

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

The Impact of Joint Auditing Approach on Audit Performance Costs: Field Analysis in the Saudi Business Environment

Dr-etwalyElsayed@su.
edu.saجامعة شقراء
كلية إدارة الأعمال / المملكة العربية السعودية

أ.م.د. متولي السيد متولي عيطة

المستخلص:

استهدفت الدراسة: الحصول على دليل عملي من واقع بيئة الأعمال السعودية، لأثر مدخل التدقيق المشترك على تكاليف التدقيق في بيئة الأعمال السعودية. **النتائج والتوصيات:** تُشير نتائج الدراسة إلى وجود أثر ذي دلالة معنوية للتدقيق المشترك ومستوى التكاليف الثابتة للتدقيق، كذلك يوجد أثر ذي دلالة معنوية للتدقيق المشترك ومستوى التكاليف المتغيرة للتدقيق، أيضًا يوجد أثر ذي دلالة معنوية للتدقيق المشترك ومستوى التكاليف الشرطية للتدقيق وذلك في الشركات السعودية. **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 على أسعار أسهم الشركات وقرارات المستثمرين وزيادة قيمة الشركات ودفع عجلة التنمية الاقتصادية. كذلك ضرورة تبني الجهات المعنية والمنظمة لمهنة التدقيق في المملكة العربية السعودية بإصدار معيار للتدقيق المشترك يتضمن تحديد الإطار الفكري للتدقيق المشترك وكيفية تطبيقه، والمبادئ والإجراءات والآليات التي يجب أن يلتزم بها المدققين.

الكلمات المفتاحية: التدقيق المشترك، تكاليف التدقيق، التكاليف الثابتة للتدقيق، التكاليف المتغيرة للتدقيق، التكاليف الشرطية للتدقيق.

Abstract:

Objective: The study aimed to obtain a practical evidence from the Saudi business environment, on the impact of joint auditing approach on the costs of audit performance in the Saudi business environment. **Findings and Recommendations:** The study findings showed a significant relation between joint auditing and the level of fixed costs for external auditing, the results also showed a significant relation between joint auditing and the level of variable costs for external auditing, furthermore the study results proved the presence of a significant relation between joint auditing and the level of conditional costs for the external auditing in Saudi context. Based on these findings, the **study recommends** the need to work on expanding the adoption of joint auditing, because of the many benefits that can be achieved by all the parties that are involved in the audit process, especially for its positive impact on the confidence in financial reports when compared to single firm's auditing, and its effect on the restoration of confidence in the audit profession, and further this will be reflected on the share prices, investors' decisions, firms' value and advancing the economic development. The study also recommends that the related authorities and professional bodies in Saudi Arabia should work on issuing a new auditing standard for joint auditing to cover the conceptual framework for joint auditing, how it should be applied, and also the principles, procedures and mechanisms to which auditors must adhere.

Keywords: joint auditing, external audit costs, external audit fixed costs, external audit variable costs, external audit conditional costs.

المقدمة :

أدى انهيار العديد من الشركات العالمية مثل شركة Enron، وشركة Xerox، وشركة Worledcom، وما تبعها من سقوط مكتب Arthur Anderson - أحد منشآت التدقيق الكبرى 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 الأوروبية (EC) European Commission تقريراً يُعرف باسم الورقة الخضراء Green Paper في أكتوبر عام 2010م بعنوان "Audit Policy Lessons from the Crises" والذي يهدف إلى تشجيع النقاش بين الأطراف المهتمة بالتدقيق والعمل على استعادة الثقة في التقارير المالية، وتحسين تنظيم المهنة وزيادة جودتها والمنافسة في سوق خدماتها. ويتمثل التدقيق المشترك (JA) Joint Audit من خلال الاستعانة بإثنين أو أكثر من المدققين لمراجعة القوائم والتقارير المالية - أحد الآليات التي اقترحتها تقرير الـ (EC) لتحسين جودة التدقيق Audit Quality. 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 إلزامية Mandatory أو إختيارية Voluntary، وذلك بسبب التكاليف الإضافية المرتبطة بعملية التطبيق من جهة، وطبيعة بيئة التدقيق لكل دولة من جهة أخرى. وعلى الرغم من أن التدقيق المشترك يتم تطبيقه بالفعل في مجال الممارسات المهنية في العديد من الدول، إلا أنه أثار كثيراً 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 سلباً على استقلالهم، وبالتالي انخفاض جودتي التقارير المالية والتدقيق. ولذلك أصبحت القوائم المالية لا تعبر بصدق عن المركز والأداء المالي الحقيقي للشركة، وذلك في ظل ممارسات الإدارة لإدارة 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، وفي 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 في المدققين.

1- منهجية البحث :

1-1 مشكلة البحث : تُعد تكاليف التدقيق تكلفة اقتصادية تتحملها المنشآت، وتختلف باختلاف حجم ودرجة تعقيد ومخاطر أعمال التدقيق بالمنشآت، إلى جانب العديد من العوامل الأخرى. حيث تمثل المصدر الرئيس للدخل لمنشآت التدقيق، ما يجعلها ذات تأثير هام لكل من المدقق والمنشأة محل التدقيق، والتي تسعى بشكل كبير إلى تقليل تلك التكاليف، وبالتالي تُعد مسألة حيوية لكُل منهما، سواءً من حيث تقييم المدققين لمدى عدالتها وتناسبها مع ما يبذل من جهد، وما ينكبون 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 الجدل حتى الآن، 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 يعانون منها بسبب تنفيذ عملية التدقيق، مثل تكاليف الشهرة وسوء السمعة. لذا تسعى 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.

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 في بيئة الأعمال السعودية. إذ أظهر التطبيق العملي العديد من أوجه التباين تجاه تلك العلاقة. وعليه، يمكن صياغة السؤال الرئيس للبحث: هل يؤثر مدخل التدقيق المشترك على تكاليف التدقيق في بيئة الأعمال السعودية. وفي إطار ذلك يتناول البحث التساؤلات الفرعية التالية: هل يؤثر مدخل التدقيق المشترك على التكاليف الثابتة للتدقيق؟ هل يؤثر مدخل التدقيق المشترك على تكاليف التدقيق المتغيرة؟ هل يؤثر مدخل التدقيق المشترك على التكاليف الشريطية للتدقيق؟

1-2 هدف البحث: يتمثل الهدف الرئيس للبحث في اختبار أثر تبني مدخل التدقيق المشترك على تكاليف التدقيق، والذي ينبثق عنه الأهداف الفرعية التالية: تحليل أثر مدخل التدقيق المشترك على التكاليف الثابتة للتدقيق، وتحليل أثر مدخل التدقيق المشترك على التكاليف المتغيرة للتدقيق، وكذلك تحليل أثر مدخل التدقيق المشترك على التكاليف الشريطية للتدقيق، وذلك للحصول على دليل عملي من خلال دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في السوق المالية السعودية.

1-3 أهمية البحث: يمكن إبراز أهمية البحث من حيث: الأهمية العلمية: تُعد الدراسة الحالية امتداداً للأدبيات المحاسبية التي حاولت اختبار أثر تطبيق مدخل التدقيق المشترك على تكاليف التدقيق، حيث تسلط الدراسة المزيد من الضوء على تلك العلاقة، ومن ثم مساعدة المستثمرين والمدققين وغيرهم من الأطراف ذات الصلة، لفهم هذه العلاقة. بما يُسهم في اتخاذ القرارات التمويلية والاستثمارية المثلى. إذ توفر السوق المالية السعودية بيئة جديرة بالاهتمام، لاكتشاف ودراسة أثر تلك العلاقة. كما أن الأهمية العملية: تتمثل في تزايد الحاجة إلى زيادة منفعة المعلومات المحاسبية في تحسين قرارات الاستثمار والتمويل، وأهمية تكاليف التدقيق للمدققين والمنشآت محل التدقيق.

1-4 فرضيات الدراسة: لتحقيق أهداف الدراسة تم صياغة الفرضيات البحثية التالية للإجابة عن تساؤلات البحث:

الفرض الأول: توجد علاقة ذات دلالة بين مدخل التدقيق المشترك ومستوى التكاليف الثابتة للتدقيق.

الفرض الثاني: توجد علاقة ذات دلالة بين مدخل التدقيق المشترك ومستوى التكاليف المتغيرة للتدقيق.

الفرض الثاني: توجد علاقة ذات دلالة بين مدخل التدقيق المشترك ومستوى التكاليف الشريطية للتدقيق.

1-5 منهج الدراسة: يتبع الباحث في هذه الدراسة المنهج التحليلي الوصفي بإتباع المنهج الاستقرائي، حيث تم مسح المصادر العلمية المتعلقة بموضوع الدراسة، اعتماداً على البحث المكتبي سواءً للإصدارات المهنية أو الدراسات الأكاديمية المرتبطة بموضوع الدراسة. فضلاً عن إتباع المنهج الاستنباطي، لاكتشاف وتفسير طبيعة العلاقة بين مدخل التدقيق المشترك وتكاليف التدقيق، واشتقاق فروض البحث. كما قام الباحث بتحليل ميداني بمنشآت التدقيق بمدينة الرياض وجدة في المملكة العربية السعودية، خلال الفترة (2022). وذلك لتطوير نماذج لقياس هذه العلاقات واختبار فرضيات البحث.

2- الدراسات السابقة والاسهامات الإضافية للبحث

تناولت العديد من الدراسات والأدبيات المحاسبية العلاقة بين مدخل التدقيق المشترك وأثر ذلك على تكاليف التدقيق ومن أهمها دراسة (Leasage&Kettunen,2012) بعنوان " Is Joint Audit bad or good Efficiency 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 2000 إلى 2006م، وقد توصلت الدراسة إلى أن التدقيق المشترك يؤثر إيجابياً على جودة التدقيق مقياساً بمستوي التحفظ المحاسبي والاستحقاقات غير العادية، كما يؤثر أيضاً على جودة التقارير المالية مقياساً 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 (Al-Sadoun&Al-Jabr,2014) بعنوان " Joint Audit and Cost of Equity Capital: Evidence from Saudi Arabia " إلى بحث ما إذا كان المستثمرون السعوديون يقبلون بمعدل أقل للعائد على الاستثمار في المنشآت التي تمارس التدقيق المشترك، مقارنة مع تلك التي تمارس التدقيق الفردي. وأثر ذلك على تكلفة التمويل بالملكية في المنشآت السعودية، خلال الفترة من 2007 إلى 2010م. وقد توصلت الدراسة إلى أن التدقيق المشترك يساعد على خفض تكاليف التمويل بالملكية بمنشآت الأعمال السعودية.

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 بإثنان من المدققين، بشكل اختياري للقيام بعملية التدقيق، مقارنة بتعيين مدقق واحد، بالإضافة إلى أنه لا توجد فروق في جودة الأرباح، وأيضاً في تكاليف التدقيق بين الشركات التي تستعين بإثنان 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 أيضاً إلى ارتفاع تكاليف التدقيق المشترك، نظراً 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 2015، 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 يعكس بالإيجاب على جودة أرباح هذه المنشآت، ومن ثم تُعد مؤشراً على جودة التدقيق، وتوصلت الدراسة أيضاً إلى وجود علاقة معنوية بين ممارسة التدقيق المشترك وتكاليف التدقيق وهذا يعني ارتفاع تلك التكاليف.

بينما هدفت دراسة (محمود، 2018) بعنوان "أثر تطبيق المراجعة المشتركة على جودة المحاسبة وقيمة المنشأة" إلى اقتراح منهج يتضمن مجموعة من المحاور لتطوير ممارسات التدقيق المشترك في ضوء جودة التدقيق وتكاليف التدقيق، من خلال استخدام قائمة استقصاء لاستطلاع آراء عينة في بيئة التدقيق المصرية، تتضمن (40) مفردة من مكاتب التدقيق، و(40) مفردة من أعضاء هيئة التدريس، و(30) مفردة من المدققين بالجهاز المركزي للمحاسبات، و(30) مفردة من الشركات. وقد توصلت الدراسة إلى أنه يجب أن يُصدر أي من مكاتب التدقيق الفائمين بالتدقيق المشترك تقريراً فردياً في حالات معينة، مثل حالة تغيير الإدارة كأحد البدائل المحاسبية، ولم يقتنع أحد المدققين بمبررات التغيير دون لفت نظر المدقق الآخر، وحالة اختلاف مكاتب التدقيق في الاهتمامات التي يجب أن تُعطى في تقرير التدقيق، كما يجب أن يتم تغيير أي من مكاتب التدقيق كل فترة متوسطة الأجل وليست طويلة الأجل حتى لا تسمح للمدقق بإمكانية واحتمال تواطوه مع إدارة الشركة.

2-1 تقييم الدراسات السابقة للبحث

- يُعد مدخل التدقيق المشترك من الموضوعات المثارة حديثاً - سواءً على المستوى المحلي أو الدولي - حيث حظي باهتمام الباحثين والممارسين والهيئات المهنية والتنظيمية، بالإضافة إلى تنوع البيئات التي تمت فيها هذه الدراسات وهي تختلف في سماتها وخصائصها عن البيئة السعودية محل البحث الحالي.
- هناك تعارضاً واضحاً 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 وجود 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 تركيز سوق خدمات التدقيق.
- أخيراً، تُعد هذه الدراسة إمتداداً واستكمالاً للأدبيات المحاسبية التي تتناول العلاقة بين التدقيق المشترك وتكاليف التدقيق، ويأمل الباحث أن تساعد نتائج الدراسة في حسم الجدل والنقاش حول الآثار الإيجابية والسلبية لتبني وتطبيق مدخل التدقيق المشترك، وذلك بالتطبيق على بيئة الأعمال السعودية.

3- 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 عالمياً أو إقليمياً 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.

3-1 تعريف التدقيق المشترك

على الرغم من وجود بعض الدراسات التي تناولت 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 القانونيين الهندي (ICAI) The Institute of Chartered Accountants of India عام 1995 والمعدل عام 2017 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 القانونيين فقد إصدار 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 للوحدة مع إصدار تقرير مشترك عن هذه القوائم، ومن ثم يشتركون في المسؤولية عن عملية التدقيق (عبد الحلیم، 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 من قبل الاثنان. 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 بينها في النقاط التالية:

- يتم التدقيق المشترك من خلال إثنان من المدققين بشرط انتمائهم لمنشآت تدقيق مستقلة، يقوم كلٌّ منهما بأداء المهام المخصصة له بشكل مستقل عن الآخر.
- 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.

3-2 الفرق بين التدقيق المشترك وباقي مداخل 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

الفردية: هو عملية منظمة لجمع وتقييم أدلة الإثبات عن العمليات المالية للتعامل وإصدار تقرير واحد من قبل مدقق مستقل، يوضح فيه رأيه عن القوائم المالية لعمل 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 (Sakel, 2012):

▪ **التدقيق المزدوج Double Auditing**: هو قيام مدقق واحد بأداء عملية التدقيق بالكامل مرتين، أي أنه يتم تدقيق القوائم المالية للتعامل محل التدقيق مرتين كاملتين (عبد الحليم، 2019). وعرفها البعض بأنها قيام اثنان من المدققين منفصلين بتدقيق القوائم المالية للتعامل التدقيق مرتين (Lesage Patiznger, et al., 2014).

▪ **التدقيق الثنائي Dual Auditing**: هو تكليف اثنان 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 بتدقيقه. وكل منهما مسؤول عن رأيه (Lesage Patiznger, et al., 2014).

▪ **التدقيق المتوازي Parallel Audit**: هو قيام مكتبين بتدقيق 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 مكنتي 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 فعلياً، حيث أنه يتميز بوجود إشراف تبادلي بين كلٍّ من منشآت التدقيق، وليس شعور بالرقابة كما في باقي مداخل التدقيق المشترك.

3-4 أشكال وصور تنفيذ التدقيق المشترك

يمكن التمييز بين ثلاث أشكال للتدقيق سواءً كان التطبيق إلزامياً أم اختيارياً، 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).

4- تكاليف أداء عملية 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 تأثيرها 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 الرفح 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 عبئاً مالياً 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.

4-1 تعريف تكاليف التدقيق

تُعرف **تكاليف التدقيق** بأنها "المبلغ الذي يتقاضاه 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 السنوية للقوائم المالية التاريخية للعميل، ويطلق عليها (التكاليف الثابتة للتدقيق). وذلك بخلاف أي تكاليف أخرى مدفوعة مقابل خدمات أخرى تقدمها نفس منشأة التدقيق للعميل، ويطلق عليها (التكاليف المتغيرة للتدقيق). وينبغي أن تعكس تلك التكاليف تكلفة أداء وتنفيذ عملية التدقيق، وأيضاً الخسائر المتوقعة بسبب النقصي 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 المطلوب 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 تكلفته إجراءاته الأساسية والإضافية، والخسائر المحتملة التي قد يتحملها المدقق بسبب أداء التدقيق وذلك من جهة، وحجم الشركة محل التدقيق وباقي الخصائص الأخرى لعميل التدقيق، والتي قد تؤثر على عملية التدقيق من جهة أخرى.

4-2 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 أخرى ذات صلة بعملية 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 تعقيداً ويزداد خطر أعمالها، ويزداد هذا الخطر أكثر في حالة تعرض الشركة لأزمات مالية.

4-2 أنواع تكاليف التدقيق

- صنفت الأدبيات المحاسبية التكاليف التي يتقاضاها المدققين من العميل إلى عدة أنواع، حيث تختلف وفقاً للشكل الذي تأخذه عملية التدقيق، وهي كما يلي (مشابط، 2021; Salehi et al., 2020):
- **التكاليف الثابتة:** وهي المبلغ الذي يحدد مسبقاً ويكون ثابتاً غير قابل للزيادة في المستقبل، ولكن يجب أن يكون المبلغ متناسباً مع المهمة المطلوبة من المدقق.
 - **التكاليف المتغيرة:** وهذه التكاليف التي تحدد من قبل المدققين، وفقاً للوقت الذي سوف تستغرقه عملية التدقيق والجهد الذي سوف يبذله، 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، والممكن أن تكون على شكل نسبة مئوية من قيمة المنفعة التي تعود على العميل، ويكون ذلك مخالفاً لأداب مهنة التدقيق.

5- التحليل الميداني واختبار فروض البحث

يتكون مجتمع الدراسة من المدققين المستقلين، ومدراء منشآت التدقيق، والعاملين بمنشآت التدقيق بمدينة الرياض ومدينة جدة، بالمملكة العربية السعودية، حيث تم توزيع عدد (80) استبانة وتم تلقي الردود على (71) استمارة فقط، وتم استبعاد 14 استمارة لعدم صلاحيتها للتحليل، وبذلك تكون نسبة الردود الصالحة التي استلمت (57) استمارة بنسبة 71% وهي نسبة مقبولة في البحوث الاجتماعية.

5-1 الأساليب الإحصائية المستخدمة

لاختبار فرضيات البحث استخدم الباحث أساليب التحليل الإحصائي مثل تحليل الانحدار الخطي البسيط والمتعدد، وذلك من خلال الأتي:

- **معامل الارتباط:** هو مقياس إحصائي يستخدم لتحديد نوع ودرجة العلاقة (قوة العلاقة) بين المتغيرات، وكلما إقتربت قيمته من (الواحد الصحيح) دل ذلك على قوة العلاقة.
- **معامل التحديد:** هو مؤشر إحصائي للتعرف على قدرة النموذج على تفسير العلاقة بين المتغيرات، فكلما إقتربت قيمته من (الواحد الصحيح)، دل ذلك على جودة توافق العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع.
- **اختبار (t):** هو مقياس إحصائي يستخدم لمقارنة القيمة الاحتمالية للمعلمة المقدرة مع مستوى المعنوية.
- **معامل الانحدار (B):** هو مؤشر إحصائي يستخدم لمعرفة التغير المتوقع في المتغير التابع بسبب التغير في المتغير المستقل.
- **اختبار (F):** هو مؤشر إحصائي يستخدم للتعرف على معنوية جميع المعالم في الدالة.

5-2 اختبار فرضيات البحث

جدول (1) قياس العلاقة بين مدخل التدقيق المشترك والتكاليف الثابتة للتدقيق

معامل الارتباط	معامل التحديد	معامل التحديد المعدل
0.82	0.60	0.59

يتضح من الجدول رقم (1) أنه معامل الارتباط قد بلغت قيمته (0.82) ما يُشير إلى وجود ارتباط طردي قوي بين المتغير المستقل (مدخل التدقيق المشترك) والمتغير التابع (مستوى التكاليف الثابتة للتدقيق)، كما بلغت قيمة معامل التحديد ($R^2=0.60$)، وهذا يفسر أن 60% من التغيرات الحادثة في المتغير التابع بسبب تأثير المتغير المستقل (مدخل التدقيق المشترك) وأن 40% يعود إلى العوامل الأخرى غير المتضمنة في النموذج.

جدول (2) تحليل التباين للفرض الأول

الاختلاف	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط مجموع المربعات	قيمة F المحسوبة	Sig.
الانحدار	1115.761	1	1115.761	80.002	0.000
الأخطاء	799.354	86	14.743		
المجموع	1915.115	87			

يتضح من الجدول رقم (2) أن تحليل التباين والذي يُمكن من خلاله معرفة المعنوية الكلية للنموذج والقوة التفسيرية للمتغيرات مجتمعة عن طريق قيمة (F المحسوبة) حيث نجد أن قيمة مستوى المعنوية المصاحبة لها (Sig0.000) وهي أقل من القيمة (0.05) ما يدل على المعنوية الكلية لنموذج الانحدار الخطي بين المتغيرين.

جدول (3) معامل الانحدار للفرض الأول

المعاملات	قيمة معامل الانحدار	قيمة T	P.Value
B0	14.500	5.112	0.000
B1	1.891	8.715	0.000

يتضح من الجدول رقم (3) أن قيمة معامل الانحدار المقدر واختبار المعنوية قد بلغت (14.500) وهي قيمة المتغير التابع المقدر عندما تكون قيم المتغيرات المستقلة الأخرى مساوية للصفر، كما نجد أن معلمة ميل متغير مستوى التكاليف الثابتة للتدقيق تساوي (1.891)، وهذا يدل على أن التغير في قياس مستوى التكاليف الثابتة بمقدار وحدة واحدة يؤدي إلى زيادة التدقيق المشترك بمعدل (1.891)، ونلاحظ أن القيمة المصاحبة لها تساوي (0.000) وهي أقل من القيمة (0.05) وعليه فإن هذه القيمة لها تأثير معنوي. وبالتالي، يمكن قبول الفرض الأول "توجد علاقة ذات دلالة بين مدخل التدقيق المشترك ومستوى التكاليف الثابتة للتدقيق".

جدول (4) تحليل الفرض الثاني "العلاقة بين مدخل التدقيق المشترك ومستوى التكاليف المتغيرة للتدقيق"

معامل الارتباط	معامل التحديد	معامل التحديد المعدل
0.69	0.49	0.48

يتضح من الجدول رقم (4) أن معامل الارتباط قد بلغت قيمته (0.69) ما يُشير إلى وجود علاقة ارتباط طردي بين المتغير المستقل (مدخل التدقيق المشترك) والمتغير التابع (التكاليف المتغيرة للتدقيق)، كما نجد أن قيمة معامل التحديد ($R^2=0.49$) ما يفسر أن (49%) من التغيرات الحادثة في المتغير التابع (مستوى التكاليف المتغيرة للتدقيق)، بسبب تغير المتغير المستقل (مدخل التدقيق المشترك) وأن (51%) يعود إلى عوامل أخرى غير المتضمنة في النموذج.

جدول (5) تحليل التباين للفرض الثاني

الاختلاف	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط مجموع المربعات	قيمة F المحسوبة	Sig.
الانحدار	857.315	1	857.315	37.884	0.000
الأخطاء	1391.220	89	23.005		
المجموع	2248.583	90			

يتضح من الجدول رقم (5) أن المعنوية الكلية للنموذج والقوة التفسيرية للمتغيرات مجتمعة عن طريق إحصائية (F) المحسوبة، حيث أن قيمة مستوى المعنوية المصاحبة لها (0.000) وهي أقل من القيمة (0.05)، ما يدل على المعنوية الكلية لنموذج الانحدار الخطي البسيط بين المتغيرين.

جدول (6) معامل الانحدار للفرض الثاني

المعاملات	قيمة معامل الانحدار	قيمة T	P.Value
B0	17.999	4.808	0.000
B1	1.248	5.899	0.000

يتضح من الجدول رقم (6) أن قيمة الحد الثابت للنموذج قد بلغت (17.999) وهي قيمة المتغير المستقل المقدر، عندما تكون قيم المتغيرات التابعة الأخرى مساوية للصفر. كما نجد أن معلمة ميل متغير مستوى التكاليف المتغيرة للتدقيق (1.248)، وهذا يدل على أن التغير في قياس مستوى التكاليف المتغيرة للتدقيق بمقدار وحدة واحدة، يؤدي إلى زيادة التدقيق المشترك بمعدل (1.248)، مع ملاحظة أن القيمة المصاحبة لها تساوي (0.000) وهي أقل من القيمة (0.05)، وعليه فإن هذه القيمة لها تأثير معنوي. وبالتالي، يمكن قبول الفرض الثاني "توجد علاقة ذات دلالة بين مدخل التدقيق المشترك ومستوى التكاليف المتغيرة للتدقيق".

جدول (7) قياس العلاقة بين مدخل التدقيق المشترك والتكاليف الشرطية للتدقيق

معامل الارتباط	معامل التحديد	معامل التحديد المعدل	الفرض الثالث
0.82	0.60	0.59	

يتضح من الجدول رقم (7) أن معامل الارتباط قد بلغت قيمته (0.82) ما يُشير إلى وجود ارتباط طردي بين المتغير المستقل (مدخل التدقيق المشترك) والمتغير التابع (مستوى التكاليف الشرطية للتدقيق)، كما نجد أن قيمة معامل التحديد ($R=0.60$)² وهذا يفسر أن ما نسبته (60%) من التغيرات الحادثة في المتغير التابع (مستوى التكاليف الشرطية للتدقيق) بسبب تغير المتغير المستقل (مدخل التدقيق المشترك)، وأن (40%) يعود إلى العوامل الأخرى غير المتضمنة في النموذج.

جدول (8) تحليل التباين للفرض الثالث

الاختلاف	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط مجموع المربعات	قيمة F المحسوبة	Sig.
الانحدار	831.700	1	784.663	32.021	0.000
الخطأ	1288.886	89	22.102		
المجموع	2120.586	90			

يتضح من الجدول رقم (8) أن المعنوية الكلية للنموذج والقوة التفسيرية للمتغيرات مجتمعة عن طريق إحصائية (F) حيث نجد أن قيمة مستوى المعنوية المصاحبة لها تساوي (0.000) وهي أقل من القيمة (0.05) ما يدل على المعنوية الكلية لنموذج الانحدار الخطي البسيط بين المتغيرين.

جدول (9) معامل الانحدار للفرض الثالث

المعاملات	قيمة معامل الانحدار	قيمة T	P.Value
B0	14.770	3.789	0.003
B1	1.801	5.899	0.000

يتضح من الجدول رقم (9) أن قيمة الحد الثابت للنموذج بلغت (14.770) وهي قيمة المتغير المستقل المقدر عندما تكون قيم المتغيرات التابعة مساوية للصفر، كما نجد أن معلمة ميل مستوى التكاليف الشرطية للتدقيق قد بلغت (1.801) وهذا يعني أن التغير في قياس مستوى التكاليف الشرطية للتدقيق بمقدار وحدة واحدة يؤدي إلى زيادة التدقيق المشترك بمعدل (1.801) ونلاحظ أن القيمة المصاحبة لها قد بلغت (0.000) وهي أقل من القيمة (0.05) وعليه، فإن هذه القيمة لها تأثير معنوي. وبالتالي، يمكن قبول الفرض الثالث "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مدخل التدقيق المشترك ومستوى التكاليف الشرطية للتدقيق".

جدول (10) نموذج الانحدار لجميع متغيرات الدراسة

معامل الارتباط	معامل التحديد	معامل التحديد المعدل	النموذج
0.89	0.72	0.69	

يتضح من الجدول رقم (10) أن معامل الارتباط قد بلغت قيمته (0.89) وهذا يعني وجود علاقة ارتباط طردي بين المتغير المستقل (التدقيق المشترك) والمتغيرات التابعة. كما أن قيمة معامل التحديد ($R^2=0.72$) وهذا يفسر أن (72%) من التغيرات الحادثة في المتغيرات التابعة بسبب تغير المتغير المستقل وأن ما نسبته (29%) يعود إلى العوامل الأخرى غير المتضمنة في النموذج.

جدول (11) يوضح التباين لجميع متغيرات الدراسة

الاختلاف	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط مجموع المربعات	F المحسوبة	Sig.
الانحدار	1366.842	2	447.998	33.998	0.000
الخطأ	781.956	87	12.998		
المجموع	2148.798	89			

يتضح من الجدول (11) أن المعنوية الكلية للنموذج والقوة التفسيرية للمتغيرات مجتمعة عن طريق إحصائية (F) حيث نجد أن قيمة مستوى المعنوية المصاحبة لها تساوى (0.000) وهي أقل من القيمة (0.05) ما يدل على المعنوية الكلية لنموذج الانحدار الخطي المتعدد بين متغيرات الدراسة.

جدول (12) يوضح معاملات الانحدار لجميع متغيرات الدراسة

المعاملات	قيمة معامل الانحدار	قيمة T	P.Value
B0	5.869	1.899	0.79
B1	0.969	4.878	0.00
B2	0.372	2.298	0.43
B3	0.501	2.499	0.39

يتضح من الجدول (12) أن قيمة الحد الثابت للنموذج بلغت (5.869) وهي قيمة المتغيرات التابعة المقدر عندما تكون قيم المتغير المستقل مساوية للصفر. مع ملاحظة أن جميع معاملات الانحدار (للمتغير المستقل) تأثير على المتغيرات التابعة لأن القيمة المعنوية لجميع المتغيرات أقل من القيمة (0.05).

5-3 نتائج التحليل الميداني

أسفرت نتائج الدراسة الميدانية التي تمت في البيئة السعودية لعدد من النتائج كما يلي:

م	الفرضيات	النتيجة
الأول	توجد علاقة ذات دلالة بين مدخل التدقيق المشترك ومستوى التكاليف الثابتة للتدقيق.	قبول الفرض
الثاني	توجد علاقة ذات دلالة بين مدخل التدقيق المشترك ومستوى التكاليف المتغيرة للتدقيق.	قبول الفرض
الثالث	توجد علاقة ذات دلالة بين مدخل التدقيق المشترك ومستوى التكاليف الشرطية للتدقيق.	قبول الفرض

6- النتائج والتوصيات والتوجهات البحثية المستقبلية

6-1 النتائج: تتمثل أهم نتائج البحث فيما يلي:

- يعد التدقيق المشترك أحد الموضوعات المثارة حديثاً سواءً على المستوى 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.
- على المستوى التطبيقي توصلت الدراسة إلى توافر دليل ميداني من واقع التحليل الإحصائي لقبول فرضيات البحث حيث أظهرت نتائج الدراسة ما يلي:
 - توجد علاقة ذات دلالة بين مدخل التدقيق المشترك ومستوى التكاليف الثابتة للتدقيق.
 - توجد علاقة ذات دلالة بين مدخل التدقيق المشترك ومستوى التكاليف المتغيرة للتدقيق.
 - توجد علاقة ذات دلالة بين مدخل التدقيق المشترك ومستوى التكاليف الشرطية للتدقيق.

6-2 التوصيات: تتمثل أهم توصيات البحث فيما يلي:

- ضرورة التوسع في تطبيق التدقيق المشترك نظراً 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 في بيئة الأعمال السعودية.
- ضرورة تبني الهيئة العامة للرقابة المالية السعودية إضافة مادة إلى لائحة حوكمة الشركات خاصة بالتدقيق المشترك، تكون ملزمة لكل الشركات التي يتم تداول أسهمها في البورصة السعودية.

6-3 التوجهات البحثية المستقبلية: في ضوء نتائج الدراسة يمكن تحديد أهم المجالات التي قد تشكل أساساً لبحوث

مستقبلية على النحو التالي:

- دراسة أثر مدخل التدقيق المشترك على جودة التقارير المالية وجودة التدقيق وتكاليف التدقيق.
- دراسة أثر التدقيق المشترك على اكتشاف الغش والتلاعب بالقوائم المالية: دليل تطبيقي في بيئة الأعمال السعودية.
- دراسة أثر التدقيق المشترك على جودة الأرباح المحاسبية وخطر انهيار أسعار الأسهم: دليل تطبيقي في سوق الأسهم السعودي.

المصادر

المصادر العربية:

- 1) إبراهيم، نبيلة سامي (2018)، " أثر تطبيق المراجعة المشتركة على جودة المحاسبة وقيمة المنشأة: دراسة تطبيقية"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة القاهرة.
- 2) رويشد، محمد جمال (2016)، أثر استخدام مدخل المراجعة المشتركة على جودة وأتعباب المراجعة الخارجية، رسالة دكتوراه، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزرقاء، الأردن.
- 3) عبد الحلیم، أحمد حامد محمود (2019)، أثر تطبيق المراجعة المشتركة على قيمة الشركة: أدلة عملية من بيئة الأعمال المصرية، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 1-77.
- 4) محمود، محمد صلاح الدين (2018)، بيان دور المراجعة المشتركة في الحد من الممارسات السلبية للإدارة، مجلة المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة بني سويف، ابريل 200-266.
- 5) عزب، محمود عرابي محمود (2017)، دراسة أثر المراجعة المشتركة على جودة وتكاليف عملية المراجعة، رسالة ماجستير ، كلية التجارة، جامعة القاهرة.
- 6) مشابط، نعمة حرب (2021)، أثر كفاءة حوكمة الشركات على العلاقة بين القدرة الإدارية وأتعباب المراجعة: دليل من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، قسم المحاسبة والمراجعة، المجلد الخامس، العدد الأول، يناير 2021 ، 1-73.

المصادر الأجنبية:

- 1) Abdollahielbi, F., (2018), Joint Audit and the Implications of Its Use Proceedings of Academic Sera 20th International Conference, Montreal, Canada, 29th 30th, PP. 7.
- 2) AbdulRahman, Onalapo 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.
- 3) Afesha T. (2015). Audit Fee Determinants and Audit Quality in Ethiopian Commercial Banks Ethiopian. Journal of Business & Economics, 5(2):159-186.
- 4) Al Hadi, A. A: Habib. K. Al Yahyee, and eulaiwi, B, (2017), Joint Audit, Political Connections and Cost of Debt Capital, International Journal of Accounting, 21, 3, PP. 249- 270.
- 5) Alhadi, A.; Habib. A; Al- Yahyae, K.;& Eulaiwi. B. (2017). Joint-a-udit, Political Connections and Cost of Debt Capital. **International Journal of Auditing**,21(3):249-270.
- 6) ALSadoun, N.;& Aljabr, Y. (2014). Joint Audit and Cost of Equity Capital: Evidence from Saudi Arabia. Available at: www.fac.ksu.edu.sa/:1-35.
- 7) 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.
- 8) Bisogno, M.;& De Luca, R. (2016). Voluntary Joint Audit and Earnings quality: Evidence from Italian SMEs. International Journal of Business Research and Development, 5(1): 1-22.
- 9) EC, (2010), Green Paper: Audit Policy: Lessons From the Crisis, European Commission, Brussels, 1-210
- 10) International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSI), (2007), Guide of Cooperative Audit Programs between Supreme Audit Institutions, ISSAI 5800, PP. 5.
- 11) 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.
- 12) Lesage, C.; Ratzinger-Sakel, N.V.S.;& Kettunen, J. (2012). Is Joint Audit bad or good Efficiency Perspective: Evidence from Three Eu-uropean Countries.1-52. Available at: <http://ssrn.com/abstract=198-2732>.
- 13) Lesage, C.; Ratzinger-Sakel, N.V.S.;& Kettunen, J. (2017). Conseq-ueneces of the Abandonment of Mandatory Joint Audit: An Empiric-al Study of Audit Costs and Audit
- 14) Mandour, M. M. El Haridy, A. Mi, Mokhtar, E. S, (2018), Examining the Effect of Joint and Dual Audits on Earnings Management Practices, International Journal of Accounting and Financial Reporting, 8 (1), PP. 84-114.
- 15) Okaro,S. C.; Okafar,G. O.;& Ofoegbu,G. N.(2018). Mandating Joint Audits in Nigeria: Perspectives and Issues, **International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences**,8(3):316-338.
- 16) Piot,C.(2012). Auditor Concentration in a joint-auditing environment: the French market 1997-2003. Managerial Auditing Journal,22(2):161-176.

- 17) 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.
- 18) The Insitute of Chartered Accountants of India, (ICAI), 2017, Standard on Auditing (SA) 299), Revised Joint Audit of Financial Statement, PP. 2.
- 19) Velte, P.;& Azibi, J. (2015). Are Joint Audits a Proper Instrument for Increased Audit quality?. *British Journal of Applied Science& Technology*, 7(6): 528-551.
- 20) 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.