها بكفاءة وفاعلية.

تعريف جودة التدقيق :

تعددت المفاهيم التي وردت في جودة التدقيق، ومن أكثرها شيوعًا مفهوم (DeAngelo) الذي ينص على أنها "إدراك السوق وتقييمه لمدى قدرة المدقق على اكتشاف الانحرافات الموجودة بالنظام المحاسبي للعميل والتقرير عنها(Elizabeth,1981)". ويُعد هذا المفهوم من المفاهيم الأكثر شمولية لمكونات جودة التدقيق لأنه يشير إلى الجوانب المختلفة لعملية التدقيق (المدخلات، التشغيل، المخرجات)، إذ إن اكتشاف التحريفات يتطلب أن تكون هناك موارد مناسبة تستخدم على نحو فعال في عملية التدقيق- المدخلات والتشغيل – في حين يتطلب التقرير عن هذه التحريفات من المدقق اتخاذ الإجراءات المناسبة في نهاية عملية التدقيق- المخرجات(Knechel et al.,2013).

بالإضافة إلى ما سبق هناك مفاهيم أخرى لجودة التدقيق منها "بأنها درجة الثقة التي يقدمها المدقق لمستخدمي التقارير المالية"(Ashtianie et al.,2016). فيما عرفها (Wong et al., 2017) بإنها "احتمال خلو القوائم المالية من الأخطاء والمخالفات". **فيما عرفها أخرون بأنها** "التدقيق الذي يتمثل فيه الوفاء بالمعايير وقواعد السلوك المهني التي وضعها المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونين وهي تشمل المعايير العامة ومعايير العمل الميداني وغيرها"(He&Kyaw,2018). **أيضًا عُرفت جودة التدقيق بأنها** "مدى نجاح منشأة التدقيق في الكشف عن التحريفات المادية في القوائم المالية والإبلاغ عنها، وإن اكتشاف هذه التحريفات يعكس كفاءة المدقق، في حين أن الإبلاغ عنها يعكس أخلاقيات ونزاهة المدقق وخاصة الاستقلالية (Saputra,2015)".

بينما قامت المؤسسات المحاسبية ذات الصلة بتقديم تعريف لجودة التدقيق، حيث عرفها مكتب المساءلة الحكومي الأمريكي The Us Government Accountability Office بإنها "عملية التدقيق التي تتم وفقًا لمعايير التدقيق المتعارف عليها (GAAS) لتوفير تأكيد معقول بأن القوائم المالية المدققة والإفصاحات المرتبطة بها قد عُرضت وفقًا للمبادئ المحاسبية المقبولة عمومًا، ولا تشوبها تحريفات مادية سواءً ناتجة عن الأخطاء أو الاحتيال(GAO,2015)".

فيما عرَّفها **مجلس الرقابة على الشركات** (Public Company Accounting Oversight Board) "بإنها عملية التدقيق التي تلبي احتياجات المستثمرين وفق اجراءات تدقيق مستقلة وموثوق بها تقوم بها منشأة تدقيق قوية(PCAOB,2015)". وفي نفس السياق قامت **لجنة السياسات الأسترالية** (Australian Public Policy Committee) **بتعريفها** بإنها " تلبية احتياجات المستثمرين وفق عمليات تدقيق مستقلة وموثوق بها للقوائم والتقارير المالية والإفصاحات المتعلقة بها وتوفير تأكيد حول الرقابة الداخلية مع التركيز على النقاط المهمة (APC,2014)".

واستنادًا لما سبق يُمكن للباحث تعريف جودة التدقيق بأنها "القيام بأداء وإجراءات التدقيق وفقًا لمعايير التدقيق المتعارف عليها، والتي تُمكن المدقق من اكتشاف التحريفات والأخطاء الجوهرية في القوائم المالية والإفصاحات المتعلقة بها، والإبلاغ عنها سواء كانت بسبب خطأ أو خلل أو نتيجة للغش والتلاعب وفق عمليات تدقيق مستقلة وموثوق بها، بهدف إضفاء درجة الثقة عليها تلبية لاحتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية".

مؤشرات الاستدلال على جودة التدقيق:

تَعددت المؤشرات المستخدمة في أدبيات البحث المحاسبي للاستدلال على جودة التدقيق، وقد لخصت دراسة (DeFond&Zhang,2014) هذه المؤشرات في الأتي:

- **مؤشرات تعتمد على مخرجات عملية التدقيق:** منها سلامة رأي المراجع بشأن استمرارية الشركة، إذ أن إصدار رأي غير مناسب بشأن الاستمرارية، يكون مؤشرًا على انخفاض **جودة التدقيق الحقيقية** (Actual Audit Quality). أيضًا من هذه المؤشرات مدى وجود تحريفات جوهرية بالقوائم المالية المصدرة، إذ أن تعرض هذه القوائم لإعادة الإصدار لتصحيح الأخطاء الواردة بها، يُعد مؤشرًا آخر على انخفاض جودة التدقيق، ومن هذه المؤشرات أيضًا جودة التقارير المالية ويُستدل عليها باستخدام مقاييس جودة الأرباح، كما أن من المؤشرات التي تعتمد على مخرجات عملية التدقيق في استنتاج جودة التدقيق، مدى إدراك المستثمرين لجودة الدقيق، ومدى استجابة أسواق المال لتقرير التدقيق.
- **مؤشرات تعتمد على مدخلات عملية التدقيق:** تقوم هذه المؤشرات على أساس ملاحظة مدخلات عملية التدقيق، منها حجم منشأة التدقيق (Audit Firm Size)، إذ إن إسناد الشركة مهمة التدقيق لمنشآت التدقيق الكبرى(Big4) مؤشر على **جودة التدقيق المدركة** (Perceived Audit Quality)، ويرجع ذلك إلى أن حجم منشأة التدقيق تعتبر مؤشرًا قويًا لأصحاب حقوق الملكية على ارتفاع مستوى جودة ودقة تقارير التدقيق، وانخفاض معدلات حدوث أخطاء بتقرير المدقق.

ولقد أجمع الآدب المحاسبي إلى عدم وجود إجماع حول أفضلية أي مؤشر من المؤشرات السابقة في استنتاج جودة أداء التدقيق، وأن جميع المؤشرات المذكورة لها نقاط قوة ونقاط ضعف، ولا يمكن التسليم بخلو أيٍّ منها من نقاط الضعف، لذا يجب على الباحثين أن يختاروا المؤشر الذي يكون مناسبًا للبحث, كما أكدت أيضًا أن مدخل الاعتماد على مدخلات التدقيق، من المداخل الأكثر شيوعًا في مجالات البحث العلمي وخاصة حجم منشأة التدقيق، إذ يُعد الاستعانة بمنشآت التدقيق الكبرى (Big4) مؤشرًا على جودة التدقيق المدركة (DeFond&Zhang,2014).

IIII – التحليل الميداني واختبار فرضيات البحث:

تسعى الدراسة إلى إجراء اختبار ميداني يوفر سندًا موضوعيًا داعمًا للإطار النظري الذي جرى تأصيله خلال الدراسة النظرية، وذلك عن طريق الاختبار الإحصائي لمدى صحة فرضيات الدراسة أو خطئها.

- **الهدف من الدراسة:** هدفت الدراسة إلى اختبار فرضيات الدراسة بشأن تحليل العلاقة بين أثر مدخل التدقيق المشترك على تكاليف وجودة التدقيق، وذلك من خلال استبانة وزعت على عدد من الفئات ذات الصلة في بيئة الأعمال السعودية.
- **أساليب جمع البيانات:** اعتمد الباحث على قائمة الاستبانة كأداة لجمع البيانات اللازمة لتحقيق الهدف العام للبحث، والسبب فى اختيار أسلوب الاستبانة أنها تُعد أحد الأساليب الجيدة فى مجال البحوث الوصفية والدراسات الميدانية. وبناء على ذلك صُممت قائمة الاستبانة على أساس مقياس ليكرت الخماسى وذلك من خلال تحويل الادراكات الوصفية التى حددتها إجابات عينة الدراسة على أسئلة الاستبانة إلى قيم كمية يمكن إخضاعها للتحليل الإحصائي.
- **مجتمع وعينة الدراسة:**

تتمثل إجمالي مفردات العينة في (120) مفـردة، والجدول التالي يوضح التوزيع النسبي لمفردات عينة الدراسة.

جدول رقم(1) التوزيع النسبي لمفردات عينة الدراسة:

م	فئات الدراسة	العدد	النسبة
1	المديرون الماليون	20	%17
2	المراجعون الداخليون .	20	%17
3	مديرو الحسابات .	20	%17
4	المدققين المستقلين .	40	%32
5	المستثمرون الحاليون والمرتقبون.	20	%17
الاجمالى		120	%100

وزعت قوائم الاستبانة على عينة البحث بإجمالي 120 استمارة استبانة جاءت الردود على 98 استمارة فقط، جرى استبعاد 11 استمارة لعدم استكمال بياناتها، وبذلك تكون نسبة الردود الصالحة التى استلمت 87 أستمارة بنسبة 73% وهى نسبة مقبولة فى البحوث الاجتماعية.

- **الأساليب الإحصائية الوصفية Descriptive Statistice:**

هى تلك الأساليب التي تهتم بإعطاء معلومات عن خصائص البيانات الداخلية فى التحليل بهدف تحديد سمات وخصائص واتجاهات عينة البحث نحو فروض الدراسة ومنها: الوسط الحسابي Mean: لمعرفة مدى ارتفاع أو انخفاض إجابات مفردات الدراسة عن المحاور الرئيسية للدراسة. والانحراف المعيارى Std. Deviation: لمعرفة تشتت إجابات مفردات الدراسة عن المتوسط العام للإجابات.

- **الأساليب الإحصائية الاستدالية Inferential Statistice:**

وهي الأساليب التي تهتم بإعطاء نتائج عن مدى قبول فروض البحث أو رفضها، إضافة إلى تحديد كل من مستويات الثقة المعنوية على أساليب الاختبار غير المعلمية Non-Porametric فى ضوء حجم العينة ونمط توزيع المجتمع ونوع البيانات وهي: اختبار (**Kolmogorove-Smirnov Test**) لقياس مدى اعتدال توزيع المتغيرات البحثية لبيانات الدراسة، وهل بيانات الاستقصاء تتبع التوزيع الطبيعى **Normal Distribution**. واختبار T لعينة واحدة **One-Sample Tast** لاختبار مستوى الدالة الاحصائية لمتغيرات الدراسة.

- **اختبار الصدق والثبات لمتغيرات البحث:**

قام الباحث بحساب معامل ارتباط ألفا كرونباخ بوصفه أكثر أساليب تحليل الاعتمادية (**Reliability**) دلالة فى تقييم درجة التناسق الداخلى بين بنود المقياس الخاضع للاختبار، وتستخدم لبحث مدى إمكانية الاعتماد على نتائج الدراسة الميدانية فى تعميم النتائج،

وتتراوح قيمة معامل **Alpha** بين (صفر) و(واحد)، وكلما اقتربت من الواحد دلت على وجود ثبات مرتفع، وكلما اقتربت من الصفر دلت على عدم وجود ثبات، ويوضح الجدول رقم (2) معاملات الثبات والصدق لمقياس الدراسة.

جدول رقم (2) يوضح معامل الثبات والصدق لأسئلة قائمة الاستبانة.

السؤال	البيان	معامل الثبات	معمل الصدق الذاتى
الأول	يؤدي تطبيق مدخل التدقيق المشترك للعديد من المنافع الإيجابية لمنشآت الأعمال.	0,685	0,740
الثانى	يؤدي تطبيق مدخل التدقيق المشترك إلى زيادة تكاليف أداء التدقيق بمنشآت الأعمال.	0,668	0,731
الثالث	يؤدي تطبيق مدخل التدقيق المشترك إلى دعم وتحسين جودة التدقيق في منشآت الأعمال.	0,725	0,861

*تم حساب معامل الصدق الذاتى عن طريق الجذر التربيعى لمعامل الثبات.

ومن الجدول السابق، يتضح أن قيم معاملى الثبات والصدق مقبولة لجميع الأسئلة، ما يدل على ثبات العبارات المكونة لكل متغير من المتغيرات ومن ثم يمكن القول إنها معاملات ذات دلالة جيدة لأغراض البحث ويمكن الاعتماد عليها فى تعميم النتائج.

- **اختبار صلاحية بيانات الدراسة للتحليل الإحصائى:**

استخدم الباحث اختبار (Kolmogorove-Smirnov Test) وهو من الاختبارات الضرورية للتأكد من نمط التوزيع الذي تسلكه بيانات الدراسة، لمعرفة ما إذا كانت بيانات الاستبيانة تتبع التوزيع الطبيعى أم لا، ويستخدم قبل اختبارات الفروض للتأكد من صلاحية نتائج الاختبارات الإحصائية المستخدمة، وقد أظهرت نتائج الاختبار كالأتي:

جدول (3) اختبار (Kolmogorove-Smirnov Test).

البيان	ترميز المتغيرات	Kolmogorove-Smirnov	
		قيمة Z	القيمة الاحتمالية .Sig
يؤدي تطبيق مدخل التدقيق المشترك للعديد من المنافع الإيجابية لمنشآت الأعمال.	X1	0,684	0,740
يؤدي تطبيق مدخل التدقيق المشترك إلى زيادة تكاليف أداء التدقيق بمنشآت الأعمال.	X2	0,668	0,731
يؤدي تطبيق مدخل التدقيق المشترك إلى دعم وتحسين جودة التدقيق في منشآت الأعمال.	X3	0,725	0,761

ويتضح أن القيمة الاحتمالية.Sig لكل متغير من متغيرات الدراسة تتجاوز (0,05), ويدل ذلك على أن النمط التى تسلكة بيانات المتغيرات هو التوزيع الطبيعى **Normal Distribution**, ومن ثم يمكن استخدام الاختبارات المعلمية.

- **التحليل الاحصائي للفرضية الأولى: يؤدي تطبيق مدخل التدقيق المشترك للعديد من المنافع الإيجابية لمنشآت الأعمال.**

جدول (4) توصيف آراء فئات الدراسة للفرضية الأولى

البيان	الوسط الحسابي لفئات الدراسة					الوسط الحسابي العام	T.Test
	المديرين الماليين	مراجعين داخليين	مديرى الحسابات	المدققين الخارجيين	المستثمرين الحاليين والمرتقبين		
يؤدي تطبيق مدخل التدقيق المشترك للعديد من المنافع الإيجابية لمنشآت الأعمال.	4.50	4.02	4.81	4.22	4.05	4.32	0,000 (*)

(*) دال إحصائيا عند مستوى معنوية (0,05)

يتضح من الجدول السابق، أن هناك اتجاهًا عامًا من جانب فئات الدراسة نحو الموافقة على أن تطبيق مدخل التدقيق المشترك يحقق العديد من المنافع الإيجابية لمنشآت الأعمال. وذلك بوسط حسابي عام (4.32)، وعند مستوى معنوية أقل من (0,05).

جدول (5) توصيف آراء العينة للفرضية الأولي

البيان	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T.Test		الترتيب
			القيمة	الدلالة*	
يساعد التدقيق المشترك في دعم وتعزيز استقلالية وحيادية والأداء المهني للمدققين.	4,699	0.460	103.47	0,000	1
يساعد التدقيق المشترك في زيادة جودة القوائم المالية نتيجة زيادة احتمال اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية	3.941	0.738	54.16	0,000	6
يدعم التدقيق المشترك زيادة الثقة في التقارير المالية نتيجة دقة تقرير المدقق.	4.135	0.626	66.95	0,000	3
يساعد التدقيق المشترك على تجنب الأثر السلبي المحتمل لتغيير المدقق في حال مدخل التدقيق الفردي.	4.087	0.658	63.00	0.000	4
يدعم مدخل التدقيق المشترك توافر مستوى أفضل من آليات الحوكمة.	3.970	0.759	53.03	0.000	5
يدعم التدقيق المشترك مستويات الرقابة على جودة عمليات التدقيق	4.252	0.518	83.21	0.000	2
المتوسط العام	4,180	0,626			

(*) دال إحصائيا عند مستوى معنوية (0,05)

يتضح من الجدول السابق، أن هناك توافقا من جانب المستقصى منهم حول أثر استخدام مدخل التدقيق المشترك والمنافع الإيجابية لمنشآت الأعمال، وذلك بمتوسط حسابي عام (4,180) وعند مستوى معنوية (0,05) وهذا يدل على أنها قد بلغت حيز القبول من وجهة نظر العينة، حيث جاءت قيمة T موجبة وذات دلالة معنوية. **بناءً على ما سبق ثبت صحة الفرضية الأولي " يؤدي تطبيق مدخل التدقيق المشترك للعديد من المنافع الإيجابية لمنشآت الأعمال".**

- **التحليل الاحصائى للفرضية الثانية: يؤدي تطبيق مدخل التدقيق المشترك إلى زيادة تكاليف أداء التدقيق بمنشآت الأعمال.**

جدول (6) يوضح توصيف آراء فئات الدراسة للفرضية الثانية

البيان	الوسط الحسابى لفئات الدراسة					الوسط الحسابى العام	T.Test
	المديرين الماليين	المراجعين الداخليين	مديرى الحسابات	المدققين المستقلين	المستثمرين الحالين والمرتقبين		
يؤدي تطبيق مدخل التدقيق المشترك إلى زيادة تكاليف أداء التدقيق بمنشآت الأعمال.	4,07	4,02	3,90	3,99	4.06	4.009	0,000 (*)

(*) دال إحصائيا عند مستوى معنوية (0,05)

يتضح من الجدول السابق، أن هناك اتجاهًا عامًا من جانب فئات الدراسة نحو الموافقة على تطبيق مدخل التدقيق المشترك يؤدي إلى زيادة تكاليف أداء التدقيق بمنشآت الأعمال، وذلك بوسط حسابى عام (4.009)، وعند مستوى معنوية أقل من (0,05).

جدول (7) توصيف آراء عينة الدراسة تجاه الفرضية الثانية

البيان	الوسط الحسابى	الانحراف المعياري	T.Test		الترتيب
			القيمة	الدلالة*	
يؤدي مدخل التدقيق المشترك لزيادة الأعباء المالية للمنشآت نتيجة تكليف منشأتي تدقيق بدلا من منشأة واحدة.	4.106	0.608	68.44	0,000	3
يؤدي مدخل التدقيق المشترك لزيادة التكاليف الثابتة لعملية التدقيق.	4.203	0.583	73.13	0.00	1
يؤدي مدخل التدقيق المشترك لزيادة التكاليف المتغيرة لعملية التدقيق.	4.009	0.678	59.96	0,000	4
يؤدي مدخل التدقيق المشترك لزيادة التكاليف الشرطية لعملية التدقيق.	4.163	0.438	96.38	0.000	2
المتوسط العام	4,120	0,576			

(*) دال إحصائيا عند مستوى معنوية (0,05)

يتضح من الجدول السابق، أن هناك توافقًا من جانب المستقصي منهم حول هل تطبيق مدخل التدقيق المشترك يؤدى إلى زيادة تكاليف أداء التدقيق بمنشآت الأعمال، وذلك بمتوسط حسابي عام (4,120) وعند مستوى معنوية أقل من (0,05) وهذا يدل على أنها قد بلغت حيز القبول من وجهة نظر العينة، حيث جاءت قيمة T موجبة وذات دلالة معنوية. **وبناءً على ما سبق ثبت صحة الفرضية الثانية " يؤدي تطبيق مدخل التدقيق المشترك إلى زيادة تكاليف أداء التدقيق بمنشآت الأعمال".**

- **التحليل الاحصائي للفرضية الثالثة: يؤدي تطبيق مدخل التدقيق المشترك إلى دعم وتحسين جودة التدقيق في منشآت الأعمال.**

جدول (8) توصيف آراء فئات الدراسة حول الفرضية الثالثة

البيان	الوسط الحسابي لفئات الدراسة					الوسط الحسابي العام	T.Test
	المديرين الماليون	المراجعين الداخليين	مديرى الحسابات	المدققين المستقلين	المستثمرين الحاليين والمرتقبين		
يؤدي تطبيق مدخل التدقيق المشترك إلى دعم وتحسين جودة التدقيق في منشآت الأعمال.	3,87	3,73	3,69	3,75	3,73	3,75	0,000 (*)

(*) دال إحصائيا عند مستوى معنوية (0,05)

يتضح من الجدول السابق، أن هناك اتجاهًا عامًا من جانب فئات الدراسة نحو الموافقة على أن استخدام نظم مدخل التدقيق المشترك يسهم في دعم وتحسين جودة التدقيق في منشآت الأعمال، وذلك بوسط حسابي عام (3,75)، وعند مستوى معنوية أقل من (0,05).

جدول (9) توصيف آراء عينة الدراسة تجاه الفرضية الثالثة

البيان	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T.Test		الترتيب
			القيمة	الدلالة*	
يُسهم التدقيق المشترك في نقل وزيادة الخبرات بين منشآت التدقيق ما يدعم جودتها المستقبلية.	4.049	0.664	62.58	0,000	2
يدعم التدقيق المشترك سرعة إعداد تقرير التدقيق في الوقت المناسب، ما يؤثر إيجابيًا على جودة عملية التدقيق.	3.951	0.753	53.73	0,000	4
يساعد التدقيق المشترك في الحد من تركز سوق التدقيق ومن ثم تنشيط سوق التدقيق وبالتالي زيادة جودتها وفعاليتها.	3.980	0.753	53.59	0.000	3
يساعد التدقيق المشترك على تفعيل الرقابة المتبادلة من قبل المدققين ما يحسن كفاءة وفعالية عملية التدقيق وجودتها	4.135	0.626	66.95	0.000	1
يقوم التدقيق المشترك على الدراسة والتخطيط الجيد لعملية التدقيق، والتنفيذ بدقة، ورقابة مشتركة، والحد من ممارسات الشك المهني ما يعظم من جودة التدقيق	3.922	0.709	56.09	0,000	5
المتوسط العام	4,007	0,701			

(*) دال إحصائيا عند مستوى معنوية (0,05)

يتضح من الجدول السابق، أن هناك توافقًا من جانب المستقصي منهم حول هل يؤدي تطبيق مدخل التدقيق المشترك إلى دعم وتحسين جودة التدقيق في منشآت الأعمال. وذلك بمتوسط حسابي عام (4,004) وعند مستوى معنوية أقل من (0,05) وهذا يدل على أنها قد بلغت حيز القبول من وجهة نظر العينة، حيث جاءت قيمة T موجبة وذات دلالة معنوية. **بناءً على ما سبق ثبت صحة الفرضية الثالثة " يؤدي تطبيق مدخل التدقيق المشترك إلى دعم وتحسين جودة التدقيق في منشآت الأعمال".**

IV – النتائج والتوصيات والتوجهات البحثية المستقبلية:

1- النتائج: تتمثل أهم نتائج البحث فيما يلي:

- أدخل تتعدد المفاهيم التي وردت في جودة عملية التدقيق، وعدم وجود إجماع بين الباحثين على تعريف محدد لها، ويرجع ذلك إلى أن جودة التدقيق يمكن النظر إليها من زوايا مختلفة، كذلك تعدد المؤشرات التي يمكن الاستدلال بها على جودة التدقيق، وعدم وجود إجماع حول أفضل هذه المؤشرات.
- يُعد التدقيق المشترك أحد الموضوعات المثارة حديثًا سواءً على المستوي المحلي أو الدولي، حيث حظيت باهتمام الباحثين والممارسين والهيئات المهنية والتنظيمية، وأيدت جميعها أهمية تفعيل مدخل التدقيق المشترك وذلك للعديد من المنافع التي تحققها لكافة الأطراف المهتمة بعملية التدقيق.
- أن مدخل التدقيق المشترك يُسهم في تعزيز الشك المهني في عملية التدقيق، وكذلك يعزز موقف واستقلال المدققين، ويخفض من تركز سوق التدقيق، ويفعل نقل الخبرات بين منشآت التدقيق، ومن ثم يحسن ويعظم من جودة عملية التدقيق.
- أن مدخل التدقيق المشترك يُسهم في زيادة الكفاءة المهنية للمدققين، وتنفيذ لإجراءات التدقيق بكفاءة ومهنية عالية، واكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية، أيضا يعمل على توفير إشراف ورقابة متبادلة بين المدققين، ما يسهم بكفاءة في تحسن جودة عملية التدقيق.
- على المستوي التطبيقي توصل الدراسة إلى توافر دليل ميداني من واقع التحليل الاحصائي لقبول فرضيات البحث حيث أظهرت نتائج الدراسة وجود العديد من المنافع الإيجابية لتبني مدخل التدقيق المشترك في منشآت الأعمال في بيئة الأعمال السعودية، كما أوضحت النتائج أن تبني مدخل التدقيق المشترك يؤدي إلى زيادة تكاليف أداء أعمال التدقيق، في حين يوجد أن تبني مدخل التدقيق المشترك يؤدي إلى دعم وتحسين جودة التدقيق.

2- التـــوصيـــــات: تتمثل أهم توصيات البحث فيما يلي:

- ضرورة التوسع في تطبيق التدقيق المشترك نظرًا للمنافع العديدة التي تتحقق لكافة الأطراف المهتمة بعملية التدقيق، وخاصة تأثيرها الإيجابي على الثقة في التقارير المالية مقارنة بالتدقيق الفردي، وما يترتب على ذلك من استعادة الثقة في مهنة التدقيق، وانعكاس ذلك على أسعار أسهم الشركات، وقرارات المستثمرين، وزيادة قيمة الشركات، ودفع عجلة التنمية الاقتصادية.
- ضرورة تبني الجهات المعنية والمنظمات المهنية للتدقيق في المملكة العربية السعودية إصدار معيار للتدقيق المشترك، يتضمن تحديد الإطار الفكري للتدقيق المشترك، وكيفية تطبيقه والمبادئ والإجراءات والآليات التي يجب أن يلتزم بها المدققين المكلفين بالقيام به، بما يضمن زيادة الثقة في مهنة التدقيق.
- ضرورة تبني الهيئة العامة للرقابة المالية السعودية إضافة مادة إلى لائحة حوكمة الشركات خاصة بالتدقيق المشترك، تكون مُلزمة لكل الشركات التي يتم تداول أسهمها في البورصة السعودية.

3-التوجهات البحثية المستقبلية:

في ضوء نتائج الدراسة يمكن تحديد أهم المجالات التي قد تشكل أساسًا لبحوث مستقبلية على النحو التالي:

- دراسة أثر مدخل التدقيق المشترك على جودة التقارير المالية والحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية.
- دراسة أثر التدقيق المشترك على اكتشاف الغش والتلاعب بالقوائم المالية: دليل تطبيقي في بيئة الأعمال السعودية.
- دراسة أثر خصائص مجلس الإدارة وهيكل الملكية على تبني مدخل التدقيق المشترك: دليل تطبيقي في سوق الأسهم السعودي.

المراجع :

1. إبراهيم، نبيلة سامي(2018)، " أثر تطبيق المراجعة المشتركة على جودة المحاسبة وقيمة المنشأة: دراسة تطبيقية"، **رسالة ماجستير**، كلية التجارة، جامعة القاهرة.
2. النجار، أحمد عصام الدين على(2021)، أثر المراجعة المشتركة على جودة المراجعة الخارجية: مع دراسة ميدانية، **رسالة دكتوراه**، كلية التجارة، جامعة طنطا.
3. جبر، غريب جبر(2017)، قياس أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على جودة المراجعة: دليل من البورصة المصرية، **مجلة البحوث المحاسبية**، جامعة طنطا، كلية التجارة، قسم المحاسبة، عدد(1) ص ص 394-434.
4. رويشد، محمد جمال(2016)، أثر استخدام مدخل المراجعة المشتركة على جودة وأتعاب المراجعة الخارجية، **رسالة دكتوراه**، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزرقاء، الأردن.
5. صالح، أبو الحمد مصطفي(2015)، أثر المراجعة المشتركة على جودة المراجعة ودرجة التركيز في سوق خدمات المراجعة في البيئة المصرية، **مجلة البحوث التجارية المعاصرة**، جامعة سوهاج، كلية التجارة، مجلد (29)، العدد(2)، ص ص 71-102.

6. عبد الحليم، أحمد حامد محمود(2019)، أثر تطبيق المراجعة المشتركة على قيمة الشركة: أدلة عملية من بيئة الأعمال المصرية، **مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية**، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، 1-77.
7. عزب، محمود عرابي محمود(2017)، دراسة أثر المراجعة المشتركة على جودة وتكاليف عملية المراجعة، **رسالة ماجستير** ، كلية التجارة، جامعة القاهرة.
8. مشابط، نعمة حرب(2021)، أثر كفاءة حوكمة الشركات على العلاقة بين القدرة الإدارية وأتعاب المراجعة: دليل من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، **مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية**، قسم المحاسبة والمراجعة، المجلد الخامس، العدد الأول، يناير 2021 ، 1-73.
9. Abdollahielbi, F., (2018), Joint Audit and the Implications of Its Use Proceedings of Academic **Sera 20th International Conference**, Montreal, Canada, 29th 30th, PP. 7.
10. AbdulRahman, Onaolapo Adekunle, Benjamin, Ajulo Olajide, Olayinka, Onifade Hakeem, (2017), "Effect of Audit Fees on Audit Quality: Evidence from Cement Manufacturing Companies in Nigeria", European **Journal of Accounting**, **Auditing and Finance Research**, 5(1): 6-17.
11. Afesha T. (2015). Audit Fee Determinants and Audit Quality in Ethiopian Commercial Banks Ethiopian. **Journal of Business & Economics**, 5(2):159-186.
12. Al-Najjar, B. (2018),"Corporate governance and Audit Features: SMEs evidence", **Journal of Small Business and Enterprise Development**, Vol.25 No.1, pp.163-179.
13. Ashtiani, Mohammad Reza, Oskou, Vahid&Takor, Reza (2016),"Audit Quality and Earning Management in Tehran Stock Exchange Listed Companies ", **International Journal of Academic Research in accounting**, **Finance and management Sciences**,6(1), pp142-149.
14. Australian Publicpolicy Committee(APC) (2014)," Audit Quality in Australia-A Brief Overview of Recent Recent Regulatory and Professional Development//Chapter 1: **Defining Audit Quality**, **Financial Reporting Council Australian Government**.
15. Ben Ali, A, (2016), Audit Quality, Joint Audhors and Game Theory: Empirical Validation in the French Context, **International Journal of Business and Management**, 11, 7, PP. 292- 302.
16. DeFond, M., and Zhang, J. (2014). "A review of archival auditing research". **Journal of Accounting and Economics**, 58: pp275–326.
17. EC, (2010), Green Paper: Audit Policy: Lessons From the Crisis, European Commission, Brussels, 1-210
18. Elizabeth, D. (1981). Auditor Size and Audit Quality. **Journal of Accounting &Economics**, 3 (3): pp. 183-199
19. He, W.& kyaw, N., (2018)," Ownership Structure and Investment Decisions of Chinese SOEs", **Research in International Business and Finance**, Vol.43, pp.48-57.
20. International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSI), (2007), Guide of Cooperative Audit Programs between Supreme Audit Institutions, ISSAI 5800, PP. 5.
21. Ittonen, K.;& Tronnes P.C. (2015). Benefits and Costs of Appointing Joint Audit Engagement Partners. Auditing: **A Journal of Practice & Theory**, 34 (3): 23-46.
22. Knechel, W., Krishnan, G., Pevzner, M., Shefchik, L., andVelury, U.(2013). "Audit Quality: Insights from the Academic Literature". Auditing: **A Journal of Practice &Theory**, 32(Supplement 1): 385–421.
23. Lesage, C.; Ratzinger-Sakel, N.V.S.;& Kettunen, J. (2012). Is Joint Audit bad or good Efficiencey Perspective: Evidence from Three Eu-ropean Countries.1-52. **Available at: http:// ssrn.com/abstract=198-2732**.
24. Lesage, C.; Ratzinger-Sakel, N.V.S.;& Kettunen, J. (2014). Conseq-uences of the Abandonment of Mandatory Joint Audit: An Empiric-al Study of Audit Costs and Audit

25. Piot,C.(2012). Auditor Concentration in a joint-auditing environment: the French market 1997-2003. **Managerial Auditing Journal**,22(2):161-176.
26. Salehi M., Shiri M., and Hossini S. 2020. The relationship between managerial ability, earnings management and internal control quality on audit fees in Iran. **International Journal of Productivity and Performance Management**. 69 (4): 685-703.
27. Saputra, Wali (2015),"The Impact of Auditor's Independence on Audit Quality: A Theoretical Approach. **International Journal of Scientific Technology Research**, 4(12), pp.348-353
28. The Insititute of Chartered Accountants of India, (ICAI), 2017, Standard on Auditing (SA) 299), **Revised Joint Audit of Financial** Statement, PP. 2.
29. Wong, Raymond M.K. et al.(April2018),"The Impact of Litigation Risk on The Association Between Audit Quality and Auditor Size: Evidence from China", **Journal of International Financial management Accounting**, pp1-32.
30. Zerni, M.; Haapamaki.E.; Jarvinen, T.;& Niemi, L. (2012). Do Joint Audits Improve Audit quality? Evidence from Voluntary Joint Audits. **European Accounting Review**, 21 (4): 731-765.

كيفية الاستشهاد بهذا المقال حسب أسلوب APA:

متولي السيد متولي عيطه(2023)، **أثر مدخل التدقيق المشترك على تكاليف وجودة التدقيق: تحليل ميداني في بيئة الأعمال السعودية**، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، المجلد 09 (العدد 01)، الجزائر: جامعة قاصدي مرباح ورقلة، ص ص 55-70.

يتم الاحتفاظ بحقوق التأليف والنشر لجميع الأوراق المنشورة في هذه المجلة من قبل المؤلفين المعنيين وفقا لـ **رخصة المشاع الإبداعي نَسب المُصنَّف – غير تجاري – منع الاشتقاق 4.0 دولي** (CC BY-NC 4.0).

المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية مرخصة بموجب **رخصة المشاع الإبداعي نَسب المُصنَّف – غير تجاري – منع الاشتقاق 4.0 دولي** (CC BY-NC 4.0).

The copyrights of all papers published in this journal are retained by the respective authors as per the **Creative Commons Attribution License**.
Algerian Review of Studies in Accounting and Finance is licensed under a Creative Commons Attribution-Non Commercial license (CC BY-NC 4.0).