



الجمهورية العربية السورية

جامعة دمشق

كلية الاقتصاد

قسم المحاسبة

أثر أتعاب المدققين في جودة عملية التدقيق في سورية - دراسة ميدانية -

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على
درجة الماجستير في مراجعة الحسابات

إعداد الطالب

محمد سمير نمور

إشراف

الأستاذ الدكتور حسين أحمد دحدوح

2017

Syrian Arab Republic

Damascus University

Faculty of Economics

Department of Accounting



**The Impact of Auditors' Fees on Audit Quality
(Field Study)**

(Thesis Proposed for a Master's Degree in Audit)

Prepared by:

Mohammed Samir Nammoor

Supervised by:

Prof. Hussein A. Dahdouh

2017



الجمهورية العربية السورية

جامعة دمشق

كلية الاقتصاد

قسم المحاسبة

أثر أتعاب المدققين في جودة عملية التدقيق في سورية - دراسة ميدانية -

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على
درجة الماجستير في مراجعة الحسابات

إعداد الطالب

محمد سمير نمور

إشراف

الأستاذ الدكتور حسين أحمد دحدوح

2017

التصريح

أثر أتعاب المدققين في جودة عملية التدقيق في سورية - دراسة ميدانية-

أصرح بأن هذه الدراسة غير مقتبسة أو منقولة أو محرفة من أي عمل علمي آخر،
ولم يسبق أن قبلت للحصول على أية شهادة أو درجة علمية.

التاريخ: 2017 / 9 / 18

محمد سمير نمور

أثر أتعاب المدققين في جودة عملية التدقيق في سورية

-دراسة ميدانية-

لجنة الحكم المؤلفة من السادة الأساتذة

الاسم والمرتبة العلمية	التوقيع
الدكتور حسين دحدوح عضواً مشرفاً الأستاذ في قسم المحاسبة بكلية الاقتصاد بجامعة دمشق	
الدكتور عصام قريط عضواً الأستاذ في قسم المحاسبة بكلية الاقتصاد بجامعة دمشق	
الدكتور رياض عبد الرؤوف عضواً المدرس في قسم المحاسبة بكلية الاقتصاد بجامعة دمشق	

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

أَقْرَأَ بِاسْمِ رَبِّكَ الَّذِي خَلَقَ ١ خَلَقَ الْإِنْسَانَ مِنْ عَلَقٍ ٢ أَقْرَأَ
وَرَبُّكَ الْأَكْرَمُ ٣ الَّذِي عَلَّمَ بِالْقَلَمِ ٤ عَلَّمَ الْإِنْسَانَ
مَا لَمْ يَعْلَمْ ٥

صَدَقَ اللَّهُ الْعَظِيمُ

إهداء

"لماذا خلق الله الآباء؟ إنهم غصتنا وشعورنا بالذنب، خاصةً وأنت تراهم دوماً يرفعون السماء على أكتافهم حتى لا تتطبق علينا، لا يقولون لك صراحةً ماذا يريدون منك، ويرفضون أن تمد لهم يد العون حتى يزدوا من معاناتك". (محمد المنسي قنديل، قمر على سمرقند)

إليك، أبي الحبيب، بطلي الخارق

"إن كلمة ماما مريحة وتتطوي على توسل خفي: من فضلك اعتن بي.. من فضلك توقفي عن الصراخ في وجهي وربتي على رأسي بحنان.. من فضلك قفي إلى جانبي سواء أكنت على خطأ أم على صواب". (كيونغ سوك شين، أرجوك اعتن بأمي)

إليك، أُمي الحنون، صديقتي

لابتسامتك تلك القدرة العجيبة، القدرة على تلوين كل ما هو باهت وإضاءة كل مظلم.. هي الأغنية الناقصة لفيروز.. هي قلبك في ضوء عينيك.. ألوانك الجميلة التي تبثينها ببراءة وكرم.. هي أجمل ما رأيت عيني وسمعت أذني مذ خلقت.. هي أنت.. وأنا الغريق بك..

إليك، صاحبة الابتسامة الدائمة، حبيبتي

“Hey, brother, there’s an endless road to re-discover.

Hey, sister, know the water's sweet but blood is thicker.

Oh, if the sky comes falling down for you,

There’s nothing in this world I wouldn’t do”. (Avicii, Hey Brother)

إليكما، أخي وأختي، صاحبي وأميرتي الصغيرة

الصداقة، هي ليست تلك القائمة الطويلة بأسماء أشخاص كثير، بل هي تلك الأرواح

التي تلامس عقلك وروحك، وترسم ابتسامةً على وجهك، حتى إن لم تكن ترغب بذلك..

إليكم أصدقائي، أينما كنتم

شكر وتقدير

الحمد لله الذي أكرمني بإتمام أولى خطواتي في طريق البحث العلمي، وأعانني على إتمام دراستي هذه ويسّر لي الأمور كلها ما علمت منها ومالم أعلم..... وبعد

يسعدني أن أتوجه بجزيل الشكر والامتنان إلى أستاذي الدكتور حسين أحمد دحدوح، الذي شرفني بقبوله الإشراف على رسالتي هذه، فكان خير معين وناصح لي، أستاذاً معلماً، وأباً صبوراً وحنوناً.. لك أستاذي جزيل الشكر والتقدير والمحبة.

وبمزيد من التقدير، أتقدم بشكري إلى الأساتذة أعضاء لجنة الحكم، على تكريمهم بقراءة هذه الرسالة وتقييمها ومناقشتها وإثرائها بملاحظاتهم القيمة التي ستكون عوناً لي في مسيرتي العلمية.

كما أخص بالشكر زملائي وأصدقائي الذين كانوا عوناً لي في دراستي، فشدوا من عزيمتي وأعانوني وأمدوني خلال رحلة دراستي بالنصائح والمساعدات والأفكار.

وأخيراً كل الشكر والتقدير لوالدي رحمه الله، ووالدتي الحنون وأخي وأختي، وخطيبتتي حبيبتي، وخالتي.. شكراً لكم جميعاً على حبكم ودعمكم لي ووقوفكم إلى جانبي دوماً.

الباحث

فهرس المحتويات	
رقم الصفحة	العنوان
أ	تصريح
ب	أعضاء لجنة الحكم
ج	آية قرآنية
د	إهداء
و	شكر وتقدير
ز	فهرس المحتويات
ط	قائمة الجداول
ل	قائمة الاختصارات
ل	قائمة الملاحق
م	ملخص الدراسة باللغة العربية
الفصل الأول: الإطار العام والدراسات السابقة	
2	1- تمهيد
3	2- مشكلة الدراسة
4	3- أهمية الدراسة
4	4- أهداف الدراسة
5	5- منهج الدراسة
5	6- الدراسات السابقة
17	7- ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة
18	8- فرضيات الدراسة
20	9- نموذج الدراسة
21	10- التعريفات الإجرائية
الفصل الثاني: جودة التدقيق والعوامل المؤثرة فيها	
24	2-1- المبحث الأول: طبيعة جودة التدقيق وأهميتها
25	2-1-1- مفهوم جودة التدقيق
27	2-1-2- أهمية جودة التدقيق
28	2-1-3- المخاطر الناجمة عن عدم تحقيق الجودة المطلوبة لعملية التدقيق
30	2-2- المبحث الثاني: إطار جودة التدقيق حسب المعايير الدولية

34	2-3- المبحث الثالث: العوامل المؤثرة في جودة التدقيق
35	2-3-1- العوامل المؤثرة في جودة التدقيق والمرتبطة بمنشأة التدقيق
43	2-3-2- العوامل المؤثرة في جودة التدقيق والمرتبطة بالمنشأة محل التدقيق
الفصل الثالث: أتعاب التدقيق وعلاقتها بجودة التدقيق	
47	3-1- المبحث الأول: طبيعة أتعاب التدقيق وأشكالها
47	3-1-1- مفهوم أتعاب التدقيق
49	3-1-2- أشكال أتعاب التدقيق
50	3-1-3- مراحل تحديد وتحصيل أتعاب التدقيق
51	3-2- المبحث الثاني: قواعد السلوك المهني المرتبطة بأتعاب التدقيق
53	3-3- المبحث الثالث: العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب التدقيق
54	3-3-1- العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب التدقيق والمرتبطة بالمنشأة محل التدقيق
57	3-3-2- العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب التدقيق والمرتبطة بمنشأة التدقيق
61	3-4- المبحث الرابع: العلاقة بين أتعاب التدقيق وجودة التدقيق
63	3-4-1- العلاقة الاقتصادية للمدقق بالعميل
64	3-4-2- تقديم المدقق خدمات غير التدقيق إلى المنشأة محل التدقيق
65	3-4-3- نظرة مستخدمي البيانات المالية إلى أتعاب التدقيق كمؤشر على جودة عملية التدقيق
66	3-5- المبحث الخامس: واقع مهنة التدقيق وأتعاب المدققين في بيئة الأعمال السورية
الفصل الرابع: الدراسة الميدانية	
80	4-1- المبحث الأول: مجتمع وعينة الدراسة وأداة جمع البيانات
88	4-2- المبحث الثاني: تحليل بيانات الدراسة
102	4-3- المبحث الثالث: اختبار فرضيات الدراسة
122	4-4- المبحث الرابع: النتائج والتوصيات
122	أولاً: النتائج
124	ثانياً: التوصيات
125	المراجع
135	الملاحق
145	ملخص الدراسة باللغة الإنكليزية

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
81	توزيع عينة الدراسة حسب الخصائص الديموغرافية	1
83	توزيع متغيرات الاستبيان	2
84	معاملات اختبار ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة	3
86	معاملات اختبار التجزئة النصفية لقياس ثبات الاستبانة	4
87	طول الفئات في مقياس ليكرت	5
89	الإحصاءات الوصفية على مستوى العبارات المتعلقة بأثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى حجم المنشأة محل التدقيق وتعقيد عملياتها في جودة التدقيق	6
91	الإحصاءات الوصفية على مستوى العبارات المتعلقة بأثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى نوع صناعة المنشأة محل التدقيق في جودة التدقيق	7
92	الإحصاءات الوصفية على مستوى العبارات المتعلقة بأثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى الخطر المواجه للمنشأة محل التدقيق في جودة التدقيق	8
93	الإحصاءات الوصفية على مستوى العبارات المتعلقة بأثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى ربحية المنشأة محل التدقيق في جودة التدقيق	9
95	الإحصاءات الوصفية على مستوى العبارات المتعلقة بأثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى حجم منشأة التدقيق في جودة التدقيق	10
97	الإحصاءات الوصفية على مستوى العبارات المتعلقة بأثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى سمعة منشأة التدقيق في جودة التدقيق	11
98	الإحصاءات الوصفية على مستوى العبارات المتعلقة بأثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى تقديم منشأة التدقيق خدمات غير التدقيق للمنشأة محل التدقيق في جودة التدقيق	12
100	الإحصاءات الوصفية على مستوى العبارات المتعلقة بأثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى المنافسة بين منشآت التدقيق في جودة التدقيق	13

101	الإحصاءات الوصفية على مستوى العبارات المتعلقة بمؤشرات قياس جودة التدقيق	14
103	مؤشرات معاملات الانحدار بين المتغير المستقل (الأتعاب التي تعزى إلى حجم المنشأة محل التدقيق وتعقيد عملياتها)، والتابع جودة التدقيق	15
104	المؤشرات الإحصائية لمعادلة الانحدار بين المتغير المستقل (أتعاب التدقيق التي تعزى إلى حجم المنشأة محل التدقيق وتعقيد عملياتها)، والتابع جودة التدقيق	16
105	مؤشرات معاملات الانحدار بين المتغير المستقل (أتعاب التدقيق التي تعزى إلى نوع صناعة المنشأة محل التدقيق)، والتابع جودة عملية التدقيق	17
106	المؤشرات الإحصائية لمعادلة الانحدار بين المتغير المستقل (أتعاب التدقيق التي تعزى إلى نوع صناعة المنشأة محل التدقيق)، والتابع جودة التدقيق	18
107	مؤشرات معاملات الانحدار بين المتغير المستقل (أتعاب التدقيق التي تعزى إلى الخطر لمواجه المنشأة محل التدقيق)، والتابع جودة التدقيق	19
108	المؤشرات الإحصائية لمعادلة الانحدار بين المتغير المستقل (الخطر المواجه للمنشأة محل التدقيق)، والتابع عملية التدقيق	20
109	مؤشرات معاملات الانحدار بين المتغير المستقل (أتعاب التدقيق التي تعزى إلى ربحية المنشأة محل التدقيق)، والتابع جودة التدقيق	21
109	المؤشرات الإحصائية لمعادلة الانحدار بين المتغير المستقل (أتعاب التدقيق التي تعزى إلى ربحية المنشأة محل التدقيق)، والتابع جودة التدقيق	22
110	مؤشرات معاملات الانحدار بين المتغير المستقل (أتعاب التدقيق التي تعزى إلى العوامل المرتبطة بالمنشأة محل التدقيق)، والتابع جودة التدقيق	23
111	المؤشرات الإحصائية لمعادلة الانحدار بين المتغير المستقل (أتعاب التدقيق التي تعزى إلى العوامل المرتبطة بالمنشأة محل التدقيق)، والتابع جودة التدقيق	24
112	مؤشرات معاملات الانحدار بين المتغير المستقل (أتعاب التدقيق التي تعزى إلى حجم منشأة التدقيق)، والتابع جودة التدقيق	25
113	المؤشرات الإحصائية لمعادلة الانحدار بين المتغير المستقل (أتعاب التدقيق التي تعزى إلى حجم منشأة التدقيق)، والتابع جودة التدقيق	26

27	مؤشرات معاملات الانحدار بين المتغير المستقل (أتعاب التدقيق التي تعزى إلى سمعة منشأة التدقيق)، والتابع جودة التدقيق	114
28	المؤشرات الإحصائية لمعادلة الانحدار بين المتغير المستقل (أتعاب التدقيق التي تعزى إلى سمعة منشأة التدقيق)، والتابع جودة التدقيق	115
29	مؤشرات معاملات الانحدار بين المتغير المستقل (أتعاب التدقيق التي تعزى إلى تقديم منشأة التدقيق خدمات غير التدقيق للمنشأة محل التدقيق)، والتابع جودة التدقيق	116
30	المؤشرات الإحصائية لمعادلة الانحدار بين المتغير المستقل (أتعاب التدقيق التي تعزى إلى تقديم منشأة التدقيق خدمات غير التدقيق للمنشأة محل التدقيق)، والتابع جودة التدقيق	117
31	مؤشرات معاملات الانحدار بين المتغير المستقل (أتعاب التدقيق التي تعزى إلى المنافسة بين منشآت التدقيق)، والتابع جودة التدقيق	118
32	المؤشرات الإحصائية لمعادلة الانحدار بين المتغير المستقل (أتعاب التدقيق التي تعزى إلى المنافسة بين منشآت التدقيق)، والتابع جودة التدقيق	119
33	مؤشرات معاملات الانحدار بين المتغير المستقل (أتعاب التدقيق التي تعزى إلى العوامل المرتبطة بمنشأة التدقيق)، والتابع جودة التدقيق	120
34	المؤشرات الإحصائية لمعادلة الانحدار بين المتغير المستقل (أتعاب التدقيق التي تعزى إلى العوامل المرتبطة بمنشأة التدقيق)، والتابع جودة التدقيق	121

قائمة الاختصارات

المصطلح باللغة العربية	المصطلح باللغة الإنكليزية
الاتحاد الدولي للمحاسبين	International Federation of Accountants (IFAC)
مجلس مراقبة محاسبة الشركات العامة	Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)
مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولية	International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)
مجلس المعايير الأخلاقية الدولية للمحاسبين	International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA)
معايير التقرير المالية الدولية	International Financial Reporting Standards (IFRS)
قانون ساربنس أوكسلي	Sarbanes Oxley Law (SOX)
لجنة التنظيمات الراعية لهيئة تريداوي	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)

قائمة الملاحق

الرقم	عنوان الملحق	الصفحة
1	استمارة الاستبيان	135
2	أسماء محكمي الاستبيان	144

ملخص الدراسة

أثر أتعاب المدققين في جودة عملية التدقيق في سورية

إعداد: محمد سمير نمور

إشراف: أ. د. حسين أحمد دحدوح

هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر أتعاب المدققين في جودة عملية التدقيق في سورية، وذلك من خلال دراسة العلاقة بين الأتعاب المرتبطة بالعوامل التي تعود إلى المنشأة محل التدقيق ومنشأة التدقيق، وجودة التدقيق.

ولتحقيق أهداف الدراسة، تم تصميم استبانة وتوزيعها على عينة من مدقي الحسابات المزاولين للمهنة في سورية تبلغ 182 مدققاً. حيث تم توزيع استمارة الاستبيان عليهم يدوياً وعبر البريد الإلكتروني، وتم استعادة 152 استمارة كانت صالحة للتحليل الإحصائي. وتم استخدام برنامج "الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية" والمعروف بـ SPSS في اختبار الفرضيات وتحليل النتائج.

وأهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة:

1. توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق التي تعزى إلى العوامل المرتبطة بالمنشأة محل التدقيق وجودة التدقيق. وأهم هذه العوامل: حجم المنشأة محل التدقيق

وتعقيد عملياتها، نوع صناعة المنشأة محل التدقيق، الخطر المواجه للمنشأة محل التدقيق، وربحية المنشأة محل التدقيق.

2. توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق التي تعزى إلى العوامل المرتبطة بمنشأة التدقيق وجودة التدقيق. وأهم هذه العوامل: حجم منشأة التدقيق، سمعة منشأة التدقيق، تقديم منشأة التدقيق خدمات غير التدقيق للمنشأة محل التدقيق، والمنافسة بين منشآت التدقيق.

الفصل الأول: الإطار العام والدراسات السابقة

الفصل الأول: الإطار العام والدراسات السابقة

1- تمهيد

لقد حازت العلاقة بين أتعاب المدقق وجودة التدقيق على اهتمام الباحثين لما لتلك العلاقة من أثر على الأطراف المختلفة المستفيدة من تقرير المدقق.

ويجادل البعض بأن جودة أداء المدقق لخدمة التدقيق وموضوعيته في معالجة المسائل المختلفة خلال عملية التدقيق هي أكثر عرضة للتأثر بالأتعاب الشاذة غير الاعتيادية، والتي ترتفع أو تنخفض بشكل ملحوظ عن المستوى الطبيعي المتوقع لعمليات التدقيق المماثلة والتي تعكس تكلفة الجهد وخطر التدقيق.

هذه الأتعاب غير الاعتيادية تأخذ وجهين، فهي قد تكون أعلى من المستوى الطبيعي، والذي يفسره البعض بأحقية المدقق ذو الخبرة والسمعة الحسنة بأتعاب مجزية لأنه يقدم خدمة ذات جودة أعلى، ويهاجمه البعض بكون هذه الأتعاب تخلق علاقة وثيقة واعتماد مالي للمدقق على عميله، طارحين احتمالية تضحيته بجودة التدقيق عن طريق التفاوضي عن التجاوزات المختلفة في البيانات المالية في سبيل المحافظة على هذه العلاقة الجيدة.

وقد تكون هذه الأتعاب أقل من المستوى الطبيعي كنتيجة للمنافسة بين المدققين، وما يترتب على ذلك من مغامرة باحتمالية عدم بذل العناية المهنية اللازمة، أو التعاون مع سياسات إدارة الأرباح الذي يفرضها العميل على المدقق، والذي قد يمررها المدقق أملاً بارتفاع الأتعاب التي سيحصل عليها مستقبلاً من عميله.

ويحاول الباحث من خلال هذا البحث تحديد مدى تأثير جودة التدقيق برقم الأتعاب الذي يحصل عليه المدقق كمقابل للعملية، انطلاقاً من العوامل المستخدمة لتقدير رقم الأتعاب التي سيتم المطالبة بها لقاء القيام بعملية التدقيق.

2- مشكلة الدراسة

يقوم المدقق بأخذ العديد من العوامل من أجل تقدير قيمة أتعاب التدقيق بشكل عادل يعكس خدماته ويضعه في موقف جيد أمام منافسيه في سوق العمل. وتبرز صعوبة هذه المهمة في سورية نظراً لخصوصية المهنة، وخصوصية التشريعات والقوانين النازمة لها، ولطبيعة عمل المنشآت محل التدقيق بأنواعها وحدة المنافسة فيما بينها وعدم استناد هذه المنافسة على جودة التدقيق، بالإضافة إلى عدم وجود محددات واضحة ناظمة لعملية تحديد أتعاب التدقيق. وإن كانت بعض الدراسات قد أسهمت في بيان العلاقة بين الأتعاب والجودة، إلا أن أياً منها لم يتناول مشكلة الدراسة في بيئة الأعمال السورية، مما يدفع إلى طرح التساؤلات التالية، بعد تمييز العوامل المؤثرة في الأتعاب حسب المجموعتين التاليتين:

أ. عوامل مرتبطة بالمنشأة محل التدقيق:

1. هل توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق التي تعزى إلى حجم المنشأة محل التدقيق وتعقيد عملياتها، وجودة التدقيق؟
2. هل توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق والتي تعزى إلى نوع صناعة المنشأة محل التدقيق، وجودة التدقيق؟
3. هل توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق والتي تعزى إلى الخطر المواجه للمنشأة محل التدقيق، وجودة التدقيق؟
4. هل توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق والتي تعزى إلى ربحية المنشأة محل التدقيق، وجودة التدقيق؟

ب. عوامل مرتبطة بمنشأة التدقيق:

1. هل توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق التي تعزى إلى حجم منشأة التدقيق، وجودة التدقيق؟
2. هل توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق التي تعزى إلى سمعة منشأة التدقيق، وجودة التدقيق؟
3. هل توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق التي تعزى إلى تقديم منشأة التدقيق خدمات غير التدقيق للمنشأة محل التدقيق، وجودة التدقيق؟

4. هل توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق التي تعزى إلى المنافسة بين منشآت التدقيق، وجودة التدقيق؟

3- أهمية الدراسة:

تسهم هذه الدراسة في تسليط الضوء على جانب هام من جوانب سوق خدمات التدقيق في سورية، وهو أتعاب التدقيق. فمن خلال دراسة العلاقة بين أتعاب التدقيق وجودة التدقيق والعوامل المؤثرة فيهما، سيكون بالإمكان معرفة ما إذا كان هنالك لأرقام الأتعاب التي يطلبها مدققو الحسابات في سورية أثر في جودة التدقيق التي يقومون بها، مما يعزز من أهمية هذه الدراسة من خلال مساعدة المدققين في تقدير أرقام أتعاب منطقية، موضوعية، لا تؤثر سلباً في جودة عملية التدقيق. كما أنه من الممكن الاستفادة من البحث من قبل المنشآت الخاضعة للتدقيق عن طريق معرفتها لعوامل تقدير الأتعاب.

4- أهداف الدراسة:

يحاول الباحث من خلال هذه الدراسة تحقيق الأهداف التالية:

أ. التحقق من وجود علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق التي تعود إلى العوامل المرتبطة بالمنشأة محل التدقيق، وجودة التدقيق. وذلك من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة. ويتفرع عنه:

1. التحقق من وجود علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق التي تعزى إلى عامل حجم المنشأة محل التدقيق وتعقيد عملياتها، وجودة التدقيق.

2. التحقق من وجود علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق التي تعزى إلى عامل نوع صناعة المنشأة محل التدقيق، وجودة التدقيق.

3. التحقق من وجود علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق التي تعزى إلى عامل الخطر المواجه للمنشأة محل التدقيق، وجودة التدقيق.

4. التحقق من وجود علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق التي تعزى إلى عامل ربحية المنشأة محل التدقيق، وجودة التدقيق.

ب. التحقق من وجود علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق التي تعزى إلى العوامل المرتبطة بمنشأة التدقيق، وجودة التدقيق. وذلك من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة. ويتفرع عنه:

1. التحقق من وجود علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق التي تعزى إلى عامل حجم منشأة التدقيق، وجودة التدقيق.

2. التحقق من وجود علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق التي تعزى إلى عامل سمعة منشأة التدقيق، وجودة التدقيق.

3. التحقق من وجود علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق التي تعزى إلى عامل تقديم منشأة التدقيق خدمات غير التدقيق للمنشأة محل التدقيق، وجودة التدقيق.

4. التحقق من وجود علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق التي تعزى إلى عامل المنافسة بين منشآت التدقيق، وجودة التدقيق.

5- منهج الدراسة:

استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي في إجراء الدراسة، وذلك للوصول إلى نتائج منطقية تدعم الفرضيات الواردة في الدراسة. واعتمد الباحث على مصدرين لجمع البيانات، المصدر الأول هو المصادر الثانوية من كتب ومقالات ودوريات علمية ودراسات سابقة حول موضوع الدراسة والاستفادة من هذه المصادر لتكوين الإطار النظري للدراسة، أما المصدر الآخر فهو المصادر الأولية من خلال استبانة تم إعدادها وتصميمها وتوزيعها خصيصاً لغرض الدراسة، وإجراء الاختبارات الإحصائية المناسبة والضرورية لاختبار الفرضيات من أجل التوصل إلى النتائج ووضع التوصيات.

6- الدراسات السابقة:

تعددت الدراسات التي تناولت أتعاب التدقيق وجودة التدقيق والعلاقة بينهما، وتمت معالجة العلاقة بينهما بشكل أكبر في الدراسات الأجنبية، لتبقى الدراسات العربية والسورية على الأخص، محدودة وخجولة في تناول هذه العلاقة. وفيما يلي بعض الدراسات التي قام بها الباحثون في هذه المجال.

6-1- الدراسات العربية:

1. دراسة (نجم، 2012) بعنوان "العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مدققي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة"

هدفت إلى معرفة العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مدققي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة، وتحليل الأهمية النسبية لهذه العوامل من وجهة نظر مدققي الحسابات بغية الوقوف على مدى أهمية كل منها في تحديد مستوى الأتعاب.

اتبع الباحث المنهج الوصفي التحليلي، وتمثل مجتمع الدراسة في أصحاب مكاتب وشركات التدقيق العاملة في قطاع غزة. حيث تم تصميم وتوزيع 80 استبانة علمية محكمة، وتم استردادها جميعها. وقام الباحث باستخدام الأدوات الإحصائية المختلفة من أجل تحليل وتفسير البيانات الأولية، كالنسب المئوية والتكرارات والمتوسط الحسابي واختبار ألفا كرونباخ لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة ومعامل ارتباط بيرسون لقياس درجة الارتباط. وقد تم تحليل البيانات الإحصائية عن طريق برنامج SPSS.

وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

أ. الوقت اللازم لتخطيط وتنفيذ عملية التدقيق وحجم عمل منشأة التدقيق من أهم العوامل المحددة لأتعاب التدقيق.

ب. سمعة وشهرة مكتب التدقيق من أهم العوامل المؤثرة إيجاباً على تحديد الأتعاب.

ج. استقلالية وخبرة مكتب التدقيق والنزاهة التي يتمتع بها العاملين في المكتب من العوامل المؤثرة إيجاباً في تحديد أتعاب المدقق الخارجي.

د. مدى كفاءة ومتانة نظام الرقابة الداخلية للمنشأة واكتشاف المدقق لزيادة عبء العمل لها تأثير في تحديد الأتعاب.

2. دراسة (الشعار، 2011) بعنوان "أثر الأتعاب التي يتقاضاها المدقق الخارجي في الأردن عن الخدمات الاستشارية على المتطلبات الأخلاقية لجودة التدقيق المحددة بموجب معيار التدقيق الدولي رقم 1"

هدفت الدراسة إلى:

1. تعريف الخدمات الاستشارية التي يقدمها المدقق الخارجي للعميل.
2. تحديد أنواع الخدمات الاستشارية وتصنيفها إلى مالية وإدارية.
3. تقييم أثر الأتعاب التي يتقاضاها المدقق الخارجي عن الخدمات الاستشارية على المتطلبات الأخلاقية لجودة التدقيق الخارجي.

وقد قام الباحث باستخدام المنهج الوصفي التحليلي من أجل تحليل وتفسير البيانات واستخراج النسب المئوية والتكرارات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لتحليل الاستبانة التي تم إعدادها كوسيلة أساسية لجمع البيانات، وتم استخدام برنامج SPSS لتحليل البيانات الإحصائية.

وتمثل مجتمع الدراسة بمدققي الحسابات الخارجيين المرخصين من الفئة (أ)، وضباط الائتمان في البنوك التجارية الأردنية والمدراء الماليين في الشركات المساهمة الأردنية، وتم توزيع 150 استبانة لتشمل عدداً من الأفراد المنتمين للشركات المساهمة العامة ومكاتب التدقيق، وتم اعتماد 104 منها. وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

1. وجود أثر كبير للأتعاب التي يتقاضاها المدقق الخارجي عن الخدمات الاستشارية المالية على المتطلبات الأخلاقية لجودة التدقيق.
2. وجود أثر كبير للأتعاب التي يتقاضاها المدقق الخارجي عن الخدمات الاستشارية الإدارية على المتطلبات الأخلاقية لجودة التدقيق.
3. لا يوجد فروقات معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء العينة والمكونة من (مدققي الحسابات الخارجيين وضباط الائتمان في البنوك التجارية والمدراء الماليين)، حول تأثير الخدمات الاستشارية المالية على المتطلبات الأخلاقية لجودة التدقيق.
4. وجود فروقات معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء العينة والمكونة من (مدققي الحسابات الخارجيين وضباط الائتمان في البنوك التجارية والمدراء الماليين)، حول تأثير الخدمات الاستشارية الإدارية على المتطلبات الأخلاقية لجودة التدقيق.

3. دراسة (سويدان، 2010) بعنوان: (بعض العوامل المحددة لأتعب التدقيق: دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في بورصة عمان)

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أثر العديد من العوامل (حجم الشركة ودرجة تعقيد عملياتها ومخاطر التدقيق ونوع القطاع الذي تنتمي إليه الشركة وحجم مكتب التدقيق) على تحديد أتعب التدقيق لعينة من الشركات الأردنية المدرجة في بورصة عمان.

واستخدم الباحث المدخل الوضعي الإيجابي Positive Approach، ابتداءً من تطوير فرضيات قابلة للاختبار بناء على الدراسات السابقة والمراجع المختلفة. وتم تحديد المتغير التابع والمتغيرات المستقلة، وتم إخضاع هذه الفرضيات للاختبار باستخدام تحليل الانحدار المتعدد.

تكون مجتمع الدراسة من جميع الشركات المدرجة في بورصة عمان لعام 2003 والبالغ عددها 190 شركة، أما عينة الدراسة فتتكون من الشركات التي تحقق الشروط:

1. التقرير السنوي للشركة متاح عن العام 2003.
 2. الشركة قامت بالإفصاح عن أتعب التدقيق لعام 2003.
- وبلغ عدد الشركات المحققة لأعلاه 107 شركة مساهمة، وتم جمع البيانات المتعلقة بمتغيرات الدراسة من التقارير المالية السنوية لشركات العينة. وتوصل الباحث إلى النتائج التالية:
1. حجم الشركة هو أهم العوامل المحددة لأتعب التدقيق للشركات المدرجة في بورصة عمان.
 2. تتقاضى مكاتب التدقيق الكبيرة بالمتوسط أتعب أعلى من التي تتقاضاها المكاتب الصغيرة، مما يشير لوجود فروقات بالجودة في عملية التدقيق المقدمة، أي أن المكاتب الكبيرة تتمتع بمركز احتكاري في سوق خدمات التدقيق مما يمكنها من الحصول على أتعب أعلى.
 3. تتأثر أتعب التدقيق إيجابياً بعدد فروع الشركة الداخلية والخارجية.
 4. توجد فروقات مهمة إحصائياً في أتعب التدقيق بين قطاع البنوك والقطاعات الأخرى.

4. دراسة (ونوس، 2008) بعنوان: (العوامل المؤثرة على جودة المراجعة في سوريا: دراسة ميدانية)

هدفت الدراسة إلى:

1. التعرف إلى العوامل المؤثرة في جودة المراجعة.
2. التعرف على الفروق ما بين آراء المدراء الماليين ومراجعي الحسابات فيما يتعلق بتأثير العوامل المرتبطة بمكاتب المراجعة، المنشأة محل المراجعة، تنفيذ عملية المراجعة، المنظمات المهنية، ومستخدمي البيانات المالية، في جودة المراجعة.

تم استخدام استبانة طورت بالرجوع للدراسات السابقة والمراجع العلمية ذات الصلة، وقد تم اختبارها للتعرف على مدى شموليتها لمعرفة العوامل المؤثرة في جودة المراجعة، ثم لتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي للإجابة عن أسئلة الاستبانة، وحللت البيانات المجموعة بواسطة برنامج SPSS.

تمثل مجتمع الدراسة بمجموعتين رئيسيتين:

1. مجموعة مراجعي الحسابات الخارجيين والداخليين، وتم انتقاء عينة مكونة من 66 استبانة من هذه المجموعة.
2. مجموعة المدراء الماليين، وتم انتقاء عينة من 48 استبانة من المدراء الماليين والمحاسبين الرئيسيين في الشركات المساهمة.

وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج، من أهمها:

1. يؤثر تنظيم وتخصص مكتب المراجعة وخبرة عامله والتزامهم بالآداب المهنية على نتائج عملية المراجعة، بحيث يمكن تقديم تقرير أكثر تمثيلاً للواقع.
2. كلما كانت الشركة محل التدقيق ذات نظام رقابي متين ومطبقة لمبادئ الحوكمة، كلما أمكن تقديم عملية مراجعة بسوية عالية.
3. كلما كان التنفيذ لعملية المراجعة يتم بشكل مخطط وملتزم بالمعايير الدولية كلما زادت جودة المراجعة.
4. للمنظمات المهنية وبرامج عملها وتأهيلها المستمر للمراجعين دور في تأدية عملية المراجعة بالجودة اللازمة.
5. كلما زاد عدد المستفيدين من موردين ومستثمرين ومساهمين ببيانات الشركة المالية، كلما أمكن تقديم عملية مراجعة بسوية عالية.

5. دراسة (الجدعاني والعنقري، 2009) بعنوان: (تأثير حجم وسمعة مكاتب المراجعة وطبيعة المنافسة بينها على جودة أدائها المهني: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية)

هدفت الدراسة إلى كشف النقاب عن مدى تأثير حجم مكتب المراجعة وسمعته والعوامل التي تحكم علاقاته التنافسية مع المكاتب الأخرى في المملكة العربية السعودية، على جودة الأداء المهني لمنسوبي ذلك المكتب من المهنيين.

تم اتباع المنهجية الإيجابية، وقد تم الاعتماد على إطار نظري محدد وقائم على فرضيات معينة كأساس للدراسة الميدانية. وفي ضوء متغيرات الدراسة، تم استخدام أسلوب الاستبيان كأداة أساسية لجمع البيانات، وفيما يتعلق بمجتمع البحث فقد تم تحديده بالمهنيين المنتسبين لمكاتب المراجعة، والمستفيدين من خدمة مراجعة الحسابات، أما عينة الدراسة فقد تم اختيارها عشوائياً متمثلة بـ 119 استبانة وزعت على الطرف الأول، و200 استبانة وزعت على الطرف الثاني.

وقد توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج، أهمها:

1. وجود علاقة ارتباط طردي بين زيادة الحجم ومستوى السمعة الجيدة لمكتب المراجعة من جهة، ومستوى جودة الأداء المهني لمنسوبيه من مراجعي الحسابات من جهة أخرى.
2. اتفقت وجهتا نظر عيني الدراسة من كل من فئة المهنيين المنتسبين لمكاتب المراجعة والمستفيدين من خدمات المراجعة على أن زيادة حدة العلاقات التنافسية بين مكاتب المراجعة لا يؤثر سلباً على جودة الأداء.

6. دراسة (قريط، عصام، 2008) بعنوان: (الخدمات الاستشارية وأثرها على حياد المدقق في الأردن)

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على الخدمات الاستشارية التي تقوم بها مكاتب التدقيق ومدى استقلالية المدقق الخارجي في الأردن عند تقديمه لهذه الخدمات لمنشآت العملاء.

اعتمد الباحث على المنهج الإيجابي، والذي يقوم بشرح وتفسير ظاهرة معينة من خلال الرجوع إلى الأدبيات ذات العلاقة، ثم القيام بتحديد متغيرات الدراسة. ثم اعتمد أسلوب الاستبانة كوسيلة لجمع البيانات، وتمثل مجتمع الدراسة بمنشآت التدقيق المزاوله لمهنة التدقيق في الأردن، ثم تم اختيار

عينة من 10 مكاتب ممارسة للمهنة وتقدم خدماتها بشكل أساسي في عمان مع الأخذ بالحسبان عراقية هذه المكاتب وعدد عملائها الكبير وكبر حجم المنشآت التي تتعامل معها.

وقد توصل الباحث إلى النتائج التالية:

1. تمثل أتعاب مدققي الحسابات الناجمة عن تقديمهم للخدمات الاستشارية لصالح الآخرين جزءاً مهماً من إجمالي دخولهم السنوية.
2. يرافق تقديم مدققي الحسابات للخدمات الاستشارية لمنشأة العميل قيامهم بتقديم خدمات التدقيق المالي أيضاً.
3. استمرارية مدققي الحسابات في تقديمهم الخدمات المهنية لمنشأة العميل لمجموعة من الفترات المالية المتتالية.
4. قيام مكاتب تدقيق الحسابات بتقديم خدمات التدقيق خلال فترات مالية طويلة ومتتالية بالزمن مع تقديمهم للخدمات الاستشارية.
5. قلة عدد المدققين العاملين على صعيد مكاتب التدقيق إلى عدم الفصل بين من يقدم خدمات التدقيق، ومن يقدم الخدمات الاستشارية لمنشآت العملاء.

7. دراسة (الشاطري والعنقري، 2006) بعنوان: (انخفاض مستوى أتعاب المراجعة وآثاره على جودة الأداء المهني: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية)

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على تأثير انخفاض مستوى أتعاب المراجعة على جودة الأداء المهني، بالإضافة إلى تأثيره على استمرارية المكاتب المهنية وزيادة حدة المنافسة في سوق المراجعة، علاوة على زيادة التجاوزات المهنية.

اعتمد الباحثان المنهج الإيجابي، والذي يعتمد على الشرح والتفسير والتنبؤ بظاهرة معينة، من خلال مراجعة الأدبيات ذات العلاقة، وتحديد المتغيرات لهذه الظاهرة. وتم اعتماد أسلوب الاستبانة كوسيلة لجمع البيانات، بعد تقسيم مكاتب المراجعة محل البحث إلى ثلاث مجموعات شملت المكاتب صغيرة الحجم، ومتوسطة الحجم، وكبيرة الحجم. ولتحقيق أهداف البحث تم تحديد مجتمع الدراسة بممارسي مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية، وتم استلام 72 استبانة من مجموع ما قد وزع على العينة العشوائية التي تم اختيارها.

وقد توصل الباحثان إلى النتائج التالية:

1. عدم وجود تأثير كبير لانخفاض الأتعاب المهنية على جودة الأداء المهني.
2. هذا الانخفاض يؤدي إلى عزوف المهنيين عن المهنة، وعدم اجتذاب الكفاءات، وزيادة حدة المنافسة والتجاوزات المهنية.
3. ارتفاع درجة تأثير ظاهرة انخفاض الأتعاب المهنية بالنسبة لمكاتب المراجعة صغيرة الحجم عن درجة تأثيرها بالنسبة للمكاتب متوسطة وكبيرة الحجم.

2-6- الدراسات الأجنبية:

1. دراسة Abdul-Rahman, Onaolapo Adekanle, Benjamin, 2017 بعنوان: "Effect of Audit fees on Audit Quality: Evidence From Cement Manufacturing Companies in Nigeria"، أثر أتعاب التدقيق في جودة التدقيق: دليل من شركات تصنيع الإسمنت في نيجيريا"

هدفت الدراسة إلى فحص أثر أتعاب التدقيق في جودة التدقيق في نيجيريا، عن طريق فحص العلاقة بين أتعاب التدقيق، تدوير المدققين، حجم منشأة العميل، درجة الرافعة المالية، وجودة التدقيق.

اتبعت الدراسة المنهج التاريخي والوصفي، وتمثل مجتمع الدراسة من شركات تصنيع الإسمنت في نيجيريا. ثم تم سحب عينة من هذا المجتمع، وتكونت هذه العينة من 4 شركات مدرجة في السوق النيجيرية لتداول الأوراق المالية. كما تم أيضاً استخدام بيانات مستخلصة من تقارير مدققي هذه الشركات للفترة الواقعة بين (2010-2015). وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

1. هناك علاقة ذات دلالة معنوية بين تدوير المدققين، حجم منشأة العميل، ودرجة الرافعة المالية، بجودة التدقيق.
2. هناك علاقة إيجابية ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق وجودة التدقيق، مما يدل على ارتباط ارتفاع جودة التدقيق بارتفاع الأتعاب التي يحصل عليها مدققو الحسابات.

2. دراسة Nkemjika, Ogujiofor Magnus, Sunday, Anichebe, 2017
“Audit Quality, بعنوان: Alphonsus, Nwamaka, Chidinma,
Abnormal Audit Fee and Auditor Attributes”
التدقيق غير الاعتيادية وخصائص المدقق

هدفت هذه الدراسة إلى إيجاد العلاقة بين جودة التدقيق، أتعاب التدقيق غير الاعتيادية، وخصائص المدقق. وتكون مجتمع البحث من البنوك المدرجة في الدرجة الأولى من السوق النيجيرية لتداول الأوراق المالية. وتم اختيار عينة من 14 بنك على أساس القاعدة التي تقول أن نسبة 50% على الأقل من المجتمع تمثل المجتمع بأكمله.

تم استخدام بيانات من حسابات البنوك الممثلة للعينة ومن تقارير التدقيق السنوية وإصدارات سوق الأوراق المالية النيجيرية، ثم تم اتباع أسلوب نموذج تحليل الانحدار (المربعات الاعتيادية) لاختبار المتغيرات، وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

1. وجود علاقة إيجابية بين أتعاب التدقيق غير الاعتيادية وجودة التدقيق.

2. وجود أثر جوهري إيجابي لاستقلالية المدقق في جودة التدقيق.

3. وجود أثر غير جوهري إيجابي لتدوير المدققين في جودة التدقيق.

3. دراسة Kilmili, Elkana Kiptum, 2016 بعنوان: “Determinants of
Audit Fees Pricing: Evidence from Nairobi Securities Exchange
(NSE)”, “محددات تسعير أتعاب التدقيق: دليل من سوق نيروبي للأوراق المالية”

هدفت هذه الدراسة إلى إيجاد محددات أتعاب عملية التدقيق في كينيا، وهذا الهدف انطلق من فكرة أن معظم الدراسات والأدبيات التي تناولت الموضوع من قبل كانت في الدول المتقدمة، ولم تول أي منها اهتماماً بالدول النامية مثل كينيا.

تمثل مجتمع الدراسة في الشركات المدرجة في سوق نيروبي للأوراق المالية، وتم اختيار عينة من 41 شركة من ضمن 62 ممثلة لمجتمع الدراسة، لتحقيقها لمعايير الدراسة وتقديمها بيانات مالية كاملة للفترة الواقعة بين 2008-2014.

تم استخدام نموذج تحليل الانحدار الخطي لاختبار الفرضيات، وتم التوصل للنتائج التالية:

1. هناك علاقة ذات دلالة معنوية بين سياسة تسعير الأتعاب وبين كل من: خبرة المدقق، سمعة المدقق، كون المنشأة من الأربع الكبار أو لا، حجم المنشأة محل التدقيق، وتعقيد عمليات المنشأة محل التدقيق.

2. ارتباط أتعاب عملية التدقيق سلبياً بحجم منشأة التدقيق.

3. لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق وبين: فترة التقارير، ربحية العميل، والخطر المحيط بالعملية.

4. دراسة Moazam Khan, Mohammed, ul Haq, Anwar, 2015، بعنوان: "Quality and Audit Fees: Evidence From Pakistan"، "جودة التدقيق وأتعاب التدقيق: دليل من باكستان"

هدفت الدراسة إلى تحليل ودراسة جودة التدقيق بما يخص أتعاب التدقيق الإضافية أو غير الاعتيادية المدفوعة إلى مدقي الحسابات.

تكون مجتمع الدراسة من الشركات المساهمة المدرجة في سوق كراتشي لتداول الأوراق المالية. وتم اختيار عينة من 150 شركة ممثلة لسبعة قطاعات في الفترة الواقعة بين (2007-2011) من أجل تحليل بياناتها. وتم الحصول على التقارير السنوية لهذه الشركات من مواقعها الإلكترونية. وتم استخدام نموذج تحليل الانحدار (المربعات الاعتيادية) من أجل اختبار المتغيرات، وكانت أهم النتائج:

1. أظهرت الدراسة أن لا وجود لمشكلة في جودة التدقيق فيما يخص السوق الباكستانية إذا ما تم دفع أتعاب تدقيق مرتفعة إلى مدقي الحسابات.

2. لا تتأثر استقلالية المدققين ولا يوجد أثر سلبي على جودة التدقيق إذا ما تم دفع أتعاب تدقيق مرتفعة إلى مدقي الحسابات.

3. عندما يستلم مدققو الحسابات في باكستان أتعاب تدقيق أعلى فإنهم يبذلون جهوداً أكبر من أجل أداء عمليات التدقيق بدرجة جودة عالية.

5. دراسة Kraub, Patrick, Pronobis, Paul, & Zulch, Henning, 2014 بعنوان: "Abnormal Audit Fees and audit quality: Initial evidence from the German audit market" "التدقيق: دليل ابتدائي من سوق التدقيق الألمانية"

هدفت الدراسة بشكل أساسي لتقصي ودراسة قضية الاعتماد الاقتصادي بين المدقق والعميل عن طريق فحص الارتباط بين أرقام الأتعاب الشاذة وجودة التدقيق.

تكونت عينة الدراسة من 2334 مشاهدة للشركات الألمانية المطبقة لمعايير التقرير العالمية IFRS، في الفترة الواقعة بين 2005-2010. وتم اتباع نموذج تحليل الانحدار (المربعات الاعتيادية OLS) لاختبار المتغيرات بعد فصل الأتعاب غير الاعتيادية إلى موجبة وسلبية.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها:

1. الأتعاب غير الاعتيادية الموجبة مرتبطة سلبياً بجودة التدقيق، والذي يشير إلى أن علاوة أتعاب التدقيق المدفوعة هي مؤشر هام على احتمالية تعرض استقلالية المدقق للخطر، وذلك تبعاً لعلاقة الاعتماد المالي بين المدقق والعميل.

2. إن التخفيضات في أتعاب التدقيق بشكل عام لا تؤدي بالضرورة إلى جهد مبذول أقل لأعمال التدقيق، فجودة التدقيق لن تتأثر عند العمل لدى عميل ذو قدرة تفاوضية قوية.

6. دراسة Campa, Domenico, 2013، بعنوان: "Big 4 fee premium and audit quality: latest evidence from UK listed companies" علاوة أتعاب الشركات الأربع الكبار وجودة التدقيق: آخر الأدلة من الشركات البريطانية المدرجة في السوق المالية"

هدفت الدراسة إلى معرفة:

1. ما إذا كانت شركات التدقيق الأربع الكبرى تأخذ علاوة أتعاب عن باقي الشركات التي تمارس المهنة.

2. في حال كانت هذه الحالة صحيحة، معرفة ما إذا كانت علاوة الأتعاب هذه مرتبطة بأداء أفضل لخدمة التدقيق.

تكون مجتمع البحث من كافة الشركات البريطانية المدرجة في السوق المالية، وتم اختيار عينة من هذه الشركات، وتمت مشاهدة هذه العينة وملاحظتها خلال الفترة الممتدة بين (2005-2011)، باختيار كسنة بداية السنة الأولى التي أصبح بها إلزاماً على أية شركة مسجلة في سوق مالية أوروبية تطبيق IFRS.

وقد تم جمع البيانات جميعها من Data Stream.

وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

1. أظهرت النتائج دليلاً قوياً حول وجود علاقة أتعاب تدقيق تتقاضها الشركات الأربع الكبرى.
2. لا يوجد علاقة هامة بين جودة التدقيق ونوع المدقق، وذلك بعد التحقق من معيار جودة التدقيق.

7. دراسة Yuniarti, Rita, 2011، بعنوان: "Audit Firm Size, Audit Fee And Audit Quality" حجم منشأة التدقيق، أتعاب التدقيق، وجودة التدقيق"

هدفت الدراسة إلى دراسة العوامل المؤثرة في جودة التدقيق عن طريق تقديم الفرضية التي تقول بأن حجم منشأة التدقيق وأتعاب التدقيق، لها أثر على جودة التدقيق.

تكونت عينة الدراسة من عينة عشوائية من مجتمع الدراسة المتألف من مدقي الحسابات الخارجيين الذين قد عملوا في منشآت المحاسبين القانونيين المجازين CPA في اندونيسيا.

تم اتباع المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم تحليل المتغيرات ومراقبة ارتباط هذه المتغيرات من خلال الفرضيات التي تم وضعها.

وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

1. إن حجم منشأة التدقيق للمحاسبين القانونيين المجازين ليس له علاقة هامة بجودة التدقيق.
2. إن عدد عمليات التدقيق ذو علاقة هامة بجودة التدقيق.
3. ليس لحجم منشأة التدقيق وأتعاب التدقيق أثر هام على جودة التدقيق.

8. دراسة Choi, Jong-Hag, Kim, Jeong-Bon, Zang, Yoonseok, 2006،
بمعنوان: "The Association between Audit Quality and Abnormal
"Audit Fees"، "العلاقة بين جودة التدقيق وأتعاب التدقيق غير الاعتيادية"

هدفت الدراسة إلى دراسة العلاقة بين جودة التدقيق مقاسةً بالمستحقات الاختيارية وأتعاب التدقيق غير الاعتيادية.

تمثلت عينة الدراسة ببيانات 9820 شركة تضمنت مشاهدات حول أتعاب غير اعتيادية إيجابية وسلبية، وذلك للفترة الواقعة بين (2000-2003). وتم اتباع نموذج تحليل الانحدار الخطي لاختبار فرضيات الدراسة، وتم التوصل إلى النتائج التالية:

1. لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين جودة التدقيق وأتعاب التدقيق غير الاعتيادية، إذا تم أخذ جميع مفردات العينة معاً.

2. هناك علاقة جوهرية موجبة بين المتغيرين، فيما يخص جزء العينة المتمثل بالعملاء الذين دفعوا أتعاب تدقيق غير اعتيادية موجبة.

3. هناك علاقة غير جوهرية سالبة بين المتغيرين، فيما يخص جزء العينة المتمثل بالعملاء الذين دفعوا أتعاب تدقيق غير اعتيادية سالبة.

7- ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:

من خلال استعراض الدراسات السابقة، يمكن ملاحظة تنوعها وتنوع بيئاتها وأهمية النتائج التي توصلت إليها، فقد درس بعضها العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب التدقيق، ودرس بعضها الآخر العوامل المؤثرة في جودة التدقيق، وتم تناول العلاقة بينهما من خلال متغيرات مشتركة فيما بين العنصرين. وسيتم الاستفادة من نتائج هذه الدراسات وإسقاطها على البيئة السورية من أجل تحقيق أهداف الدراسة، مع الأخذ بعين الاعتبار خصوصية بيئة الأعمال السورية المتميزة بحدة المنافسة بين منشآت التدقيق.

ففي حين تشابه الدراسة مع الدراسات التي سبقتها بدراساتها للجانب الأهم في سوق مهنة التدقيق متمثلاً بأتعاب عملية التدقيق، حيث يلاحظ توصل الدراسات السابقة إلى عدد من العوامل التي

تؤثر في أتعاب عملية التدقيق، ومحاولة بعضها إيجاد نماذج لتقدير أرقام أتعاب منطقية لا تؤثر سلباً في جودة خدمة التدقيق المقدمة، لا يمكن تعميم كافة النتائج التي تم التوصل إليها على بيئة الأعمال السورية لاختلافها عن البيئات الأخرى، فهي تتميز بالمنافسة السعرية الحادة، وعدم وجود آلية واضحة لتقدير رقم أتعاب معقول ومنطقي دون ترك أي مجال للشك في جودة الخدمة المؤداة. كما تمتاز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة في أنها ستتناول جانب أتعاب التدقيق في سورية، ومعرفة الأثر الناجم لهذه الأتعاب في جودة التدقيق، مما يجعلها هامة لكلا طرفي عملية التدقيق. فمقدم هذه الخدمة متمثلاً بمدقق الحسابات الخارجي سيسعى إلى تقدير رقم أتعاب منطقي يحقق من خلاله فائدته المادية دون أن يفتح مجالاً للشك بجودة التدقيق التي قدمها لعميله. أما المستفيد من خدمة التدقيق، متمثلاً بالمنشأة محل التدقيق والأطراف الخارجية الأخرى التي تبني قراراتها الاستثمارية على تقرير المدقق، فسيهمها معرفة ما إذا كان المدقق يقوم بعمله على أتم وجه، وأن أرقام الأتعاب التي يطلبها المدقق لا تؤثر سلباً على جودة الخدمة المؤداة من قبله.

8- فرضيات الدراسة:

(1) الفرضية الرئيسة الأولى: لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق التي تعزى إلى العوامل المرتبطة بالمنشأة محل التدقيق، وجودة التدقيق. وذلك من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة. ويتفرع عنها:

1. H0: لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق التي تعزى إلى عامل حجم المنشأة محل التدقيق وتعقيد عملياتها، وجودة التدقيق.

2. H0: لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق التي تعزى إلى عامل نوع صناعة المنشأة محل التدقيق، وجودة التدقيق.

3. H0: لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق التي تعزى إلى الخطر المواجه للمنشأة محل التدقيق، وجودة التدقيق.

4. H0: لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق التي تعزى إلى ربحية المنشأة محل التدقيق، وجودة التدقيق.

2) الفرضية الرئيسة الثانية: لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق التي تعزى إلى العوامل المرتبطة بمنشأة التدقيق، وجودة التدقيق. وذلك من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة. ويتفرع عنها:

1. H0: لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق التي تعزى إلى عامل حجم منشأة التدقيق، وجودة التدقيق.

2. H0: لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق التي تعزى إلى عامل سمعة منشأة التدقيق، وجودة التدقيق.

3. H0: لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق التي تعزى إلى عامل تقديم منشأة التدقيق خدمات غير التدقيق للمنشأة محل التدقيق، وجودة التدقيق.

4. H0: لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق التي تعزى إلى المنافسة بين منشآت التدقيق، وجودة التدقيق.

9- نموذج الدراسة:

المتغير المستقل

أ. أتعاب التدقيق التي تعزى إلى العوامل المرتبطة بالمنشأة محل التدقيق، ويتفرع عنها:

1. حجم المنشأة محل التدقيق وتعقيد عملياتها

2. نوع صناعة المنشأة محل التدقيق

3. الخطر المواجه للمنشأة محل التدقيق

4. ربحية المنشأة محل التدقيق

ب. أتعاب التدقيق التي تعزى إلى العوامل المرتبطة بمنشأة التدقيق، ويتفرع عنها:

1. حجم منشأة التدقيق

2. سمعة منشأة التدقيق

3. تقديم منشأة التدقيق خدمات غير التدقيق للعميل

4. المنافسة بين منشآت التدقيق

المتغير التابع

مؤشرات قياس جودة التدقيق:

1. توفر القيم والأخلاقيات والمواقف المهنية لدى المدقق على كافة المستويات

2. امتلاك المدقق للمعرفة الكافية والخبرات والمهارات والوقت الكافي للقيام بعملية التدقيق

3. قيام المدقق بعملية التدقيق بما يتسق مع القوانين والنظم والمعايير الدولية

4. قيام المدقق بمعالجة مستمرة وصارمة لعمليات التدقيق

5. جودة تقرير التدقيق ومدى ثقة مستخدمي البيانات المالية حول مدى اعتماديتها

6. التفاعلات والاتصالات الحاصلة بين أطراف عملية التدقيق

7. توفر البيئة المناسبة للقيام بعملية التدقيق من حيث القوانين والأنظمة وإطار إعداد التقارير المالية

10- التعريفات الإجرائية:

1. **أُتْعَاب التدقيق:** هي المقابل العادل الذي يطالب به مدقق الحسابات مقابل خدماته المهنية، ويحدد هذا المقابل بعد الأخذ بعين الاعتبار المهارة والمعرفة والخبرات المطلوبة، الوقت اللازم لأداء العملية، ودرجة المسؤولية التي تتطلبها هذه الخدمات. (IESBA, 2015, p39)
2. **أُتْعَاب التدقيق المشروطة:** هي الأُتْعَاب المحسوبة على أساس محدد مسبقاً فيما يتعلق بحصيلة معاملة أو نتيجة الخدمات المنجزة، ولأغراض هذا القسم لا تعد الأُتْعَاب مشروطة إذا فرضتها محكمة أو سلطة عامة أخرى. (IESBA, 2015, p99)
3. **عملية التدقيق:** هي عملية التأكيد المعقول التي يقوم من خلالها المدقق المهني الممارس بإبداء رأيه حول ما إذا كانت البيانات المالية معدة من كافة النواحي الجوهرية حسب إطار إعداد التقارير المالية المعمول به. (IESBA, 2015, p153)
4. **جودة التدقيق:** هي مجموعة الخصائص الفنية النوعية في عملية التدقيق، التي تمكن مدقق الحسابات من إبداء رأيه المهني حول ما إذا كانت البيانات المالية قد أعدت من كافة النواحي الجوهرية حسب إطار إعداد التقارير المالية المعمول به وبالجودة التي تزيد من ثقة مستخدمي البيانات المالية في البيانات المالية المدققة. (IAASB, 2014, P40)
5. **مدقق الحسابات:** هو المدقق المجاز لتدقيق الحسابات سواء كان شخصاً طبيعياً يزاول باسمه أو لحساب شركة مهنية وعلى مسؤوليته مهنة تدقيق الحسابات وإبداء الرأي حول مدى تمثيلها بعدالة للمركز المالي للجهة المدققة. (IAASB, 2017, p16)
6. **الخدمات المهنية:** تشمل ممارسة مدقق الحسابات تقديم أو عرض تقديم الخدمات التالية:
(IESBA, 2015, 158)
 - 1) خدمات تدقيق ومراجعة البيانات المالية والحسابات على اختلاف أنواعها وإبداء الرأي فيها.
 - 2) القيام بإجراءات تدقيق محددة أو بإجراءات متفق عليها.
 - 3) إعداد البيان الضريبي أو أي معلومات مطلوبة قانوناً.
 - 4) وضع النظم المالية والمحاسبية للمؤسسات والشركات.
 - 5) خدمات تقييم الشركات والمؤسسات والأعمال.

7. **البيانات المالية:** هي العرض المنظم للمعلومات المالية التاريخية، متضمنة الإفصاحات التي تظهر الموارد الاقتصادية أو الالتزامات لمنشأة ما في تاريخ معين، أو التغيرات الحاصلة خلال فترة معينة، وذلك بالاتساق مع إطار إعداد التقارير المالية المعمول به. (IAASB, 2017, p23)

8. **العميل:** هو الجهة المستفيدة التي تقوم بأداء تعاقدات الخدمات المهنية مع المدقق ومنشأة التدقيق. (IAASB, 2017, p30)

الفصل الثاني: جودة التدقيق والعوامل المؤثرة فيها

المبحث الأول: طبيعة جودة التدقيق وأهميتها

المبحث الثاني: إطار جودة التدقيق حسب المعايير الدولية

المبحث الثالث: العوامل المؤثرة في جودة التدقيق

الفصل الثاني: جودة التدقيق والعوامل المؤثرة فيها

أثارت الظروف المالية التي مر بها العالم في الآونة الأخيرة الاهتمام بزيادة مصداقية وجودة التقارير المالية في جميع القطاعات الاقتصادية. كما ازداد طلب الجمهور العام من مستخدمي البيانات المالية والمتأثرين بانعكاساتها على المجتمع بتحسين جودة هذه البيانات بشكل مستمر.

وفي هذا المجال، فقد حاولت العديد من الدراسات كشف العلاقة بين جودة التدقيق وجملة من العوامل المؤثرة فيها. واختلفت وجهات النظر بين جميع الأطراف المهمة بعملية التدقيق ليؤدي هذا الاختلاف إلى عدم تبلور مفهوم جودة التدقيق بشكل نهائي، لذا سيتم في هذا الفصل دراسة مفهوم جودة التدقيق وأهميتها وأهمية العوامل المؤثرة فيها.

2-1- المبحث الأول: طبيعة جودة التدقيق وأهميتها

يحظى موضوع جودة التدقيق باهتمام كبير من قبل الباحثين في مجال التدقيق، ويرجع السبب في ذلك إلى أن جودة التدقيق المعقولة تعد السند الأساسي لثقة مستخدمي البيانات المالية، كما أنها تلعب دوراً فاعلاً للمساهمة في النمو الاقتصادي للمجتمع واستقراره المالي، بالإضافة لكونها مطلب دائم في سوق خدمات المهنة يرفع من قيمة التدقيق كسلعة مما يجعل جودة التدقيق هاجساً لدى منشآت التدقيق في سعيها إلى تحسين أدائها وكسب المنافسة في الحصول على التعاقدات الجديدة.

ويرجع مفهوم الجودة إلى الكلمة اللاتينية (QUALITIES) والتي تعني طبيعة الشخص وطبيعة الشيء ودرجة الصلابة وقديماً كانت تعني الدقة والإتقان وقد تغير مفهوم الجودة حديثاً بعد تطور علم الإدارة وظهور الثورة الصناعية والشركات الكبرى وازدياد المنافسة إذ أصبح لمفهوم الجودة أبعاد متشعبة وجديدة. (الدرادكة، شبلي، نقلاً عن بو عنان، 2002، ص 2)

كما عرفت الجمعية الأمريكية لضبط الجودة بأنها مجموعة من المزايا وخصائص المنتج أو الخدمة القادرة على تلبية حاجات المستهلكين. (نور الدين، 2007، ص 3)

كما تعرف الجودة بأنها الطريقة التي تستطيع من خلالها المنظمة تحسين الأداء بشكل مستمر في كافة مستويات العمل التشغيلي، وذلك بالاستخدام الأمثل للموارد البشرية والمادية المتاحة. (حمود، 2000، ص 76)

ويرى Philip Kotler بأن الجودة هي مجموع الخصائص والصفات لمنتج أو خدمة، والتي تجعل لهذا المنتج أو الخدمة القدرة على حاجات وتوقعات الزبائن، ونصل لدرجة الجودة المطلوبة عند تحقيق أو تجاوز هذه التوقعات. (Kotler, Keller, 2012, p 131)

كما عرفها Joseph M. Juran بأنها تمثل خصائص المنتج التي تلبي احتياجات الزبائن وتحقق رضاهم، كما تعني خلو هذا المنتج من العيوب والأخطاء التي قد تتطلب إعادة العمل برمته من أجل تحقيق المستوى الذي يحقق رضا الزبون. (Juran, Godfrey, 1999, p 27)

ويمكن الملاحظة من التعريف الأخير لـ Juran أنه قد تناول مفهوم الجودة من منظورين، أولهما هو منظور الإيراد من خلال الإشارة لكونها المعيار الأول الذي يحقق رضا الزبون وبالتالي زيادة الإيراد المتحصل منه، وثانيهما هو منظور التكلفة من خلال الإشارة إلى أن الجودة العالية تقتضي بالضرورة أخطاء أقل وبالتالي تكاليف أقل لأننا لن نضطر لإعادة العمل من البداية لتحقيق الجودة المتوقعة.

2-1-1- مفهوم جودة التدقيق:

على الرغم من أهمية جودة التدقيق إلا أن التعريفات قد تعددت حول هذا المفهوم، وذلك لصعوبة تحديد الخصائص المطلوب وجودها في عملية التدقيق واختلافها حسب احتياجات المستفيدين من هذه الخدمة وتنوعها حسب الزمان والمكان الذي تجري فيه عملية التدقيق.

فقد أشار مجلس المعايير الدولية للتدقيق والتأكيد لعدة أسباب وتحديات تقف في وجه محاولات وضع تعريف شامل لجودة التدقيق، ويمكن تلخيصها كالتالي: (IAASB, 2013, p 15)

1. إن وجود تضليل جوهري في البيانات المالية المدققة أو عدمه، لا يوفر إلا نظرة جزئية حول جودة التدقيق.

2. تختلف عملية التدقيق من مدقق لآخر. والدليل الذي يعتبر كافياً وملائماً لدعم رأي التدقيق هو خاضع لحكم المدقق إلى درجة ما.

3. يختلف فهم جودة التدقيق ويتنوع لدى ملاك الأسهم.

4. هناك شفافية محدودة حول العمل المنجز في عملية التدقيق والنتائج المصرح بها.

ومن أوائل الباحثين الذين عملوا على وضع تعريف لجودة التدقيق (DeAngelo, 1981) حيث عرفت بأنها احتمالية شرط قيام المدقق باكتشاف الأخطاء والثغرات في النظام المحاسبي للعميل والقيام بتسجيل اكتشافه في تقرير التدقيق الذي يصدره. (Deangelo, 1981, p 186)

كما عرفت جودة التدقيق بأنها مجموعة الخصائص الفنية النوعية في عملية التدقيق، والتي تشبع احتياجات أصحاب المصلحة في المشروع بخصوص توفير آلية لمراقبة الأداء المالي والاقتصادي للمشروع. (القاضي، وآخرون، 2010، ص 69)

كما عرفت جودة التدقيق بأنها قدرة المدقق ذو الخبرة العالية على اكتشاف الاختراقات في النظام المحاسبي للشركة محل التدقيق، ثم ولكونه مستقل وذو مسؤولية بالضرورة، فعليه التصريح بهذه الاختراقات في تقريره. (Suyono, 2012, p 42-57)

كما عرفت جودة التدقيق بأنها التأكد من تحقيق الأداء المنشود وفق معايير التدقيق والتأكد من الالتزام بالسياسات والإجراءات المحددة الموضوعة والتي تقود إلى تحقيق المهام المطلوبة من القيام بعملية التدقيق. (دردس، نقلاً عن المطيري، 2013، ص 34)

كما عرفت بأنها تأكيد أكبر لجودة أعلى للتقرير المالي. (Defond, Zhang, 2014, p 275-326) وأخيراً يعرف مجلس مراقبة محاسبة الشركات العامة PCAOB جودة التدقيق على أنها: ملاقة حاجات المستثمرين من خلال توفير عملية تدقيق مستقلة ذات موثوقية عالية، ذات علاقة تواصل قوية وسليمة مع لجنة التدقيق حول البيانات المالية بما فيها الإفصاحات، التأكيدات بخصوص الرقابة الداخلية، وتحذيرات الاستمرارية. (PCAOB, 2013, p 3)

ويتضح مما سبق اختلاف الآراء حول مفهوم جودة التدقيق وصعوبة وضع تعريف شامل مقبول عموماً لها، حيث ركز كل منها على جانب معين من جوانب الجودة، وبقي المفهوم غير واضح بشكل كامل.

وتعود صعوبة وضع تعريف شامل لجودة التدقيق للأسباب التالية: (أبو عطوي، 2012، ص 45)

1. إن اكتشاف الأخطاء والمخالفات التي تحتوي عليها البيانات المالية ليس المعيار الوحيد الذي يمكن من خلاله الحكم على جودة التدقيق.

2. يجب توفر الوسائل والإجراءات اللازمة لتحقيق الأداء الجيد وزيادة الثقة في البيانات المالية.

3. إن التزام المدقق بالمعايير المهنية للتدقيق يمثل الحد الأدنى لجودة أدائه فهو ليس كافياً للحكم على جودة التدقيق.

وبناءً على ما سبق يمكن القول أن جودة التدقيق هي الخصائص الفنية النوعية في عملية التدقيق والتي تمكن المدقق من إبداء رأيه حول عدالة عرض البيانات المالية، والقيام بإيصال النتائج بشفافية للأطراف المستفيدة بما يحقق لها المنفعة من خلال تقرير التدقيق.

2-1-2- أهمية جودة التدقيق:

ترجع أهمية وجود مهنة التدقيق إلى ضرورة تلبية حاجات المجتمع من خلال تقديم تأكيد معقول بجودة عالية للتقرير المالي. ويعد تحسين جودة التدقيق مطلباً ضرورياً لكافة أطراف عملية التدقيق (مدقق الحسابات، المنشأة محل التدقيق، الجهات الحكومية، المقرضين والدائنين، المنظمات المهنية، المستفيدين من خدمات التدقيق). لذا تسعى مكاتب التدقيق إلى تحسين جودة خدماتها من خلال وجود رقابة فعالة لجودة الخدمات التي تقدمها، مما يحقق لها سمعة مميزة وميزة تنافسية في سوق التدقيق. (الأهل، 2008، ص 6)

وتتبع أهمية جودة التدقيق من خلال المجالات التالية: (سمور، 2014، ص 32)

1. تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية.
2. المساهمة في تضيق فجوة التوقعات في التدقيق وتخفيض خطر المعلومات.
3. تعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في البيانات المالية.
4. تخفيض صراعات الوكالة.
5. المساهمة في تدعيم مفهوم حوكمة الشركات.
6. أداة تنافسية جيدة.
7. زيادة الثقة في تقرير التدقيق ومصادقية البيانات المالية.
8. تخفيض خطر المقاضاة.

وتعتبر جودة التدقيق مصلحة مشتركة لجميع الأطراف المستفيدة من عملية التدقيق ويمكن بيان هذه الأطراف كما يلي: (جبران، 2010، ص 14)

1- مدقق الحسابات.

2- إدارة الشركة.

3- البنوك.

4- الدائنون.

5- الهيئات والأجهزة الحكومية.

5- الجمعيات والهيئات المنظمة للمهنة.

ويمكن من العرض السابق استنتاج أهمية جودة التدقيق لكافة أطراف المجتمع المستفيدة من عملية التدقيق على اختلاف أسبابها. ويرجع اهتمام المدقق بجودة التدقيق إلى رغبته بتحسين سمعته وشهرته من أجل المنافسة في مجال عمله وإبداء حرصه في أداء عمله وتحمله لمسؤولياته من أجل تخفيض خطر المقاضاة الذي قد يتعرض له إن هو أخل بقواعد السلوك الأخلاقي ولم يقوم ببذل العناية المهنية اللازمة في أداء عمليات التدقيق المختلفة التي يقوم بها، بينما تهتم إدارات الشركات بها من أجل تحسين قدرتها على وضع الخطط المستقبلية ومكانتها في السوق. كما تهتم بها الأطراف الأخرى كالبنوك والدائنون من أجل تحسين قراراتها، والهيئات والجمعيات المختلفة من أجل حماية الاقتصاد الوطني وتحسين نظرة المجتمع إلى المهنة وخدماتها.

2-1-3- المخاطر الناجمة عن عدم تحقيق الجودة المطلوبة التدقيق:

يواجه تنفيذ عملية التدقيق نوعين رئيسيين من المخاطر وهي: (القيق، 2010، ص 32)

1-المخاطر الخاصة بمكتب التدقيق:

- تدني سمعة مكتب التدقيق لدى عملائه وفقد بعضهم.
- انخفاض الحصة السوقية للمكتب.
- المسؤولية القانونية تجاه الغير وهي التكاليف الناجمة عن إقامة العملاء دعاوى قضائية ومطالباتهم بتعويضات من المكتب.
- إهدار موارد مالية وبشرية في محاولة تدارك القصور وتصحيح الانحرافات.

2-المخاطر الخاصة بالعملاء والمستخدمين للبيانات المالية:

وتتمثل في المخاطر أو الخسائر التي قد يتعرض لها العملاء والمستثمرون والمستخدمون الآخرون للبيانات المالية نتيجة اتخاذهم القرارات اعتماداً على تقارير التدقيق متدنية الجودة.

ويبرز الأثر الأهم لغياب جودة التدقيق في الآثار المدمرة على الحياة الاقتصادية من حالات إفلاس وانحيار تعود إلى مجموعة من العوامل، أهمها لجوء إدارات الشركات إلى بعض الإجراءات

والسياسات المحاسبية سعيًا وراء إحداث تحسين صوري (غير حقيقي) في ربحيتها أو في مركزها المالي من خلال ممارسات المحاسبة الإبداعية بما يخدم أهداف الإدارات دون أهداف الشركات بشكل عام. (حمادة، 2010، صفحة 87-118)

كما أن انخفاض جودة التدقيق أدى إلى انهيار الشركات العالمية للتدقيق مثل شركة Arthur Andersen والتي تعرضت للإفلاس بعد فضيحة شركة الطاقة Enron عام 2002، حيث اعترفت الشركة "بخطأ في الحكم المهني" في إهمالها لعرض ديون خارج دفاتر Enron مما أدى إلى زيادة في عرض الأرباح بمقدار 600 مليون دولار على مدى الفترة الواقعة بين 1997-2000، لكن هذا لم يشفع للشركة بعد تكرار أخطائها وأثرها المدمر في الحالة الأخيرة. (The Economist Magazine, 2002)

كما برزت آثار انخفاض جودة عمليات التدقيق في الأزمة المالية العالمية الأخيرة سنة 2008 والتي عرفت بما يسمى العجز الكبير The Big Short، حيث أدت زيادة الطلب على العقارات بالولايات المتحدة الأمريكية إلى تحفيز البنوك على زيادة استثماراتها في قطاع العقارات، فبدأت بمنح القروض السكنية بأدنى ضمانات ممكنة ودون دراسة لتاريخ ائتمان المقترضين مستندةً على الفقاعة التي تم وصف سوق العقارات بها في وقتها واستحالة انهياره، بالإضافة إلى تواطؤ مؤسسات التصنيف الائتماني في تصنيفها المرتفع لسندات الرهن العقاري المبتكرة والتي لم يسبق أن وجدت في السوق قبلها بما يعرف بالتوريق Securitization، من خلال تحويل القروض العقارية إلى مجموعة من السندات المرهونة بالعقار، وجمع السندات المختلفة في مجموعة وابتكار سند جديد وهكذا إلى لا نهاية.

حيث أسهم التصنيف الائتماني للمؤسسات المالية لهذه السندات على أنها مرتفعة الأمان (AAA)، في تجاهل ساذج لخطورة هذه السندات وعواقب هائلة لدى تخلف الملاك الأصليين للقروض عن الدفع، لتنفجر الفقاعة في النهاية مسببةً انهيار السوق الذي تم افتراض استحالة انهياره، وإفلاس العديد من البنوك والمؤسسات المالية مثل بنك Lehman Brothers وغيره. (The Economist Magazine, 2013)

وبعد العرض السابق، يمكن الاستنتاج أن أسباب الأزمة تعود إلى طمع واحتيال البنوك والمؤسسات المالية المختلفة، بالإضافة إلى تخلف شركات التدقيق عن أداء وظيفتها في كشف خطورة هذه

الأوراق من خلال عدم تحقيقها للجودة المطلوبة لخدماتها المقدمة وإخلالها بمسؤوليتها تجاه الأطراف المختلفة في المجتمع، والتي ترى في شركات التدقيق الأساس الذي يقدم لها تأكيداً معقولاً عن مدى عدالة عرض البيانات المالية واكتشاف الأخطاء الجوهرية والأخطار المحيطة بعمليات الاستثمار.

2-2- المبحث الثاني: إطار جودة التدقيق حسب المعايير الدولية

تتطلب عملية تدقيق البيانات المالية من المدقق أن يبدي رأياً حول البيانات المالية بناءً على الأدلة الكافية الملائمة التي تم الحصول عليها حول مدى خلو البيانات المالية من التحريفات الجوهرية، وأن يقوم بالتصريح عما يجده خلال عملية التدقيق.

ويقوم الإطار النظري لجودة التدقيق بزيادة الوعي حول العناصر الفاعلة لجودة التدقيق من خلال تشجيع المدققين ومنشآت التدقيق والمساهمين المختلفين إلى تحدي أنفسهم في محاولة إيجاد ما يمكن من خلاله زيادة جودة التدقيق في بيئاتهم المختلفة. ويميز الإطار النظري لجودة التدقيق العناصر التالية: (IAASB, 2014, p 9)

1) المدخلات:

تتطلب جودة التدقيق من المدقق أن يقوم ب:

- a. إظهار قيم، أخلاقيات، ومواقف معينة؛ و
- b. امتلاك المعرفة الكافية، والخبرة والمهارة الكافيتان، والوقت الكافي المخصص لهذه العناصر من أجل أداء عملية التدقيق.

ويتم تطبيق العناصر الرئيسة التي تؤثر على جودة التدقيق فيما يخص المدخلات على عدة مراحل على الشكل التالي: (IAASB, 2014, p 10)

1. القيم، الأخلاقيات، والمواقف - على مستوى العملية.
2. القيم، الأخلاقيات، والمواقف - على مستوى منشأة التدقيق.
3. القيم، الأخلاقيات، والمواقف - على مستوى البلد.
4. المعرفة، المهارة، الخبرة والوقت - على مستوى العملية.
5. المعرفة، المهارة، الخبرة والوقت - على مستوى منشأة التدقيق.
6. المعرفة، المهارة، الخبرة والوقت - على مستوى البلد.

ويلاحظ من العرض السابق تأكيد المعايير الدولية على ضرورة إظهار القيم والأخلاقيات والمواقف المهنية كالموضوعية والاستقلالية والشك المهني وبذل العناية المهنية اللازمة في كافة مراحل عملية التدقيق، بالإضافة إلى امتلاك أعضاء فرق عمليات التدقيق للمعارف والخبرات والمهارات الكافية، وامتلاكهم للوقت الكافي من أجل أداء عملية التدقيق بشكل كفؤ. كما أشارت المعايير أيضاً إلى ضرورة توضيح الجهات النازمة للمهنة للمتطلبات الأخلاقية والمهنية اللازمة لأداء عملية التدقيق بالجودة المطلوبة.

(2) المعالجة:

إن عمليات التدقيق ذات الجودة العالية تتطلب من المدققين القيام بمعالجة مستمرة وصارمة لعمليات التدقيق، بالإضافة لإجراءات متسقة مع القوانين والنظم والمعايير المطبقة. ويتم تطبيق العناصر المؤثرة في جودة التدقيق فيما يخص مرحلة المعالجة على النحو التالي: (IAASB, 2014, p 13)

1. عملية التدقيق وإجراءات رقابة الجودة - على مستوى العملية.
 2. عملية التدقيق وإجراءات رقابة الجودة - على مستوى المنشأة.
 3. عملية التدقيق وإجراءات رقابة الجودة - على المستوى الوطني.
- ويتبين مما سبق إشارة المعايير إلى ضرورة أداء عمليات التدقيق وفق المعايير الدولية وإخضاعها لإجراءات رقابة الجودة والإشراف المستمر مما يمكن من التخطيط لعملية التدقيق بشكل أفضل، وتقييم المخاطر المختلفة، وإبداء رأي التدقيق بشكل كفؤ. كما يتعين على الجهات النازمة للمهنة توضيح أهداف المعايير والمتطلبات القانونية المختلفة.

(3) المخرجات:

يتلقى المساهمون المختلفون مخرجات مختلفة عن عملية التدقيق. وهذه المخرجات ستقيم غالباً وفق الفائدة المتحققة منها ووقت تلقيها، وسيتم النظر إليها كجانب من جوانب جودة التدقيق. وقد تتضمن المخرجات ذات العلاقة: (IAASB, 2014, p 16)

1. المخرجات - على مستوى العملية:
 - أ. تقارير المدققين المقدمة إلى مستخدمي البيانات المالية المدققة.
 - ب. تقارير المدققين المقدمة إلى المسؤولين عن الحوكمة.
 - ت. تقارير المدققين المقدمة إلى الإدارة.

ث. تقارير المدققين المقدمة إلى الهيئات المالية التنظيمية.

ج. البيانات المالية المدققة.

ح. تقارير المسؤولين عن الحوكمة، متضمنةً لجان التدقيق.

يلاحظ مما سبق إشارة المعايير إلى أهمية مخرجات عملية التدقيق كجانب من جوانب جودة هذه العملية. فإن رأي التدقيق الممثل للمخرج الرئيس للعملية يوفر الثقة لمستخدمي البيانات المالية حول مدى اعتمادية هذه البيانات. كما أن التقارير المختلفة المقدمة من قبل المدققين إلى الأطراف المختلفة المشتركة في عملية التدقيق تلعب دوراً هاماً في إتمام المدقق والأطراف الأخرى لمسؤولياتهم بالشكل الأمثل والتعاون فيما بينهم من أجل ضمان أداء عملية التدقيق بشكل كفؤ وفعال.

2. المخرجات – على مستوى منشأة التدقيق والمستوى الوطني:

أ. تقارير الشفافية.

ب. التقارير السنوية المختلفة.

ت. تقديم نظرة إجمالية حول نتائج عمل منشأة تدقيق.

يلاحظ من أشكال التقارير السابقة إشارة المعايير إلى المخرجات الأخرى التي قد تنتجها عملية التدقيق، فعلى سبيل المثال تمثل تقارير شفافية حوكمة الشركات وإجراءات رقابة الجودة عاملاً هاماً لمساعدة مستخدمي البيانات المالية المدققة على فهم خصائص منشآت التدقيق، كما تلعب أيضاً دوراً هاماً في السماح لمنشأة التدقيق بتمييز نفسها بناءً على جودة أدائها لعمليات التدقيق المختلفة.

4) التفاعلات الرئيسة ضمن سلسلة التزويد بالتقارير المالية: (IAASB, 2014, p 21)

يعرف الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC سلسلة التزويد بالتقارير المالية على أنها "الأفراد والعمليات المشتركة في إعداد، الموافقة، تدقيق، تحليل، واستخدام البيانات المالية".

وبين الاتحاد الدولي للمحاسبين ضرورة أن تكون جميع حلقات السلسلة على درجة عالية من الجودة ومتصلة بقوة من أجل إعداد تقارير مالية على درجة عالية من الجودة.

وإن التفاعلات والاتصالات الحاصلة بين المشاركين في هذه السلسلة هي التي تمكنهم من التأثير في تصرفات وآراء الآخرين وبالتالي المساهمة في تطوير جودة التدقيق. وتأخذ هذه التفاعلات الأشكال التالية:

1. التواصل بين المدققين والإدارة.
2. التواصل بين المدققين والمسؤولين عن الحوكمة.
3. التواصل بين المدققين ومستخدمي البيانات المالية.
4. التواصل بين المدققين والجهات الواضعة للأنظمة.
5. التواصل بين الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة.
6. التواصل بين الإدارة وواضعي الأنظمة.
7. التواصل بين الإدارة ومستخدمي البيانات المالية.

(5) العوامل البيئية: (IAASB, 2014, p 28)

تختلف بيئة التقرير المالي وعملية التدقيق بين البلدان المختلفة. ففي بعض البلدان ذات بيئة الأعمال والقوانين التجارية غير المتطورة، قد يكون التقرير المالي الخارجي محدوداً جداً وبالتالي توقعات المستخدمين حوله متدنية. وعند تطور الأعمال والأسواق ونموها مالياً بشكل كبير تتعقد بيئة الأعمال ويصبح التقرير المالي أكثر أهمية. وقد تتضمن العوامل البيئية ما يلي:

1. القوانين التجارية وممارسات الأعمال.
2. القوانين والأنظمة المرتبطة بالتقرير المالي.
3. إطار إعداد التقارير المالية المطبق.
4. أنظمة المعلومات.
5. حوكمة الشركات.
6. جذب المواهب.
7. الجدول الزمني لإعداد التقارير المالية.

ويتضح مما سبق إلزام المعايير الدولية بضرورة أخذ جميع هذه العناصر بعين الاعتبار من أجل خلق بيئة عمل تسمح بالقيام بعمليات تدقيق على جودة عالية وبنسق مستمر. فرغم مسؤولية المدقق الواضحة عن جودة تدقيق البيانات المالية، فإن الجودة العالية تتطلب تعاون وتفاعل جميع الأطراف المشاركة في سلسلة توريد التقارير المالية خلال جميع مراحل عملية التدقيق المختلفة من أجل أداء عملية التدقيق بالجودة العالية التي يمكن الاستدلال عليها في كل مرحلة من خلال العناصر المختلفة التي تم ذكرها.

2-3- المبحث الثالث: العوامل المؤثرة في جودة التدقيق:

تعتبر عملية تحديد العوامل التي تؤثر في جودة التدقيق ذات أهمية من وجهة نظر أطراف عديدة، حيث ازدادت في الآونة الأخيرة الدعوة إلى ضرورة تحسين جودة التدقيق من خلال التركيز على الكوادر المؤهلة عملياً وعلمياً. وكان الدافع وراء هذا المطلب ظهور مشاكل مالية في العديد من الشركات العالمية مثل Enron, WorldCom.

وظهرت تساؤلات حول مدى مصداقية التقرير الذي يعده المراجع الخارجي عن البيانات المالية، حيث تتمثل أهميته في كونه أحد المراجع الأساسية التي يتم الاعتماد عليها لتحديد المسؤوليات المدنية أو الجنائية للمدقق كما أنه يعبر عن مخرجات عملية التدقيق، ويعد الركيزة الأساسية التي تعتمد عليها الفئات المختلفة التي يخدمها المدقق، لأن هذه الفئات تولي هذا التقرير عناية فائقة وذلك بالاعتماد عليه في اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها الحالية والمستقبلية. (النوايسة، 2006، ص 390-415)

وقد تعددت طرق تناول الدراسات السابقة للعوامل المؤثرة في جودة التدقيق، فمنها من صنفها في مجموعتين: (نور، 2007، ص 19)

1. عوامل تنظيمية خاصة بمنشأة التدقيق.

2. عوامل خاصة بفريق التدقيق.

ومنها من صنفها في ثلاثة مجموعات: (الأهدل، 2008، ص 9)

1. العوامل المرتبطة بمنشأة التدقيق.

2. العوامل المرتبطة بفريق التدقيق.

3. العوامل المرتبطة بالمنشأة محل التدقيق.

وسيتم الانطلاق من الأسلوب الثاني في التصنيف بتصنيف العوامل ضمن مجموعتين، الأولى هي العوامل المرتبطة بمنشأة التدقيق متضمنة ما ارتبط منها بفريق التدقيق، والثانية العوامل المرتبطة بالمنشأة محل التدقيق.

2-3-1- العوامل المؤثرة في جودة التدقيق والمرتبطة بمنشأة التدقيق:

تشكل هذه العوامل خصائص منشأة التدقيق والتي تؤثر في جودة أدائها لعملية التدقيق، فمنها ما يتعلق بالمنشأة نفسها ومنها ما يتعلق بفريق التدقيق المؤدي لعملية التدقيق. ومن بعض هذه العوامل:

1. حجم منشأة التدقيق:

نال موضوع أثر حجم منشأة التدقيق في جودة التدقيق اهتماماً كبيراً من الباحثين، فعلى سبيل المثال تجد Deangelo أن هناك علاقة طردية بين حجم منشأة التدقيق وجودة خدمة التدقيق المقدمة من قبلها، وذلك لأن منشآت التدقيق الكبيرة المتعاملة مع الشركات الكبرى يمكن أن تتحمل خسائراً كبيرة إن هي أصدرت تقارير غير دقيقة، وذلك بالمقارنة مع منشآت التدقيق الصغيرة. فالمنشآت الكبيرة لديها حافز أكبر لإصدار تقارير موثوقة وذلك من أجل الحفاظ على سمعتها وشهرتها في السوق. (Deangelo, 1981, p 184)

بينما يرى آخرون أن لا اختلاف بين منشآت التدقيق الصغيرة والكبيرة فيما يتعلق بجودة خدمة التدقيق المقدمة من قبلها، فكلتاها لديها القدرة على الوصول إلى درجة جودة مقبولة. وإن سبب تركيز المنشآت الكبرى مثل الأربع الكبار على تقديم جودة أعلى باستمرار لخدماتها يعود إلى رغبتها في الحفاظ على سمعتها، وهي قادرة على فعل هذا بسبب قدراتها التنافسية ومواردها التي تمكنها من تدريب موظفيها باستمرار. (Hosseinian, & Others, 2014, p 243-254)

ويمكن مما سبق القول أن الجودة العالية المقدمة من قبل منشآت التدقيق كبيرة الحجم تعود إلى قدراتها ومؤهلاتها العالية وخبرتها في إدارة عمليات التدقيق، فحجم المنشأة واستخدامها لتقنيات متقدمة وامتلاكها لكوادر تدقيقة متكاملة، متعاونة، ومؤهلة تتحلى بثقافة المدقق العصري، يمكنها من تقديم خدمات تدقيق ذات جودة عالية، لكن هذا لا يمكن من الافتراض بصورة عامة أن منشآت التدقيق الصغيرة تقدم خدمات ذات جودة متدنية جداً لا يمكن قبولها، فالأمر يعود إلى قدرات مختلفة وإلى عملاء مختلفين.

2. سمعة منشأة التدقيق:

تعد سمعة التدقيق آلية هامة لتمييز منشآت التدقيق ذات الجودة العالية في الخدمات، وتعتبر وسيلة هامة لكشف المنشآت المضللة أو المخادعة من خلال سمعتها السيئة.

بشكل عام، تمتلك منشآت التدقيق الكبرى سمعة أكبر من منشآت التدقيق الصغرى، لذا فإن منشآت التدقيق الكبرى ستسعى لا إلى المحافظة على مستوى سمعتها الحالي فحسب، بل وزيادته من خلال تقديم تقارير تقرير دقيقة ذات جودة عالية. وتعود هذه الفكرة بشكل أساسي إلى أن سمعة المنشأة في السوق قد تم تكوينها أصلاً من خلال تقديمها لخدمات تدقيق مميزة ذات جودة عالية. (Hosseinniakan, & Others, 2014, p 243-254)

وتوصلت العديد من الدراسات الأخرى أيضاً إلى وجود علاقة طردية بين سمعة منشأة التدقيق وجودة التدقيق، حيث أن الحافز المدفوع من قبل السوق لمنشأة التدقيق في الحفاظ على سمعتها من خلال تقديم خدمات ذات جودة عالية. (Skinner, Srinivasam, 2010, p 32)

وبهذا يمكن القول أن المساءلات القانونية الكبيرة، بل الكارثية أحياناً، التي قد تطال مدققي الحسابات فيما إذا قاموا بعمليات تدقيق مضللة أو خادعة، تعتبر الدافع الأكبر لمنشأة التدقيق نحو تقديم خدمة تدقيق ذات جودة عالية من أجل الحفاظ على سمعتها في السوق.

3. المنافسة بين منشآت التدقيق:

ركزت الدراسات على تأثير المنافسة الشديدة على ساعات العمل والعروض التي تقدمها مكاتب التدقيق وبالأخص فيما يتعلق بالضغط التنافسي القائم بين هذه المكاتب على جودة الأداء المهني وعلى أتعاب التدقيق، إضافة إلى معاناة مكاتب التدقيق الصغيرة في ظل التنافس الشديد والتي تعاني من انخفاض أتعابها وقلة الطلب عليها بالرغم من جودة خدماتها. وبالتالي فالعلاقة بين جودة الأداء المهني والمنافسة الشديدة علاقة عكسية فكلما زادت المنافسة حدث انخفاض في مستوى الجودة المطلوبة. (الجدعاني، العنقري، 2009، ص 143-192)

بينما أشارت دراسة Copley and doucet إلى أن النظرية الاقتصادية تقترض أن هناك علاقة إيجابية بين المنافسة وعدد العروض المستلمة من مكاتب التدقيق. (Copley, Doucet, 1993, pp 88-98)

ويقدم Eshleman وسيلة لتحديد أثر المنافسة في الجودة، حيث أن أثر المنافسة يتوقف على حجم السوق. ففي سوق التدقيق الصغير الذي يحتوي منشآت معروفة عددها قليل، يكون أثر المنافسة سلبياً على جودة التدقيق. بينما في السوق الكبير يصبح الأثر إيجابياً لأنه يحفز كل منشأة على تقديم خدمات ذات جودة أعلى من أجل أن تتميز لا لكسر أسعار غيرها كما في حالة السوق الصغير. (Eshleman, 2013, p 37)

وانطلاقاً من أن المنافسة غير الشريفة تمثل عائقاً وتحدياً في وجه تطور المهنة وتأدية رسالتها، فقد جاء في قانون تنظيم المهنة رقم 33 لعام 2009 في المادة 48 منه بأنه يحظر على المحاسب القانوني المزاولة مضاربة أو منافسة أي محاسب قانوني آخر للحصول على العمل بصورة تسيء إلى المهنة سواء تم ذلك بشكل مباشر أو غير مباشر. (المادة 48، القانون رقم 33 القاضي بتشكيل مجلس المحاسبة والتدقيق، 2009)

ويلاحظ مما سبق أن المنافسة الحادة الهادفة للسيطرة على السوق وكسر الأسعار تؤثر سلباً في جودة التدقيق، أما المنافسة الشريفة التي تقوم أولاً وأخيراً على معيار جودة الخدمات المقدمة من أجل تحسين سمعة منشأة التدقيق فتؤثر إيجاباً في جودة التدقيق بين المنشآت المتنافسة.

4. عدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد منشأة التدقيق:

من المتفق عليه أن فشل المدقق في تحقيق القيمة المضافة لعملية التدقيق والمتمثلة في زيادة ثقة الطرف الثالث في القوائم المالية وخلوها من الأخطاء الجوهرية قد يعرضه لدعاوى قضائية من الطرف الثالث لمطالبته بالتعويض عن الضرر الناتج عن إهماله، وهذه الدعاوى القضائية لها تأثير سلبي على سمعة منشأة التدقيق وإدراك الطرف الثالث لجودة الخدمات التي يقدمها. (القاضي، وآخرون، نقلاً عن طقطق، 2013، ص 27)

وقد ازداد عدد القضايا المرفوعة أمام المحاكم ضد مدققي الحسابات في الآونة الأخيرة بسبب ما أصاب مستخدمي البيانات المالية من أضرار مادية تابعة لإهمال مدققي الحسابات وتقصيرهم في أداء واجباتهم المهنية. وحيث أن أهمية مهنة تدقيق الحسابات ترتبط ارتباطاً وثيقاً بنوعية الخدمات التي تقدمها للعملاء وكافة المستفيدين من خدمات التدقيق، لذا يجب على مدققي الحسابات الالتزام بتطبيق المعايير المهنية لتدقيق الحسابات وقواعد السلوك المهني ومراعاة القوانين والأنظمة عند القيام بفحص البيانات المالية. وتعود أسباب الدعاوى القضائية إلى: (المصدر، 2013، ص 49)

1. تعرض الشركات للإفلاس خلال فترات الكساد الاقتصادي.

2. التقدم المتزايد للمهنة مما أضاف التزامات جديدة على المدقق نحو الطرف الثالث.

3. عدم توحيد المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في القضايا المتشابهة.

4. زيادة عمليات الاندماج بين الشركات للاستفادة من ثغرات المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

ويتضح من العرض السابق الأثر السلبي للدعاوى القضائية في سمعة منشأة التدقيق واعتبارها دليلاً على جودة منخفضة لخدماتها، فإن ارتفاع عدد القضايا المرفوعة ضد منشأة التدقيق لا بد وأنه يعني عدم قدرة هذه المنشأة على إيصال قضايا التدقيق الهامة في تقارير التدقيق والهامة لعمليات اتخاذ القرارات حسب معيار التدقيق الدولي رقم (701). كما يلاحظ عدم إشارة قانون تنظيم المهنة رقم 33 لعام 2009 في سورية إلى ضرورة إفصاح المحاسبين القانونيين عند ارتباطهم مع العميل إلى عدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضدهم، وهذا الأمر يعتبر سلبياً لأنه يترك للمدققين حرية التكتّم عليها إن وجدت.

5. طول مدة تعاقد منشأة التدقيق مع العميل:

تعددت الدراسات التي تناولت أثر مدة التعاقد في جودة التدقيق المقدمة من قبل المنشأة، فالبعض يرى بأن طول فترة علاقة المدقق بعميله قد تؤدي للاعتقاد بأنه على علم تام بمشاكله، وبذلك يفقد أهم الصفات التي يجب أن يتحلى بها وهي الشك المهني التي تتطلب منه استخدام الاستجواب العقلي وعدم قبول الأشياء كحقائق مسلم بها، فإن هو تراخى في القيام بواجباته فستزداد فرصة عدم اكتشافه للأخطاء المتعمدة وغير المتعمدة في البيانات المالية المدققة، مما سيؤثر سلباً في جودة التدقيق. (جربوع، 2008، ص 757-794)

بينما يرى Hosseinniakani & others أنه وفي حين أن العلاقة طويلة الأمد بين منشأة التدقيق والعميل قد تؤثر في استقلالية المدقق وبالتالي في جودة التدقيق، إلا أن عمليات التدوير الإلزامية للمدققين الخارجيين قد تؤدي إلى تكاليف إضافية تابعة للحاجة إلى القيام بإجراءات إضافية من قبل المدققين الجدد. وهذا سيوفر الحافز لتحريف البيانات المالية من أجل استغلال رأي التدقيق غير المستعد أو المؤهل في هذه الحالة. (Hosseinniakani, & Others, 2014, p 243-254)

وفي سورية فقد حدد قانون تنظيم المهنة رقم 33 لعام 2009 في المادة 51 منه على أن يتم تعيين مدقق الحسابات لمدة سنة قابلة للتجديد حتى أربع سنوات إذا كان التعيين لمكتب، أما في حال الشركة فيتعين تغيير الشركة المسؤولة عن التدقيق وفريق العمل كل أربع سنوات، وهذا يدل على

تبني القانون لفكرة العلاقة العكسية بين مدة ارتباط المدقق بالعميل وجودة التدقيق. (المادة 51، القانون رقم 33 القاضي بتشكيل مجلس المحاسبة والتدقيق، 2009)

وبهذا يمكن القول أن العلاقة ليست واضحة لحد الآن بين طول المدة التعاقدية وجودة التدقيق، ففي حين أن المدة الطويلة في التعاقد قد تمكن المدقق من اكتشاف التحريفات بسهولة تبعاً لمعرفته وإحاطته بكافة جوانب العملية، إلا أن طول مدة التعاقد قد يؤثر سلباً في نفس الوقت في جودة خدمته تبعاً لعلاقته الطويلة مع عميله واحتمالية تأثيرها في استقلالية حكمه المهني.

6. تخصص منشأة التدقيق في مجال صناعة العميل:

تنوعت الدراسات التي تناولت موضوع التخصص في الصناعة وعلاقتها بجودة الأداء المقدم في عملية التدقيق، ويرى (Low, 2004) أن معرفة المدقق وإحاطته بصناعة عميله تزيد من قدرته على تقدير المخاطر وتسهل عملية تركيز الجهد المبذول من خلال معرفة عناصر العملية التي ستساعده في توقع التحريفات المحتملة. (Lowe, 2004, p 201-219)

يعد التخصص المهني أو الصناعي للمدقق أحد الاتجاهات الحديثة في تطوير مهنة التدقيق، وأحد أبرز مداخل الاستمرارية في سوق المراجعة لمواجهة المنافسة المتزايدة في ظل العولمة وانفتاح الأسواق، حيث يقدم لمنشأة التدقيق عدد من المزايا أهمها: (دبور، 2013، ص 35)

- مواجهة المنافسة.
 - التخطيط لعملية التدقيق.
 - تخفيض الاستعانة بالخبراء من قبل المراجع.
 - الكشف عن حالات إدارة الأرباح.
 - الحد من مخاطر التدقيق.
- وبشكل عام يمكن القول أن التخصص في مجال الصناعة بالإضافة للمعرفة والخبرة الموجودة لدى المدقق أصلاً تزيد من قدرة المدقق على الإحاطة بكافة عناصر العملية وصولاً إلى تقرير ملائم للظروف والذي سيزيد من جودة الخدمة المقدمة من قبله وينعكس عليه إيجاباً من خلال السمعة الحسنة في السوق وما يتبعها من زيادة في حصته من التعاقدات الجديدة.

7. أتعاب التدقيق:

لقد حازت العلاقة بين أتعاب المدقق وجودة التدقيق على اهتمام الباحثين لما لتلك العلاقة من أثر على الأطراف المختلفة المستفيدة من تقرير المدقق، حيث قامت العديد من الدراسات بدراسة أثر أتعاب التدقيق في جودة الخدمات المقدمة، ورغم وجود عدة آراء إلا أن الفكرة تقوم على أن تخفيض رقم الأتعاب يؤدي غالباً إلى جودة أقل لخدمات التدقيق، وذلك لأن الأتعاب الأقل قد تؤثر على الوقت والجهد المخصص لعملية التدقيق مما سيؤدي إلى قدرة أقل على اكتشاف التحريفات الجوهرية في البيانات المالية المدققة. (Hai, 2016, p 83-94)

ويرى البعض أنه وفي ظل المنافسة الحادة في سوق خدمة عملية التدقيق، تميل الأتعاب إلى الانخفاض متأثرة بعوامل العرض والطلب مما قد يؤثر سلباً على استقلالية المراجع بشكل جوهري وجودة الخدمة التي يقدمها. (جربوع، 2008، ص 757-794)

ويرى آخرون أن زيادة نسبة مساهمة المنشأة محل التدقيق في إيرادات منشأة التدقيق الكلية، أي ارتفاع رقم الأتعاب المحصل من هذه المنشأة بالذات، يضع المدقق أمام ضغوط قوية خشية عزله من قبل عميله مما قد يعرض استقلاليته للخطر، وهذا بدوره قد يؤدي إلى انخفاض جودة خدمات التدقيق المقدمة لهذا العميل. (القاضي، وآخرون، 2009، ص 434)

مما سبق يمكن استنتاج أن المنافسة الحادة بين منشآت التدقيق وسعيها نحو تخفيض أرقام أتعابها من أجل اجتذاب العملاء سيؤثر سلباً في جودة التدقيق المقدمة، لأن المعيار عندها سيكون هو اجتذاب الزبائن بأي طريقة دون الاهتمام بجودة الخدمات المقدمة. ويمكن طرح فكرة لحل هذه المشكلة، وخاصة في بيئة الأعمال السورية المتميزة بحدة المنافسة بين منشآت التدقيق، بأن يتم التقيد بالحدود الدنيا للأتعاب والمعلنة من جمعية المحاسبين القانونيين في قرارها رقم 10 لعام 2017، بحيث لا يستطيع مدققو الحسابات كسر أسعار غيرهم من أجل الحصول على التعاقدات الجديدة، وهذا يؤدي بدوره إلى الالتزام بمستوى أدنى من جودة الخدمات المقدمة من أجل الحفاظ على هدف المهنة في تقديم تأكيد معقول لمستخدمي البيانات المالية حول عدالة عرض هذه البيانات، دون ترك مجال للشك في تدني جودة خدماتهم.

8. تقديم خدمات غير التدقيق للعملاء :

على مدى العقد الماضي، استطاعت منشآت التدقيق وخاصة منشآت التدقيق الأربع الكبرى زيادة نسبتها من الأرباح المتولدة من خدمات الاستشارات والمقدمة بشكل أساسي لعملاء غير التدقيق. وقد أثار هذا قلق الكثير من احتمالية تأثير هذا الاتجاه في جودة خدمات التدقيق المقدمة وذلك خوفاً من احتمالية تخصيص الموارد المختلفة مثل الجهد والوقت لعملاء غير التدقيق على حساب خدمات التأكيد. إلا أن منشآت التدقيق الكبرى قد دافعت عن نفسها بقول أن تقديم خدمات غير التدقيق تزيد فعلاً من جودة التدقيق، بسبب تقديم كادر خدمات غير التدقيق والاستشارات لمعلومات قيمة عند استخدامهم كخبراء في عملية التدقيق لاحقاً. (Myers, & Others, 2016, p 2)

وفي هذا السياق فقد وضع قانون ساربنس أوكسلي SOX Act في عام 2002، حظراً على تقديم بعض خدمات غير التدقيق وهي: (Sarbanes – Oxley Act, 2002, p 772)

1. تصميم أنظمة المعلومات المحاسبية وتنفيذها ومسك الدفاتر.

2. خدمات التقييم والتدقيق الداخلي.

3. وظائف الإدارة والموارد البشرية.

4. خدمات قانونية وخدمات السمسرة.

لذا يمكن استنتاج أن خدمات غير التدقيق قد تؤدي إلى المس باستقلالية المدقق في حال تجاوزه وتقديمه لخدمات غير التدقيق الممنوعة وفق القوانين. وستبقى هذه الخدمات موضع شك بسبب زيادة إمكانية التلاعب والتواطؤ مع العميل حسب مبدأ الاعتمادية الاقتصادية، وربما ارتفاع الأتعاب المحصلة منها من أجل التستر على التحريفات الموجودة لدى منشأة العميل.

9. استقلالية المدقق:

يعرف معيار أخلاقيات المهنة الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) الاستقلالية على أنها: (IESBA, 2015, p 47)

(a) استقلال في الواقع: هو عبارة عن حالة ذهنية تسمح للمدقق بالتعبير عن نتائج عمله دون تأثر حكمه المهني بأية ضغوط، مما يؤدي إلى قدرته على أداء عمله بمهنية وموضوعية وشك مهني مستمر.

(b) استقلال في الظاهر: هو تجنب كافة الحقائق والظروف التي قد تجعل أي طرف ثالث محيط بعملية التدقيق أن يصل لنتائج تفيد بتأثر استقلالية وموضوعية المدقق وحكمه المهني بضغوط أو اختراقات معينة مما سيجعل من تقرير التدقيق غير ملائم لعملية اتخاذ القرارات. وبحسب الاتحاد الدولي للمحاسبين، توجد خمسة شروط عامة تضر باستقلال المدقق في الظاهر، وهي:

1. وجود مصلحة مالية مع العميل.
 2. وجود علاقة أسرية مع أحد موظفي أو مدراء أو أصحاب المنشأة محل التدقيق.
 3. أداء عمل من مسؤولية إدارة المنشأة محل التدقيق.
 4. تدقيق عمل منجز سابقاً من قبل منشأة تدقيق أخرى.
 5. تقديم خدمات للعميل تتعارض مع أهداف التدقيق.
- وبهذا يلاحظ ارتباط استقلالية المدقق كحالة ذهنية وصورة في نظر مستخدمي البيانات المالية وأثرها في جودة التدقيق المقدمة من طرفه بالشكل الذي يحافظ فيه على استقلاليته وقدرته على أداء عملية التدقيق بمهنية وموضوعية وبمعزل عن أية ضغوطات قد تؤثر سلباً في جودة عملية التدقيق.

10. التأهيل والكفاءة المهنية وخبرة فريق التدقيق:

إن الغرض الأساس لمهنة التدقيق يكمن في طمأنة الأطراف الخارجية أن البيانات المالية محل التدقيق خالية من التحريفات الجوهرية. وإن قيمة رأي المدقق تعتمد على وعي المستفيدين وإيمانهم بقدرته على اكتشاف الاختراقات والأخطاء في التقارير المالية، وأن يقوم بإظهارها والإفصاح عنها في تقريره. وإن درجة الجودة المطلوب تحقيقها تتطلب من المنشأة تحقيق العوامل التالية: (AI Kaddash, & Others, 2013, p 206-222)

- (a) تطوير الكفاءات والقدرات الإدارية المهنية لفريق التدقيق.
 - (b) تطوير خطة عمل لكادر العملية ووضع سياسات تسليم المهام لكل فرد منهم.
 - (c) البحث دوماً عن القدرات والمهارات وتطوير معرفتها باستمرار.
 - (d) معاملة كافة أعضاء الفريق على أساس متساو.
- وعند دراسة علاقة الخبرة المهنية لفريق التدقيق بجودة التدقيق تم التوصل إلى أن هناك علاقة إيجابية بينهما وأن الخبرة المهنية تعتبر أحد خصائص جودة التدقيق. (سمور، 2014، ص 30)

لذا يمكن بعد العرض السابق استنتاج الأثر الإيجابي للتأهيل والكفاءة المهنية والخبرة في جودة التدقيق. وقد أشار إلى ذلك المعيار الأول الشخصي من معايير المراجعة المقبولة عموماً، فتحقيق الدرجة المطلوبة من التأهيل والكفاءة المهنية والعمل على تطويرها باستمرار يمكن منشأة التدقيق من مقابلة التوقعات والاحتياجات في سوق العمل.

2-3-2- العوامل المؤثرة في جودة التدقيق والمرتبطة بالمنشأة محل التدقيق:

تشكل هذه العوامل خصائص المنشأة محل التدقيق والتي يحتمل أن تؤثر سلباً أو إيجاباً في جودة التدقيق المجرة لبيانات هذه المنشأة. ومن أهم هذه العوامل:

1. نظام الرقابة الداخلية في المنشأة محل التدقيق:

إن كبر حجم المشروعات وظهور الشركات المساهمة أدى إلى تعدد وتنوع وتعقد العمليات داخلها، مما زاد من المهام الملقاة على عاتق إدارة تلك المشروعات. ولكي تحقق الإدارة أهدافها كان لا بد من الاستعانة بنظم رقابة داخلية موثوق بها. (الأهل، 2008، ص 33)

وتعرف لجنة رعاية المؤسسات (COSO) الرقابة الداخلية على أنها العملية المطبقة من قبل مجلس إدارة المنشأة والمدراء وباقي الموظفين، والمصممة لتوفير ضمان معقول بتحقيق الأهداف المتعلقة بسير العمليات والتقرير المالي واتباع السياسات المعتمدة في المنشأة. (COSO, 2013, p 11) وتتمثل مكونات نظام الرقابة الداخلية الفعال من: بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، أنشطة الرقابة، المعلومات والتوصيل، المتابعة. (القاضي، وآخرون، 2008، صفحة: 367)

فبعد انهيار كبرى الشركات العالمية أصبحت الرقابة الداخلية بالشركات غاية في الأهمية لأن وجود نظام رقابة داخلية فعالة يعد خط الدفاع الرئيسي للوقاية من إعداد التقارير المالية الاحتيالية، ولا بد من التركيز على دور لجنة التدقيق في تحسين كفاءة نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها. (دحوح، 2008، صفحة: 249-283)

وبهذا يمكن القول أن المنشآت التي تمتلك نظام رقابة داخلية قوي ونظام حوكمة متكامل ولجان تدقيق مستقلة متابعة لهذا النظام باستمرار، هي أقل عرضة لوجود نقاط ضعف مقارنةً مع المنشآت

التي لا تمتلك مثل نظام رقابة داخلي قوي أو لجنة تدقيق. وهذا سيؤثر إيجاباً بلا شك على جودة التدقيق الخارجي بسبب انخفاض احتمال وجود تحريفات جوهرية في البيانات المالية المدققة.

2. حجم المنشأة محل التدقيق وتعدد عملياتها:

إن كبر حجم المنشأة محل التدقيق يدل على قيامها بنشاطات وأعمال أكثر من المنشآت الصغيرة، كما أن تعدد عملياتها كوجود منشآت تابعة لها يضيف متغيراً جديداً لا يوجد لدى المنشآت الأخرى التي لا تملك منشآت تابعة. وكل هذا يقتضي بالضرورة عمليات تدقيق أكثر ووقتاً أكبر للقيام بالعملية ككل. لذا تقوم هذه المنشآت بتوظيف منشآت تدقيق كبرى وتقدم أرقام أتعاب تعتبر عالية مقارنةً بغيرها من المنشآت الصغرى. ويأتي هنا دور المدقق في الموازنة بين أرقام الأتعاب المقدمة له وبين جودة خدمات التدقيق التي يقدمها. (Hasan, Naser, 2013, p 13-25)

ويرى الباحث أن المسألة هنا تكمن في مدى قدرة المدقق على الحفاظ على جودة التدقيق التي يقدمها دون أن تؤثر بها الأتعاب العالية المقدمة له، فهو قد يشعر بالثقة أو الحتمية باختيار منشأته لتدقيق بيانات هذه المنشأة الكبيرة بسبب ضعف منافسة منشآت التدقيق الصغيرة ذات الموارد المحدودة على تقديم خدماتها لمثل هذه المنشآت الكبيرة ومعقدة العمليات. فإن أي مساس بجودة التدقيق سيؤدي إلى الحيد عن رسالة المهنة وإلى الضرر بمصالح مستخدمي البيانات المالية الذين ينتظرون من مهنة التدقيق إبداء الرأي باعتمادية هذه البيانات المالية.

خلاصة الفصل الثاني:

تمثل جودة التدقيق الخصائص الفنية النوعية في عملية التدقيق والتي تمكن المدقق من إبداء رأيه حول عدالة عرض البيانات المالية، والقيام بإيصال النتائج بشفافية للأطراف المستفيدة بما يحقق لها المنفعة من خلال تقرير التدقيق.

وتبرز أهمية جودة التدقيق في القيمة المضافة إلى خدمة التدقيق التي تقوم على تلبية حاجات المجتمع من خلال تقديم تأكيد معقول بجودة عالية للتقرير المالي، وإن غياب الخدمة ذات الجودة يؤدي إلى كوارث وانهييارات اقتصادية وأزمات مالية تؤدي بدورها إلى فقدان الثقة في المهنة والشك في قدرتها على الوفاء بمسؤولياتها تجاه الأطراف المستفيدة من البيانات المالية محل التدقيق.

وبسبب تأثير جودة التدقيق بعدة عوامل، يجب أن يقوم المدقق بدراسة هذه العوامل، وأن يلتزم دوماً بالمعايير والقوانين والتشريعات التي تنظم عمله، بالشكل الذي يجعل من خدماته المقدمة ذات قيمة لا غنى عنها في المجتمع.

الفصل الثالث: أتعاب التدقيق وعلاقتها بجودة التدقيق

المبحث الأول: طبيعة أتعاب التدقيق وأشكالها

المبحث الثاني: قواعد السلوك المهني المرتبطة بأتعاب التدقيق

المبحث الثالث: العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب التدقيق

المبحث الرابع: العلاقة بين أتعاب التدقيق وجودة التدقيق

المبحث الخامس: واقع مهنة التدقيق وأتعاب المدققين في بيئة

الأعمال السورية

الفصل الثالث: أتعاب التدقيق وعلاقتها بجودة التدقيق

حظي موضوع أتعاب التدقيق الخارجي باهتمام العديد من الباحثين لما له من أهمية وتأثير على إجراء عملية التدقيق وجودتها، وقد بينت العديد من الدراسات مدى تأثير مستوى أتعاب التدقيق على جودة الأداء المهني، بالإضافة إلى تأثيره على استمرارية منشآت التدقيق وزيادة حدة المنافسة في سوق المهنة وما يتبع ذلك من عشوائية في تقدير الأتعاب المطلوبة لتصبح شاذة غير اعتيادية. والأتعاب الشاذة قد تكون أعلى من المستوى الطبيعي مما يثير الشك في قوة علاقة الاعتمادية بين المدقق والعميل وما يعنيه من احتمالية تضحيته بالجودة في سبيل المحافظة على هذه العلاقة، أو قد تكون أدنى من المستوى الطبيعي بهدف كسر أسعار المنافسين للحصول على التعاقدات الجديدة، وما يتبعه من تغاض عن الأخطاء ومغامرة بجودة التدقيق على أمل ارتفاع رقم الأتعاب مع العميل، أو عدم بذل العناية المهنية اللازمة بكل بساطة لأن الأتعاب غير كافية بالأساس.

3-1- المبحث الأول: طبيعة أتعاب التدقيق وأشكالها

تمثل الأتعاب التي يتقاضاها مدقق الحسابات عن خدماته المهنية المقابل للملائم للجهد والوقت المبذول في عملية التدقيق من أجل إبداء الرأي حول عدالة تمثيل البيانات المالية للمركز المالي للمنشأة محل التدقيق. وإن حساسية الموضوع وأهميته بالنسبة لجميع الأطراف المهمة بعملية التدقيق تدعو إلى ضرورة دراسة العوامل المؤثرة في أتعاب عملية التدقيق، من أجل مساعدة المدققين والمنشآت محل التدقيق في تحديد رقم عادل ومناسب لأتعاب عملية التدقيق.

3-1-1- مفهوم أتعاب التدقيق:

تعرف أتعاب التدقيق على أنها المبالغ والاجور أو الرسوم التي يتقاضاها المدقق نظير قيامه بعملية التدقيق لحسابات منشأة ما. حيث يتم تحديد حجم الأتعاب بناءً على الاتفاق الذي يتم بين العميل والمدقق، ويكون ذلك وفقاً للزمن الذي ستستغرقه عملية التدقيق ونوع الخدمات المطلوبة وحجم هذه العمليات. (المطارنة، 2006، ص 84)

كما عرفت على أنها المصدر الرئيس لإيراد منشأة التدقيق، باعتبار عملية التدقيق سلعة اقتصادية تقدمها منشأة التدقيق. وتسعى منشأة التدقيق إلى تعظيم هذا الإيراد من أجل الحصول على أعلى عائد لممارسة المهنة. وتمثل الأتعاب من ناحية أخرى معاكسة العبء المالي الذي تتحمله المنشأة

محل التدقيق، وهي تكلفة تتحملها في سبيل الحصول على منفعة مبررة لها، بحيث تتوقع مستوى معين من الجودة تقدمه منشأة التدقيق من أجل مقابلة ما تحملته من تكلفة. (الشاطري، العنقري، 2006، ص 97-163)

كما عرفها El-Gammal، على أنها المبالغ والأجور التي يتقاضاها المدقق لقاء عملية تدقيق لحسابات منشأة ما. وتتوقف العوامل المحددة لهذه الأتعاب على العقد بين المدقق والعميل بناء على الزمن المستغرق في العملية، طبيعة الخدمات المقدمة، وعدد أفراد كادر عملية التدقيق. ويتم تحديدها عادةً قبل البدء بعملية التدقيق. (El-Gammal, 2012, p 136-145)

وتخضع عملية تحديد أتعاب المدققين إلى العديد من المناقشات في الشركة، وإن نتيجة هذه المناقشات سوف تكون في اتجاه الطرف الأقوى في التعامل وهو إدارة الشركة، وهنا تظهر أهمية أن تقوم لجنة التدقيق بهذه المهمة نظراً لاستقلالية أعضائها عن الإدارة. ويرى البعض أن لجنة التدقيق يجب أن تضع تحت ملاحظاتها جميع العمليات المالية التي تتم بين إدارة الشركة والمدقق الخارجي بهدف التأكد من أن هناك توافق بين إجراءات وبرنامج التدقيق وبين الأتعاب التي سوف تقوم الشركة بدفعها للمدقق مقابل عملية التدقيق، بحيث يجب ألا تتنازل عن مستوى معين لجودة التدقيق. (الصبان، سليمان، 2005، ص 340)

ويبرز دور لجنة التدقيق المستقلة عن أية أطراف خارجية، والتي يتحلى فرد واحد على الأقل منها بالخبرة المالية، في تحديد نطاق عملية التدقيق وما يتبعه من تحديد لأتعاب المدقق الخارجي بالشكل الذي يقابل جودة متوقعة منه في خدمات التأكيد التي يقدمها حول البيانات المالية للشركة. (Abbot, & Others, 2003, p 17-32)

ومما سبق يمكن الاستنتاج أن قيمة عملية التدقيق تقوم على إيمان مستخدمي البيانات المالية محل التدقيق بقدرة المدقق على تقديم تأكيد معقول بخلو البيانات المالية محل التدقيق من الأخطاء والتحريفات الجوهرية، وبناءً على هذا الافتراض يمكن القول أن أتعاب التدقيق تمثل المقابل المالي الذي يتقاضاه المدقق عن قيامه بعملية تدقيق لبيانات مالية لشركة ما. وهذا المقابل يجب أن يتناسب مع جودة الخدمة المقدمة، بالشكل الذي لا يترك مجالاً للشك بسمعة المدقق وقيمة خدماته المقدمة في المجتمع. حيث تعتبر عملية تحديد أتعاب المدقق الخارجي محل ومثار جدل في الواقع المحاسبي عموماً وفي الواقع القانوني خصوصاً، وازداد هذا الاهتمام مع تطور الحياة الاقتصادية

ونمو الشركات وما رافقها من تطور وتعدد عمليات التدقيق وازدياد المسؤوليات المهنية والقانونية على المدققين.

3-1-2- أشكال أتعاب التدقيق:

يتم تحديد أتعاب التدقيق بالاتفاق بين المدقق والعميل، وبقرار من مجلس إدارة المنشأة محل التدقيق. وعندها تعتبر الأتعاب مبلغاً مستحقاً لصالح المدقق بعد قيامه بأداء عملية التدقيق وإبداء رأيه حول البيانات المالية محل التدقيق.

وتأخذ الأتعاب التي يتقاضاها مدقق الحسابات من عميله أحد الأشكال التالية:

1. الأتعاب الثابتة: وهي المبالغ التي تحدد مسبقاً كمبلغ غير قابل للزيادة، ولكن يجب أن تكون أتعاب التدقيق متناسبة مع الجهد والوقت المبذول لإنجاز عملية التدقيق وعدد الموظفين وقدرة العميل على دفع الأتعاب. (عبد الله، 2004، ص 160)
2. الأتعاب المتغيرة: وهذه الأتعاب تحدد من قبل المدقق وفقاً للزمن الذي تستغرقه عملية التدقيق والجهد الذي سيتم بذله، ويمكن أن يحدد الأجر لكل ساعة عمل تستغرق في عملية التدقيق، أو لكل يوم عمل يستغرق في العملية. (المطارنة، 2006، ص 85)
3. الأتعاب الشرطية: هي أتعاب يحصل عليها المدقق بعد إنجاز عمل معين، ولا يستلمها إلا بعد الحصول على نتيجة معينة أو وعد معين من الإدارة كنسبة مئوية من الأرباح المصرح بها. ولهذا على المدقق ولأجل الاحتفاظ بموضوعيته عدم أخذ أتعاب شرطية في حالة القيام بالتدقيق أو الخدمات الأخرى التي يقدم تقارير بشأنها، لأن في ذلك مخالفة صريحة للقوانين ولآداب المهنة. (التميمي، 2006، ص 66)

وينشأ عن فرض إحدى المنشآت تكلفة مشروطة فيما يتعلق بعملية تدقيق تهديدات مصلحة شخصية كبيرة جداً بحيث لا يوجد إجراءات وقائية يمكنها تقليصها إلى حد مقبول، وبالتالي لا يمكن للمنشأة المشاركة في أي ترتيب متعلق بالتكاليف لعملية تأكيد معنوية يكون بمقتضاه مبلغ التكاليف مشروطاً بنتيجة عمل التأكيد أو ببندود تعد معلومات متعلقة بموضوع عملية التأكيد. (IESBA, 2015, p 99)

ويرى الباحث أن النقيض بالحدود الدنيا للأتعاب الصادرة عن الجهات النازمة للمهنة يمكن من تحديد الأتعاب بآلية تعكس الجهد والوقت المبذول في العملية. كما يجب الانتباه إلى ضرورة عدم قبول أية أتعاب شرطية لما يترتب عليها من تهديد استقلالية وموضوعية، فالمدقق الذي يعلم بشرط

تقاضيه للأتعاب سيسعى إلى تحقيقه متجاهلاً الحكم المهني السليم وبذل العناية المهنية اللازمة، مما يجعل من رأي التدقيق منحازاً ولا موضوعياً.

3-1-3- مراحل تحديد وتحصيل أتعاب التدقيق:

تمر عملية تحديد وتحصيل أتعاب التدقيق بأربعة مراحل رئيسية، هي: (نجم، 2012، ص 48)

1. مرحلة تقييم الأتعاب: حيث تعتبر هذه المرحلة من أهم المراحل، بسبب تشابك العوامل التي تؤثر عليها. فبعضها يرجع لمدقق الحسابات مقدم الخدمة، والبعض الآخر يرجع إلى منشأة العميل محل التدقيق.

2. مرحلة الاتفاق مع العميل على الأتعاب:

ويفضل هذا أن يقوم مدقق الحسابات بإجراء مناقشة تمهيدية مع العميل يوضح فيها ما يقوم به من إجراءات، وقد يكون ذلك في خطاب التعاقد أو بأي وسيلة أخرى وذلك بهدف إعطاء صورة واضحة للعميل عما يقوم بسداده بالنسبة للخدمات المقدمة لإحساسه بالأمان.

3. مرحلة تقديم الفواتير:

وتعكس هذه المرحلة طبيعة وكيفية المحاسبة عن أعمال التدقيق، بحيث يتم الاتفاق على التوقيت والكيفية، ثم يتم تقديم الفواتير أصولاً للعميل.

4. مرحلة تحصيل الأتعاب:

حيث يجب أن يكون هناك اتفاق مسبق بين العميل ومدقق الحسابات، وخاصة في حالات التدقيق المستجدة لأول مرة على طريقتها وتوقيت دفع الأتعاب.

والجدير بالإشارة أن عملية تحديد أتعاب التدقيق يحكمها أيضاً نوعان من العقود هما: عقود الأتعاب الثابتة، وعقود التكاليف المستردة، ويكمن الفرق بينهما في مرحلة تحديد الأتعاب، حيث يتم تحديد الأتعاب في ظل عقود الأتعاب الثابتة مقدماً وقبل القيام بأعمال التدقيق، لذا يوجد هنا مخاطر عدم تأكد قد يتحملها مدقق الحسابات ولا سيما في السنوات الأولى لعلاقة المدقق بالعميل، أما في حالة عقود التكاليف المستردة فيتم تحديد الأتعاب بعد أداء العمل وعلى أساس الوقت الفعلي المبذول في العمل وبمعدل أجر معياري.

ومما سبق يمكن استنتاج ضرورة قيام مدقق الحسابات بتحديد مدى لأتعاب التدقيق، والاتفاق على رقم الأتعاب مع العميل وإعطائه صورة عن نطاق العمل والخدمات المقدمة من قبله من خلال

خطاب التعاقد. كما أن الاتصال الفعال بين المدقق والعميل يجعل من مرحلة تحديد الأتعاب أمراً واضحاً وسهلاً، وذلك من أجل توضيح المقابل الذي سيتلقاه من العميل من أجل تدقيق بياناته المالية مبيناً الجهد والوقت اللازمان لأداء العملية.

3-2- المبحث الثاني: قواعد السلوك المهني المرتبطة بأتعاب التدقيق

تناولت قواعد السلوك المهني الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC موضوع أتعاب التدقيق محددة الصعوبات والتهديدات التي تواجه المدقق عند تحديده لرقم الأتعاب المرغوب لقاء خدماته. فعند الدخول في مفاوضات الخدمات المهنية، يمكن أن يحدد المدقق الأتعاب التي يراها مناسبة. وحقيقة أن يحدد أحد المدققين أتعاباً أقل من غيره لا يعتبر بحد ذاته عملاً غير مهني. ومع ذلك فقد تنشأ تهديدات الالتزام بالمبادئ الأساسية ناتجة عن مستوى الأتعاب المعروضة. فعلى سبيل المثال، ينشأ تهديد المصلحة الشخصية على الكفاءة المهنية والعناية اللازمة إذا كانت الأتعاب المعروضة متدنية للغاية بحيث يكون من الصعب أداء العملية وفقاً للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها مقابل ذلك السعر. (IESBA, 2015, p 39)

وتعتمد أهمية ووجود أية تهديدات على عوامل معينة مثل مستوى الأتعاب المعروضة والخدمات التي تطبق عليها. ويتم تقييم أهمية التهديدات وتطبيق الإجراءات الوقائية كما يلزم للقضاء على هذه التهديدات أو تقليصها إلى مستوى مقبول. وتتضمن الإجراءات الوقائية ما يلي:

1. اطلاع العميل على شروط العملية، وبالتحديد الأساس الذي يتم وفقاً له تحميل الأتعاب، وما هي الخدمات المشمولة بالأتعاب المعروضة.
 2. تحديد الوقت المناسب والموظفين المؤهلين لأداء المهمة.
- كما يواجه المدقق بعض الصعوبات عند الدخول في تفاصيل تسعير الخدمات المقدمة من قبله، فعندما يشكل إجمالي الرسوم التي يتم تحصيلها من عميل التأكيد نسبة كبيرة من إجمالي إيرادات منشأة التدقيق، قد ينشأ عن الاعتماد على ذلك العميل أو مجموعة العملاء وعن القلق حيال احتمالية فقدان العميل تهديد مصلحة شخصية. وينبغي هنا تقييم خطورة التهديد، وتطبيق الإجراءات الوقائية كما يلزم لتقليص التهديد إلى حد مقبول، ومن هذه الإجراءات: (IESBA, 2015, p 97)
1. تقليص الاعتماد على العميل.

2. المراجعات الخارجية لرقابة الجودة.

3. استشارة طرف ثالث، مثل هيئة تنظيمية مهنية أو محاسب مهني آخر، حول تقديرات التدقيق الرئيسية.

وقد ينشأ تهديد المصلحة الشخصية إذا بقيت الرسوم المستحقة من عميل التدقيق غير مدفوعة لفترة طويلة، خصوصاً إذا لم يتم دفع جزء كبير منها قبل إصدار تقرير التأكيد لسنة التالية، وبشكل عام ينبغي طلب دفع تلك الرسوم قبل إصدار التقرير، وقد تكون الإجراءات الوقائية لتقليل هذا التهديد: (IESBA, 2015, p 99)

أ. مناقشة مستوى الرسوم غير المسددة مع لجنة التدقيق أو غيرها من الأطراف المسؤولة عن تنفيذ مبادئ الحوكمة.

ب. إشراك مدقق مهني آخر إضافي لم يشارك في عملية التأكيد لمراجعة العمل المنجز أو إسداء النصيحة.

هذا وقد يواجه المدقق أثناء عمله شروط التكاليف المشروطة، فالتكاليف المشروطة تعرف بأنها التكاليف المحسوبة على أساس محدد مسبقاً فيما يتعلق بحصيلة معاملة أو نتيجة الخدمات المنجزة، مع استثناء حالات فرضها من قبل محكمة أو سلطة عامة أخرى.

وفي النهاية، قد ينشأ عن قبول الهدايا أو الضيافة المقدمة من عميل التدقيق تهديدات مصلحة شخصية وتآلف. فحين تقبل الشركة أو أحد أعضاء فريق التأكيد هدايا أو ضيافة، فيما عدا الحالات التي تكون فيها قيمة تلك الهدايا أو الضيافة غير هامة نسبياً، فإن التهديدات الناشئة تكون كبيرة جداً بحيث لا يوجد إجراءات وقائية يمكنها تقليل التهديدات إلى مستوى مقبول. وبالتالي، لا ينبغي أن تقبل الشركة أو عضو فريق التدقيق مثل تلك الهدايا أو الضيافة. (IESBA, 2015, p 101)

ويتبين مما سبق ضرورة تقييم خطورة التهديد في حالة التكاليف المشروطة، وتطبيق الإجراءات الوقائية من أجل القضاء عليه أو تقليله. فالتكاليف المشروطة ستؤدي إلى انحياز المدقق وعدم موضوعيته عند أداء عملية التدقيق، فهو سوف يسعى من أجل تحقيق المنفعة المادية المرتبطة بالشرط إلى تحقيق الشرط بجميع الوسائل متجاهلاً شرط بذل العناية المهنية اللازمة والموضوعية في أداء عملية التدقيق. كما أن قبول الهدايا ذات القيمة المرتفعة نسبياً يؤدي إلى تهديدات في الاستقلالية وانحياز إلى الطرف المقدم للهدية، لذا يجب الابتعاد عن قبول مثل هذه الهدايا من أجل الحفاظ على المهنية والاستقلالية اللازمة لأداء عملية التدقيق بالشكل الملائم والكفؤ.

وقد تبنت المهنة في سورية هذه الإرشادات بعد اعتمادها من قبل جمعية المحاسبين القانونيين لتساهم في شرعنة هذه الإرشادات وإلزام ممارسي المهنة بها وأصدرت الجمعية القرار رقم 10 لعام 2017 والقاضي باعتماد حد أدنى للأتعاب التي يتقاضاها مدقق الحسابات. (جمعية المحاسبين القانونيين السورية، 2017، قرار رقم 10)

ويرى الباحث حاجة المهنة في سورية إلى مثل هذه القرارات والالتزام بقواعد السلوك المهني الدولية بسبب المنافسة الحادة والأزمة الاقتصادية المحيطة، والتي تدعو بعض المكاتب إلى عدم الالتزام بالقواعد السلوكية والأخلاقية عند فرضها لأتعاب خدمات التدقيق أو غير التدقيق.

3-3- المبحث الثالث: العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب التدقيق

تعتبر الأتعاب التي يتقاضاها مدقق الحسابات المقابل العادل والمناسب لخدمة إبداء الرأي في عدالة تمثيل البيانات المالية للمركز المالي لمنشأة العميل. وإن أهمية عملية التدقيق لكافة الأطراف المختلفة والجدل القائم حول عدالة وملائمة الأتعاب للجهد والوقت المبذول في عملية التدقيق، يدعو إلى ضرورة دراسة العوامل المؤثرة في أتعاب التدقيق.

ومن أجل فهم سوق خدمات التدقيق، يجب الإشارة إلى تأثير أتعاب التدقيق بمنحني السوق: (Baldacchino, & Others, 2014, p 26-40)

1. العرض: قابلية واستعداد منشأة التدقيق لتقديم خدمات تدقيق فردية بمستويات أتعاب مختلفة.
 2. الطلب: طلب المنشآت محل التدقيق بشكل فردي لخدمات التدقيق بمستويات أتعاب مختلفة.
- ويمكن افتراض ثبات منحني العرض، مع تغير منحني الطلب بين المنشآت محل التدقيق. وهذا يعني أن منحني العرض يحدد تبعاً للتكاليف المتحملة والعمل المؤدى من قبل منشأة التدقيق بمعزل عن هوية العميل، بينما يعتمد الطلب بشكل أساسي على هوية العميل وحجم منشأته على سبيل المثال.

وإن البحث عن معايير أو مقاييس محددة وثابتة لتحديد الأتعاب يعتبر من أهم المشاكل التي تواجه مدقق الحسابات الخارجي، وذلك لاختلاف الظروف المحيطة في كل حالة من حالات التدقيق، هذا إضافة إلى وجود عدة عوامل واعتبارات يجب مراعاتها عند تحديد الأتعاب ووضع معايير لها. ورغم تعدد الدراسات التي تناولت محددات أتعاب التدقيق ووجودها في بيئات مختلفة وعرضها لوجهات نظر مختلفة، فهي لم تتوصل إلى نموذج عام مشترك أو متفق عليه يحدد

المتغيرات التي يتوقف عليها تحديد الأتعاب بشكل ثابت ومحدد. (الشاطري، والعنقري، 2006، ص 97-163)

فمشكلة عدم وجود نموذج واضح لتقدير الأتعاب أو حد أدنى لها، سمح بانتشار الأتعاب الشاذة التي تعرف بأنها الفرق بين أتعاب التدقيق الحقيقية المدفوعة للمدقق لقاء تقرير التدقيق حول عدالة عرض البيانات المالية السنوية، والمستوى الطبيعي المتوقع فرضه لقاء العملية التعاقدية والجهد المبذول فيها. وقد يتمثل هذا الفرق في تخفيض يقدم للعميل أو علاوة يتم أخذها منه، وهذا الأمر يدعو للشك في نزاهة واستقلال المدقق لحصوله على أرقام أتعاب غير طبيعية مقارنة بالممارسين الآخرين للمهنة. (Kraub, & Others, 2014)

وقد قامت الدراسات السابقة بتصنيف العوامل المؤثرة في تحديد الأتعاب ضمن مجموعتين، عوامل مرتبطة بالمنشأة محل التدقيق وعوامل مرتبطة بمنشأة التدقيق، مثل دراسة (Kilmili, 2016, p 23-35)، ودراسة (Cantoni, & Others, 2011, p 2-10)، وسيتم استعراض أهم هذه العوامل لكلا المجموعتين.

3-3-1- العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب التدقيق والمرتبطة بالمنشأة محل التدقيق:

تتمثل هذه العوامل بخصائص تعود للمنشأة محل التدقيق نفسها، والتي يحتمل أن تؤثر في تقدير المدقق لأرقام أتعاب عملية التدقيق، وسيتم استعراض أهم هذه العوامل على الشكل التالي:

1. حجم المنشأة محل التدقيق وتعقيد عملياتها:

يعتبر حجم المنشأة محل التدقيق من أهم العوامل المؤثرة في تحديد رقم أتعاب التدقيق، فالحجم يعتبر أساساً يتم الاستناد إليه عند التخطيط لعملية التدقيق وتقدير عدد ساعات العمل المطلوبة لإنهاء العملية، ويتم استخدام إجمالي الأصول كمقياس للحجم. (سويدان، 2010، ص 49-86) فعلى سبيل المثال، يشير Al Harshani، إلى أن منشأة التدقيق الخارجي يتوقع أن تؤدي أعمال تدقيق أكثر عند ازدياد حجم العميل، وذلك من أجل التأكد من القيام بإجراءات ملائمة للامتثال والاختبارات الكافية. وإن هذه الزيادة في العمل المبذول تؤدي بشكل طبيعي إلى زيادة في مقدار الأتعاب المطالب بها. (Al Harshani, 2008, p 685-696)

بينما يرى Ahmed & Goyal على نحو آخر، أن وجود أنظمة رقابة داخلية معقدة واستقلال لجان التدقيق بشكل أكبر في المنشآت ذات الحجم الكبير يساعد في تخفيض حجم أعمال التدقيق، وبالتالي تخفيض الأتعاب المطالب بها. (Ahmed, & Goyal, 2005, p 103-116)

ويؤكد (Hasan, M., Naser, K.) على أن المنشآت الكبرى تكون ذات أنشطة وأعمال أكبر من المنشآت الصغيرة. وهي ذات وجود واعتبار أوضح في المجتمع وتقوم بإفصاحات أكبر من المنشآت الصغيرة. فكل هذا يقتضي القيام بخدمات تدقيق أكثر وتخصيص وقت أكبر لهذه المنشآت. وتمتلك هذه المنشآت أيضاً موارد مالية أكبر تسمح لها بالتعاقد مع منشآت التدقيق العالمية الكبرى، مما يدل بالضرورة على دفعها لأرقام أتعاب تدقيق أكبر من المنشآت ذات الحجم الصغير. (Hasan, & Naser, 2013, p 13-25)

أما فيما يتعلق بتعقيد عمليات المنشأة محل التدقيق فيمكن قياس تعقيد عملياتها بعدد الفروع والمنشآت التابعة محلياً وعالمياً. ويمكن افتراض أنه وكلما ازدادت درجة تعقيد عمليات المنشأة، ازدادت فروع الشركة وشركاتها التابعة وتنوعت بشكل كبير، خاصةً عند خضوعها لقوانين وتشريعات إفصاح عديدة. وكل هذا يقتضي خدمات تدقيق أكبر ويستغرق وقتاً أطول للقيام بعمليات التدقيق، مما يعني فرض أرقام أتعاب أكبر على المنشآت ذات العمليات المعقدة مقارنةً بالمنشآت البسيطة الصغيرة. (Kilmili, 2016, p 23-35)

ومما سبق يمكن القول أن لحجم المنشأة محل التدقيق تأثير مباشر في عمل المدقق، والوقت المستغرق في عملية التدقيق. فالحجم الكبير لمنشأة العميل يتطلب إجراءات تدقيق أكثر من المنشآت الصغيرة بسبب وجود عدد كبير من العمليات، وهذا يتطلب من المدقق جهداً أكبر ووقتاً أطول لإجراء عملية التدقيق. وإن هذا وبالإضافة لقدرة المنشآت الكبيرة على التعاقد مع منشآت تدقيق كبرى يمكن من القول أنه من المحتمل زيادة رقم الأتعاب مع زيادة حجم المنشأة محل التدقيق.

كما يتبين من العرض السابق أن لتعقيد عمليات التدقيق أثر في تحديد أتعاب المدققين، فعند القيام بعمليات تدقيق للمنشأة وفروعها والقيام بتدقيق السجلات المنفردة والبيانات المالية الموحدة، يقوم فريق التدقيق بإجراء عمليات تدقيق ذات حجم أكبر وتستغرق وقتاً أطول. وهذا يؤدي في نهاية المطاف إلى المطالبة بأرقام أتعاب أكبر من أجل مقابلة ما تكبدته منشأة التدقيق من جهد مبذول ووقت في أدائها لخدمات التدقيق.

2. نوع صناعة العميل:

يعتبر نوع صناعة العميل عاملاً هاماً آخر في تحديد أتعاب التدقيق. فبعض الصناعات كالبنوك على سبيل المثال، تحتاج أعمال تدقيق خاصة بطبيعة أعمالها. فهذه الصناعات تمتلك سياسات محاسبية مختلفة بخصوص أمور عديدة مثل الاعتراف بالإيرادات والمصاريف، وتقييم الأصول. وإن تحديد نقاط التدقيق الهامة وتقصي السجلات يحتاج لمهارات خاصة، فتقوم منشآت التدقيق بالاعتماد على خبراء اختصاصيين بالصناعة محل التدقيق. (Hasan, & Naser, 2013, p 13-25)

فعلى سبيل المثال تمتلك المنشآت الصناعية استثمارات رأسمالية كبيرة داعية لها للبحث عن مصادر خارجية للتمويل كالاقتراض من البنوك، لهذا فهي تقوم بالإفصاح عن معلومات أكثر من المنشآت غير الصناعية المقابلة. كما أن الأثر السلبي للمنشآت الصناعية على البيئة يعرضها دوماً لضغوطات اجتماعية من جهات متعددة، لذا هي تسعى دوماً للإفصاح عن معلومات بشكل اختياري من أجل مقابلة الضغط العام والمتطلبات القانونية الإضافية. وكل هذا يتطلب حجماً أكبر من إجراءات التدقيق، وبالتالي أرقام أتعاب أكبر مقارنةً بالمطلوبة من المنشآت غير الصناعية. (Kikhia, 2015, p 42-53)

وبهذا يمكن القول أن لنوع الصناعة أثر في رقم الأتعاب المطالب به، لخصوصية كل صناعة وتطلبها أعمال تدقيق مختلفة وحجم جهد مختلف عن باقي الصناعات، فعلى سبيل المثال قد تؤدي التشريعات الملزمة للشركات الصناعية في سورية إلى بحثها عن مدققين بجودة تدقيق عالية من أجل تدقيق نشاطاتها وإظهار بياناتها المالية وإفصاحاتها بنظرة مقبولة أمام المجتمع والجهات العامة المختلفة، رغم وجود خطر احتمال قيام بعضها بالبحث عن مدققين على استعداد للتستر على تجاوزاتها المختلفة وإغرائهم بالتعويضات مقابل ذلك.

3. الخطر المحيط بمنشأة العميل:

يعتبر الخطر المحيط بالعملية من العوامل المؤثرة في أتعاب التدقيق. وهو يقيس احتمالية إصدار المدقق لتقرير سلبي حول التحريفات الجوهرية في البيانات المالية. وتعتبر نسبة المديونية كمثال مؤشراً هاماً لخطر العمليات في منشأة العميل.

وإذا كانت نسبة المديونية مرتفعة نسبياً فإن الوضع المالي طويل الأجل للمنشأة لن يكون مستقرًا، ولن تستطيع المنشأة عندها سداد ديونها وستحصل على تصنيفات ائتمانية متدنية. وكل هذا سيدعو المدقق لإجراء عمليات تدقيق أكثر من أجل منع أي دعاوى محتملة ضدهم في المستقبل. وكلما

زاد حجم إجراءات التدقيق التي يتم القيام بها والوقت المستغرق لأدائها، زادت أتعاب التدقيق المطلوبة من المنشأة محل التدقيق. (El Gammal, 2012, 136-145)

لذا يمكن الاستنتاج بأن مدقق الحسابات الخارجي سي بذل جهداً أكبر في حالة العميل صاحب الحالة المالية السيئة من أجل تجنب الدعاوى القضائية المثارة ضدهم في المستقبل، لذا سيتم فرض أرقام أتعاب أكبر لمقابلة الخطر المحيط بالعملية واحتمالية تعرض منشأة التدقيق للدعاوى القضائية من الأطراف المختلفة.

4. ربحية منشأة العميل:

تعتبر ربحية المنشأة محل التدقيق عاملاً من العوامل المؤثرة في أتعاب التدقيق. فهي تعتبر مؤشراً على أداء الإدارة وفعاليتها في تخصيص الموارد المتاحة. وتقوم الفكرة على دفع المنشآت ذات أرقام الأرباح العالية المصرح بها لأرقام أتعاب أكبر واختيارها لمنشآت تدقيق ذات جودة أعلى، أو يمكن القول ذات السمعة والشهرة الكبيرة كالأربع الكبار، لأن الأرباح الأكبر قد تتطلب اختبارات تدقيق أكثر دقة لتحديد الإيرادات والمصاريف، وهذا سيتطلب وقتاً أكبر بالضرورة لإجراء عملية التدقيق. (Kikhia, 2015, p 42-53)

وبهذا يمكن القول أن أرقام الأرباح العالية المصرح بها ربما ستدفع المنشآت نحو منشآت التدقيق العالمية من أجل إظهار نفسها بموضع الثقة في إفصاحاتها ورغبتها في الحصول على خدمات تدقيق ذات جودة عالية، وربما ستقوم بذلك فقط لأنها تمتلك الموارد المالية المتاحة. كما يمكن أن تقوم المنشآت بتقديم أرقام أتعاب عالية للمدققين من أجل التغاضي عن مبالغة في الأرباح المصرح بها والتستر على التحريفات الجوهرية أو الديون للغير كما حدث مع شركة Enron عندما استعانت بمنشأة التدقيق الكبرى Arthur Andersen من أجل التستر على ديونها للغير وزيادة عرض الأرباح في بياناتها المالية، الأمر الذي أدى لانهايار منشأة التدقيق وتوجيه ضربة إلى سمعة المهنة في اعتبارها حامية للمستثمرين المختلفين في المجتمع.

3-3-2- العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب التدقيق والمرتبطة بمنشأة التدقيق:

قد تؤثر خصائص منشأة التدقيق في أتعاب عمليات التدقيق التي تقوم بتقديمها إلى العملاء. فيختلف تقدير منشأة التدقيق للأتعاب المطلوبة من عملائها حسب عوامل مختلفة مؤثرة في عملها. وسيتم استعراض أهم هذه العوامل على النحو التالي:

1. حجم منشأة التدقيق:

إن لحجم منشأة التدقيق أثر في الأتعاب المطلوبة لقاء خدمات التدقيق، ويمكن قياسه بعدد المدققين في المنشأة أو إجمالي أصولها أو عدد عمليات التدقيق التي تقوم بها أو أرقام إيراداتها السنوية. وقد تعددت الدراسات التي تناولت موضوع الأتعاب المدفوعة لمنشآت التدقيق، وما إذا كانت الأتعاب المدفوعة لمنشآت التدقيق الكبرى أعلى من منشآت التدقيق الأخرى في السوق.

يقوم الافتراض على امتلاك منشآت التدقيق الكبرى لمهارات تنافسية عالية تبعاً لحجم أعمالها الكبير، هذا وبالإضافة إلى امتلاكها لموارد مستثمرة في تدريب كوادرها وشراء تكنولوجيات متقدمة ومنشآت حديثة. ويعود الارتباط بين حجم منشأة التدقيق والأتعاب المدفوعة إلى جودة عملية التدقيق المتحصل عليها. فمنشآت التدقيق الكبرى تحصل على علاوة مقابل خدماتها تبعاً لسمعتها وشهرتها العالية في السوق، والتي سمحت لها بالسيطرة عليه تاركَةً وراءها منشآت التدقيق الصغرى لتعاني من أجل البقاء في اللعبة. (Kikhia, 2015, p 42-53)

بينما وجد (Campa, Domenico) أنه ورغم وجود هذه العلاوة المطلوبة من قبل منشآت التدقيق الكبرى، فإنه لا يوجد ارتباط بين هذه العلاوة ومدى جودة الخدمات المقدمة من قبل هذه المنشآت. (Campa, 2013, p 680-707)

إذاً يلاحظ مما سبق الجدال القائم حول أثر حجم منشأة التدقيق والأتعاب المطالب بها تبعاً للجودة المقدمة كمعيار. ويمكن الاتفاق على وجود علاوة Premium تحصل عليها منشآت التدقيق الكبرى مثل الأربع الكبار لقاء اسمها وسمعتها والعلامة التجارية المسجلة باسمها، وقدرتها على تقديم خدمات تدقيق قد تظهر بأنها ذات جودة أعلى من غيرها تبعاً لمواردها وتقنياتها العالية وقدراتها التنافسية. إلا أن هذا لا يمكن من القول والتعميم أنها تستحق هذه العلاوة لتقديمها لخدمات تدقيق ذات جودة عالية لا يمكن مماثلتها من قبل باقي المنشآت الصغيرة في السوق.

2. سمعة منشأة التدقيق:

تعد سمعة التدقيق آلية هامة لتمييز منشآت التدقيق ذات الجودة العالية في الخدمات، والتي لم تتورط في عمليات احتيالية أو تم رفع دعاوى قضائية عليها كنتيجة إهمالها أو تتسترها على تحريفات جوهرية في البيانات المالية التي تدققها.

وبشكل عام، تمتلك منشآت التدقيق الكبرى سمعة أكبر من منشآت التدقيق الصغرى، لذا فإن منشآت التدقيق الكبرى ستسعى لا إلى المحافظة على مستوى سمعتها الحالي فحسب، بل وزيادته

من خلال تقديم تقارير تقرير دقيقة ذات جودة عالية. وتعود هذه الفكرة بشكل أساسي إلى أن سمعة المنشأة في السوق قد تم تكوينها أصلاً من خلال تقديمها لخدمات تدقيق مميزة ذات جودة عالية. (Hosseinniakani, & Others, 2014, p 243-254)

ويمكن القول أن منشآت التدقيق ذات السمعة الحسنة تمتلك طلباً عالياً على خدماتها في السوق. لذا هي تحصل على أرقام أتعاب أعلى من غيرها من أجل تعويض استثماراتها في السمعة المكونة كرأس مال مملوك لها، مثل تدريب الموظفين والبرامج المختلفة والحملات الإعلانية. وإن استثمارها في هذه العناصر من أجل تكوين سمعتها يسمح لها بفرض أرقام أتعاب أعلى من باقي المنشآت التي لم تستثمر مثلها ولم تكون سمعة عالية في السوق كما كونتها. (Kilmili, 2016, p 23-35)

لذا يمكن القول أنه وكلما كانت سمعة منشأة التدقيق أفضل في سوق الخدمة، كلما ازداد الطلب على الخدمات التي تقدمها، وبالتالي ازدادت أرقام الأتعاب التي تقوم بطلبها.

3. تقديم منشأة التدقيق لخدمات غير التدقيق:

استطاعت منشآت التدقيق وخاصة منشآت التدقيق الأربع الكبرى زيادة نسبتها من الأرباح المتولدة من خدمات الاستشارات والمقدمة بشكل أساسي لعملاء غير التدقيق. وقد أثار هذا قلق الكثير من احتمالية تأثير هذا الاتجاه في جودة خدمات التدقيق المقدمة وذلك خوفاً من احتمالية تخصيص الموارد المختلفة مثل الجهد والوقت لعملاء غير التدقيق على حساب خدمات التأكيد. إلا أن منشآت التدقيق الكبرى قد دافعت عن نفسها بقول أن تقديم خدمات غير التدقيق تزيد فعلاً من جودة التدقيق، بسبب تقديم كادر خدمات غير التدقيق والاستشارات لمعلومات قيمة عند استخدامهم كخبراء في عملية التدقيق لاحقاً. (Myers, & Others, 2014, p6)

فهذه الخبرة والمعلومات التي تم الحصول عليها عن طريق خدمات غير التدقيق، والتي تعرف بأنها "نظرية سكب المعلومات" تمكن المدققين من توظيف المعرفة التي تم تكوينها من خدمات غير التدقيق حول العميل في عملية التدقيق. وهذا الأمر سيخفض من رقم الأتعاب المطالب به لانخفاض الجهد المبذول في عملية التدقيق. فالأرقام المنخفضة لأتعاب التدقيق تم تعويضها من العميل بأتعاب خدمات غير التدقيق. (Ayoib, & Others, 2006, p 21-40)

بينما يرى (Cantoni, & Others)، أن التعقيد التنظيمي والعمليات للمنشآت واستدعائها لعمليات غير تدقيق واستشارات وبالتالي أتعاب لهذه الخدمات، هي ذات علاقة إيجابية بخدمات التدقيق

لارتفاع حجم أعمال التدقيق على أية حال كنتيجة لتعقيد العمليات. (Cantoni, & Others, 2011, p 2-10)

وبعد العرض السابق، يمكن استنتاج منطقية الاستفادة من خدمات غير التدقيق المجرة لتخفيض أعمال التدقيق وبالتالي انخفاض الأتعاب المحصلة كنتيجة، إلا أنه تجب الإشارة إلى أن هذه النقطة بالذات هي التي أطاحت بمنشأة تدقيق كبرى هي Arthur Andersen، حيث أنها قد أهملت أو تسترت على أصول وديون المنشآت التي كانت قد قدمت لها خدمات غير التدقيق بالإضافة إلى إصدارها لتقارير تدقيق حول بياناتها المالية. وإن كان هذا إهمالاً ناتجاً عن استفادتها الفاشلة بناء على نظرية سكب المعلومات أو كان تستراً وتغاضياً عن هذه الديون نتيجة تواطؤ مع العميل، فإن العلاقة ستبقى محل دراسة ولا يمكن الجزم بإيجابيتها وسلبيتها وتعميم النتيجة بشكل عام.

4. المنافسة بين منشآت التدقيق:

إن ازدياد عدد منشآت التدقيق العاملة في السوق قد يؤدي لنشوء منافسة فيما بينها من أجل الحصول على التعاقدات الجديدة المختلفة. وهذه المنافسة قد تكون شريفة قائمة على معيار الجودة أولاً وأخيراً ومخرجة القدرات الكامنة في ممارسي المهنة من أجل إثبات جدارتهم، وعندها لن ترتفع الأتعاب إلا تبعاً لمقياس الجودة المقدمة. أو قد تكون منافسة بهدف السيطرة على السوق وابتلاعه وكسر وتخفيض الأسعار على حساب الجودة، وعندها ستؤثر سلباً في سمعة المهنة وفي جودة الخدمات التي تقدمها.

وانطلاقاً من كون المنافسة غير الشريفة تمثل عائقاً وتحدياً في وجه تطور المهنة وتأدية رسالتها، فقد جاء في قانون تنظيم المهنة رقم 33 لعام 2009 في المادة 48 منه بأنه يحظر على المحاسب القانوني المزاولة مضاربة أو منافسة أي محاسب قانوني آخر للحصول على العمل بصورة تسيء إلى المهنة سواء تم ذلك بشكل مباشر أو غير مباشر. (المادة 48، القانون رقم 33 القاضي بتشكيل مجلس المحاسبة والتدقيق، 2009)

وقد قامت جمعية المحاسبين القانونيين في سورية بوضع حد أدنى لأتعاب التدقيق لا يمكن النزول عنه في قرارها رقم 10 لعام 2017، وإن التزام مدققي الحسابات بالحدود الدنيا المعلنة سيمنع ممارسي المهنة من تخفيض أرقام أتعابهم رغبة في السيطرة على السوق، وسيرجع عندها الاختيار بين المدققين المختلفين إلى عوامل أخرى ناتجة عن المنافسة الشريفة كجودة الخدمات المقدمة من قبل المنشأة وسمعة هذه المنشأة في السوق.

3-4- المبحث الرابع: العلاقة بين أتعاب التدقيق وجودة التدقيق

تمثل خدمة المراجعة سلعة اقتصادية ذات مقابل مادي هو أتعاب التدقيق التي تحصل عليها منشآت التدقيق لقاء عمليات التدقيق التي تقوم بها. وتمثل أتعاب التدقيق المصدر الرئيس لإيرادات منشآت التدقيق، مما يدفعها إلى محاولة زيادة مصدرها الرئيس من الإيرادات من أجل تحقيق أكبر مقابل لخدماتها.

كما تمثل أتعاب التدقيق عبئاً مالياً على المنشآت الخاضعة للتدقيق، تتحمله مقابل الحصول على خدمات تدقيق ذات جودة عالية. وتكمن المشكلة في رغبة العملاء الحصول على أعلى مستوى ممكن من الجودة لعمليات التدقيق وبأدنى قدر ممكن من الأتعاب، مما جعل من دراسة العلاقة بين جودة التدقيق وأتعابها أمراً غايةً في الأهمية.

وإن العلاقة بين أتعاب التدقيق وجودة التدقيق هامة جداً لما لها من أثر على الأطراف المختلفة المستفيدة من تقرير المدقق. ورغم اختلاف الآراء حول طبيعة هذا الأثر إلا أن الفكرة العامة تقوم على خشية أن تؤدي المنافسة الحادة بين منشآت التدقيق إلى تخفيض أرقام أتعابها من أجل اجتذاب العملاء، مضحيةً بجودة التدقيق المقدمة.

فقد تلجأ بعض مكاتب التدقيق إلى استرضاء العملاء المهمين على حساب جودة عمليات التدقيق المجرة وذلك لزيادة حصتها السوقية وتحسين سمعتها، بالإضافة إلى الحصول على أتعاب وفيرة وجيدة. وعندما تكون أتعاب العملية كبيرة فإن هذا يخلق قدرة تفاوضية بالنسبة لعميل التدقيق حول محتوى التقارير النهائية لتأتي مرضية لهم فيعمدون إلى إقناع مدققي الحسابات لإصدار تقارير نظيفة من خلال التهديد بتغيير منشأة التدقيق كمثال. (رمضان، 2015، صفحة 30)

فعلى افتراض وجود تنافس شديد في سوق التدقيق، والذي يخلق دافعاً قوياً أمام المكاتب لأن تكون فعالة تكاليفياً كي تستمر بالعمل، فقد يقبل المكتب أتعاباً متدنية لعمليات التدقيق تدفعه إلى تقليص نطاق عمل التدقيق، أو قبول أتعاب تدقيق متدنية على أمل أن يتم تعويضها من خلال تقديم خدمات استشارية لنفس العميل، وفي كلتا الحالتين تخل منشأة التدقيق بمتطلبات المهنة الأخلاقية. (الشاطري، العنقري، 2006، صفحة 97-163)

وقد تؤدي هذه الأتعاب المتدنية إلى انخفاض في جودة التدقيق لسببين اثنين، وهما عدم قيام المدقق بالجهد المطلوب مقارنة في حال كانت الأتعاب عالية، أو قبول المدقق تدقيق عمليات العميل على

الرغم من انخفاض الأتعاب المقدمة على أمل التعاقد مع العميل لعدة سنوات متتالية وتحقيق الربح على مدى سنوات التعاقد. (الشاهين، 2015، صفحة 66)

وقد تقوم منشأة التدقيق باستلام أتعاب تدقيق غير اعتيادية مما قد يشكل لديها حافزاً لأن تتساهل مع عملائها إن أرادوا وضع سياسات إدارة أرباح تفاؤلية. والسبب في هذا يعود إلى النظرية الاقتصادية لاستقلالية المدقق، حين تطغى الرغبة في الحصول على عملية تدقيق رابحة ذات أتعاب كبيرة غير اعتيادية على التكلفة المتمثلة بالأذى المحتمل لاسم وسمعة المنشأة في السوق. وحينها تزداد علاقة الاعتمادية الكبيرة للمدقق على عميله وتتنخفض جودة التدقيق بشكل كبير. (Kraub, & Others, 2014)

لذا تعرف الأتعاب غير الاعتيادية على أنها الفرق بين الأتعاب التي تم دفعها إلى المدقق فعلاً من أجل تدقيق البيانات المالية، وبين المستوى الطبيعي المتوقع من الأتعاب مقابل الجهد المبذول في عملية التدقيق. (Choi, & Others, 2010, p: 1)

وبناءً على هذا التعريف يمكن تقسيم أتعاب التدقيق إلى قسمين: (Fitriany, & Others, 2016, pp: 72-78)

1. أتعاب التدقيق الاعتيادية: وتعكس التكلفة الاعتيادية للجهد المبذول في عملية التدقيق. مثل مصاريف فريق التدقيق، مخاطر القضايا المحتملة، وهامش الربح الطبيعي لعملية التدقيق.
 2. أتعاب التدقيق غير الاعتيادية: هي الأتعاب التي تحدد من خلال علاقة خالية من الشفافية، وبالتالي غير قابلة للمراقبة، بين المدقق والعميل. ويمكن أن تأخذ هذه الأتعاب طبيعة سلبية جبرياً إن كانت أدنى من المستوى الطبيعي للأتعاب أو على شكل تخفيضات على أرقام الأتعاب المطالب بها، أو أن تأخذ إشارة موجبة جبرياً إن كانت أعلى من المستوى الطبيعي للأتعاب أو ما يعرف بالعلاوة على الأتعاب الطبيعية المتفق عليها لقاء عملية التدقيق.
- ويشير (Choi, & Others) إلى أن الأتعاب غير الاعتيادية الموجبة مرتبطة بشكل إيجابي مع حجم المستحقات الاختيارية التي قد تنشئها الإدارة، مما يفترض وجود علاقة سلبية مع جودة التدقيق واحتمال أن يتأثر عمل المدقق بضغطات العميل. في حين أن الدراسة لم تجد علاقة جوهرية بين الأتعاب غير الاعتيادية السالبة وجودة التدقيق. (Choi, & Others, 2006, 1)

بينما يرى مجلس رقابة محاسبة الشركات العامة (PCAOB) أن الأتعاب العالية تدل على جهد مبذول أكبر من قبل المدقق، وبالتالي جودة تدقيق أكبر. فإن أتعاب التدقيق الأعلى تعني ساعات

أطول قد تم قضاؤها في عملية التدقيق، أو أن منشأة التدقيق تفرض أتعاباً أعلى بسبب جودة المدققين لديها. وبشكل مقابل، فإن أتعاب التدقيق المنخفضة المدفوعة من قبل الشركات إلى المدققين تعني جهداً وعملاً أقل، وبالتالي جودة تدقيق أقل. (Eshleman, & Others, 2013, p: 7) ويمكن مما سبق القول أن الأتعاب التي ترتفع أو تنخفض بشكل ملحوظ عن المستوى الطبيعي المتوقع لعمليات التدقيق المماثلة والتي تعكس تكلفة الجهد والوقت المبذول في العملية، تسمى الأتعاب غير الاعتيادية.

3-4-1- العلاقة الاقتصادية للمدقق بالعميل:

من أجل أن تكون عملية التدقيق مربحة اقتصادياً فإن المدقق يقوم بتسعير خدمات التدقيق بسعر يزيد على تكلفة إنتاج عملية التدقيق، بعد أخذه بالحسبان تكاليف القيام بالعملية والجهد المبذول والوقت اللازم لإجراء الاختبارات. وإن هذا يخلق علاقة اقتصادية للمدقق مع العميل، وقد يخفض من استقلالية المدقق، ويزيد احتمالية أن يقوم المدقق بالرضوخ إلى مطالب العميل في إدارة الأرباح. وإن السؤال حول الأثر السلبي لعلاقة الاعتمادية الاقتصادية للمدقق على عميله في جودة التدقيق، يرجع إلى الحجم النسبي للتكاليف والإيرادات المتوقعة لعملية التدقيق. (Asthana, & Boon, 2012, pp: 1-22)

كما يرى (Larcker & Richardson, 2004) أنه وبحكم أن العميل هو من يختار المدققين ويقوم بدفع الأتعاب إليهم، فإن منشآت التدقيق تمتلك الحوافز لتجنب إبداء آراء تدقيق سلبية. لهذا تكون استقلالية المدقق موضع شك أحياناً، فربما يكون المدقق معتمد مالياً على عميله وسيتردد في إبداء رأيه حول المخالفات الجوهرية في بياناته المالية إن وجدت. (Larcker, & Richardson, 2004, pp. 625-658)

كما ترى (DeAngelo, 1981) أن حافز المدقق لتعريض استقلاليته وجودة التدقيق التي يقوم بها إلى الخطر هو أمر متعلق بأهمية العميل. وتقاس أهمية العميل عادةً بقياس الوزن النسبي لمقدار الأتعاب التي يحصل عليها المدقق من هذا العميل مقاسةً إلى إجمالي الأتعاب التي حصل عليها المدقق من عملائه مجتمعين. وعلى المدقق الاختيار في أن يضمن استقلاليته بإصدار تقرير تدقيق متحفظ عند انخفاض جودة أرباح العميل، أو أن يقوم بالحفاظ على علاقته المربحة مع عميله الذي قد يكون أدار أرباحه وتلاعب بها. (Deangelo, 1981, P: 185)

حيث أن استقلالية المدقق ستتعرض للخطر عند وجود حالة الاعتماد الاقتصادي على العميل. وهذا الاعتماد يعني إما أن يشكل العميل الحصة الأكبر من إيرادات المدقق من إجمالي عملائه، أو أن يحصل المدقق من هذا العميل على أتعاب تفوق التوقعات والجهد المبذول بشكل كبير. (Moazem Khan, & ul Haq, 2015, p: 2)

ويتبين مما سبق أن علاقة الاعتمادية يمكن الاستدلال عليها بالارتفاع الإيجابي الملحوظ للآعاب غير الاعتيادية. وإن الخوف من فقدان التعاقد مع العميل قد يدفع المدقق إلى التغاضي عن الكثير من الأخطاء والتجاوزات معرضاً بذلك استقلاليته للخطر مما يؤدي إلى انخفاض جودة التدقيق.

3-4-2- تقديم المدقق خدمات غير التدقيق إلى المنشأة محل التدقيق:

تقوم خدمات غير التدقيق كما هي الحالة مع خدمات التدقيق بخلق رابطة اقتصادية بين المدقق والعميل. وإن المدقق الذي يخاف انخفاض حصته من مخصص خدمات غير التدقيق التي يقدمها للعميل لن يقوم بتحدي الإدارة واختياراتها من السياسات المحاسبية خوفاً من فقدان العلاقة المربحة مع عميله وإلغاء التعاقد معه بخصوص العمليات المستقبلية. خاصة أن خدمات غير التدقيق ذات هامش ربح أعلى بشكل عام من عمليات التدقيق الاعتيادية. وإن الرغبة في الحفاظ على هذه العلاقة الجيدة مع العميل ستجعل المدقق أكثر تسامحاً معه فيما يخص الممارسات المحاسبية المشبوهة، مما يضعف من استقلالية المدقق وبالتالي يخفض من جودة التدقيق. (Carmona Ibanez, & Others, 2015, p: 4)

ويتم تحليل أثر تقديم خدمات غير التدقيق للعملاء على وجهين: (Haverkate, 2011, p: 9)

1. يرى مستخدمي البيانات المالية خدمات غير التدقيق تهديداً لاستقلالية المدقق وبالتالي لجودة التدقيق. وإن السبب وراء ذلك هو عدم استعداد منشآت التدقيق لنقد ومراقبة العمل المجري من قبل أقسامها التي قدمت الاستشارات المختلفة، بالإضافة إلى أنها لا تريد خسارة الأتعاب العالية التي تحصل عليها لقاء خدمات غير التدقيق التي تقدمها للعميل.
2. أثر خدمات غير التدقيق على تقرير المدقق: فقد يختار المدقق أن يفصح عن التجاوزات أو المشاكل المكتشفة عن طريق التحفظ في رأي التدقيق، أو ألا يفصح عنها. وإن القرار يرجع في النهاية إلى المدقق ومدى استعداده للمخاطرة باستقلاليته والتفريط بجودة التدقيق المجرة لمنشأة العميل.

كما أشار الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في قواعد أخلاقيات المهنة إلى خطر حدوث الرابطة الاجتماعية بين المدقق والعميل أو كما ذكر في قواعد أخلاقيات المهنة بخطر التآلف، والذي قد ينشأ من تكرار تقديم خدمات غير التدقيق إلى العميل وتشكيل المدقق لثقة قائمة على معرفته بأمور شركة العميل وموظفيها وارتباطه عاطفياً بالشركة وعدم رغبته بخسارة علاقته وتعاقده مع العميل مما قد يؤدي إلى المخاطرة بجودة التدقيق عند عدم التصريح عن التجاوزات المحتمل وجودها في البيانات المالية للمنشأة محل التدقيق. (Svanstrom, 2012, pp: 337-366)

ويرى البعض مثل (Simunic, 1984) أن تقديم خدمات التدقيق لنفس العميل الذي قام المدقق بتقديم خدمات غير تدقيق له هو أمر مفيد بسبب الفرص الكبيرة للاستفادة من المعلومات المختلفة والمعرفة التي تم جمعها وتكوينها عن منشأة العميل في عملية التدقيق فيما بعد مما يؤدي إلى زيادة جودة التدقيق. (Simunic, 1984, pp: 679-702)

ومما سبق يتضح تنوع وجهات نظر حول أثر أتعاب خدمات غير التدقيق في جودة التدقيق، فالبعض رأى بأن تقديم هذه الخدمات وارتفاع أرقام أتعابها يؤدي إلى انخفاض استقلالية المدقق وجودة التدقيق التي يقوم بها بسبب عدم رغبته في خسارة تعاقده مع عميله إن هو صرح عن التجاوزات والمشاكل المحتملة في البيانات المالية. بينما رأى البعض الآخر أن هذه الخدمات توفر معلومات هامة عن منشأة العميل يمكن استخدامها فيما بعد في عملية التدقيق مما يزيد من جودة التدقيق.

3-4-3- نظرة مستخدمي البيانات المالية إلى أتعاب التدقيق كمؤشر على جودة التدقيق:

لا يمكن إنكار الأهمية الكبيرة لجودة التدقيق في تأثيرها على مدى اعتمادية البيانات المالية للمنشأة محل التدقيق. كما أنه ولعدم تساوي عمليات التدقيق المختلفة بالجودة، يمكننا اعتبار أن أتعاب التدقيق تعكس معلومات هامة بالنسبة لمستخدمي البيانات المالية المدققة من أجل تقييم جودة التدقيق بشكل عام.

فترى (Beck, & Others, 2013) أنه إذا قدمنا لمستخدمي البيانات المالية إفصاحات إضافية عن أرقام الأتعاب المقدمة للمدققين على أنها منخفضة أو متوسطة أو عالية مقارنةً مع متوسط الصناعة التي تندرج تحتها منشأة العميل، فإنهم سيستنتجون أن الجهد المبذول من قبل المدقق

وجودة التدقيق بشكل عام هي منخفضة، متوسطة، عالية، على التوالي. وإن لم نقدم لهم أية معلومات عن أرقام الأتعاب فهم سيفترضون أن جودة التدقيق متوسطة. (Beck, & Others, 2013, pp 71-95)

بينما يرى (Nkemjika, & Others, 2017) أن حملة الأسهم سيرون في حالة أتعاب التدقيق العالية جداً علاقة اعتماد اقتصادي على العميل، وسيثار الشك حول استقلالية المدقق وستتخفف ثقتهم في جودة التدقيق التي قام بأدائها. (Nkemjika, & Others, 2017, pp: 973-984)

وإن طبيعة عمل مدققي الحسابات تمكنهم من معرفة تفاصيل المعلومات المحاسبية للمنشآت محل التدقيق. وإن المدقق سيقوم بتوظيف هذه المعلومات لمساعدته في أداء عملية التدقيق، كما أنه سيستعين بها من أجل تسعير خدماته. لذا فإن عملية التسعير قد تتم بناءً على معلومات خاصة حول المنشأة محل التدقيق قد لا تكون قد أفصح عنها إلى حملة الأسهم. وإن هذا يمكننا من الافتراض أن أتعاب التدقيق سترتفع أو تتخفف بشكل أكبر مما لو تم الإفصاح عن هذه المعلومات بشكل عام إلى جمهور مستخدمي البيانات المالية. (Picconi, & Reynolds, 2013)

ويمكن القول أن الشفافية في عرض الأتعاب لمستخدمي البيانات المالية المدققة ستقدم لهم مؤشراً هاماً يقومون من خلاله بالاستدلال على أحقيته برقم الأتعاب الذي قام بالحصول عليه من عدمها، وذلك بعد مقارنته بعمليات التدقيق المماثلة لغيره من المدققين وتحقيقه لدرجة الجودة المتوقعة لديهم أم لا.

3-5- المبحث الخامس: واقع مهنة التدقيق وأتعاب المدققين في بيئة الأعمال السورية

تعتبر مهنة التدقيق من المهن العريقة، فهي تمتلك تقاليد ومسؤوليات مهنية تحددها الجهات النازمة. وساهمت مهنة التدقيق على مر العصور بشكل كبير في تنمية المجتمعات، لما تؤديه من خدمات استشارية وتأكيد معقول للمستثمرين حول مدى تمثيل البيانات المالية المدققة لواقع المنشآت المالي. ومن أجل التعرف على واقع المهنة في الجمهورية العربية السورية، تم تقسيم تطور المهنة التاريخي إلى مرحلتين زمنية رئيسيتين. الأولى هي ما قبل صدور القانون رقم 33 للعام 2009 والقاضي بتشكيل مجلس المحاسبة والتدقيق في سورية، والمرحلة الثانية هي ما بعد صدور هذا القانون.

أولاً: ما قبل صدور القانون رقم 33 لعام 2009 القاضي بتشكيل مجلس المحاسبة والتدقيق في سورية:

لم يكن لمهنة التدقيق المكانة المناسبة في الجمهورية العربية السورية في ظل الاحتلال الفرنسي، حيث لم تكن مهنة التدقيق متطورة في فرنسا في ذلك الوقت ولم تحاول السلطات الفرنسية إجراء تغييرات في القانون التجاري العثماني المطبق في سوريا منذ عام 1850، وبعد الإستقلال صدر القانون التجاري السوري لعام 1949، الذي تنبّه فيه المشرع إلى أهمية دور المحاسبين القانونيين وألقى على عاتقهم مسؤوليات كبيرة حيث خصص لهم فصلاً كاملاً في القانون (الفصل التاسع) والذي حدد فيه المشرع طريقة اختيار المحاسبين القانونيين وواجباتهم المهنية والمسلكية. (ونوس، 2008).

وبعد الوحدة بين سورية ومصر، ولما كانت مهنة تدقيق الحسابات متقدمة في بريطانيا عنها في فرنسا فيلاحظ أثر ذلك على تطور المهنة في مصر عنها في سوريا، حيث أنّ المهنة في الدول التي اتبعت النهج البريطاني قد تطورت أكثر منها في الدول التي اتبعت النهج الفرنسي. ولأن مهنة المحاسبة كانت أكثر تطوراً في مصر فقد طوّرت الوحدة الإطار التشريعي للمهنة في سوريا وأضافت بعض السمات الأنغلو-سكسونية للمحاسبة، كما نظمّ القرار رقم 1109 لعام 1958 والمعدل بالقرار رقم 144 لعام 1961 المهنة وقواعدها في سورية ويعتبر نقطة انطلاق أساسية لعمل المدققين في سورية، وتم تأسيس جمعية المحاسبين القانونيين في عام 1958 والتي اعتبرت النواة الأولى لتنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق، والتي هدفت إلى تنظيم مهنة تدقيق الحسابات ورفع مستواها العلمي والمهني والمحافظة على كرامتها، بالإضافة إلى تحسين أساليب العمل المحاسبي والمساهمة في الأبحاث الاقتصادية والمالية وتشجيعها. (مشروع النظام الداخلي لجمعية المحاسبين القانونيين في الجمهورية العربية السورية، 2012)

وقد عاشت مهنة التدقيق في حالة من السكون بسبب طبيعة الأعمال وتراجع دور مدقق الحسابات في تدقيق حسابات شركات الأموال واقتصاره على بعض أعمال التدقيق للجمعيات السكنية والخيرية وبعض الأمور البسيطة ذات العلاقة بالضرائب، وذلك بسبب قيام الجهاز المركزي للرقابة المالية بتولي أعمال التدقيق في الشركات.

كما أكد القانون رقم 20 لعام 1991 الخاص باعتماد البيان الضريبي في المادة رقم 11 على قيام المكلفين بتقديم أرباحهم السنوية معتمدة من قبل محاسب مجاز أصولاً من غير العاملين في وزارة المالية.

وفي بداية التسعينات صدر قانون الاستثمار رقم 10 المعدل بموجب المرسوم التشريعي رقم 7 لعام 2000 والذي سمح بإنشاء مشاريع التنمية الاقتصادية والاجتماعية وأصدر تراخيص بتأسيس الشركات المشتركة والمساهمة ومحدودة المسؤولية.

كما صدر القانون رقم 28 لعام 2001 والذي سمح بجواز تأسيس مصارف على شكل شركات مغفلة سورية خاصة أو على شكل شركات مشتركة مساهمة مغفلة سورية.

ومع الانفتاح الاقتصادي الحاصل، وانتشار عدد كبير من شركات المساهمة ولا سيما في قطاعي المصارف والتأمين، تم إصدار القانون رقم 22 لعام 2005 والمتضمن إحداث هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية، والتي كان من أهدافها تنظيم وتطوير الأسواق المالية والأنشطة والفعاليات الملحقة بها بما يحقق العدالة والكفاءة والشفافية ويساهم في الحد من المخاطر المرتبطة بمعاملات الأوراق المالية. وقد منح القانون الهيئة صلاحية الإشراف على جميع الجهات التي تعمل بشكل مباشر أو غير مباشر في سوق المال، وبهذا أخضع هذا القانون شركات ومكاتب المحاسبة والتدقيق المعتمدة لإشراف هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية. (المادة 6، القانون رقم 22، 2005)

كما طالب القانون 22 بضرورة اعتماد المعايير المحاسبية ومعايير التدقيق ومعايير تقويم الأداء التي يجب التقيد بها من قبل الجهات الخاضعة لرقابة الهيئة، وتحديد المعايير والشروط الواجب توافرها في مدققي الحسابات المؤهلين لتدقيق حسابات الجهات الخاضعة لرقابة الهيئة وإشرافها. (المادة 7، القانون رقم 22، 2005)

وقد تابع القانون 22 ليعتبر تصديق مدقق الحسابات أو المحاسب على بيانات مالية غير صحيحة أو مضللة أو مخالفة للمعايير المحاسبية ومعايير التدقيق المعتمدة، مخالفة لا بد من اتخاذ عقوبة اتجاهها. (المادة 17، القانون رقم 22، 2005)

كذلك الأمر فقد أصدرت الهيئة تعليمات خاصة بحوكمة الشركات تحت اسم نظام الممارسات السليمة لإدارة الشركات بموجب قرار مجلس مفوضي الهيئة رقم 31/م بتاريخ 2008/06/29.

وقد خصص نظام حوكمة الشركات الصادر عن هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية فصلاً كاملاً عن مدققي الحسابات وفصل آخر حول لجنة التدقيق. (المادة 12، قرار مجلس مفوضي الهيئة، 2008)

ثم أخضعت مهنة التدقيق إلى قانون الشركات الصادر بالمرسوم التشريعي رقم 3 عام 2008، وقد جاء في الباب الخامس والمتعلق بالشركات محدودة المسؤولية في المادة رقم 71، "قيام الهيئة العامة بانتخاب مفتش حسابات وتحديد أتعابه"، كما أجازت الفقرة 4 لمدقق الحسابات في حال تقاعس الإدارة الدعوة إلى اجتماع الهيئة العامة، كما نصت المادة 79 على أن "ينص نظام الشركة محدودة المسؤولية على انتخاب مدقق للحسابات أو أكثر يختارهم الشركاء في الهيئة العامة من جدول المحاسبين القانونيين الذي تضعه الوزارة، ويخضع مدققو الحسابات في سلطتهم لمسؤولياتهم وواجباتهم المقررة لمدققي الحسابات في الشركات المساهمة"، أما في الباب السادس من قانون الشركات والخاص بالشركات المساهمة فقد جاء في المادة 98 المتعلقة بتأسيس الشركة المساهمة فقرة 4 على أن "يتضمن طلب المؤسسين اسم مدقق الحسابات المعتمد خلال فترة التأسيس كشرط للتصديق على النظام الداخلي للشركة. (قانون الشركات، رقم 3، 2008)

ومما سبق يمكن الاستنتاج أنه -وفي ظل عدم وجود تشريع متكامل لمهنة تدقيق الحسابات-؛ لم يكن لموضوع تحديد أتعاب التدقيق مكانة محددة في القوانين والقرارات في هذه المرحلة، حيث كان الأمر منوطاً بالتوافق بين المدقق والعميل بالتراضي دون وجود أية محددات قانونية ناظمة لعملية تحديد الأتعاب أو وجود حدود دنيا أو عليا لهذه الأتعاب.

ثانياً: ما بعد صدور القانون رقم 33 لعام 2009 القاضي بتشكيل مجلس المحاسبة والتدقيق في سورية:

1. القانون رقم 33 لعام 2009 القاضي بتشكيل مجلس المحاسبة والتدقيق:

صدر قانون تنظيم المهنة رقم 33 لعام 2009 وأنهى العمل بالقرار رقم 1109 لعام 1958 وتعديلاته. ووضع هذا القانون أسس جديدة لتنظيم عمل مدققي الحسابات في سورية، وقد عرف القانون 33 مدقق الحسابات بأنه المحاسب القانوني المرخص لتدقيق ومراجعة الحسابات سواءً أكان شخصاً طبيعياً يزاول باسمه أو لحساب شركة مهنية وعلى مسؤوليته لمهنة تدقيق الحسابات وإبداء الرأي حول مدى تمثيلها بعدالة للمركز المالي للجهة المدققة، وبأن تدقيق البيانات

المالية يتمثل بفحص البيانات المالية بهدف إبداء الرأي فيما إذا كانت قد أعدت من كافة النواحي الجوهرية وفقاً لمعايير محاسبية محددة وأنها تمثل بعدالة ومن كافة النواحي الجوهرية المركز المالي للجهة المدققة، وشهادة المحاسب القانوني هي الشهادة الممنوحة من قبل وزارة المالية للناجحين في امتحان شهادة المحاسب القانوني. (المادة 1، القانون رقم 33 القاضي بتشكيل مجلس المحاسبة والتدقيق، 2009)

وبهدف تنظيم المهنة بشكل عصري تم بتشكيل مجلس المحاسبة والتدقيق، والذي يهدف إلى الإشراف على مهنة المحاسبة والتدقيق للإرتقاء بمستوى أدائها والتأكيد على مستوى جودة ودقة عمل شركات المهنة ومدققي الحسابات في سوريا والرقابة على الأعمال المحاسبية والمالية تدعيماً للثقة في أنشطة المحاسبة والتدقيق. (المادة 4، القانون رقم 33 القاضي بتشكيل مجلس المحاسبة والتدقيق، 2009)

ومع أن صدور هذا القانون جاء متأخراً مقارنة مع الدول العربية إلا أنه يعتبر خطوة إيجابية في سبيل تنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق في سوريا وتطويرها.

ومن أهم ما تضمنه القانون /33/ هو تحديد الواجبات والمهام الموكلة للمدقق إلى جانب رسمها لأهم معالم المحددات والصلاحيات التي تحكم عمله.

حيث سمح القانون /33/ للمدقق القيام بالمهام التالية: (المادة 38، القانون رقم 33 القاضي بتشكيل مجلس المحاسبة والتدقيق، 2009)

1. تقديم المشورة والخبرة المهنية والقيام بأعمال التحكيم والتصفية في المجالات المحاسبية والمالية والضريبية، بالإضافة إلى فحص وتدقيق حسابات الأفراد.

2. دراسة وتحليل أوضاع المشاريع والشركات من النواحي الاقتصادية والإدارية والمالية.

3. إعداد الدراسات المالية والاقتصادية والمحاسبية ودراسات الجدوى للمشروعات الاقتصادية.

4. إعطاء الاستشارات والقيام بدراسات علمية وإدارية ومالية وإبداء الرأي أمام هيئة عامة أو خاصة تكلف بذلك.

5. تقديم الاستشارات الضريبية.

6. القيام بدراسات إحصائية اقتصادية لحساب المؤسسات الاقتصادية والمهنية.

7. تنظيم الحسابات وأعمال الجرد ووضع الأنظمة المحاسبية والمالية للجهات التي لا يقوم بتدقيق حساباتها.

8. وضع دراسات تقييم الشركات والمؤسسات وتحويلها إلى شكل قانوني آخر أو اندماجها مع بعضها.

وللقيام بالمهام السابقة الذكر، فقد أعطى القانون صلاحيات كبيرة لكي يستطيع تنفيذ ما يُطلب منه. فللمحاسب القانوني حق الإطلاع على جميع الدفاتر والقيود المحاسبية والوثائق المؤيدة لها وبيان الوضع المالي الحقيقي للشركة أو المؤسسة، وفي جميع الأحوال لا يجوز أن تقلص صلاحيات المحاسب القانوني بشكل يؤدي إلى إعاقة عن قيامه بمهامه، وعلى جميع الجهات التي يمارس المحاسب القانوني عمله أمامها أن تقدم له التسهيلات التي يقتضيها قيامه بواجباته وأن تمكنه من الإطلاع على الأوراق والمستندات والسجلات وكافة الوثائق والمعلومات والبيانات اللازمة لمباشرة عمله. (المادة 39، القانون رقم 33 القاضي بتشكيل مجلس المحاسبة والتدقيق، 2009)

كما أنه لا يجوز عزل المحاسب القانوني المعين لتدقيق سنة مالية إلا للأسباب المحددة في قانون الشركات رقم 3/ لعام 2008 وتعديلاته. (المادة 40، القانون رقم 33 القاضي بتشكيل مجلس المحاسبة والتدقيق، 2009)

إلا أن القانون لم يترك حبل الصلاحيات مطلقاً بيد المدقق، إنما وضع له محددات لا يمكنه تجاوزها، فقد نص القانون بأنه يتوجب على المحاسب القانوني: (المادة 47، القانون رقم 33 القاضي بتشكيل مجلس المحاسبة والتدقيق، 2009)

1. مراعاة قواعد التعاون والاحترام في علاقاته المهنية والمسلكية.
 2. أن يراعي بدقة الواجبات التي تفرضها عليه أحكام هذا القانون وقواعد المهنة وأعرافها وتقاليدها وأن يتقيد في كل أعماله بمبادئ الشرف والاستقلال والاستقامة.
 3. أن يحافظ على سر المهنة والسرية المصرفية.
 4. أن يمارس المهنة شخصياً، دون أن يكون له حق التوكيل أو التفويض إلا في حالة الحسابات المجمعة أو التابعة وفقاً لمعايير المراجعة، ويحق له الاستعانة بمساعدين على مسؤوليته.
 5. أن يوقع على مسؤوليته الأعمال التي يعدها الأفراد والمتدربون الملحقون بمكتبه.
 6. على المحاسبين القانونيين اللجوء إلى التنظيم المهني إذا وقع بينهم خلاف مهني.
- وبهدف المحافظة على مصالح المدقق بشكل عام وتنظيم العلاقة مع الأطراف الأخرى ولا سيما المنشآت التي يقوم بتدقيقها. فقد حظر القانون على المدقق القيام بالأعمال التالية: (المادة 48، القانون رقم 33 القاضي بتشكيل مجلس المحاسبة والتدقيق، 2009)

1. تولي الوظائف العامة أو الخاصة دائمة كانت أو مؤقتة، براتب أو بتعويض مهما كان نوعها، ويستثنى من ذلك أساتذة الجامعات المزاولون للمهنة وفق أحكام تنظيم الجامعات والمحاسبون القانونيون المكلفون بإدارة التنظيم المهني.
2. القيام بأعمال الصناعة والتجارة وغيرها إذا كان مزاولاً متفرغاً.
3. القيام بالأعمال التي تتنافى مع مكانة المهنة وشرفها.
4. عضوية مجالس إدارة الشركات أو المساهمة فيها في حال تكليفه بتدقيق حساباتها وكذلك الشركة المهنية التي ينتمي إليها.
5. قبول مهمات تتعارض مع استقلاليته وحياده في الشركات التي يقوم بتدقيقها.
6. تدقيق حسابات الشركة في الحالات التي تربطه بها أية صلة قرابة أو معرفة أو علاقة مديونية أو علاقة عمل أخرى.
7. إعداد دراسات الجدوى الاقتصادية لمشاريع الشركات التي يتولى تدقيق حساباتها إذا كانت هذه الدراسات ستستخدم من قبل الغير.
8. تقييم أو إعادة تقييم شركات أو مؤسسات لغايات تحويل شكلها القانوني إذا قام أو شارك في تدقيقها خلال السنوات الثلاث السابقة لعملية التقييم.
9. القيام بالدعاية لنفسه بأية وسيلة من وسائل الإعلان بطريقة مخلة بمكانة المهنة أو بشكل لا يتفق مع تقاليدها أو القيام بأية دعاية لشخصه بأية وسيلة كانت.
10. مضاربة أو منافسة أي محاسب قانوني آخر للحصول على العمل بصورة تسيء إلى المهنة وسواءً تم ذلك مباشرة أو بشكل غير مباشر.
11. إفشاء المعلومات والأسرار التي اطلع عليها من خلال عمله مدققاً إلا بناءً على طلب قضائي.
12. إبداء رأي يخالف حقيقة ما تضمنته الدفاتر والسجلات والبيانات المحاسبية والتوقيع على تقارير حسابات لم يدققها هو أو أحد العاملين تحت إشرافه.
13. الشهادة والتوقيع على صحة بيانات وحسابات ختامية وميزانيات لا تعكس الوضع المالي الصحيح للجهة التي كلف بتدقيقها.
14. تنظيم بيانات غير صحيحة في أي تقرير أو حسابات أو وثيقة قام بإعدادها في إطار مزاولته المهنة.

15. وضع تقارير غير صحيحة أو المصادقة على وقائع مغايرة في أية وثيقة يتوجب إصدارها بموجب قواعد مزولة المهنة.

16. المصادقة على توزيع أرباح صورية أو غير حقيقية.

17. ارتكاب أي إهمال أو خطأ مهني جسيم يلحق الضرر بالغير.

18. مخالفة الأنظمة والتعليمات الصادرة بمقتضى هذا القانون وسائر التشريعات المتعلقة بالمهنة بما في ذلك عدم الإفصاح عن الاختلاسات التي يكتشفها في أموال الجهة التي يقوم بتدقيقها أو التلاعب أو التزوير في هذه الحسابات.

وفي النهاية وبعد تحديد القانون /33/ لمسؤوليات وواجبات وصلاحيات ومحظورات المدقق، فقد تطرق للعقوبات، فإذا ارتكب مدقق الحسابات أية مخالفة لأحكام هذا القانون أو أقدم على تصرف يخل بالمسؤوليات المنوطة به أو بقواعد ومعايير وأسس وآداب المهنة أو ارتكب تصرفاً يسيء إلى مكانتها ومكانة العاملين فيها يحال إلى لجنة التأديب المشكلة لدى التنظيم المهني. حيث يتم تشكيل لجنة التأديب وتضمن كل من: قاضي برتبة مستشار وعضوان من مجلس إدارة التنظيم المهني وخبير محلف لدى المحاكم ذو صلة بالمهنة وممثل عن وزارة المالية - يختاره الوزير.

على أن يتم معاقبة مدقق الحسابات المخالف بإحدى العقوبات التأديبية (التنبيه الخطي - الإنذار الخطي - الإيقاف عن مزولة المهنة لمدة لا تزيد عن ثلاث سنوات - إلغاء الرخصة)، إذا كان المخالف متدرباً يعاقب بالتنبيه الخطي أو الإنذار الخطي أو وقف التدريب لمدة لا تزيد عن سنة. (المادة 92، القانون رقم 33 القاضي بتشكيل مجلس المحاسبة والتدقيق، 2009)

إذاً فقد جاء القانون /33/ للعام 2009 منظماً لعمل المدقق من كافة النواحي التنظيمية والعملية وفق أسلوب معاصر ويناسب التطورات الحاصلة في الحياة الاقتصادية.

2. المرسوم التشريعي رقم 29 لعام 2011 المتضمن قانون الشركات السوري:

بعد القانون 33، تم إصدار قانون الشركات بموجب المرسوم التشريعي رقم 29 لعام 2011. والذي نظم عمل وأداء الشركات بكافة أشكالها في بيئة الأعمال السورية، وضمن تشريعاته المنظمة لأداء الشركات تطرق إلى عمل مدققي الحسابات في سورية.

فحدد القانون مهمة مدقق الحسابات بشكل واسع في أن يقوم بمراقبة أعمالها وتدقيق حساباتها وفق معايير التدقيق الدولية. فعليه بصورة خاصة أن يبحث عما إذا كانت الدفاتر منظمة بصورة أصولية وعما إذا كانت الميزانية وحسابات الشركة قد نظمت بصورة توضح حالة الشركة الحقيقية وله حق

الإطلاع في كل وقت على دفاتر الشركة وحساباتها وأوراقها وصندوقها وله أن يطلب من مجلس الإدارة أن يوافيه بالمعلومات اللازمة للقيام بوظيفته وعلى هذا المجلس أن يضع تحت تصرفه كل ما من شأنه تسهيل مهمته. (المادة 187، المرسوم التشريعي رقم 29 المتضمن قانون الشركات السوري، 2011)

وأشار القانون في المادة 185 منه إلى وجوب انتخاب الهيئة العامة جهة لتدقيق حساباتها لمدة سنة واحدة قابلة للتجديد من جدول مدقي الحسابات الصادر عن الوزارة المعنية، وتقرر بدل أتعابها أو تفوض مجلس الإدارة بتحديد هذه الأتعاب. ويجب أن تكون هذه الجهة مدقق حسابات أو أكثر من قائمة مدقي الحسابات المعتمدين من هيئة الأوراق المالية فيما إذا كانت الشركة مساهمة عامة. وإذا أهملت الهيئة العامة انتخاب مدقق لحساباتها أو اعتذر هذا المدقق أو امتنع عن العمل فعلى مجلس الإدارة أن يقترح على الوزارة ثلاثة أسماء من جدول مدقي الحسابات الصادر عن الوزارة المعنية أو من قائمة مدقي الحسابات المعتمدين من هيئة الأوراق لتنتقي منهم من يملأ المكان الشاغر. (المادة 185، المرسوم التشريعي رقم 29 المتضمن قانون الشركات السوري، 2011)

كما أشار القانون إلى توجب أن تقوم الجهة التي ستقوم بتدقيق حسابات الشركة قبل انتخابها بتقديم تصريح للهيئة العامة تبين فيه عدم وجود أي علاقة عمل تربطها بأي من أعضاء مجلس الإدارة بصورة مباشرة أو غير مباشرة، وتلتزم هذه الجهة بالتعويض للشركة عن أي ضرر يلحق بها بسبب عدم صحة التصريح. (المادة 186، المرسوم التشريعي رقم 29 المتضمن قانون الشركات السوري، 2011)

وفي عام 2014 أصدر الرئيس السوري بشار الأسد المرسوم التشريعي رقم 31 القاضي بإحداث نقابة للعاملين في المهن المالية والمحاسبية في سورية، وذلك بهدف ضبط وتحديث المهن المالية والمحاسبية، وتطوير آليات إعداد البيانات المالية وتطبيق المعايير الدولية والمحلية، والمساهمة في إعدادها وتطويرها لتسهيل تقويم الأنشطة السابقة وتسهيل صنع القرارات الاقتصادية والاجتماعية.

أتعاب مدقي الحسابات في سورية:

تمثل أتعاب التدقيق المقابل المادي الذي يحصل عليه المدقق لقاء قيامه بعملية التدقيق، وهذا المقابل يعكس الجهد والوقت المبذول في أداء عملية التدقيق. وتتأثر عملية تحديد الأتعاب بعدد من العوامل تم التطرق إليها في مبحث العوامل المؤثرة في أتعاب التدقيق.

وفي سورية تبين أنه وقبل صدور القانون رقم 33 لعام 2009 وإصدارات جمعية المحاسبين القانونيين بوضع حدود دنيا لأتعاب مدقي الحسابات ومن خلال تقصي الباحث، كانت السوق

تخضع لمنافسة حادة بين منشآت التدقيق. ففي غياب أي قانون محدد لحد أدنى للأتعاب قامت منشآت التدقيق من أجل كسب التعاقدات الجديدة والمحافظة على تعاقداتها المستمرة بتخفيض أرقام أتعابها بصورة كبيرة إلى حد أن تطلب منشأة تدقيق على سبيل المثال رقم أتعاب لتدقيق شركة نفط عالمية بما يعادل مائة ألف ليرة سورية فقط رغم أن تكلفة القيام بعملية التدقيق لمثل هذه الشركات والوقت المبذول في العملية يتطلب مبالغ أكبر من أجل تغطية تكلفة عملية التدقيق، وقيام منشأة أخرى بالقيام بعملية تدقيق من المفترض أن تأخذ على الأقل كمثال 90 ساعة عمل في ساعتين فقط لزوم كتابة العقد وطباعة الأوراق وختمها.

وقامت بعدها جمعية المحاسبين القانونيين من أجل تقييد المنافسة والحفاظ على كرامة وسمعة المهنة واستقلالية مدققي الحسابات بوضع حدود دنيا لأتعاب المدققين عن طريق إصدار قرارات وتعديلات كان آخرها القرار رقم 10 لعام 2017 والمعدل للقرار 66 لعام 2014، ويقضي هذا القرار بإلزام مدققي الحسابات بالحدود الدنيا لأتعابهم عن عمليات التدقيق التي يقومون بها على الشكل الآتي: (جمعية المحاسبين القانونيين في سورية، قرار رقم 10، 2017)

م	نوع المؤسسة	بدل الأتعاب / ليرة سورية
1	منشأة فردية	50,000
2	شركة تضامن أو توصية	75,000
3	شركة محدودة المسؤولية	100,000
4	شركة مساهمة خاصة	200,000
5	شركة مساهمة عامة غير مدرجة	500,000
6	شركة مساهمة عامة مدرجة	800,000
7	الجمعيات غير السكنية	50,000
8	الجمعيات التعاونية السكنية	وفقاً لتعليمات الاتحاد العام للتعاون السكني
9	المنظمات العربية والإقليمية والدولية	500,000
10	فروع الشركات الأجنبية	500,000
11	الهيئات والنقابات وفروعها	150,000

يتبين من هذا القرار إلزام مدققي الحسابات بحدود دنيا لأرقام الأتعاب التي يتحصلون عليها من المنشآت محل التدقيق، ويتمثل الهدف منه في الحد من المنافسة الحادة وكسر الأسعار التي كانت منتشرة في سورية قبل هذا القرار.

ومن خلال تقصي الباحث وإجرائه لمقابلات مع مدققين مزاولين للمهنة في سورية، تم التوصل إلى خضوع عملية تحديد الأتعاب في سورية إلى قوى العرض والطلب، إلا أن هذا الخضوع ليس حراً بل هو مقيد بعدة عوامل مثل سمعة الشركات الدولية مثل الشركات الأربع الكبار، وارتباط الشركات محل التدقيق بشركات أجنبية تلزمها باختيار مدقق من الشركات الأربع الكبار، والعلاقات التي تتسم في كثير من الأحيان بطابع شخصي بين مدققي الحسابات ورؤساء وأعضاء الإدارة التنفيذية في مجالس إدارات الشركات الخاضعة للتدقيق، ...الخ.

تتمثل أهمية العوامل آنفة الذكر في عدم قدرة المدقق المحلي على المنافسة وعدم قدرته على طلب نفس المبالغ التي تتحصل عليها الشركات الكبرى الأجنبية. ومن خلال تقصي الباحث تم التوصل إلى بعض الإحصاءات وأرقام الأتعاب التي تتحصل عليها شركات التدقيق الأجنبية في سورية، فعلى سبيل المثال تتحصل شركة من الأربع الكبار المبالغ التالية لقاء قيامها بعمليات التدقيق لعدد من الشركات:

نوع الشركة	مدى الأتعاب المتحصلة بالدولار الأمريكي
مصرف	4,000 \$ – 10,000\$
شركة تأمين	3,000 \$ – 8,000 \$
شركة مساهمة	2,000 \$ – 10,000 \$

(المصدر من إعداد الباحث؛ بالاعتماد على الاستقصاء الميداني والمقابلات مع بعض العاملين في شركات التدقيق، ولم يتم ذكر أسمائهم لطلبهم التحفظ عليها حفاظاً على السرية والخصوصية المحيطة بموضوع الأتعاب)

يظهر الفرق الكبير بين ما تتحصل عليه منشآت التدقيق الأجنبية وبين ما يتحصل عليه المدقق المحلي. فالمدقق المحلي لن يجزؤ على طلب مثل هذه المبالغ، إن قدر بالأساس أن يتعاقد لتدقيق حسابات مثل هذه الشركات. ومن خلال تقصي الباحث تم التوصل إلى اعتماد المدققين المحليين بشكل كبير على إجراء الاستشارات الضريبية وإعداد البيان الضريبي حيث يتحصل هؤلاء على مبالغ تتراوح بين عشرة آلاف ليرة سورية ومائة ألف ليرة سورية، بالإضافة إلى تدقيقهم لحسابات

بعض شركات الأشخاص وتراوح المبالغ المتحصلة منها بين مائة ألف ليرة سورية ومليون ليرة سورية في أقصى الحالات ندرة.

يتبين من العرض السابق عدم وجود محددات واضحة ناظمة لعملية تحديد أتعاب التدقيق، بالإضافة إلى غياب المنافسة المبنية على جودة التدقيق مقابل الأتعاب، وعدم قدرة المدقق المحلي على مواكبة المنافسة مع المنشآت الأجنبية الكبيرة رغم أن العديد من البلدان تطلب أن يتم تدقيق حسابات الشركات الكبرى فيها من مدققين محليين معتمدين بشكل أكبر من المنشآت الكبرى. ويحدث أن تقوم منشأة تدقيق كبرى في سورية بجلب مدقق محلي من أجل التوقيع على تعاقد لسنة واحدة شكلياً واستمرارها بأداء عمليات التدقيق للشركات المدققة، وذلك من أجل الاحتيايل والالتفاف على إلزام القانون بالتغيير الإلزامي والمداورة لمدققي الحسابات من أجل الحفاظ على استقلالية المهنة وسمعتها.

خلاصة الفصل الثالث:

إن قيمة عملية التدقيق تقوم على ثقة مستخدمي البيانات المالية محل التدقيق بقدرة المدقق على تقديم تأكيد معقول بخلو البيانات المالية محل التدقيق من الأخطاء والتحريفات الجوهرية، وبناءً على هذا الافتراض يمكن القول أن أتعاب التدقيق تمثل المقابل المالي الذي يتقاضاه المدقق عن قيامه بعملية تدقيق لبيانات مالية لشركة ما، وتقديم تأكيد معقول بخلو هذه البيانات من التحريفات الجوهرية. ويجب أن يكون هذا المقابل عادلاً وطبيعياً لا شاذاً غير اعتيادي حتى لا يثير الشك في نزاهة واستقلالية المدقق ويسيء إلى سمعة المهنة ككل بأنها غير قادرة على الوفاء برسالتها وتقديم قيمة للمجتمع، وأنها تهدف للربح دون اعتبار للجودة.

وتتبين أهمية العلاقة بين أتعاب عملية التدقيق وجودة هذه العملية، ويمكن القول أن هذه الأتعاب قد تعتبر مؤشراً لدى الأطراف المختلفة على جودة التدقيق، وذلك عند ارتفاعها أو انخفاضها بشكل ملحوظ مقارنةً بالمستوى الطبيعي لعمليات التدقيق المماثلة. وعندها تسمى أتعاباً غير اعتيادية. وتأخذ هذه الأتعاب غير الاعتيادية شكلين، فهي إما أن تكون أعلى من المستوى الطبيعي بشكل ملحوظ على شكل علاوة يفسرها البعض بأحقية المنشأة ذات الشهرة والسمعة الجيدة بها، أو يهاجمها البعض الآخر بأنها تخلق علاقة اعتمادية مالية للمدقق على عميله قد تؤثر في استقلاليته وجودة خدمة التدقيق المؤداة. وقد تكون هذه الأتعاب منخفضة بشكل ملحوظ بسبب المنافسة الحادة في السوق، وما يترتب على ذلك من مغامرة بعدم بذل العناية المهنية اللازمة وعدم ممارسة الشك المهني في أداء عمليات التدقيق في سبيل التعاقد مع أكبر عدد ممكن من عمليات التدقيق مع العملاء.

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية

المبحث الأول: مجتمع وعينة الدراسة وأداة جمع البيانات

المبحث الثاني: تحليل بيانات الدراسة

المبحث الثالث: اختبار فرضيات الدراسة

المبحث الرابع: النتائج والتوصيات

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية

يبين هذا الفصل عملية قياس أثر أتعاب المدققين في جودة التدقيق في سورية بناءً على دراسة ميدانية قام بها الباحث عن طريق توزيع استبيان من أجل التعرف على آراء عينة الدراسة حول الموضوع المذكور.

وسيتناول هذا الفصل وصفاً لمنهجية الدراسة المتبعة ومجتمع الدراسة وعينتها والأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات واختبار الفروض.

4-1- المبحث الأول: مجتمع وعينة الدراسة وأداة جمع البيانات:

أولاً: مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من مدققي الحسابات المزاولين لمهنة التدقيق في الجمهورية العربية السورية والبالغ عددهم 468 مدقق حسابات مزاول (447 مكتب و 21 شركة تدقيق بحسب بيانات جمعية المحاسبين القانونيين لعام 2016)، ويشمل (كافة أنماط مكاتب التدقيق العاملة في الجمهورية العربية السورية).

وبسبب صعوبة الاعتماد على أسلوب الحصر الشامل، تم الاعتماد على أسلوب العينات حيث تم احتساب عينة الدراسة وفق المعادلة الآتية: (البلداوي، 1995)

$$\text{حجم العينة } N = \frac{Z^2 * p(1-p) / e^2}{1 + (Z^2 * p(1-p) / e^2)}$$

حيث تمثل N حجم مجتمع الدراسة.

e هامش الخطأ والذي تم تحديده من قبل الباحث بمقدار 5%.

Z القيمة المعيارية لدرجة الثقة 95% المعتمدة من قبل الباحث في هذا البحث، حيث تم تحديدها بواسطة جداول القيم المعيارية لدرجات الثقة.

وبالتطبيق تبين لدى الباحث أن حجم العينة يبلغ 182 مدقق حسابات خارجي مزاوّل للمهنة في الجمهورية العربية السورية. وقد قام الباحث بتوزيع استمارة الاستبيان عليهم يدوياً وعبر البريد الإلكتروني، حيث تم تصميم الاستبانة باستخدام Google Forms وتم إرسال الرابط وتوزيعه على شركات التدقيق في سورية ومواقع جمعية المحاسبين القانونيين ونقابة المهن المالية والمحاسبية. وتم استعادة 152 استمارة كانت صالحة جميعها للتحليل الإحصائي. ويبين الجدول رقم (1) توزيع عينة الدراسة حسب الخصائص الديموغرافية:

جدول (1) توزيع عينة الدراسة حسب الخصائص الديموغرافية

	العدد	النسبة %	
التخصص العلمي	9	5.9	إدارة أعمال
	8	5.3	اقتصاد
	2	1.3	تخصص آخر
	39	25.7	علوم مالية ومصرفية
	94	61.8	محاسبة
	152	100.0	Total
المؤهل العلمي	73	48.0	بكالوريوس
	4	2.6	دبلوم دراسات عليا
	9	5.9	دكتوراه
	66	43.5	ماجستير
	152	100.0	Total
	41	27.0	شريك
المركز الوظيفي	86	56.6	مدقق رئيسي
	25	16.4	مدير تدقيق
	152	100.0	Total
	36	23.7	10 سنوات وأقل من 15 سنة
عدد سنوات الخبرة	34	22.4	5 سنوات وأقل من 10 سنوات
	82	53.9	أقل من 5 سنوات
	0	0%	15 سنة فما فوق
	152	100.0	Total

توزعت عينة الدراسة حسب البيانات التعريفية للمبحوثين كما يلي:

1. من حيث التخصص العلمي، نجد أن اختصاص محاسبة يشكل 61.8 % في المرتبة الأولى، ثم اختصاص علوم مالية ومصرفية 25.8 %، ثم إدارة أعمال 5.9 % واقتصاد 5.3 %.
2. من حيث المؤهل العلمي، نجد أن المؤهل بكالوريوس هو الأعلى بنسبة 48 % ثم ماجستير بنسبة 43.4 % ثم دكتوراه بنسبة 5.9 % ودبلوم دراسات عليا بنسبة 2.6 %.
3. من حيث المركز الوظيفي، نجد أن 56.6 % مدقق رئيسي وهي الأعلى ثم شريك بنسبة 27 % ثم مدير تدقيق بنسبة 16.4 %.
4. من حيث عدد سنوات الخبرة، نجد أن أقل من 5 سنوات تشكل نسبة 53.9 %، ثم من 10 سنوات وأقل من 15 سنة بنسبة 23.7 % ومن 5 سنوات وأقل من 10 سنوات بنسبة 22.4 %.

ثانياً: بناء أداة الدراسة:

تم استخدام استبانة لسبر آراء عينة الدراسة ومعرفة درجة توافق وتباين آرائهم تجاه متغيرات الدراسة والعلاقة بينها، من خلال جزئين أساسيين كما ورد في ملحق رقم (1):

1. يضم الجزء الأول أسئلة عامة حول الخصائص الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة (المؤهل العلمي-التخصص العلمي-المستوى الوظيفي-عدد سنوات الخبرة).
2. يتألف الجزء الثاني من الاستبانة من المحاور الموضحة في الجدول رقم (2) على النحو الآتي:

جدول (2) توزيع متغيرات الاستبيان

رقم المحور	اسم المحور	عدد العبارات في المحور
المحور الأول	أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى حجم المنشأة محل التدقيق وتعقيد عملياتها في جودة التدقيق	6
المحور الثاني	أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى نوع صناعة المنشأة محل التدقيق في جودة التدقيق	5
المحور الثالث	أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى الخطر المواجه للمنشأة محل التدقيق في جودة التدقيق	6
المحور الرابع	أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى ربحية المنشأة محل التدقيق في جودة التدقيق	5
المحور الخامس	أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى حجم منشأة التدقيق في جودة التدقيق	6
المحور السادس	أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى سمعة منشأة التدقيق في جودة التدقيق	5
المحور السابع	أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى تقديم منشأة التدقيق خدمات غير التدقيق للمنشأة محل التدقيق في جودة التدقيق	6
المحور الثامن	أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى المنافسة بين منشآت التدقيق في جودة التدقيق	6
المحور التاسع	مؤشرات قياس جودة التدقيق	7

يتكون الاستبيان من (52) عبارة، ويقابل كل عبارة من عباراته قائمة تحمل خمسة خيارات وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي. ومن أجل المعالجة الإحصائية تم إعطاء الخيارات السابقة درجات معينة (تثقيل) كالآتي: موافق بشدة (خمس درجات)، موافق (أربع درجات)، حيادي (ثلاث درجات)، غير موافق (درجتان)، غير موافق بشدة (درجة واحدة).

ثالثاً: اختبار ثبات المقاييس المستخدمة في الدراسة Reliability:

يقصد بصدق الاستبانة أن تقيس أسئلة الاستبانة ما وضعت لقياسه، وقام الباحث بالتأكد من صدق الاستبانة كما يلي:

1- صدق المحكمين:

عرض الباحث الاستبانة على مجموعة من الأساتذة في كلية الاقتصاد في جامعة دمشق، وقد استجاب الباحث لأرائهم وقام بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء المقترحات المقدمة، وبذلك خرج الاستبيان في صورته النهائية، وتظهر أسماء الأساتذة المحكمين في الملحق (2).

2- الثبات / معامل ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha Coefficient:

تم اعتماد طريقة ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبيان، حيث يعبر عن متوسط الارتباط الداخلي بين العبارات التي يقيسها وتتراوح قيمته ما بين 0 - 1 وتعتبر القيمة المقبولة له 0.60 فأكثر وكلما اقتربت قيمته من الواحد الصحيح كلما ارتفعت درجة ثبات الأداة وصلاحياتها للاستخدام. (Snedecor, & Cochran, 1980)

وكانت النتائج كما هي مبينة في الجدول رقم (3):

جدول (3) معاملات اختبار ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة

المتغير	عدد العبارات في المحور	معامل الفا كرونباخ	معامل الصدق (الجزر التربيعي لالفا)
أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى حجم المنشأة محل التدقيق وتعقيد عملياتها في جودة التدقيق	6	0.75	0.87
أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى نوع صناعة المنشأة محل التدقيق في جودة التدقيق	5	0.80	0.89

0.94	0.89	6	أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى الخطر المواجه للمنشأة محل التدقيق في جودة التدقيق
0.94	0.88	5	أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى ربحية المنشأة محل التدقيق في جودة التدقيق
0.87	0.76	6	أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى حجم منشأة التدقيق في جودة التدقيق
0.89	0.79	5	أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى سمعة منشأة التدقيق في جودة التدقيق
0.85	0.73	6	أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى تقديم منشأة التدقيق خدمات غير التدقيق للمنشأة محل التدقيق في جودة التدقيق
0.93	0.86	6	أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى المنافسة بين منشآت التدقيق في جودة التدقيق
0.90	0.81	7	مؤشرات قياس جودة التدقيق
0.96	0.92	52	الكلي

توضح النتائج في جدول (3) أن قيمة معامل ألفا كرونباخ كانت جيدة وتراوححت بين 0.73 في محور تقديم منشأة التدقيق خدمات غير التدقيق للعميل والقيمة العليا في 0.89 في محور الخطر مواجه للمنشأة محل التدقيق وبذلك يكون الباحث قد تأكد من الثبات لاستبانة الدراسة وتم حساب معامل الصدق والذي يمثل الجذر التربيعي لألفا وكما هو واضح في الجدول مرتفع.

3- التجزئة النصفية:

وقام الباحث باستخدام اختبار التجزئة النصفية وقيم (Spearman-Brown) ضمن المحاور وبين عبارات المحور الواحد وكانت النتائج كما هي واضحة في الجدول رقم (4):

جدول (4) معاملات اختبار التجزئة النصفية لقياس ثبات الاستبانة

Reliability Statistics/ Split-Half			
0.674	Equal Length	Spearman-Brown Coefficient	أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى حجم المنشأة محل التدقيق وتعقيد عملياتها في جودة التدقيق
0.674	Unequal Length		
0.662	Guttman Split-Half Coefficient		
0.590	Equal Length	Spearman-Brown Coefficient	أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى نوع صناعة المنشأة محل التدقيق في جودة التدقيق
0.650	Unequal Length		
0.610	Guttman Split-Half Coefficient		
0.644	Equal Length	Spearman-Brown Coefficient	أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى الخطر المواجه للمنشأة محل التدقيق في جودة التدقيق
0.644	Unequal Length		
0.640	Guttman Split-Half Coefficient		
0.628	Equal Length	Spearman-Brown Coefficient	أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى ربحية المنشأة محل التدقيق في جودة التدقيق
0.635	Unequal Length		
0.620	Guttman Split-Half Coefficient		
0.785	Equal Length	Spearman-Brown Coefficient	أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى حجم منشأة التدقيق في جودة التدقيق
0.785	Unequal Length		
0.775	Guttman Split-Half Coefficient		
0.680	Equal Length	Spearman-Brown Coefficient	أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى سمعة منشأة التدقيق في جودة التدقيق
0.687	Unequal Length		
0.680	Guttman Split-Half Coefficient		
0.861	Equal Length	Spearman-Brown Coefficient	أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى تقديم منشأة التدقيق خدمات غير التدقيق للمنشأة محل التدقيق في جودة التدقيق
0.861	Unequal Length		
0.836	Guttman Split-Half Coefficient		
0.870	Equal Length	Spearman-Brown Coefficient	أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى المنافسة بين منشآت التدقيق في جودة التدقيق
0.870	Unequal Length		
0.867	Guttman Split-Half Coefficient		
0.690	Equal Length	Spearman-Brown Coefficient	مؤشرات قياس جودة التدقيق
0.670	Unequal Length		
0.620	Guttman Split-Half Coefficient		

حيث يظهر الجدول أن قيم Spearman-Brown تجاوزت 60 % من علاقات الارتباط ضمن المحور الواحد، وبالتالي تمكن الباحث من اجراء عمليات التحقق من الثبات لأداة القياس لمحاور الدراسة. (Gerber, & Voelkl, 2008)

رابعاً: الأساليب الإحصائية المستخدمة وتفسيرها:

تم تحديد طول الفئات في مقياس ليكرت الخماسي من خلال حساب المدى بين درجات المقياس ($5-1=4$)، (أكبر قيمة في تدرج المقياس - أقل قيمة في تدرج المقياس)، وطول الفئة = المدى ÷ عدد فئات المقياس، أي $0.80=5/4$. وبعد ذلك تم إضافة هذه القيمة إلى أقل قيمة في بداية المقياس وهي واحد صحيح وذلك لتحديد الحد الأعلى لهذه الفئة، وهكذا أصبح طول خلايا كما هو موضح في الجدول (5).

الجدول (5) طول الفئات في مقياس ليكرت

الترقيم	الوزن النسبي المقابل له	طول الفئة
منخفضة جداً	من 20 % - 36 %	من 1.80 - 1
منخفضة	أكبر من 36 % - 52 %	أكبر من 1.80 - 2.60
متوسطة	أكبر من 52 % - 68 %	أكبر من 2.60 - 3.40
عالية	أكبر من 68 % - 84 %	أكبر من 3.40 - 4.20
عالية جداً	أكبر من 84 - 100 %	أكبر من 4.20 - 5

وفضلاً عما قدمه الإحصاء الوصفي من أوساط حسابية وانحرافات معنوية ودلالة الفروق للأوساط الحسابية لمتغيرات الدراسة، وكذلك تأثير وعلاقات المتغيرات المستقلة بالمتغير التابع من حيث طبيعة التأثيرات والعلاقات ودرجات المعنوية، فقد تم استعمال عدد من الأساليب الإحصائية التحليلية الاستدلالية لتحقيق أهداف الدراسة، وتم اعتماد مستوى الدلالة الإحصائية 5 % الذي يقابله مستوى ثقة 95 % لتفسير نتائج الاختبارات التي أجراها الباحث.

وإستخدام الباحث الأساليب الإحصائية التالية:

1. الإحصاءات الوصفية لمتغيرات البحث الممثلة بعبارات الاستبيان والتوزيعات التكرارية النسبية واختبار الفرضيات باستعمال T-test.

2. اختبار تحليل التباين أحادي الجانب لاختبار جوهرية الفروق بين متغيرات البحث وفقاً لخصائص المبحوثين.

3. اختبار الانحدار الخطي لدراسة العلاقة بين متغيرات الدراسة للفرضيات الفرعية.

4. اختبار الانحدار المتعدد لدراسة العلاقة بين متغيرات الدراسة باستخدام طريقة Enter للفرضيات الرئيسية (الأولى والثانية).

وقام الباحث بالدراسة الإحصائية لعبارة ومحاور الدراسة والإجابة على التساؤلات بعد تحديد درجة القياس لآراء عينة الدراسة التي تم ذكرها سابقاً.

4-2- المبحث الثاني: تحليل بيانات الدراسة:

يهدف تحليل نتائج إجابات عينة الدراسة الأساسية لأخذ صورة أولية عن تقييمهم لمحاور الدراسة، والتي يتم من خلالها الوقوف على أهمية كل من المتغيرات المرشحة للتحليل التي وردت في محاور الاستبيان، ومدى توافق الآراء تجاه كل من هذه المتغيرات. فقد تم إجراء استعراض عام لنتائج التحليل الوصفي باعتماد المتوسط الحسابي والأهمية النسبية لمتوسط تلك المتغيرات، وكذلك الانحراف المعياري لمعرفة درجة توافق أو تباين الآراء بين أفراد عينة الدراسة تجاه كل من متغيرات الدراسة وكانت حصيلة التحليل على النحو الآتي:

أولاً: تحليل البيانات المتعلقة بأثر الأتعب التي تعزى إلى العوامل المرتبطة بالمنشأة محل التدقيق في جودة التدقيق:

الهدف من قياسه معرفة مدى تقييم محاور أثر الأتعب التي تعزى إلى العوامل المرتبطة بالمنشأة محل التدقيق في جودة التدقيق، وقد تم قياس هذا المحاور من خلال عبارات تبرز هذه التقييمات، وذلك من خلال استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية ومستوى التقييم.

1-العامل الأول: أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى حجم المنشأة محل التدقيق وتعقيد عملياتها في جودة التدقيق

تم في هذا العامل جمع تقييم أفراد الدراسة للعبارات المتعلقة بأثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى حجم المنشأة محل التدقيق وتعقيد عملياتها في جودة التدقيق، ثم تم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية ومستوى التقييم لكل عبارة من أجل قياس هذا المحور كما هو مبين في الجدول رقم (6):

جدول (6) الإحصاءات الوصفية على مستوى العبارات المتعلقة بأثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى حجم المنشأة محل التدقيق وتعقيد عملياتها في جودة التدقيق

م	العبارة	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	t	الوزن النسبي %	الدلالة المعنوية الحسابية	الترتيب
3	متانة نظام الرقابة الداخلية	152	4.30	0.914	17.576	86	0.000	1
6	عدد فروع وأقسام المنشأة	152	4.25	0.871	17.698	85	0.000	2
1	حجم أصول المنشأة	152	4.17	1.066	13.545	83	0.000	3
2	عدد نشاطات المنشأة	152	4.16	0.993	14.458	83	0.000	4
5	تعقيد هيكلية وعمليات المنشأة	152	4.05	1.019	12.661	81	0.000	5
4	عدد عمليات المنشأة وحجم أعمالها	152	3.82	0.979	10.269	76	0.000	6
	أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى حجم المنشأة محل التدقيق وتعقيد عملياتها في جودة التدقيق	152	4.13	0.63	21.94	83	0.000	

يبين الجدول أن قيمة المتوسط الحسابي لمحور تقييم أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى حجم المنشأة محل التدقيق وتعقيد عملياتها في جودة التدقيق هو 4.13 بانحراف معياري 0.63، وإن

قيمة الوزن النسبي لتقييم أفراد عينة الدراسة حول هذا المحور 83 % وهي قيمة عالية مما يعكس التقييم العالي لهذا الأثر في جودة التدقيق حسب آراء عينة الدراسة. واحتلت المرتبة الأولى في تقييم عبارات هذا المحور عبارة (متانة نظام الرقابة الداخلية) بمتوسط حسابي 4.30 وبوزن نسبي 86 % تقييم عالي أي أن أفراد عينة الدراسة موافقين بشكلٍ عالٍ على أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى متانة نظام الرقابة الداخلية كمتغير من المتغيرات المرتبطة بحجم المنشأة محل التدقيق وتعقيد عملياتها في جودة التدقيق، واحتلت المرتبة الثانية في تقييم عبارات هذه المحور لدى أفراد عينة الدراسة عبارة (عدد فروع وأقسام المنشأة) بمتوسط حسابي 4.25 وانحراف معياري 0.87 (يدل على تقارب إجابات المبحوثين حول هذه العبارة)، واحتلت المرتبة الثالثة عبارة (حجم أصول المنشأة) بمتوسط حسابي 4.17 وبوزن نسبي 83 % وتقييم عالي لهذه العبارة في محور أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى حجم المنشأة محل التدقيق وتعقيد عملياتها في جودة التدقيق.

بينما نجد أن العبارات التي احتلت تقييم أقل في عبارات هذا المحور عبارة (تعقيد هيكلية وعمليات المنشأة) حيث المتوسط الحسابي 4.05 وهو تقييم بمستوى مرتفع أيضاً. واحتلت عبارة (عدد عمليات المنشأة وحجم أعمالها) المرتبة الأخيرة في تقييم أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى حجم المنشأة محل التدقيق وتعقيد عملياتها في جودة التدقيق، وذلك بوزن نسبي 83 %.

2-العامل الثاني: أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى نوع صناعة المنشأة محل

التدقيق في جودة التدقيق

قام أفراد الدراسة بالإدلاء بإجاباتهم حول العبارات المتعلقة بأثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى نوع صناعة المنشأة محل التدقيق في جودة التدقيق، وتم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية ومستوى التقييم لكل عبارة من أجل قياس هذا المحور كما يوضحه الجدول رقم (7):

جدول (7) الإحصاءات الوصفية على مستوى العبارات المتعلقة بأثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى نوع صناعة المنشأة محل التدقيق في جودة التدقيق

م	العبرة	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	t	الوزن النسبي %	الدلالة المعنوية الحسابية	الترتيب
1	المنشأة محل التدقيق عبارة عن بنك	152	4.09	0.956	14.005	82	0.000	1.000
5	المنشأة عبارة عن منشأة صناعية	152	4.01	0.876	14.253	80	0.000	2.000
2	المنشأة شركة تأمين	152	3.99	1.077	11.377	80	0.000	3.000
4	المنشأة شركة تجارية	152	3.82	0.790	12.836	76	0.000	4.000
3	المنشأة شركة خدمات	152	3.76	0.890	10.578	75	0.000	5.000
	أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى نوع صناعة المنشأة محل التدقيق في جودة التدقيق	152	3.94	0.71	16.18	79	0.000	

يبين الجدول أن قيمة المتوسط الحسابي لمحور تقييم أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى نوع صناعة المنشأة محل التدقيق في جودة التدقيق 3.94 بانحراف معياري 0.71 وأن قيمة الوزن النسبي لتقييم أفراد عينة الدراسة حول هذا المحور 79 %، وهي قيمة عالية مما يعكس التقييم العالي لهذا الأثر في جودة التدقيق حسب آراء عينة الدراسة.

واحتلت المرتبة الأولى في تقييم عبارات هذا المحور عبارة (المنشأة محل التدقيق عبارة عن بنك) بمتوسط حسابي 4.09 وبوزن نسبي 82 % وتقييم عالي أي أن أفراد عينة الدراسة موافقين بشكل عالي على أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى كون المنشأة بنك كمتغير من متغيرات نوع صناعة المنشأة محل التدقيق في جودة التدقيق. واحتلت المرتبة الثانية في تقييم عبارات هذه المحور لدى أفراد عينة الدراسة عبارة (المنشأة عبارة عن منشأة صناعية) بمتوسط حسابي 4.01 وانحراف معياري 0.87 (يدل على تقارب إجابات المبحوثين حول هذه العبارة). كما احتلت المرتبة الثالثة عبارة (المنشأة شركة تأمين) بمتوسط حسابي 3.99 وبوزن نسبي 80 % وتقييم عالي لهذه العبارة في محور أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى نوع صناعة المنشأة محل التدقيق في جودة التدقيق.

بينما نجد أن العبارات التي احتلت تقييم أقل في عبارات هذا المحور عبارة (المنشأة شركة تجارية) حيث المتوسط الحسابي 3.82 وهو تقييم بمستوى مرتفع أيضاً واحتلت عبارة (المنشأة شركة خدمات) المرتبة الأخيرة في تقييم أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى عبارات نوع صناعة المنشأة محل التدقيق في جودة التدقيق بوزن نسبي 75 %.

3- العامل الثالث: أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى الخطر المواجه للمنشأة محل

التدقيق في جودة التدقيق

يعرض هذا المحور العبارات المتعلقة بأثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى الخطر المواجه للمنشأة محل التدقيق في جودة التدقيق، وتم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية ومستوى التقييم لكل عبارة من أجل قياس هذا المحور كما هو مبين في الجدول رقم (8):
جدول (8) الإحصاءات الوصفية على مستوى العبارات المتعلقة بأثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى الخطر المواجه للمنشأة محل التدقيق في جودة التدقيق

م	العبارة	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	t	الوزن النسبي %	الدلالة المعنوية الحسابية	الترتيب
1	ضعف السيولة والملاءة النقدية للمنشأة محل التدقيق	152	3.78	1.158	8.267	76	0.000	1
2	مخاطر تشغيل عالية	152	3.76	1.202	7.763	75	0.000	2
3	مخاطر مالية	152	3.59	1.171	6.167	72	0.000	3
6	مخاطر العمل	152	3.55	1.212	5.556	71	0.000	4
4	مخاطر المنافسة	152	3.27	1.276	2.606	65	0.010	5
5	مخاطر السوق	152	3.26	1.199	2.639	65	0.009	6
	أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى الخطر المواجه للمنشأة محل التدقيق في جودة التدقيق	152	3.53	0.99	6.63	71	0.000	

يبين الجدول أن قيمة المتوسط الحسابي لمحور تقييم أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى الخطر المواجه للمنشأة محل التدقيق في جودة التدقيق هو 3.53 بانحراف معياري 0.99 وان قيمة الوزن النسبي لتقييم أفراد عينة الدراسة حول هذا المحور 71 % وهي قيمة عالية، مما يعكس التقييم

العالي لهذا الأثر في جودة التدقيق حسب آراء عينة الدراسة. واحتلت المرتبة الأولى في تقييم عبارات هذا المحور عبارة (ضعف السيولة والملاءة النقدية للمنشأة محل التدقيق) بمتوسط حسابي 3.78 وبوزن نسبي 76 % تقييم عالي أي أن أفراد عينة الدراسة موافقين بشكل عالي على أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى ضعف السيولة والملاءة النقدية للمنشأة محل التدقيق كمتغير من متغيرات الخطر المواجه للمنشأة محل التدقيق في جودة التدقيق، واحتلت المرتبة الثانية في تقييم عبارات هذه المحور لدى أفراد عينة الدراسة عبارة (مخاطر تشغيل عالية) بمتوسط حسابي 3.78 وانحراف معياري 1.2 (يدل على عدم تقارب إجابات المبحوثين حول هذه العبارة)، كما احتلت المرتبة الثالثة عبارة (مخاطر مالية) بمتوسط حسابي 3.59 ووزن نسبي 71 % وتقييم عالي لهذه العبارة في محور أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى الخطر المواجه للمنشأة محل التدقيق في جودة التدقيق. بينما نجد أن العبارات التي احتلت تقييم أقل في عبارات هذا المحور عبارة (مخاطر المنافسة) حيث المتوسط الحسابي 3.27 وهو تقييم بمستوى متوسط أيضاً واحتلت عبارة (مخاطر السوق) المرتبة الأخيرة في تقييم أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى الخطر المواجه للمنشأة محل التدقيق في جودة التدقيق بوزن نسبي 65 % تقييم متوسط.

4- العامل الرابع: أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى ربحية المنشأة محل التدقيق

في جودة التدقيق

قام أفراد الدراسة بتقييم العبارات المتعلقة بأثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى ربحية المنشأة محل التدقيق في جودة التدقيق، وتم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية ومستوى التقييم لكل عبارة من أجل قياس هذا المحور كما يتضح من خلال الجدول رقم (9):

جدول (9) الإحصاءات الوصفية على مستوى العبارات المتعلقة بأثر أتعاب التدقيق التي تعزى

إلى ربحية المنشأة محل التدقيق في جودة التدقيق

م	العبارة	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	t	الوزن النسبي %	الدلالة المعنوية الحسابية	الترتيب
2	نسبة هامش الربح التشغيلي	152	3.12	1.234	1.183	62	0.239	1
1	نسبة هامش الربح الصافي	152	3.11	1.258	1.096	62	0.275	2

3	0.534	61	0.624	1.300	3.07	152	معدل العائد على الأصول	3
4	0.743	59	-0.328	1.236	2.97	152	معدل العائد على رأس المال	5
5	0.133	57	-1.510	1.182	2.86	152	معدل العائد على حقوق الملكية	4
	0.790	60	0.27	0.88	3.02	152	أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى ربحية المنشأة محل التدقيق في جودة التدقيق	

يبين الجدول أن قيمة المتوسط الحسابي لمحور تقييم أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى ربحية المنشأة محل التدقيق في جودة التدقيق هو 3.02 بانحراف معياري 0.88. وأن قيمة الوزن النسبي لتقييم أفراد عينة الدراسة حول هذا المحور 60 % وهي قيمة وسط مما يعكس التقييم الوسط لهذا الأثر في جودة التدقيق حسب آراء عينة الدراسة وهو غير دال احصائياً.

واحتلت المرتبة الأولى في تقييم عبارات هذا المحور عبارة (نسبة هامش الربح التشغيلي) بمتوسط حسابي 3.12 وبوزن نسبي 62 % تقييم متوسط. أي أن أفراد عينة الدراسة موافقين بشكل حياد (الوسط) على أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى نسبة هامش الربح التشغيلي للمنشأة محل التدقيق كمتغير من متغيرات ربحية المنشأة محل التدقيق في جودة التدقيق، واحتلت المرتبة الثانية في تقييم عبارات هذه المحور لدى أفراد عينة الدراسة عبارة (نسبة هامش الربح الصافي) بمتوسط حسابي 3.11 وانحراف معياري 1.2 (يدل على عدم تقارب إجابات المبحوثين حول هذه العبارة)، واحتلت المرتبة الثالثة عبارة (معدل العائد على الأصول) بمتوسط حسابي 3.07 وبوزن نسبي 61 % وتقييم وسط لهذه العبارة في محور أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى ربحية المنشأة محل التدقيق في جودة التدقيق.

بينما نجد أن العبارات التي احتلت تقييم أقل في عبارات هذا المحور عبارة (معدل العائد على رأس المال) حيث المتوسط الحسابي 2.97 وهو تقييم بمستوى متوسط أيضاً واحتلت عبارة (معدل العائد على حقوق الملكية) المرتبة الأخيرة في تقييم أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى ربحية المنشأة محل التدقيق في جودة التدقيق بوزن نسبي 57 % ضعيف وغير دال احصائياً.

ثانياً: تحليل البيانات المتعلقة بأثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى العوامل المرتبطة بمنشأة التدقيق في جودة التدقيق:

الهدف من قياسه معرفة مدى تقييم محاور أثر الأتعاب التي تعزى إلى العوامل المرتبطة بمنشأة التدقيق في جودة التدقيق، وقد تم قياس هذا المحور من خلال عبارات تبرز هذه التقييمات، وذلك من خلال استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية ومستوى التقييم.

1-العامل الأول: أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى حجم منشأة التدقيق في جودة

التدقيق

يعرض هذا المحور العبارات المتعلقة بأثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى حجم منشأة التدقيق في جودة التدقيق، وقام أفراد الدراسة بتقييم عبارات هذا المحور حسب آرائهم، ثم تم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية ومستوى التقييم لكل عبارة من أجل قياس هذا المحور كما هو واضح في الجدول رقم (10):

جدول (10) الإحصاءات الوصفية على مستوى العبارات المتعلقة بأثر أتعاب التدقيق التي تعزى

إلى حجم منشأة التدقيق في جودة التدقيق

م	العبارة	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	t	الوزن النسبي %	الدلالة المعنوية الحسابية	الترتيب
2	عدد عمليات التدقيق المتعاقد عليها	152	4.36	0.732	22.83 9	87	0.000	1
3	استخدام التكنولوجيا الحديثة في التدقيق	152	4.35	0.998	16.65 4	87	0.000	2
5	تخصص المدققين العاملين حسب الصناعات المختلفة	152	4.28	0.880	17.98 1	86	0.000	3
4	وجود نظام لرقابة الجودة التدقيق	152	4.26	1.013	15.29 1	85	0.000	4
1	عدد المدققين العاملين في المنشأة	152	4.06	1.087	12.01 2	81	0.000	5
6	وجود قسم منفصل لتقديم خدمات غير التدقيق للعملاء	152	3.53	1.234	5.325	71	0.000	6
	أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى حجم منشأة التدقيق في جودة التدقيق	152	4.14	0.69	20.29	83	0.000	

يبين الجدول أن قيمة المتوسط الحسابي لمحور تقييم أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى حجم منشأة التدقيق في جودة التدقيق هو 4.14 بانحراف معياري 0.69 وأن قيمة الوزن النسبي لتقييم أفراد

عينة الدراسة حول هذا المحور 83 % وهي قيمة عالية مما يعكس التقييم العالي لهذا الأثر في جودة التدقيق حسب آراء عينة الدراسة.

واحتلت المرتبة الأولى في تقييم عبارات هذا المحور عبارة (عدد عمليات التدقيق المتعاقد عليها) بمتوسط حسابي 4.36 وبوزن نسبي 87 % تقييم عالي أي أن أفراد عينة الدراسة موافقين بشكل عالي على أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى عدد عمليات التدقيق المتعاقد عليها في منشأة التدقيق كمتغير من متغيرات حجم منشأة التدقيق في جودة التدقيق، واحتلت المرتبة الثانية في تقييم عبارات هذه المحور لدى أفراد عينة الدراسة عبارة (استخدام التكنولوجيا الحديثة في التدقيق) بمتوسط حسابي 4.35 وانحراف معياري 0.99 (يدل على تقارب إجابات المبحوثين حول هذه العبارة)، واحتلت المرتبة الثالثة عبارة (تخصص المدققين العاملين حسب الصناعات المختلفة) بمتوسط حسابي 4.82 ووزن نسبي 86 % وتقييم وسط لهذه العبارة في محور أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى حجم منشأة التدقيق في جودة التدقيق.

بينما نجد أن العبارات التي احتلت تقييم أقل في عبارات هذا المحور عبارة (عدد المدققين العاملين في المنشأة) حيث المتوسط الحسابي 4.06 وهو تقييم بمستوى عالي أيضاً واحتلت عبارة (وجود قسم منفصل لتقديم خدمات غير التدقيق للعملاء) المرتبة الأخيرة في تقييم أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى حجم منشأة التدقيق في جودة التدقيق بوزن نسبي 71 % عالي.

2- العامل الثاني: أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى سمعة منشأة التدقيق في جودة

التدقيق

من أجل قياس هذا المحور قام الباحث بجمع تقييم أفراد الدراسة للعبارات المتعلقة بأثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى سمعة منشأة التدقيق في جودة التدقيق، وتم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية ومستوى التقييم لكل عبارة كما يتبين لدينا في الجدول رقم (11):

جدول (11) الإحصاءات الوصفية على مستوى العبارات المتعلقة بأثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى سمعة منشأة التدقيق في جودة التدقيق

م	العبرة	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	t	الوزن النسبي %	الدلالة المعنوية الحسابية	الترتيب
1	منشأة التدقيق من المنشآت الأربع الكبار	152	4.31	1.069	15.103	86	0.000	1
2	السمعة الحسنة في السوق	152	4.16	1.043	13.689	83	0.000	2
4	الشهادات المهنية الدولية لدى كوادر المنشأة	152	4.07	1.114	11.797	81	0.000	3
5	خضوع مكتب التدقيق لرقابة الجودة على أعمال التدقيق	152	3.91	0.956	11.798	78	0.000	4
3	عدد القضايا المرفوعة على المنشأة	152	3.82	1.088	9.242	76	0.000	5
	أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى سمعة منشأة التدقيق في جودة التدقيق	152	4.05	0.85	15.25	81	0.000	

يبين الجدول أن قيمة المتوسط الحسابي لمحور تقييم أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى سمعة منشأة التدقيق في جودة التدقيق هو 4.05 بانحراف معياري 0.85. وإن قيمة الوزن النسبي لتقييم أفراد عينة الدراسة حول هذا المحور 81 % وهي قيمة عالية مما يعكس التقييم العالي لهذا الأثر في جودة التدقيق حسب آراء عينة الدراسة.

واحتلت المرتبة الأولى في تقييم عبارات هذا المحور عبارة (منشأة التدقيق من المنشآت الأربع الكبار) بمتوسط حسابي 4.31 وبوزن نسبي 86 % بتقييم عالي، أي أن أفراد عينة الدراسة موافقين بشكل عالي على أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إل كون منشأة التدقيق من المنشآت الأربع الكبار كمتغير من متغيرات سمعة منشأة التدقيق في جودة التدقيق. واحتلت المرتبة الثانية في تقييم عبارات هذه المحور لدى أفراد عينة الدراسة عبارة (السمعة الحسنة في السوق) بمتوسط حسابي 4.16 وانحراف معياري 1.04 (يدل على عدم تقارب إجابات الباحثين حول هذه العبارة). واحتلت المرتبة الثالثة عبارة (الشهادات المهنية الدولية لدى كوادر المنشأة) بمتوسط حسابي 4.07 ووزن نسبي 81 % وتقييم عالي لهذه العبارة في محور أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى سمعة منشأة التدقيق في جودة التدقيق.

بينما نجد أن العبارات التي احتلت تقييم أقل في عبارات هذا المحور عبارة (خضوع مكتب التدقيق لرقابة الجودة على أعمال التدقيق) حيث المتوسط الحسابي 3.91 وهو تقييم بمستوى عالي أيضاً واحتلت عبارة (عدد القضايا المرفوعة على المنشأة) المرتبة الأخيرة في تقييم أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى سمعة منشأة التدقيق في جودة التدقيق بوزن نسبي 76 % عالي.

3- العامل الثالث: أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى تقديم منشأة التدقيق خدمات غير التدقيق للمنشأة محل التدقيق في جودة التدقيق

قيم أفراد الدراسة العبارات المتعلقة بأثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى تقديم منشأة التدقيق خدمات غير التدقيق للمنشأة محل التدقيق في جودة التدقيق، وتم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية ومستوى التقييم لكل عبارة من أجل قياس هذا المحور كما يتضح لدينا في الجدول رقم (12):

جدول (12) الإحصاءات الوصفية على مستوى العبارات المتعلقة بأثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى تقديم منشأة التدقيق خدمات غير التدقيق للمنشأة محل التدقيق في جودة التدقيق

م	العبارة	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	t	الوزن النسبي %	الدلالة المعنوية الحسابية	الترتيب
2	وضع النظم المالية والمحاسبية	152	4.16	0.815	17.5 24	83	0.000	1
3	تقييم نظام الرقابة الداخلية للمنشأة محل التدقيق	152	4.11	1.125	12.1 85	82	0.000	2
1	إعداد البيان الضريبي والتخطيط الضريبي	152	3.85	1.096	9.54 3	77	0.000	3
4	تحليل البيانات المالية للمنشأة محل التدقيق	152	3.80	1.074	9.21 6	76	0.000	4
5	المشورة فيما يخص اختيار وتطوير الموارد البشرية	152	3.69	1.093	7.79 0	74	0.000	5
6	تقديم دراسات الجدوى المختلفة	152	3.60	1.105	6.67 7	72	0.000	6
	أثر الأتعاب التي تعزى إلى تقديم منشأة التدقيق خدمات غير التدقيق للمنشأة محل التدقيق في جودة التدقيق	152	3.87	0.76	14.16	77	0.000	

يبين الجدول أن قيمة المتوسط الحسابي لمحور تقييم أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى تقديم منشأة التدقيق خدمات غير التدقيق للمنشأة محل التدقيق في جودة التدقيق هو 3.87 بانحراف معياري 0.76 وان قيمة الوزن النسبي لتقييم أفراد عينة الدراسة حول هذا المحور 77 % وهي قيمة عالية مما يعكس التقييم العالي لهذا الأثر في جودة التدقيق حسب آراء عينة الدراسة.

واحتلت المرتبة الأولى في تقييم عبارات هذا المحور عبارة (وضع النظم المالية والمحاسبية) بمتوسط حسابي 4.16 وبوزن نسبي 83 % وتقييم عالي أي أن أفراد عينة الدراسة موافقين بشكل عالي على أهمية أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى وضع النظم المالية والمحاسبية كمتغير من متغيرات تقديم منشأة التدقيق خدمات غير التدقيق للمنشأة محل التدقيق في جودة التدقيق، واحتلت المرتبة الثانية في تقييم عبارات هذه المحور لدى أفراد عينة الدراسة عبارة (تقييم نظام الرقابة الداخلية للمنشأة محل التدقيق) بمتوسط حسابي 4.11 وانحراف معياري 1.12 (يدل على عدم تقارب إجابات المبحوثين حول هذه العبارة). كما احتلت المرتبة الثالثة عبارة (إعداد البيان الضريبي والتخطيط الضريبي) بمتوسط حسابي 3.85 ووزن نسبي 77 % وتقييم عالي لهذه العبارة في محور أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى تقديم منشأة التدقيق خدمات غير التدقيق للمنشأة محل التدقيق في جودة التدقيق.

بينما نجد أن العبارات التي احتلت تقييم أقل في عبارات هذا المحور عبارة (المشورة فيما يخص اختيار وتطوير الموارد البشرية) حيث المتوسط الحسابي 3.69 وهو تقييم بمستوى عالي أيضاً واحتلت عبارة (تقديم دراسات الجدوى المختلفة) المرتبة الأخيرة في تقييم أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى تقديم منشأة التدقيق خدمات غير التدقيق للمنشأة محل التدقيق في جودة التدقيق بوزن نسبي 72 % عالي.

4- العامل الرابع: أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى المنافسة بين منشآت التدقيق

في جودة عملية التدقيق

تم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية ومستوى التقييم لكل عبارة من العبارات التي تتعلق بأثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى المنافسة بين منشآت التدقيق في جودة التدقيق، وذلك من أجل قياس هذا المحور. ويظهر الجدول رقم (13) الإحصاءات الوصفية لهذا المحور على النحو الآتي:

جدول (13) الإحصاءات الوصفية على مستوى العبارات المتعلقة بأثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى المنافسة بين منشآت التدقيق في جودة التدقيق

م	العبرة	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	t	الوزن النسبي %	الدلالة المعنوية الحسابية	الترتيب
3	تفاوت كبير في أرقام الأتعاب بين منشآت التدقيق المختلفة	152	4.17	0.905	15.961	83	0.000	1
6	مواكبة المدقق العصري لتطورات السوق في تقديره لأتعاب التدقيق	152	4.11	0.823	16.554	82	0.000	2
2	سيطرة مجموعة محدودة من منشآت التدقيق على النصيب الأكبر من العملاء	152	4.05	0.841	15.344	81	0.000	3
4	القيام بتغيير المدققين المتعاقدين نتيجة حجم الأتعاب	152	4.01	0.980	12.664	80	0.000	4
1	عدد منشآت التدقيق العاملة في السوق	152	3.95	1.025	11.473	79	0.000	5
5	عدم وضع حد أدنى للأتعاب من قبل الجهة المنظمة للمهنة	152	3.67	1.178	7.023	73	0.000	6
	أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى المنافسة بين منشآت التدقيق في جودة التدقيق	152	3.99	0.70	17.55	80	0.000	

يبين الجدول أن قيمة المتوسط الحسابي لمحور تقييم أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى المنافسة بين منشآت التدقيق في جودة التدقيق هو 3.99 بانحراف معياري 0.70 وأن قيمة الوزن النسبي لتقييم أفراد عينة الدراسة حول هذا المحور 80 % وهي قيمة عالية مما يعكس التقييم العالي لهذا الأثر في جودة التدقيق حسب آراء عينة الدراسة.

واحتلت المرتبة الأولى في تقييم عبارات هذا المحور عبارة (تفاوت كبير في أرقام الأتعاب بين منشآت التدقيق المختلفة) بمتوسط حسابي 4.17 وبوزن نسبي 83 % تقييم عالي أي أن أفراد عينة الدراسة موافقين بشكل عالي على أهمية أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى التفاوت الكبير في أرقام الأتعاب بين منشآت التدقيق المختلفة كمتغير من متغيرات المنافسة بين منشآت التدقيق في جودة التدقيق، واحتلت المرتبة الثانية في تقييم عبارات هذه المحور لدى أفراد عينة الدراسة عبارة (مواكبة المدقق العصري لتطورات السوق في تقديره لأتعاب التدقيق) بمتوسط حسابي 4.11

وانحراف معياري 0.82 (يدل على تقارب إجابات المبحوثين حول هذه العبارة)، واحتلت المرتبة الثالثة عبارة (سيطرة مجموعة محدودة من منشآت التدقيق على النصيب الأكبر من العملاء) بمتوسط حسابي 4.05 ووزن نسبي 81 % وتقييم عالي لهذه العبارة في محور أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى المنافسة بين منشأة التدقيق في جودة التدقيق.

بينما نجد أن العبارات التي احتلت تقييم أقل في عبارات هذا المحور عبارة (عدد منشآت التدقيق العاملة في السوق) حيث المتوسط الحسابي 3.95 وهو تقييم بمستوى عالي أيضاً واحتلت عبارة (عدم وضع حد أدنى للأتعاب من قبل الجهة المنظمة للمهنة) المرتبة الأخيرة في تقييم أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى المنافسة بين منشآت التدقيق في جودة التدقيق بوزن نسبي 73 % عالي.

ثالثاً: محور التابع – تحليل مؤشرات قياس جودة التدقيق:

قام أفراد الدراسة بتقييم العبارات المتعلقة بمؤشرات قياس جودة التدقيق حسب آرائهم، وقام الباحث بعدها باستخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية ومستوى التقييم لكل عبارة من أجل قياس هذا المحور كما يظهره الجدول رقم (14):

جدول (14) الإحصاءات الوصفية على مستوى العبارات المتعلقة بمؤشرات قياس جودة التدقيق

م	العبارة	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	t	الوزن النسبي %	الدالة المعنوية الحسابية	الترتيب
5	جودة تقرير التدقيق ومدى ثقة مستخدمي البيانات المالية حول مدى اعتماديتها	152	4.07	0.961	13.679	81	0.000	1
2	امتلاك المدقق للمعرفة الكافية والخبرات والمهارات والوقت الكافي للقيام بعملية التدقيق	152	3.82	1.146	8.850	76	0.000	2
6	التفاعلات والاتصالات الحاصلة بين أطراف عملية التدقيق	152	3.74	1.083	8.466	75	0.000	3
1	توفر القيم والأخلاقيات والمواقف المهنية لدى المدقق على كافة المستويات	152	3.64	1.220	6.514	73	0.000	4
3	قيام المدقق بعملية التدقيق بما يتسق مع القوانين والنظم والمعايير الدولية	152	3.11	1.248	1.105	62	0.271	5

4	قيام المدقق بمعالجة مستمرة وصارمة لعمليات التدقيق	152	3.09	1.207	0.874	62	0.384	6
7	توفر البيئة المناسبة للقيام بعملية التدقيق من حيث القوانين والأنظمة وإطار إعداد التقارير المالية	152	3.07	1.316	0.617	61	0.538	7
	مؤشرات قياس جودة التدقيق	152	3.58	0.81	8.86	72	0.000	

يبين الجدول أن قيمة المتوسط الحسابي لمحور تقييم مؤشرات قياس جودة التدقيق 3.58 بانحراف معياري 0.81 وأن قيمة الوزن النسبي لتقييم أفراد عينة الدراسة حول هذا المحور 72 % وهي قيمة عالية مما يعكس التقييم العالي لمؤشرات قياس جودة التدقيق حسب آراء عينة الدراسة. واحتلت المرتبة الأولى في تقييم عبارات هذا المحور عبارة (جودة تقرير التدقيق ومدى ثقة مستخدمي البيانات المالية حول مدى اعتماديتها) بمتوسط حسابي 4.07 وبوزن نسبي 81 % تقييم عالي أي أن أفراد عينة الدراسة موافقين بشكل عالي على أهمية جودة تقرير التدقيق ومدى ثقة مستخدمي البيانات المالية حول مدى اعتماديتها كمتغير من مؤشرات قياس جودة التدقيق، واحتلت المرتبة الثانية في تقييم عبارات هذه المحور لدى أفراد عينة الدراسة عبارة (امتلاك المدقق للمعرفة الكافية والخبرات والمهارات والوقت الكافي للقيام بعملية التدقيق) بمتوسط حسابي 3.82 وانحراف معياري 1.14 (يدل على عدم تقارب إجابات المبحوثين حول هذه العبارة)، واحتلت المرتبة الثالثة عبارة التفاعلات والاتصالات الحاصلة بين أطراف عملية التدقيق بمتوسط حسابي 3.74 ووزن نسبي 75 % وتقييم عالي لهذه العبارة في محور مؤشرات قياس جودة التدقيق.

بينما نجد أن العبارات التي احتلت تقييم أقل في عبارات هذا المحور عبارة (قيام المدقق بمعالجة مستمرة وصارمة لعمليات التدقيق) حيث المتوسط الحسابي 3.09 وهو تقييم بمستوى متوسط واحتلت عبارة (توفر البيئة المناسبة للقيام بعملية التدقيق من حيث القوانين والأنظمة وإطار إعداد التقارير المالية) المرتبة الأخيرة في تقييم مؤشرات قياس جودة التدقيق بوزن نسبي 61 % متوسط.

4-3- المبحث الثالث: اختبار فرضيات الدراسة:

تم إجراء اختبار الانحدار الخطي البسيط لقياس أثر مؤشرات المتغير المستقل على المتغير التابع وفقاً لمخطط الدراسة كما يلي:

1) الفرضية الرئيسة الأولى: لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق التي تعود إلى العوامل المرتبطة بالمنشأة محل التدقيق وجودة التدقيق، حسب آراء عينة الدراسة. ويتفرع عنها:

1. H0: لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق التي تعزى إلى عامل حجم المنشأة محل التدقيق وتعقيد عملياتها، وجودة التدقيق.

سيتم خلال هذه الفرضية وضع معادلة الانحدار والتحقق من وجود علاقة بين المتغير المستقل الذي يتمثل في الأتعاب التي تعزى إلى حجم المنشأة محل التدقيق، والمتغير التابع المتمثل بجودة التدقيق. ويظهر الجدول رقم (15) مؤشرات معاملات الانحدار بين المتغيرات على النحو الآتي:

جدول (15) مؤشرات معاملات الانحدار بين المتغير المستقل (الأتعاب التي تعزى إلى حجم المنشأة محل التدقيق وتعقيد عملياتها)، والتابع جودة التدقيق.

Model Summary					
الدلالة المعنوية	F	عامل التفسير المصحح	معامل التفسير	R	Model
0.000 ^b	23.476	0.130	0.135	0.368 ^a	1
a. Predictors: (Constant), أتعاب التدقيق التي تعزى إلى حجم المنشأة محل التدقيق وتعقيد عملياتها					

يبين الجدول المقياس R وهو معامل الارتباط قيمته ضعيفة % 36.8 وأيضا لدينا مقياس معامل التفسير والذي قيمته تقريبا 13.5% وبالتالي فإن المتغير المستقل في هذا النموذج له تأثير بمقدار 13.5% على المتغير التابع (جودة التدقيق) مما يعني ان المتغير المستقل (أتعاب التدقيق التي تعزى إلى حجم المنشأة محل التدقيق وتعقيد عملياتها) استطاع أن يفسر 13.5 % من التغيرات الحاصلة في التابع (جودة التدقيق) (Y) والباقي يفسره عوامل أخرى، كما يظهر الجدول قيم تحليل التباين والذي يمكن من خلاله التعرف على القوة التفسيرية للنموذج ككل عن طريق احصائية F ويظهر المعنوية العالية لاختبار $F=23.4$ ومعنوية الدلالة الحسابية ($0.000 = sig$) وهي أصغر من المعنوية الدلالة القياسية $sig=0.05$ ، مما يؤكد القوة التفسيرية لنموذج الانحدار الخطي

من الناحية الإحصائية أي النموذج ككل ذا دلالة معنوية. ومن أجل قياس أثر المتغير المستقل في المتغير التابع تم عرض المؤشرات الإحصائية لمعادلة الانحدار المقدرة كما يبينه الجدول رقم (16):

جدول (16) المؤشرات الإحصائية لمعادلة الانحدار بين المتغير المستقل (ألعاب التدقيق التي تعزى إلى حجم المنشأة محل التدقيق وتعقيد عملياتها)، والتابع جودة التدقيق

Coefficients ^a						
الدالة المعنوية	t	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients		Model	
		Beta	Std. Error	B		
0.000	4.070		0.404	1.644	(Constant)	1
0.000	4.845	0.368	0.097	0.469	ألعاب التدقيق التي تعزى إلى حجم المنشأة محل التدقيق وتعقيد عملياتها	
a. Dependent Variable: جودة عملية التدقيق						

ومن خلال الجدول نجد أن المتغير المستقل في هذا النموذج حسب نموذج t مقبول لمؤشر (ألعاب التدقيق التي تعزى إلى حجم المنشأة محل التدقيق وتعقيد عملياتها) حيث الدالة المعنوية أصغر من $\text{sig}=0.05$ فأى تغير بمقدار وحدة واحدة لألعاب التدقيق التي تعزى إلى حجم المنشأة محل التدقيق وتعقيد عملياتها يؤثر في جودة التدقيق بمقدار 0.46. ويمكن وضع معادلة الانحدار المقدرة هي:

جودة التدقيق = $1.64 + (0.46)$ ألعاب التدقيق التي تعزى إلى حجم المنشأة محل التدقيق وتعقيد عملياتها
--

تدل المعادلة السابقة بناء على المؤشرات الناتجة: توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين ألعاب التدقيق التي تعزى إلى عامل حجم المنشأة محل التدقيق وتعقيد عملياتها، وجودة التدقيق.

2. H0: لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق التي تعزى إلى عامل نوع صناعة المنشأة محل التدقيق، وجودة التدقيق.

سيتم خلال هذه الفرضية وضع معادلة الانحدار والتحقق من وجود علاقة بين المتغير المستقل الذي يتمثل في الأتعاب التي تعزى إلى نوع صناعة المنشأة محل التدقيق، والمتغير التابع المتمثل بجودة التدقيق. وكانت مؤشرات معاملات الانحدار بين المتغيرات على النحو المبين في الجدول رقم (17):

جدول (17) مؤشرات معاملات الانحدار بين المتغير المستقل (أتعاب التدقيق التي تعزى إلى نوع صناعة المنشأة محل التدقيق)، والتابع جودة التدقيق

Model Summary					
الدالة المعنوية	F	عامل التفسير المصحح	معامل التفسير	R	Model
0.000 ^b	55.973	0.267	0.272	0.521 ^a	1
a. Predictors: (Constant), أتعاب التدقيق التي تعزى إلى نوع صناعة المنشأة محل التدقيق					

يبين الجدول المقياس R وهو معامل الارتباط قيمته متوسطة % 52.1 وأيضا لدينا مقياس معامل التفسير والذي قيمته تقريبا 27.2 % وبالتالي فإن المتغير المستقل في هذا النموذج له تأثير بمقدار 27.2 % على المتغير التابع (جودة التدقيق) مما يعني ان المتغير المستقل (أتعاب التدقيق التي تعزى إلى نوع صناعة المنشأة محل التدقيق) استطاع أن يفسر 27.2 % من التغيرات الحاصلة في التابع (جودة التدقيق) (Y) والباقي يفسره عوامل أخرى، كما يظهر الجدول قيم تحليل التباين والذي يمكن من خلاله التعرف على القوة التفسيرية للنموذج ككل عن طريق احصائية F ويظهر المعنوية العالية لاختبار $F=55.9$ ومعنوية الدلالة الحسابية ($0.000 = sig$) وهي أصغر من المعنوية الدلالة القياسية $sig=0.05$ ، مما يؤكد القوة التفسيرية لنموذج الانحدار الخطي من الناحية الاحصائية، أي النموذج ككل ذو دلالة معنوية. وكانت المؤشرات الإحصائية لمعادلة الانحدار المقدرة بين المتغير المستقل المتمثل في أتعاب التدقيق التي تعزى إلى نوع صناعة المنشأة محل التدقيق والمتغير التابع جودة التدقيق، كما هو واضح في الجدول رقم (18):

جدول (18) المؤشرات الإحصائية لمعادلة الانحدار بين المتغير المستقل (أتعاب التدقيق التي تعزى إلى نوع صناعة المنشأة محل التدقيق)، والتابع جودة التدقيق

Coefficients ^a					
الدالة المعنوية	t	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients		Model
		Beta	Std. Error	B	
0.000	3.999		0.315	1.260	1 (Constant)
0.000	7.481	0.521	0.079	0.589	أتعاب التدقيق التي تعزى إلى نوع صناعة المنشأة محل التدقيق
a. Dependent Variable: جودة التدقيق					

ومن خلال الجدول نجد أن المتغير المستقل في هذا النموذج حسب نموذج t مقبول لمؤشر (أتعاب التدقيق التي تعزى إلى نوع صناعة المنشأة محل التدقيق) حيث الدالة المعنوية أصغر من $\text{sig}=0.05$ فأى تغير بمقدار وحدة واحدة من أتعاب التدقيق التي تعزى إلى نوع صناعة المنشأة محل التدقيق يؤثر في جودة التدقيق بمقدار 0.58. ويمكن وضع معادلة الانحدار المقدرة هي:

$$\text{جودة التدقيق} = 1.26 + (0.58) \text{ أتعاب التدقيق التي تعزى إلى نوع صناعة المنشأة محل التدقيق}$$

تدل المعادلة السابقة بناء على المؤشرات الناتجة:

توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق التي تعزى إلى عامل نوع صناعة المنشأة محل التدقيق، وجودة التدقيق.

3. H0: لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق التي تعزى إلى عامل الخطر المواجه للمنشأة محل التدقيق، وجودة التدقيق.

تم في هذه الفرضية وضع مؤشرات معاملات الانحدار بين المتغير المستقل المتمثل في الأتعاب التي تعزى إلى الخطر المواجه للمنشأة محل التدقيق، والمتغير التابع جودة التدقيق. وذلك من أجل

وضع معادلة الانحدار والتحقق من وجود علاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع كما هو مبين في الجدول رقم (19):

جدول (19) مؤشرات معاملات الانحدار بين المتغير المستقل (أتعاب التدقيق التي تعزى إلى الخطر لمواجهة للمنشأة محل التدقيق)، والتابع جودة التدقيق

Model Summary					
الدلالة المعنوية	F	عامل التفسير المصحح	معامل التفسير	R	Model
.000 ^b	336.156	0.689	0.691	.832 ^a	1
a. Predictors: (Constant), أتعاب التدقيق التي تعزى إلى الخطر لمواجهة للمنشأة محل التدقيق					

يبين الجدول المقياس R وهو معامل الارتباط قيمته جيدة % 82.2 وأيضا لدينا مقياس معامل التفسير والذي قيمته تقريبا 69.1 % وبالتالي فإن المتغير المستقل في هذا النموذج له تأثير بمقدار 69.1 % على المتغير التابع (جودة التدقيق) مما يعني ان المتغير المستقل (أتعاب التدقيق التي تعزى إلى الخطر لمواجهة للمنشأة محل التدقيق) استطاع أن يفسر 69.1 % من التغيرات الحاصلة في التابع (جودة التدقيق) (Y) والباقي يفسره عوامل أخرى، كما يظهر الجدول قيم تحليل التباين والذي يمكن من خلاله التعرف على القوة التفسيرية للنموذج ككل عن طريق احصائية F ويظهر المعنوية العالية لاختبار $F=336.15$ ومعنوية الدلالة الحسابية ($0.000 = sig$) وهي أصغر من المعنوية الدلالة القياسية $sig=0.05$ ، مما يؤكد القوة التفسيرية لنموذج الانحدار الخطي من الناحية الاحصائية أي النموذج ككل ذا دلالة معنوية. ومن أجل قياس أثر المتغير المستقل في المتغير التابع تم وضع معادلة الانحدار المقدرة بين هذه المتغيرات. وكانت المؤشرات الإحصائية لهذه المعادلة على النحو الآتي الذي يظهره الجدول رقم (20):

جدول (20) المؤشرات الإحصائية لمعادلة الانحدار بين المتغير المستقل (الخطر المواجه للمنشأة محل التدقيق)، والتابع جودة التدقيق

Coefficients ^a						
الدالة المعنوية	t	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients		Model	
		Beta	Std. Error	B		
0.000	8.737		0.136	1.185	(Constant)	1
0.000	18.335	0.832	0.037	0.678	الخطر المواجه للمنشأة محل التدقيق	
a. Dependent Variable: جودة التدقيق						

ومن خلال الجدول نجد أن المتغير المستقل في هذا النموذج حسب نموذج t مقبول لمؤشر (أعاب التدقيق التي تعزى إلى الخطر المواجه للمنشأة محل التدقيق) حيث الدالة المعنوية أصغر من $\text{sig}=0.05$ فأني تغير بمقدار وحدة واحدة من أعاب التدقيق التي تعزى إلى الخطر المواجه للمنشأة محل التدقيق يؤثر في جودة التدقيق بمقدار 0.67. ويمكن وضع معادلة الانحدار المقدرة هي:

جودة التدقيق = $1.18 + (0.67)$ أعاب التدقيق التي تعزى إلى الخطر المواجه للمنشأة

محل التدقيق

تدل المعادلة السابقة بناء على المؤشرات الناتجة:

توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين أعاب التدقيق التي تعزى إلى عامل الخطر المواجه للمنشأة محل التدقيق، وجودة التدقيق.

4. H0: لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين أعاب التدقيق التي تعزى إلى عامل ربحية المنشأة محل التدقيق، وجودة التدقيق.

سيتم خلال هذه الفرضية وضع معادلة الانحدار والتحقق من وجود علاقة بين المتغير المستقل الذي يتمثل في الأعاب التي تعزى إلى ربحية المنشأة محل التدقيق، والمتغير التابع المتمثل بجودة التدقيق. ويظهر الجدول رقم (21) مؤشرات معاملات الانحدار بين المتغيرات على النحو الآتي:

جدول (21) مؤشرات معاملات الانحدار بين المتغير المستقل (أتعاب التدقيق التي تعزى إلى ربحية المنشأة محل التدقيق)، والتابع جودة التدقيق

Model Summary					
الدلالة المعنوية	F	عامل التفسير المصحح	معامل التفسير	R	Model
.000 ^b	263.796	0.635	0.638	.798 ^a	1
a. Predictors: (Constant), أتعاب التدقيق التي تعزى إلى ربحية المنشأة محل التدقيق					

يبين الجدول المقياس R وهو معامل الارتباط قيمته جيدة % 79.8 وأيضا لدينا مقياس معامل التفسير والذي قيمته تقريبا 63.8 % وبالتالي فإن المتغير المستقل في هذا النموذج له تأثير بمقدار 63.8% على المتغير التابع (جودة التدقيق) مما يعني ان المتغير المستقل (أتعاب التدقيق التي تعزى إلى ربحية المنشأة محل التدقيق) استطاع أن يفسر 63.8 % من التغيرات الحاصلة في التابع (جودة التدقيق) (Y) والباقي يفسره عوامل أخرى، كما يظهر الجدول قيم تحليل التباين والذي يمكن من خلاله التعرف على القوة التفسيرية للنموذج ككل عن طريق احصائية F ويظهر المعنوية العالية لاختبار $F=263.7$ ومعنوية الدلالة الحسائية ($0.000 = sig$) وهي أصغر من المعنوية الدلالة القياسية $sig=0.05$ ، مما يؤكد القوة التفسيرية لنموذج الانحدار الخطي من الناحية الاحصائية أي النموذج ككل ذا دلالة معنوية. وتظهر المؤشرات الإحصائية لمعادلة الانحدار المقدرة التي ستقيس أثر المتغير المستقل في المتغير التابع كما يبينه الجدول رقم (22):

جدول (22) المؤشرات الإحصائية لمعادلة الانحدار بين المتغير المستقل (أتعاب التدقيق التي تعزى إلى ربحية المنشأة محل التدقيق)، والتابع جودة التدقيق

Coefficients ^a					
الدلالة المعنوية	t	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients		Model
		Beta	Std. Error	B	
0.000	15.417		0.117	1.797	1 (Constant)
0.000	16.242	0.798	0.036	0.589	أتعاب التدقيق التي تعزى إلى ربحية المنشأة محل التدقيق
a. Dependent Variable: جودة التدقيق					

ومن خلال الجدول نجد أن المتغير المستقل في هذا النموذج حسب نموذج t مقبول لمؤشر (أتعاب التدقيق التي تعزى إلى ربحية المنشأة محل التدقيق) حيث الدالة المعنوية أصغر من $\text{sig}=0.05$ فأي تغير بمقدار وحدة واحدة لأتعاب التدقيق التي تعزى إلى ربحية المنشأة محل التدقيق يؤثر في جودة التدقيق بمقدار 0.58. ويمكن وضع معادلة الانحدار المقدرة هي:

$$\text{جودة التدقيق} = 1.79 + (0.58) \text{ أتعاب التدقيق التي تعزى إلى ربحية المنشأة محل التدقيق}$$

تدل المعادلة السابقة بناء على المؤشرات الناتجة:

توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق التي تعزى إلى عامل ربحية المنشأة محل التدقيق، وجودة التدقيق.

اختبار الفرضية الرئيسة الأولى: لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق التي تعزى إلى العوامل المرتبطة بالمنشأة محل التدقيق وجودة التدقيق، حسب آراء عينة الدراسة.

تم إجراء اختبار الانحدار المتعدد لمؤشرات المتغير المستقل الأربع مع المتغير التابع باستخدام طريقة (Enter) وذلك من أجل وضع معادلة الانحدار والتحقق من وجود علاقة بين المتغير المستقل المتمثل بأتعاب التدقيق التي تعزى إلى العوامل المرتبطة بالمنشأة محل التدقيق، والمتغير التابع المتمثل بجودة التدقيق. وكانت النتائج على النحو الآتي الذي يبينه الجدول رقم (23). جدول (23) مؤشرات معاملات الانحدار بين المتغير المستقل (أتعاب التدقيق التي تعزى إلى العوامل المرتبطة بالمنشأة محل التدقيق)، والتابع جودة التدقيق

Model Summary

الدالة المعنوية	F	عامل التفسير المصحح	معامل التفسير	R	Model
0.000 ^b	192.427	0.59	0.60	0.78 ^a	1
a. Predictors: (Constant), صناعة المنشأة محل التدقيق, الخطر المواجه للمنشأة محل التدقيق					

يبين الجدول المقياس R وهو معامل الارتباط قيمته متوسطة % 78 وأيضا لدينا مقياس معامل التفسير والذي قيمته تقريبا 60 % وبالتالي فإن المتغير المستقل في هذا النموذج له تأثير بمقدار 60% على المتغير التابع (جودة التدقيق) مما يعني ان المتغير المستقل (أتعاب التدقيق التي تعزى إلى العوامل المرتبطة بالمنشأة محل التدقيق) استطاع أن يفسر 60 % من التغيرات الحاصلة في التابع (جودة التدقيق) (Y) والباقي يفسره عوامل أخرى، كما يظهر الجدول قيم تحليل التباين والذي يمكن من خلاله التعرف على القوة التفسيرية للنموذج ككل عن طريق احصائية F ويظهر المعنوية العالية لاختبار $F=192.4$ ومعنوية الدلالة الحسابية ($0.000 = sig$) وهي أصغر من المعنوية الدلالة القياسية $sig=0.05$ ، مما يؤكد القوة التفسيرية لنموذج الانحدار الخطي من الناحية الاحصائية أي النموذج ككل ذا دلالة معنوية. ومن أجل قياس أثر المتغير المستقل في المتغير التابع تم وضع معادلة الانحدار المقدرة بين هذه المتغيرات، وكانت المؤشرات الإحصائية لهذه المعادلة على النحو الآتي الذي يظهره الجدول رقم (24):

جدول (24) المؤشرات الإحصائية لمعادلة الانحدار بين المتغير المستقل (أتعاب التدقيق التي

تعزى إلى العوامل المرتبطة بالمنشأة محل التدقيق)، والتابع جودة التدقيق

الدالة المعنوية	t	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients		Model	
		Beta	Std. Error	B		
0.000	5.138		0.198	1.015	(Constant)	1
0.044	-2.029	-0.081	0.051	-0.103	حجم المنشأة محل التدقيق وتعقيد عملياتها	
0.039	2.082	0.083	0.045	0.094	نوع صناعة المنشأة محل التدقيق	
0.000	11.557	0.563	0.040	0.459	الخطر المواجه للمنشأة محل التدقيق	
0.000	10.690	0.448	0.031	0.331	ربحية المنشأة محل التدقيق	
a. Dependent Variable: جودة التدقيق						

ومن خلال الجدول نجد أن المتغير المستقل في هذا النموذج حسب نموذج t مقبول للمؤشرات الأربع (أتعاب التدقيق التي تعزى إلى العوامل المرتبطة بالمنشأة محل التدقيق) حيث الدالة المعنوية أصغر من $sig=0.05$ فأى تغير بمقدار وحدة واحدة في أتعاب التدقيق التي تعزى إلى العوامل المرتبطة بالمنشأة محل التدقيق يؤثر في جودة التدقيق بمقدار 0.58.

ويمكن وضع معادلة الانحدار المقدرة هي:

$$\text{جودة التدقيق} = 1.01 + (-0.10) \text{ حجم المنشأة محل التدقيق وتتعقد عملياتها} + (0.09) \\ + \text{نوع صناعة المنشأة محل التدقيق} + (0.45) \text{ الخطر المواجه للمنشأة محل التدقيق} + \\ (0.33) \text{ ربحية المنشأة محل التدقيق}$$

تدل المعادلة السابقة بناء على المؤشرات الناتجة:

توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق التي تعود إلى العوامل المرتبطة بالمنشأة محل التدقيق وجودة التدقيق، حسب آراء عينة الدراسة. ويلاحظ أن أتعاب التدقيق التي تعزى إلى الخطر المواجه للمنشأة محل التدقيق تحقق أكبر أثر على جودة التدقيق ثم تأتي بعدها أتعاب التدقيق التي تعزى إلى ربحية المنشأة محل التدقيق.

(2) الفرضية الرئيسية الثانية: لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق التي تعزى إلى العوامل المرتبطة بمنشأة التدقيق وجودة التدقيق، حسب آراء عينة الدراسة. ويتفرع عنها:

1. H0: لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق التي تعزى إلى عامل حجم منشأة التدقيق، وجودة التدقيق.

تم في هذه الفرضية عرض مؤشرات معاملات الانحدار بين المتغير المستقل المتمثل في الأتعاب التي تعزى إلى حجم منشأة التدقيق، والمتغير التابع جودة التدقيق. وذلك من أجل وضع معادلة الانحدار والتحقق من وجود علاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع. وتظهر هذه المؤشرات كما يبينه الجدول رقم (25):

جدول (25) مؤشرات معاملات الانحدار بين المتغير المستقل (أتعاب التدقيق التي تعزى إلى حجم منشأة التدقيق)، والتابع جودة التدقيق

Model Summary					
الدالة المعنوية	F	عامل التفسير المصحح	معامل التفسير	R	Model
0.000 ^b	49.671	0.244	0.249	0.499 ^a	1
a. Predictors: (Constant), أتعاب التدقيق التي تعزى إلى حجم منشأة التدقيق					

يبين الجدول المقياس R وهو معامل الارتباط قيمته متوسطة % 49.9 وأيضا لدينا مقياس معامل التفسير والذي قيمته تقريبا 24.9% وبالتالي فإن المتغير المستقل في هذا النموذج له تأثير بمقدار 24.9% على المتغير التابع (جودة التدقيق) مما يعني ان المتغير المستقل (أتعاب التدقيق التي تعزى إلى حجم المنشأة التدقيق) استطاع أن يفسر 24.9 % من التغيرات الحاصلة في التابع (جودة التدقيق) (Y) والباقي يفسره عوامل أخرى، كما يظهر الجدول قيم تحليل التباين والذي يمكن من خلاله التعرف على القوة التفسيرية للنموذج ككل عن طريق احصائية F ويظهر المعنوية العالية لاختبار $F=49.6$ ومعنوية الدلالة الحسابية ($0.000 = sig$) وهي أصغر من المعنوية الدلالة القياسية $sig=0.05$ ، مما يؤكد القوة التفسيرية لنموذج الانحدار الخطي من الناحية الاحصائية أي النموذج ككل ذا دلالة معنوية.

وتظهر المؤشرات الإحصائية لمعادلة الانحدار المقدرة بين المتغير المستقل والمتغير التابع كما يتضح من خلال الجدول رقم (26):

جدول (26) المؤشرات الإحصائية لمعادلة الانحدار بين المتغير المستقل (أتعاب التدقيق التي تعزى إلى حجم منشأة التدقيق)، والتابع جودة التدقيق

Coefficients ^a						
الدلالة المعنوية	t	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients		Model	
		Beta	Std. Error	B		
0.001	3.398		0.346	1.175	(Constant)	1
0.000	7.048	0.499	0.082	0.581	حجم منشأة التدقيق	
a. Dependent Variable: جودة التدقيق						

ومن خلال الجدول نجد أن المتغير المستقل في هذا النموذج حسب نموذج t مقبول لمؤشر (أتعاب التدقيق التي تعزى إلى حجم منشأة التدقيق) حيث الدالة المعنوية أصغر من $sig=0.05$ فأى تغير بمقدار وحدة واحدة لأتعاب التدقيق التي تعزى إلى حجم منشأة التدقيق يؤثر في جودة التدقيق بمقدار 0.58.

ويمكن وضع معادلة الانحدار المقدرة هي:

$$\text{جودة التدقيق} = 1.17 + (0.58) \text{ أتعاب التدقيق التي تعزى إلى حجم منشأة التدقيق}$$

تدل المعادلة السابقة بناءا على المؤشرات الناتجة:

توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق التي تعزى إلى عامل حجم منشأة التدقيق، وجودة التدقيق.

2. H0: لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق التي تعزى إلى عامل سمعة منشأة التدقيق، وجودة التدقيق.

من أجل التحقق من وجود علاقة بين المتغير المستقل المتمثل بالأتعاب التي تعزى إلى حجم منشأة التدقيق والمتغير التابع المتمثل بجودة التدقيق، تم وضع معادلة الانحدار بين هذه المتغيرات. ويظهر الجدول رقم (27) مؤشرات معاملات الانحدار على النحو الآتي:

جدول (27) مؤشرات معاملات الانحدار بين المتغير المستقل (أتعاب التدقيق التي تعزى إلى سمعة منشأة التدقيق)، والتابع جودة التدقيق

Model Summary					
الدالة المعنوية	F	عامل التفسير المصحح	معامل التفسير	R	Model
0.000 ^b	23.553	0.130	0.136	0.368 ^a	1
a. Predictors: (Constant), أتعاب التدقيق التي تعزى إلى سمعة منشأة التدقيق					

يبين الجدول المقياس R وهو معامل الارتباط قيمته متوسطة % 36.8 وأيضا لدينا مقياس معامل التفسير والذي قيمته تقريبا % 13.6 وبالتالي فإن المتغير المستقل في هذا النموذج له تأثير بمقدار % 13.6 على المتغير التابع (جودة التدقيق) مما يعني ان المتغير المستقل (أتعاب التدقيق التي تعزى إلى سمعة منشأة التدقيق) استطاع أن يفسر % 13.6 من التغيرات الحاصلة في التابع (جودة التدقيق) (Y) والباقي يفسره عوامل أخرى، كما يظهر الجدول قيم تحليل التباين والذي يمكن من خلاله التعرف على القوة التفسيرية للنموذج ككل عن طريق احصائية F ويظهر المعنوية العالية لاختبار $F=23.5$ ومعنوية الدلالة الحسابية ($0.000 = \text{sig}$) وهي أصغر من المعنوية الدلالة

القياسية $\text{sig}=0.05$ ، مما يؤكد القوة التفسيرية لنموذج الانحدار الخطي من الناحية الإحصائية أي النموذج ككل ذا دلالة معنوية.

وكانت المؤشرات الإحصائية لمعادلة الانحدار المقدرة التي ستقيس أثر المتغير المستقل في المتغير التابع، على النحو الذي يظهره الجدول رقم (28):

جدول (28) المؤشرات الإحصائية لمعادلة الانحدار بين المتغير المستقل (ألعاب التدقيق التي تعزى إلى سمعة منشأة التدقيق)، والتابع جودة التدقيق

Coefficients ^a						
الدالة المعنوية	t	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients		Model	
		Beta	Std. Error	B		
0.000	7.276		0.298	2.165	(Constant)	1
0.000	4.853	0.368	0.072	0.349	سمعة منشأة التدقيق	
a. Dependent Variable: جودة التدقيق						

ومن خلال الجدول نجد أن المتغير المستقل في هذا النموذج حسب نموذج t مقبول لمؤشر (ألعاب التدقيق التي تعزى إلى سمعة منشأة التدقيق) حيث الدالة المعنوية أصغر من $\text{sig}=0.05$ فأى تغير بمقدار وحدة واحدة لألعاب التدقيق التي تعزى إلى سمعة منشأة التدقيق يؤثر في جودة التدقيق بمقدار 0.58.

ويمكن وضع معادلة الانحدار المقدرة هي:

$$\text{جودة التدقيق} = 2.16 + (0.34) \text{ ألعاب التدقيق التي تعزى إلى سمعة منشأة التدقيق}$$

تدل المعادلة السابقة بناءا على المؤشرات الناتجة:

توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين ألعاب التدقيق التي تعزى إلى عامل سمعة منشأة التدقيق، وجودة التدقيق.

3. H0: لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق التي تعزى إلى عامل تقديم منشأة التدقيق خدمات غير التدقيق للمنشأة محل التدقيق، وجودة التدقيق.

من أجل التحقق من وجود علاقة بين المتغير المستقل المتمثل بالأتعاب التي تعزى إلى تقديم منشأة التدقيق خدمات غير التدقيق للمنشأة محل التدقيق والمتغير التابع المتمثل بجودة التدقيق، سيتم وضع معادلة الانحدار بين هذه المتغيرات. وتظهر مؤشرات معاملات الانحدار بين المتغيرات على الشكل الذي يوضحه الجدول رقم (29):

جدول (29) مؤشرات معاملات الانحدار بين المتغير المستقل (أتعاب التدقيق التي تعزى إلى تقديم منشأة التدقيق خدمات غير التدقيق للمنشأة محل التدقيق)، والتابع جودة التدقيق

Model Summary					
الدلالة المعنوية	F	عامل التفسير المصحح	معامل التفسير	R	Model
0.000 ^b	22.718	0.126	0.132	0.363 ^a	1
a. Predictors: (Constant), تقديم منشأة التدقيق خدمات غير التدقيق للمنشأة محل التدقيق					

يبين الجدول المقياس R وهو معامل الارتباط قيمته ضعيفة % 36.3 وأيضا لدينا مقياس معامل التفسير والذي قيمته تقريبا 13.2 % وبالتالي فإن المتغير المستقل في هذا النموذج له تأثير بمقدار 13.2 % على المتغير التابع (جودة التدقيق) مما يعني ان المتغير المستقل (أتعاب التدقيق التي تعزى إلى تقديم منشأة التدقيق خدمات غير التدقيق للمنشأة محل التدقيق) استطاع أن يفسر 13.2 % من التغيرات الحاصلة في التابع (جودة التدقيق) (Y) والباقي يفسره عوامل أخرى، كما يظهر الجدول قيم تحليل التباين والذي يمكن من خلاله التعرف على القوة التفسيرية للنموذج ككل عن طريق احصائية F ويظهر المعنوية العالية لاختبار $F=22.7$ ومعنوية الدلالة الحسابية $\text{sig}=0.000$ وهي أصغر من المعنوية الدلالة القياسية $\text{sig}=0.05$ ، مما يؤكد القوة التفسيرية لنموذج الانحدار الخطي من الناحية الاحصائية أي النموذج ككل ذا دلالة معنوية. وتظهر المؤشرات الإحصائية لمعادلة الانحدار المقدرة والتي ستقيس أثر المتغير المستقل في المتغير التابع كما هو موضح في الجدول رقم (30):

جدول (30) المؤشرات الإحصائية لمعادلة الانحدار بين المتغير المستقل (أتعاب التدقيق التي تعزى إلى تقديم منشأة التدقيق خدمات غير التدقيق للمنشأة محل التدقيق)، والتابع جودة التدقيق

Coefficients ^a						
الدالة المعنوية	t	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients		Model	
		Beta	Std. Error	B		
0.000	6.519		0.320	2.084	(Constant)	1
0.000	4.766	0.363	0.081	0.387	تقديم منشأة التدقيق خدمات غير التدقيق للعميل	
a. Dependent Variable: جودة التدقيق						

ومن خلال الجدول نجد أن المتغير المستقل في هذا النموذج حسب نموذج t مقبول لمؤشر (أتعاب التدقيق التي تعزى إلى تقديم منشأة التدقيق خدمات غير التدقيق للمنشأة محل التدقيق) حيث الدالة المعنوية أصغر من $\text{sig}=0.05$ فأى تغير بمقدار وحدة واحدة لأتعاب التدقيق التي تعزى إلى تقديم منشأة التدقيق خدمات غير التدقيق للمنشأة محل التدقيق يؤثر في جودة التدقيق بمقدار 0.67.

ويمكن وضع معادلة الانحدار المقدرة هي:

جودة التدقيق = $2.08 + (0.38)$ أتعاب التدقيق التي تعزى إلى تقديم منشأة التدقيق

خدمات غير التدقيق للمنشأة محل التدقيق

تدل المعادلة السابقة بناء على المؤشرات الناتجة:

توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق التي تعزى إلى عامل تقديم منشأة التدقيق خدمات غير التدقيق للمنشأة محل التدقيق، وجودة التدقيق.

4. H_0 : لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق التي تعزى إلى المنافسة بين منشآت التدقيق، وجودة التدقيق.

سيتم في هذه الفرضية وضع معادلة الانحدار والتحقق من وجود علاقة بين المتغير المستقل الذي يتمثل بالأتعاب التي تعزى إلى المنافسة بين منشآت التدقيق، والمتغير التابع المتمثل بجودة التدقيق.

وتظهر مؤشرات معاملات الانحدار بين المتغيرات على النحو الآتي الذي يظهره الجدول رقم (31):

جدول (31) مؤشرات معاملات الانحدار بين المتغير المستقل (ألعاب التدقيق التي تعزى إلى المنافسة بين منشآت التدقيق)، والتابع جودة التدقيق

Model Summary					
الدالة المعنوية	F	عامل التفسير المصحح	معامل التفسير	R	Model
0.000 ^b	53.672	0.259	0.264	0.513 ^a	1
a. Predictors: (Constant), ألعاب التدقيق التي تعزى إلى المنافسة بين منشآت التدقيق					

يبين الجدول المقياس R وهو معامل الارتباط قيمته وسط % 51.3 وأيضا لدينا مقياس معامل التفسير والذي قيمته تقريبا 26.4 % وبالتالي فإن المتغير المستقل في هذا النموذج له تأثير بمقدار 26.4 % على المتغير التابع (جودة التدقيق) مما يعني ان المتغير المستقل (ألعاب التدقيق التي تعزى إلى المنافسة بين منشآت التدقيق) استطاع أن يفسر 26.4 % من التغيرات الحاصلة في التابع (جودة التدقيق) (Y) والباقي يفسره عوامل أخرى، كما يظهر الجدول قيم تحليل التباين والذي يمكن من خلاله التعرف على القوة التفسيرية للنموذج ككل عن طريق احصائية F ويظهر المعنوية العالية لاختبار $F=53.6$ ومعنوية الدلالة الحسابية ($0.000 = sig$) وهي أصغر من المعنوية الدلالة القياسية $sig=0.05$ ، مما يؤكد القوة التفسيرية لنموذج الانحدار الخطي من الناحية الاحصائية أي النموذج ككل ذا دلالة معنوية. وكانت المؤشرات الإحصائية لمعادلة الانحدار المقدرة والتي سنتقيس أثر المتغير المستقل في المتغير التابع، على النحو الآتي الذي يظهره الجدول رقم (32):

جدول (32) المؤشرات الإحصائية لمعادلة الانحدار بين المتغير المستقل (ألعاب التدقيق التي تعزى إلى المنافسة بين منشآت التدقيق)، والتابع جودة التدقيق

Coefficients ^a					
الدالة المعنوية	t	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients		Model
		Beta	Std. Error	B	
0.000	3.685		0.328	1.210	1 (Constant)
0.000	7.326	0.513	0.081	0.593	ألعاب التدقيق التي تعزى إلى المنافسة بين منشآت التدقيق
a. Dependent Variable: جودة التدقيق					

ومن خلال الجدول نجد أن المتغير المستقل في هذا النموذج حسب نموذج t مقبول لمؤشر (ألعاب التدقيق التي تعزى إلى المنافسة بين منشآت التدقيق) حيث الدالة المعنوية أصغر من $\text{sig}=0.05$ فأي تغير بمقدار وحدة واحدة لألعاب التدقيق التي تعزى إلى المنافسة بين منشآت التدقيق يؤثر في جودة التدقيق بمقدار 0.59. ويمكن وضع معادلة الانحدار المقدرة هي:

$$\text{جودة التدقيق} = 1.21 + (0.59) \text{ ألعاب التدقيق التي تعزى إلى المنافسة بين منشآت التدقيق}$$

تدل المعادلة السابقة بناء على المؤشرات الناتجة:

توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين ألعاب التدقيق التي تعزى إلى المنافسة بين منشآت التدقيق، وجودة التدقيق.

اختبار الفرضية الرئيسية الثانية: لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين ألعاب التدقيق التي تعزى إلى العوامل المرتبطة بمنشأة التدقيق وجودة التدقيق، حسب آراء عينة الدراسة.

تم اجراء اختبار الانحدار المتعدد لمؤشرات المتغير المستقل الأربع مع المتغير التابع باستخدام طريقة (Enter) وذلك من أجل وضع معادلة الانحدار والتحقق من وجود علاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع. وكانت النتائج على النحو الآتي الذي يبينه الجدول رقم (33).

جدول (33) مؤشرات معاملات الانحدار بين المتغير المستقل (ألعاب التدقيق التي تعزى إلى العوامل المرتبطة بمنشأة التدقيق)، والتابع جودة التدقيق

Model Summary					
الدالة المعنوية	F	عامل التفسير المصحح	معامل التفسير	R	Model
0.000 ^b	22.822	0.366	0.383	0.619 ^a	1
a. Predictors: (Constant), المنافسة بين منشآت التدقيق, تقديم منشأة التدقيق خدمات غير التدقيق للمنشأة محل التدقيق, حجم منشأة التدقيق, سمعة منشأة التدقيق					

يبين الجدول المقياس R وهو معامل الارتباط قيمته متوسطة % 61.9 وأيضاً لدينا مقياس معامل التفسير والذي قيمته تقريبا 38.3 % وبالتالي فإن المتغير المستقل في هذا النموذج له تأثير بمقدار 32.9 % على المتغير التابع (جودة التدقيق) مما يعني ان المتغير المستقل (ألعاب التدقيق التي تعزى إلى العوامل المرتبطة بمنشأة التدقيق) استطاع أن يفسر 61.9 % من التغيرات الحاصلة في التابع (جودة التدقيق) (Y) والباقي يفسره عوامل أخرى، كما يظهر الجدول قيم تحليل التباين والذي يمكن من خلاله التعرف على القوة التفسيرية للنموذج ككل عن طريق احصائية F ويظهر المعنوية العالية لاختبار $F=22.8$ ومعنوية الدلالة الحسابية ($0.000 = sig$) وهي أصغر من المعنوية الدلالة القياسية $sig=0.05$ ، مما يؤكد القوة التفسيرية لنموذج الانحدار الخطي من الناحية الاحصائية أي النموذج ككل ذا دلالة معنوية. وتبين المؤشرات الإحصائية لمعادلة الانحدار المقدرة والتي ستقيس أثر المتغير المستقل في المتغير التابع في الجدول رقم (34) أدناه:

جدول (34) المؤشرات الإحصائية لمعادلة الانحدار بين المتغير المستقل (ألعاب التدقيق التي تعزى إلى العوامل المرتبطة بمنشأة التدقيق)، والتابع جودة التدقيق

Coefficients ^a					
الدالة المعنوية	t	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients		Model
		Beta	Std. Error	B	
0.044	2.172		0.390	0.167	(Constant)
0.000	4.038	0.317	0.091	0.369	حجم منشأة التدقيق
0.046	.4052-	-0.034	0.079	-0.132	سمعة منشأة التدقيق
0.045	2.793	0.131	0.078	0.140	تقديم منشأة التدقيق خدمات غير التدقيق للمنشأة محل التدقيق
0.000	4.706	0.370	0.091	0.428	المنافسة بين منشآت التدقيق
a. Dependent Variable: جودة التدقيق					

ومن خلال الجدول نجد أن المتغير المستقل في هذا النموذج حسب نموذج t مقبول لمؤشر (ألعاب التدقيق التي تعزى إلى العوامل المرتبطة بمنشأة التدقيق) حيث الدالة المعنوية أصغر من $\text{sig}=0.05$ فأى تغير بمقدار وحدة واحدة لألعاب التدقيق التي تعزى إلى العوامل المرتبطة بمنشأة التدقيق يؤثر في جودة التدقيق بمقدار 0.58. ويمكن وضع معادلة الانحدار المقدرة هي:

جودة التدقيق = $0.16 + (0.36)$ ألعاب التدقيق التي تعزى إلى حجم منشأة التدقيق + $(-)$ 0.13 ألعاب التدقيق التي تعزى إلى سمعة منشأة التدقيق + (0.14) ألعاب التدقيق التي تعزى إلى تقديم منشأة التدقيق خدمات غير التدقيق للمنشأة محل التدقيق + (0.42) ألعاب التدقيق التي تعزى إلى المنافسة بين منشآت التدقيق

تدل المعادلة السابقة بناء على المؤشرات الناتجة: توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين ألعاب التدقيق التي تعزى إلى العوامل المرتبطة بمنشأة التدقيق وجودة التدقيق، حسب آراء عينة الدراسة. وذلك من حيث حجم منشأة التدقيق وتقديم

منشأة التدقيق خدمات غير التدقيق للمنشأة محل التدقيق والمنافسة بين منشآت التدقيق وسمعة منشأة التدقيق.

4-4- المبحث الرابع: النتائج والتوصيات:

أولاً: النتائج:

1. توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق التي تعزى إلى العوامل المرتبطة بالمنشأة محل التدقيق وجودة التدقيق، حسب آراء عينة الدراسة. ويلاحظ أن أتعاب التدقيق التي تعزى إلى الخطر المواجه للمنشأة محل التدقيق تحقق أكبر أثر في جودة التدقيق ثم تأتي أتعاب التدقيق التي تعزى إلى ربحية المنشأة محل التدقيق.

- توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق التي تعزى إلى حجم المنشأة محل التدقيق وتعقيد عملياتها وجودة التدقيق، حسب آراء عينة الدراسة.
- توجد علاقة ذات دلالة معنوية حسب آراء عينة الدراسة، بين أتعاب التدقيق التي تعزى إلى عامل نوع صناعة المنشأة محل التدقيق وجودة التدقيق.
- توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق التي تعزى إلى الخطر المواجه للمنشأة محل التدقيق وجودة التدقيق، وذلك من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة.
- توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب عملية التدقيق التي تعزى إلى ربحية المنشأة محل التدقيق وجودة التدقيق، من وجهة نظر مفردات العينة.

2. توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق التي تعزى إلى العوامل المرتبطة بمنشأة التدقيق وجودة التدقيق، حسب آراء عينة الدراسة. وذلك من حيث المنافسة بين منشآت التدقيق وحجم منشأة التدقيق وتقديم منشأة التدقيق خدمات غير التدقيق للمنشأة محل التدقيق وسمعة منشأة التدقيق.

- توجد من وجهة نظر مفردات عينة الدراسة علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق التي تعزى إلى حجم منشأة التدقيق، وجودة التدقيق. وهذا يختلف مع نتائج دراسة (Yuiarti, 2011)، حيث توصلت في دراستها إلى عدم وجود علاقة هامة بين حجم منشأة التدقيق وأتعابها، وبين جودة التدقيق. كما اختلفت هذه النتيجة مع نتائج دراسة (Campa, 2013)،

حيث توصل في دراسته إلى عدم وجود علاقة هامة بين حصول شركات التدقيق الكبرى على علاوة على أتعابها وبين جودة التدقيق.

- توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق التي تعزى إلى سمعة منشأة التدقيق، وجودة التدقيق، وذلك حسب آراء عينة الدراسة.
 - توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق التي تعزى إلى عامل تقديم منشأة التدقيق خدمات غير التدقيق للمنشأة محل التدقيق وجودة التدقيق، وذلك من وجهة نظر مفردات عينة الدراسة. واتفقت هذه النتيجة مع نتيجة توصل إليها (الشعار، 2011)، بوجود أثر كبير للأتعاب التي يتقاضاها المدقق الخارجي عن الخدمات الاستشارية على المتطلبات الأخلاقية لجودة التدقيق.
 - توجد من وجهة نظر مفردات عينة الدراسة علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق التي تعزى إلى المنافسة بين منشآت التدقيق، وجودة التدقيق.
- وبشكل عام تتفق نتائج الدراسة مع نتائج بعض الدراسات في وجود أثر للأتعاب التي يحصل عليها المدقق في جودة التدقيق. فيرى (Abdul-Rahman, & Others, 2017) وجود علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق وجودة التدقيق، كما أن (Nkemjika, & Others, 2017) قد وجد بشكل مماثل وجود أثر جوهري لأتعاب التدقيق ولاستقلالية المدقق في جودة التدقيق.
- كما تتفق نتائج الدراسة مع دراسة (Kraub, & Others, 2014) حيث توصل في دراسته لوجود أثر جوهري لارتفاع أتعاب التدقيق في جودة التدقيق، فإن الأتعاب المرتفعة تعتبر مؤشراً على احتمالية تعرض استقلالية المدقق للخطر، وبالتالي مغامرته بجودة التدقيق.
- بينما اختلفت نتائج الدراسة مع بعض نتائج الدراسات السابقة الأخرى، فيرى (Choi, & Others, 2006)، على نحو مغاير لما تم التوصل إليه في هذه الدراسة، عدم وجود علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق وجودة التدقيق.

ثانياً: التوصيات:

في ضوء النتائج المذكورة أعلاه، يوصي الباحث بما يلي:

1. على مدققي الحسابات توخي الحرص عند تقديرهم لأرقام الأتعاب التي سيحصلون عليها لقاء عمليات التدقيق المختلفة، كي تتم عملية تقدير الأتعاب بطريقة عادلة تعكس الجهد والوقت المبذول دون ارتفاع أو انخفاض عن المستويات الطبيعية لعمليات التدقيق المماثلة.
2. إن وجود عمليات رقابة على جودة عمليات التدقيق المختلفة، بالإضافة إلى الالتزام بالحدود الدنيا للأتعاب التي يتم الحصول عليها والتي تم وضعها من قبل جمعية المحاسبين القانونيين، يمكن من ضبط المنافسة الحادة في بيئة مثل بيئة الأعمال السورية. كما أن مواكبة المدقق العصري لمتطورات السوق ستزيد من شفافية وعدل عملية تقدير الأتعاب وستمكن المدقق من تقديم الجودة المطلوبة عند أدائه لعمليات التدقيق المختلفة.
3. إن وجود تخصصات في الصناعات المختلفة ضمن كوادرات مكتب التدقيق بالإضافة إلى وجود أقسام منفصلة لتقديم خدمات غير التدقيق للمنشآت محل التدقيق يزيد من جودة التدقيق. وبالتالي يوصي الباحث بإحداث أقسام متخصصة في الصناعات المختلفة وبتقديم خدمات غير التدقيق للعملاء، لأن هذا يمكن المدققين من الحفاظ على استقلاليتهم وموضوعيتهم وبالتالي جودة أكبر في عمليات التدقيق المختلفة التي يقومون بها.
4. يتوجب على المدقق حيازة المعرفة والمهارة والخبرة والوقت الكافي كي يقدم خدمة تدقيق ذات جودة عالية لعملائه، كما أن توفر أخلاقيات المهنة وقيمها لديه يمكنه من الحفاظ على مكانة المهنة وأداء رسالتها وتقديم خدمات التدقيق بدرجة جودة عالية.
5. تتطلب العلاقة المشتركة بين تقدير أتعاب التدقيق والقيام بأداء عمليات التدقيق بالجودة العالية توفر بيئة مناسبة للقيام بعمليات التدقيق، وذلك من حيث القوانين والأنظمة وإطار إعداد التقارير المالية والاتصالات الفاعلة بين أطراف عملية التدقيق المختلفة من أجل الوصول إلى تقرير تدقيق بجودة عالية واعتمادية أكبر للبيانات المالية المدققة من قبل مستخدميها.

المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية:

1. أبو عطوي، رائدة، 2012، أثر مخاطر استخدام تكنولوجيا المعلومات في المنشآت الخاضعة للتدقيق على جودة عمل المدقق الخارجي، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية في غزة، كلية التجارة.
2. الأهل، عبد السلام سليمان قاسم، 2008، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية، دراسة ماجستير غير منشورة، جامعة الحديدة، كلية التجارة، اليمن.
3. البلداوي، عبد الحميد عبد المجيد، 1995، طرق المعاينة التطبيقية، جامعة السابع من أبريل، الزاوية، ليبيا.
4. التميمي، هادي، 2006، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن.
5. جبران، محمد علي، 2010، العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن، الندوة الثانية عشرة لسبل تطوير المحاسبة في المملكة، جامعة الملك سعود، كلية إدارة الأعمال، الرياض.
6. الجدعاني، نور ساعد، والعنقري، حسام عبد المحسن، 2009، تأثير حجم وسمعة مكاتب المراجعة وطبيعة المنافسة بينها على جودة أدائها المهني: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة، م23 ع2، جدة، ص ص 143-192.
7. جربوع، يوسف، 2008، مجالات مساهمة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله: دراسة تطبيقية على المراجعين الخارجيين في قطاع غزة، مجلة الجامعة الإسلامية للبحوث الإنسانية، مجلد 16، عدد 1، ص ص 757-794.
8. جمعية المحاسبين القانونيين السورية، 2014، قرار رقم 66.

9. حمادة، رشا، 2010، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (دراسة ميدانية)، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد الثاني، ص ص 87-118.
10. حمود، خضير، 2000، إدارة الجودة الشاملة، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
11. دبور، خالد موسى، 2013، دور استراتيجية التخصص الصناعي لمراجع الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الأزهر، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، غزة.
12. دحدوح، حسين أحمد، 2008، دور لجنة المراجعة في تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشركات (دراسة ميدانية)، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد الأول، ص ص 249-283.
13. الدرادكة، مأمون، شبلي، طارق، 2002، الجودة في المنظمات الحديثة، دار صفاء للنشر، عمان، الأردن.
14. دريس، خالد وجيه، 2010، أثر تقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في جودة التدقيق الداخلي بالشركات المدرجة في بورصة عمان: دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة جدارا، كلية الأعمال، قسم المحاسبة، اربد، الأردن.
15. رمضان، أحمد يونس، 2015، أثر ممارسات المراجعة غير المنتظمة في جودة التقارير المالية (دراسة ميدانية تحليلية في سورية)، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد.
16. سمور، نبيل إبراهيم، 2014، دور التدقيق الإلكتروني في تحسين جودة خدمة التدقيق: دراسة ميدانية على مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية في غزة، كلية التجارة.
17. سويدان، ميشيل سعيد، 2010، بعض العوامل المحددة لأتعب التدقيق: دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في بورصة عمان، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة، م 24 ع 1، ص ص 49-86.

18. الشاطري، إيمان حسين، والعنقري، حسام عبد المحسن، 2006، انخفاض مستوى أتعاب المراجعة وآثاره على جودة الأداء المهني: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة، م 20 ع 1، جدة، ص 97-163.
19. الشاهين، عصام تركي، 2015، أثر تقييم مخاطر التدقيق في جودة التدقيق (دراسة تطبيقية)، رسالة دكتوراة غير منشورة، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد.
20. الشعار، إسماعيل حمد، 2011، أثر الأتعاب التي يتقاضاها المدقق الخارجي في الأردن عن الخدمات الاستشارية على المتطلبات الأخلاقية لجودة التدقيق المحددة بموجب معيار التدقيق الدولي رقم 1، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، كلية الأعمال، عمان.
21. الصبان، محمد، سليمان، محمد، 2005، الأسس العلمية والعملية لمدقق الحسابات، الدار الجامعية، القاهرة، مصر.
22. طقطق، كنان، 2013، مدى الالتزام بالمعايير المهنية لرقابة الجودة لدى مهنة تدقيق الحسابات في سورية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد.
23. عبد الله، خالد أمين، 2004، علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
24. القاضي، حسين يوسف، وآخرون، 2010، أصول المراجعة (1)، منشورات جامعة دمشق، دمشق.
25. القاضي، حسين يوسف، وآخرون، 2008، التدقيق الداخلي، منشورات جامعة دمشق، دمشق.
26. القاضي، حسين يوسف، وآخرون، 2009، تدقيق الحسابات (1)، منشورات جامعة دمشق، نظام التعليم المفتوح، دمشق.
27. القانون التجاري السوري، 1949.
28. القانون رقم 20 الخاص باعتماد البيان الضريبي، 1991.
29. قانون الشركات رقم 28، 2001.
30. قانون هيئة الأوراق والأسواق المالية رقم 22، 2005.

31. قانون الشركات رقم 3، 2008.
32. القانون رقم 33 القاضي بتشكيل مجلس المحاسبة والتدقيق، 2009.
33. قانون الشركات رقم 29، 2011.
34. قرار رئيس الجمهورية المتحدة رقم 1109، 1958.
35. قرار مجلس مفوضي هيئة الأوراق والأسواق المالية رقم 31/م، 2008.
36. قرار جمعية المحاسبين القانونيين رقم 10، 2017.
37. قريط، عصام نعمة، 2008، الخدمات الاستشارية وأثرها على حياد المدقق في الأردن، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد الأول، ص ص 7-39.
38. القيق، أمير، 2012، مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة (دراسة ميدانية)، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية في غزة، كلية التجارة.
39. المرسوم التشريعي رقم 31 القاضي بإحداث نقابة للعاملين في المهن المالية والمحاسبية، 2014.
40. المصدر، مرشد عيد، 2013، أثر مخاطر التدقيق على جودة التدقيق (دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق في قطاع غزة)، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية في غزة، كلية التجارة.
41. المطارنة، غسان، 2006، تدقيق الحسابات المعاصرة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن.
42. المطيري، فيصل، 2013، أهمية تكنولوجيا المعلومات في ضبط جودة التدقيق ومعوقات استخدامها من وجهة نظر مدققي الحسابات في دولة الكويت، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، كلية الأعمال، الكويت.
43. نجم، مها رزق، 2012، العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مدققي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية في غزة، كلية التجارة.
44. النظام الداخلي لجمعية المحاسبين القانونيين في سورية، 2012.
45. النوايسة، محمد ابراهيم، 2006، العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات: دراسة ميدانية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 2، العدد 3، ص ص 390-415.

46. نور، أحمد محمد، وآخرون، 2007، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر.

47. نور الدين، بو عنان، 2007، جودة الخدمات وأثرها على رضا العملاء، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة محمد بوضياف، كلية العلوم الاقتصادية، الجزائر.

48. ونوس، هشام، 2008، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة في سوريا: دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد.

ثانياً: المراجع باللغة الأجنبية:

1. Abbot, Lawrence J., Parker, Susan, Peters, Gary F., & K. Raghunandan, 2003, **The Association between Audit Committee Characteristics and Audit Fees**, Auditing: A journal of Practice & Theory, Vol. 22, No. 2, pp. 17–32.
2. Abdul-Rahman, Onaolapo Adekanle, 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", Vol. 5, No. 1, pp. 6–17.
3. Ahmad, Ayoib Che, Shafie, Rohami, Mohamad Yusof, Nor Zalina, 2006, **"The provision of non-audit services, audit fees, and auditor independence"**, Asian Academy of Management Journal of Accounting and Finance, Vol. 2, No. 1, pp. 21–40.
4. Ahmed, K., Goyal, M.K., 2005, **A Comparative Study of Pricing of Audit Services in Emerging Economies**, International Journal of Auditing, Vol. 9, pp. 103–116.
5. Asthana, Sharad C., Boone, Jeff P., 2012, **Abnormal Audit Fee and Audit Quality**, American Accounting Association, Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol. 31, No. 3, pp. 1–22.
6. Baldacchino, Peter J., Attard, Miriam, & Cassar, Frank, 2014, **Factors Influencing External Audit Fees in Malta**, Bank of Valletta Review, No. 48, Pp. 26–40.

7. Beck, Allison K., Fuller, Robert M., & Reid, Colin D., 2013, **Audit Fees and Investor Perception of Audit Characteristics**, American Accounting Association (AAA), Behavioral Research in Accounting, Vol. 25, No. 2, pp. 71–95.
8. Campa, Domenico, 2013, **Big 4 fee premium and audit quality: latest evidence from UK listed companies**, Managerial Auditing Journal, Vol. 28, No. 8, Ireland, pp. 680–707.
9. Cantoni, Emiliano, D'Silva, Kenneth, & Isaacs, Martin, 2011, **The Determinants of Audit Fees: Further Evidence from the UK Charity Sector**, Centre for International Business Studies, London South Park University, Research Working Papers, No. 2–10.
10. Carmona Ibanez, Pedro, Momparler, Alexandre, Lassala, Carlos, 2015, **The Relationship Between Non-Audit Fees and Audit Quality: Dealing with Endogeneity Issue**, Journal of Service Theory and Practice, Vol. 25, No. 6, pp. 1–20.
11. Choi, Jong-Hag, Kim, Jeong-Bon, Zang, Yoonseok, 2010, **Do Abnormally High Audit Fees Impair Audit Quality**, Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol. 29, No. 2, pp 115–140.
12. Choi, Jong-Hag, Kim, Jeong-Bon, Zang, Yoonseok, 2006, **The Association Between Audit Quality and Abnormal Audit Fees**, American Accounting Association Annual Meeting, Research Collection School of Accountancy.
13. Committee of Sponsoring Organizations (COSO), 2013, **Internal Control – Integrated Framework**.
14. Copley, Paul, & Doucet, Mary S., 1993, **The Impact of Competition on the Quality of Governmental Audits**, Auditing: A Journal of Practice & Theory, 12 (Spring), pp 88–98.
15. Deangelo, Linda Elizabeth, 1981, **"Auditor Size and Audit Quality"**, Journal of Accounting and Economics, Vol.3, pp. 183–199.
16. Defond, Mark, Zhang, Jieying, 2014, **A review of archival auditing research**, Journal of Accounting and Economics, Vol. 58, pp. 275–326.

17. The Economist Magazine, Jan 19th, 2002, **“Enron, The Real Scandal”**, Print Edition, US.
18. The Economist Magazine, Sep 7th, 2013, **“The Origins of the Financial Crisis, Crash Course”**, Print Edition, US.
19. Eshleman, John Daniel, 2013, **The Effect of Audit Market Concentration on Audit Pricing and Audit Quality: The Role of the Size of the Audit Market**, PHD Thesis, The Department of Accounting, North Carolina University.
20. Fitriany, Veronica, Sylvia, Anggraita, Viska, 2016, **Impact of Abnormal Audit Fee to Audit Quality: Indonesian Case Study**, American Journal of Economics, Vol. 6, No. 1, pp. 72–78.
21. El-Gammal, Walid, 2012, **Determinants of Audit Fees: Evidence from Lebanon**, International Business Research, Vol. 5, No. 11, pp. 136–145.
22. Gerber, S.B., & Voelkl, K. E., 2008, **“The SPSS Guide to The New Statistical Analysis of Data”**, Springer.
23. Hai, Phan Thanh, 2016, **The Research of Factors Affecting the Quality of Audit Services**, International Journal of Business and Management, Vol. 11, No. 3, pp. 83–94.
24. Al-Harshani, Meshari O., 2008, **The Pricing of Audit Services: Evidence from Kuwait**, Managerial Auditing Journal, Vol. 23, No. 7, pp. 685–696.
25. Hasan, Yousef Mohammed, & Naser, Kamal, 2013, **Determinants of Audit Fees: Evidence from an Emerging Economy**, International Business Research, Vol. 6, No. 8, pp. 13–25.
26. Haverkate, Stefan Johannes Franciscus, 2011, **How do non-audit service offerings influence audit quality measured by independence and competence**, Master Thesis, Accountancy Department, Faculty of Economics and Business Studies, Tilburg University.
27. Hosseinniakan, Seyed Mahmoud, Inacio, Helena, & Mota, Rui, 2014, **A review on Audit Quality Factors**, International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences, Vol. 4, No. 2, Portugal, pp. 243–254.
28. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), 2013, **A Framework for Audit Quality**, Consultation Paper.

29. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), 2017, **“Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements”**, Volume 1.
30. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), 2014, **“Supplement to the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements”**, Vol. 3.
31. International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA), International Federation of Accountants (IFAC), 2015, **Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants**, 2015 Edition.
32. Juran, Joseph M, Godfrey, A. Blanton, 1999, **Juran’s Quality Handbook**, 5th Edition, McGraw Hill Companies Inc., New York.
33. Al-Kaddash, Husam, Al Nawas, Rana, Ramadan, Abdulhadi, 2013, **Factors Affecting the Quality of Auditing: The Case of Jordanian Commercial Banks**, International Journal of Business and Social Sciences, Vol. 4, No. 11, pp. 206–222.
34. Kikhia, Hassan Yahia, 2015, **Determinants of Audit Fees: Evidence from Jordan**, Accounting and Finance Research, Vol. 4, No. 1, pp. 42–53.
35. Kilmili, Elkana Kiptum, 2016, **Determinants of Audit Fees Pricing: Evidence from Nairobi Securities Exchange (NSE)**, International Journal of Research in Business Studies and Management, Vol. 3, Issue 1, pp. 23–35.
36. Kotler, Philip, Keller, Kevin Lane, 2012, **Marketing Management**, 14th Edition, Pearson Education Inc., Prentice Hall, New Jersey.
37. Kraub, Patrick, Pronobis, Paul, & Zulch, Henning, 2014, **Abnormal Audit Fees and audit quality: Initial evidence from the German audit market**, Article in Journal of Business Economics, Springer.
38. Larcker, David F., & Richardson, Scott A., 2004, **Fees Paid to Audit Firms, Accrual Choices**, and Corporate Governance, Journal of Accounting Research, Vol. 42, No. 3, pp. 625–658.
39. Lowe, Kin-Yew, 2004, **The Effects of Industry Specialization on Audit Risk Assessments and Audit Planning Decisions**, Published by the American

- Accounting Association (AAA), *The Accounting Review*, Vol. 79, No. 1, pp. 201–219.
40. Moazem Khan, Mohammed, ul Haq, Anwar, 2015, **Quality and Audit Fees: Evidence from Pakistan**, *Research Journal of Finance and Accounting*, Vol. 6, No. 7, pp. 1–11.
 41. Myers, Linda A., Lisic, Ling lei, Pawlewicz, Robert J., Seidel, Timothy A., 2016, **Do Accounting Firm Consulting Revenues Affect Audit Quality? Evidence from the Post–SOX Era**, University of Tennessee, Haslam College of Business, Accounting and Information Management, SSRN 2460102.
 42. Nkemjika, Ogujiofor Magnus, Sunday, Anichebe Alphonsus, Ozuomba, Nwamaka, Chidinma, 2017, **“Audit Quality, Abnormal Audit Fee and Auditor Attributes**, *International Journal of Management Excellence*, Vol. 8, No. 3, pp. 973–984.
 43. Picconi, Marc, Reynolds, J. Kenneth, 2013, **Audit Fee Theory and Estimation: A Consideration of the Logarithmic Audit Fee Model**, Indiana University Workshop.
 44. Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), 2013, **Discussion – Audit Quality Indicators**, Standing Advisory Group Meeting, Washington, US.
 45. Simunic, Dan A., 1984, **“Auditing, Consulting, and Auditor Independence”**, *Journal of Accounting Research*, Vol. 22, No. 2, pp. 679–702.
 46. Skinner, Douglas. J, Srinivasan, Suraj, 2010, **Audit Quality and Auditor Reputation: Evidence from Japan**, The Initiative on Global Markets, Working paper No. 50, The University of Chicago, US.
 47. Snedecor, George W., & Cochran, William G., 1980, **Statistical Methods**, 7th Edition, The Iowa State University Press, USA.
 48. Suyono, Eko, 2012, **Determinant Factors Affecting the Audit Quality: An Indonesian Perspective**, *Global Review of Accounting and Finance*, Vol. 3 No. 2, pp. 42–57.
 49. Svanstrom, Tobias, 2012, **Non–Audit Services and Audit Quality: Evidence from Private Firms**, *European Accounting Review*, 22:2, pp. 337–366.

50. U.S. House of Representatives, 2002, **The Sarbanes–Oxley Act of 2002**, Public Law 107–204 [H.R. 3763], Washington, D.C.: Government Printing Office.
51. Yuniarti, Rita, 2011, “**Audit Firm Size, Audit Fee and Audit Quality**”, *Journal of Global Management*, Vol. 2, No. 1, pp. 84–97.

الملاحق

الملحق (1)

استمارة الاستبيان

السادة مدققي الحسابات، تحية طيبة وبعد...

يقوم الباحث بإعداد بحث علمي بهدف دراسة العلاقة بين أتعاب المدققين وجودة التدقيق في سورية، وذلك استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في تدقيق الحسابات.

ولتحقيق الأهداف المرجوة من البحث يأمل الباحث منكم التكرم بإبداء الرأي على الأسئلة التي يحتويها هذا الاستبيان، لما لآرائكم من أهمية في تحقيق أهداف هذا البحث، وذلك للخروج بالنتائج والتوصيات المناسبة التي تسهم في خدمة المجتمع والمهتمين في مجال التدقيق.

ويؤكد الباحث لكم أن المعلومات التي يتم الحصول عليها محاطة بالسرية التامة، ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير،،،

الباحث

محمد سمير نمور

الجزء الأول: البيانات الشخصية:

الرجاء وضع إشارة (X) أمام الخانة المناسبة لإجابتك:

1- التخصص العلمي:

☐ محاسبة

☐ اقتصاد

☐ علوم مالية ومصرفية

☐ إدارة أعمال

☐ تخصص آخر

2- المؤهل العلمي:

☐ بكالوريوس

☐ دبلوم دراسات عليا

☐ ماجستير

☐ دكتوراه

3- المركز الوظيفي:

☐ شريك

☐ مدير تدقيق

☐ مدقق رئيسي

4- عدد سنوات الخبرة:

☐ أقل من 5 سنوات

☐ 5 سنوات وأقل من 10 سنوات

☐ 10 سنوات وأقل من 15 سنة

☐ 15 سنة فما فوق

الجزء الثاني: محاور الاستبيان:

المحور الأول: العوامل المرتبطة بالمنشأة محل التدقيق

الرجاء وضع إشارة (x) في المكان الذي يمثل الإجابة المناسبة:

1. هل توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق التي تعزى إلى حجم المنشأة

محل التدقيق وتعقيد عملياتها، وجودة التدقيق؟

الرقم	البيان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	حجم أصول المنشأة					
2	عدد نشاطات المنشأة					
3	متانة نظام الرقابة الداخلية					
4	عدد عمليات المنشأة وحجم أعمالها					
5	تعقيد هيكلية وعمليات المنشأة					
6	عدد فروع وأقسام المنشأة					

2. هل توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق والتي تعزى إلى نوع صناعة

المنشأة محل التدقيق، وجودة التدقيق؟

الرقم	البيان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
7	المنشأة محل التدقيق عبارة عن بنك					
8	المنشأة شركة تأمين					
9	المنشأة شركة خدمات					
10	المنشأة شركة تجارية					
11	المنشأة عبارة عن منشأة صناعية					

3. هل توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق والتي تعزى إلى الخطر

المواجه للمنشأة محل التدقيق، وجودة التدقيق؟

الرقم	البيان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
12	ضعف السيولة والملاءة النقدية للمنشأة محل التدقيق					
13	مخاطر تشغيل عالية					
14	مخاطر مالية					
15	مخاطر المنافسة					
16	مخاطر السوق					
17	مخاطر العمل					

4. هل توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق والتي تعزى إلى ربحية المنشأة محل التدقيق، وجودة التدقيق؟

الرقم	البيان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
18	نسبة هامش الربح الصافي					
19	نسبة هامش الربح التشغيلي					
20	معدل العائد على الأصول					
21	معدل العائد على حقوق الملكية					
22	معدل العائد على رأس المال					

المحور الثاني: العوامل المرتبطة بمنشأة التدقيق

الرجاء وضع إشارة (x) في المكان الذي يمثل الإجابة المناسبة:

1. هل توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق التي تعزى إلى حجم منشأة التدقيق، وجودة التدقيق؟

الرقم	البيان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	عدد المدققين العاملين في المنشأة					
2	عدد عمليات التدقيق المتعاقد عليها					

3	استخدام التكنولوجيا الحديثة في التدقيق				
4	وجود نظام لرقابة الجودة التدقيق				
5	تخصص المدققين العاملين حسب الصناعات المختلفة				
6	وجود قسم منفصل لتقديم خدمات غير التدقيق				

2. هل توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق التي تعزى إلى سمعة

منشأة التدقيق، وجودة التدقيق؟

الرقم	البيان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
7	منشأة التدقيق من المنشآت الأربع الكبار					
8	السمعة الحسنة في السوق					
9	عدد القضايا المرفوعة على المنشأة					
10	الشهادات المهنية الدولية لدى كوادر المنشأة					
11	خضوع مكتب التدقيق لرقابة الجودة على أعمال التدقيق					

3. هل توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق التي تعزى إلى تقديم منشأة التدقيق خدمات غير التدقيق، وجودة التدقيق؟

الرقم	البيان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
12	إعداد البيان الضريبي والتخطيط الضريبي					
13	وضع النظم المالية والمحاسبية					
14	تقييم نظام الرقابة الداخلية للمنشأة محل التدقيق					
15	تحليل البيانات المالية للمنشأة محل التدقيق					
16	المشورة فيما يخص اختيار وتطوير الموارد البشرية					
17	تقديم دراسات الجدوى المختلفة					

4. هل توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق التي تعزى إلى المنافسة بين منشآت التدقيق، وجودة التدقيق؟

الرقم	البيان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
18	عدد منشآت التدقيق العاملة في السوق والمنافسة فيما بينها					

19	سيطرة مجموعة محدودة من منشآت التدقيق على النصيب الأكبر من العملاء				
20	تفاوت كبير في أرقام الأتعاب بين منشآت التدقيق المختلفة				
21	القيام بتغيير المدققين المتعاقدين نتيجة حجم الأتعاب				
22	عدم وضع حد أدنى للأتعاب من قبل الجهة المنظمة للمهنة				
23	مواكبة المدقق العصري لتطورات السوق في تقديره لأتعاب التدقيق				

المحور الثالث: مؤشرات قياس جودة التدقيق

الرجاء وضع إشارة (x) في المكان الذي يمثل الإجابة المناسبة:

من مؤشرات قياس جودة التدقيق

الرقم	البيان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	توفر القيم والأخلاقيات والمواقف المهنية لدى المدقق على كافة المستويات					

					2	امتلاك المدقق للمعرفة الكافية والخبرات والمهارات والوقت الكافي للقيام بعملية التدقيق
					3	قيام المدقق بعملية التدقيق بما يتسق مع القوانين والنظم والمعايير الدولية
					4	قيام المدقق بمعالجة مستمرة وصارمة لعمليات التدقيق
					5	جودة تقرير التدقيق ومدى ثقة مستخدمي البيانات المالية حول مدى اعتماديتها
					6	التفاعلات والاتصالات الحاصلة بين أطراف عملية التدقيق
					7	توفر البيئة المناسبة للقيام بعملية التدقيق من حيث القوانين والأنظمة وإطار إعداد التقارير المالية

الملحق (2): أسماء محكمي الاستبيان

الرقم	الاسم	جهة العمل
1	أ. د. عصام قريط	جامعة دمشق – كلية الاقتصاد
2	د. طالب العلي	جامعة دمشق – كلية الاقتصاد

The Impact of Auditors' Fees on Audit Quality

(Field Study)

By: Mohammed Samir Nammoor

Supervised by: Professor. Hussein Ahmed Dahdouh

Abstract

This study aims to investigate the impact of Auditors' fees on Audit quality in Syria. This has been achieved through studying the impact of auditors' fees relating them to the factors of auditor and auditee respectively.

To achieve the objectives of this study, a questionnaire has been designed and distributed, manually and via e-mail, to a sample of practicing auditors, which was 182 questionnaires. 152 questionnaires have been received and were all suitable for analysis. To test the hypothesis and analyze the results, the "Statistical Package for Social Sciences" program was used.

The most important results of the study were:

1. Auditors' fees associated with the auditee related factors has an impact on audit quality. The most important of these

factors are auditee size and complexity, auditee industry, risks facing auditee, and auditee profitability.

2. Auditors' fees associated with the auditor related factors has an impact on audit quality. The most important of these factors are auditor's size, auditor's reputation, non-audit services delivered by auditors, and the competition between auditors.

Syrian Arab Republic

Damascus University

Faculty of Economics

Department of Accounting



**The Impact of Auditors' Fees on Audit Quality
(Field Study)**

(Thesis Proposed for a Master's Degree in Audit)

Prepared by:

Mohammed Samir Nammoor

Supervised by:

Prof. Hussein A. Dahdouh

2017

التصريح

أثر أتعاب المدققين في جودة عملية التدقيق في سورية - دراسة ميدانية-

أصرح بأن هذه الدراسة غير مقتبسة أو منقولة أو محرفة من أي عمل علمي آخر،
ولم يسبق أن قبلت للحصول على أية شهادة أو درجة علمية.

التاريخ: 2017 / 9 / 18

محمد سمير نمور

أثر أتعاب المدققين في جودة عملية التدقيق في سورية

-دراسة ميدانية-

لجنة الحكم المؤلفة من السادة الأساتذة

الاسم والمرتبة العلمية	التوقيع
الدكتور حسين دحدوح عضواً مشرفاً الأستاذ في قسم المحاسبة بكلية الاقتصاد بجامعة دمشق	
الدكتور عصام قريط عضواً الأستاذ في قسم المحاسبة بكلية الاقتصاد بجامعة دمشق	
الدكتور رياض عبد الرؤوف عضواً المدرس في قسم المحاسبة بكلية الاقتصاد بجامعة دمشق	

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

أَقْرَأَ بِاسْمِ رَبِّكَ الَّذِي خَلَقَ ١ خَلَقَ الْإِنْسَانَ مِنْ عَلَقٍ ٢ أَقْرَأَ
وَرَبُّكَ الْأَكْرَمُ ٣ الَّذِي عَلَّمَ بِالْقَلَمِ ٤ عَلَّمَ الْإِنْسَانَ
مَا لَمْ يَعْلَمْ ٥

صَدَقَ اللَّهُ الْعَظِيمُ

إهداء

"لماذا خلق الله الآباء؟ إنهم غصتنا وشعورنا بالذنب، خاصةً وأنت تراهم دوماً يرفعون السماء على أكتافهم حتى لا تتطبق علينا، لا يقولون لك صراحةً ماذا يريدون منك، ويرفضون أن تمد لهم يد العون حتى يزدوا من معاناتك". (محمد المنسي قنديل، قمر على سمرقند)

إليك، أبي الحبيب، بطلي الخارق

"إن كلمة ماما مريحة وتتطوي على توسل خفي: من فضلك اعتن بي.. من فضلك توقفي عن الصراخ في وجهي وربتي على رأسي بحنان.. من فضلك قفي إلى جانبي سواء أكنت على خطأ أم على صواب". (كيونغ سوك شين، أرجوك اعتن بأمي)

إليك، أُمي الحنون، صديقتي

لابتسامتك تلك القدرة العجيبة، القدرة على تلوين كل ما هو باهت وإضاءة كل مظلم.. هي الأغنية الناقصة لفيروز.. هي قلبك في ضوء عينيك.. ألوانك الجميلة التي تبثينها ببراءة وكرم.. هي أجمل ما رأيت عيني وسمعت أذني مذ خلقت.. هي أنت.. وأنا الغريق بك..

إليك، صاحبة الابتسامة الدائمة، حبيبتي

“Hey, brother, there’s an endless road to re-discover.

Hey, sister, know the water's sweet but blood is thicker.

Oh, if the sky comes falling down for you,

There’s nothing in this world I wouldn’t do”. (Avicii, Hey Brother)

إليكما، أخي وأختي، صاحبي وأميرتي الصغيرة

الصداقة، هي ليست تلك القائمة الطويلة بأسماء أشخاص كثير، بل هي تلك الأرواح

التي تلامس عقلك وروحك، وترسم ابتسامةً على وجهك، حتى إن لم تكن ترغب بذلك..

إليكم أصدقائي، أينما كنتم

شكر وتقدير

الحمد لله الذي أكرمني بإتمام أولى خطواتي في طريق البحث العلمي، وأعانني على إتمام دراستي هذه ويسّر لي الأمور كلها ما علمت منها ومالم أعلم..... وبعد

يسعدني أن أتوجه بجزيل الشكر والامتنان إلى أستاذي الدكتور حسين أحمد دحدوح، الذي شرفني بقبوله الإشراف على رسالتي هذه، فكان خير معين وناصح لي، أستاذاً معلماً، وأباً صبوراً وحنوناً.. لك أستاذي جزيل الشكر والتقدير والمحبة.

وبمزيد من التقدير، أتقدم بشكري إلى الأساتذة أعضاء لجنة الحكم، على تكريمهم بقراءة هذه الرسالة وتقييمها ومناقشتها وإثرائها بملاحظاتهم القيمة التي ستكون عوناً لي في مسيرتي العلمية.

كما أخص بالشكر زملائي وأصدقائي الذين كانوا عوناً لي في دراستي، فشدوا من عزيمتي وأعانوني وأمدوني خلال رحلة دراستي بالنصائح والمساعدات والأفكار.

وأخيراً كل الشكر والتقدير لوالدي رحمه الله، ووالدتي الحنون وأخي وأختي، وخطيبتتي حبيبتي، وخالتي.. شكراً لكم جميعاً على حبكم ودعمكم لي ووقوفكم إلى جانبي دوماً.

الباحث

فهرس المحتويات	
رقم الصفحة	العنوان
أ	تصريح
ب	أعضاء لجنة الحكم
ج	آية قرآنية
د	إهداء
و	شكر وتقدير
ز	فهرس المحتويات
ط	قائمة الجداول
ل	قائمة الاختصارات
ل	قائمة الملاحق
م	ملخص الدراسة باللغة العربية
الفصل الأول: الإطار العام والدراسات السابقة	
2	1- تمهيد
3	2- مشكلة الدراسة
4	3- أهمية الدراسة
4	4- أهداف الدراسة
5	5- منهج الدراسة
5	6- الدراسات السابقة
17	7- ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة
18	8- فرضيات الدراسة
20	9- نموذج الدراسة
21	10- التعريفات الإجرائية
الفصل الثاني: جودة التدقيق والعوامل المؤثرة فيها	
24	2-1- المبحث الأول: طبيعة جودة التدقيق وأهميتها
25	2-1-1- مفهوم جودة التدقيق
27	2-1-2- أهمية جودة التدقيق
28	2-1-3- المخاطر الناجمة عن عدم تحقيق الجودة المطلوبة لعملية التدقيق
30	2-2- المبحث الثاني: إطار جودة التدقيق حسب المعايير الدولية

34	2-3- المبحث الثالث: العوامل المؤثرة في جودة التدقيق
35	2-3-1- العوامل المؤثرة في جودة التدقيق والمرتبطة بمنشأة التدقيق
43	2-3-2- العوامل المؤثرة في جودة التدقيق والمرتبطة بالمنشأة محل التدقيق
الفصل الثالث: أتعاب التدقيق وعلاقتها بجودة التدقيق	
47	3-1- المبحث الأول: طبيعة أتعاب التدقيق وأشكالها
47	3-1-1- مفهوم أتعاب التدقيق
49	3-1-2- أشكال أتعاب التدقيق
50	3-1-3- مراحل تحديد وتحصيل أتعاب التدقيق
51	3-2- المبحث الثاني: قواعد السلوك المهني المرتبطة بأتعاب التدقيق
53	3-3- المبحث الثالث: العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب التدقيق
54	3-3-1- العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب التدقيق والمرتبطة بالمنشأة محل التدقيق
57	3-3-2- العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب التدقيق والمرتبطة بمنشأة التدقيق
61	3-4- المبحث الرابع: العلاقة بين أتعاب التدقيق وجودة التدقيق
63	3-4-1- العلاقة الاقتصادية للمدقق بالعميل
64	3-4-2- تقديم المدقق خدمات غير التدقيق إلى المنشأة محل التدقيق
65	3-4-3- نظرة مستخدمي البيانات المالية إلى أتعاب التدقيق كمؤشر على جودة عملية التدقيق
66	3-5- المبحث الخامس: واقع مهنة التدقيق وأتعاب المدققين في بيئة الأعمال السورية
الفصل الرابع: الدراسة الميدانية	
80	4-1- المبحث الأول: مجتمع وعينة الدراسة وأداة جمع البيانات
88	4-2- المبحث الثاني: تحليل بيانات الدراسة
102	4-3- المبحث الثالث: اختبار فرضيات الدراسة
122	4-4- المبحث الرابع: النتائج والتوصيات
122	أولاً: النتائج
124	ثانياً: التوصيات
125	المراجع
135	الملاحق
145	ملخص الدراسة باللغة الإنكليزية

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
81	توزيع عينة الدراسة حسب الخصائص الديموغرافية	1
83	توزيع متغيرات الاستبيان	2
84	معاملات اختبار ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة	3
86	معاملات اختبار التجزئة النصفية لقياس ثبات الاستبانة	4
87	طول الفئات في مقياس ليكرت	5
89	الإحصاءات الوصفية على مستوى العبارات المتعلقة بأثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى حجم المنشأة محل التدقيق وتعقيد عملياتها في جودة التدقيق	6
91	الإحصاءات الوصفية على مستوى العبارات المتعلقة بأثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى نوع صناعة المنشأة محل التدقيق في جودة التدقيق	7
92	الإحصاءات الوصفية على مستوى العبارات المتعلقة بأثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى الخطر المواجه للمنشأة محل التدقيق في جودة التدقيق	8
93	الإحصاءات الوصفية على مستوى العبارات المتعلقة بأثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى ربحية المنشأة محل التدقيق في جودة التدقيق	9
95	الإحصاءات الوصفية على مستوى العبارات المتعلقة بأثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى حجم منشأة التدقيق في جودة التدقيق	10
97	الإحصاءات الوصفية على مستوى العبارات المتعلقة بأثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى سمعة منشأة التدقيق في جودة التدقيق	11
98	الإحصاءات الوصفية على مستوى العبارات المتعلقة بأثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى تقديم منشأة التدقيق خدمات غير التدقيق للمنشأة محل التدقيق في جودة التدقيق	12
100	الإحصاءات الوصفية على مستوى العبارات المتعلقة بأثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى المنافسة بين منشآت التدقيق في جودة التدقيق	13

101	الإحصاءات الوصفية على مستوى العبارات المتعلقة بمؤشرات قياس جودة التدقيق	14
103	مؤشرات معاملات الانحدار بين المتغير المستقل (الأتعاب التي تعزى إلى حجم المنشأة محل التدقيق وتعقيد عملياتها)، والتابع جودة التدقيق	15
104	المؤشرات الإحصائية لمعادلة الانحدار بين المتغير المستقل (أتعاب التدقيق التي تعزى إلى حجم المنشأة محل التدقيق وتعقيد عملياتها)، والتابع جودة التدقيق	16
105	مؤشرات معاملات الانحدار بين المتغير المستقل (أتعاب التدقيق التي تعزى إلى نوع صناعة المنشأة محل التدقيق)، والتابع جودة عملية التدقيق	17
106	المؤشرات الإحصائية لمعادلة الانحدار بين المتغير المستقل (أتعاب التدقيق التي تعزى إلى نوع صناعة المنشأة محل التدقيق)، والتابع جودة التدقيق	18
107	مؤشرات معاملات الانحدار بين المتغير المستقل (أتعاب التدقيق التي تعزى إلى الخطر لمواجه المنشأة محل التدقيق)، والتابع جودة التدقيق	19
108	المؤشرات الإحصائية لمعادلة الانحدار بين المتغير المستقل (الخطر المواجه للمنشأة محل التدقيق)، والتابع عملية التدقيق	20
109	مؤشرات معاملات الانحدار بين المتغير المستقل (أتعاب التدقيق التي تعزى إلى ربحية المنشأة محل التدقيق)، والتابع جودة التدقيق	21
109	المؤشرات الإحصائية لمعادلة الانحدار بين المتغير المستقل (أتعاب التدقيق التي تعزى إلى ربحية المنشأة محل التدقيق)، والتابع جودة التدقيق	22
110	مؤشرات معاملات الانحدار بين المتغير المستقل (أتعاب التدقيق التي تعزى إلى العوامل المرتبطة بالمنشأة محل التدقيق)، والتابع جودة التدقيق	23
111	المؤشرات الإحصائية لمعادلة الانحدار بين المتغير المستقل (أتعاب التدقيق التي تعزى إلى العوامل المرتبطة بالمنشأة محل التدقيق)، والتابع جودة التدقيق	24
112	مؤشرات معاملات الانحدار بين المتغير المستقل (أتعاب التدقيق التي تعزى إلى حجم منشأة التدقيق)، والتابع جودة التدقيق	25
113	المؤشرات الإحصائية لمعادلة الانحدار بين المتغير المستقل (أتعاب التدقيق التي تعزى إلى حجم منشأة التدقيق)، والتابع جودة التدقيق	26

27	مؤشرات معاملات الانحدار بين المتغير المستقل (ألعاب التدقيق التي تعزى إلى سمعة منشأة التدقيق)، والتابع جودة التدقيق	114
28	المؤشرات الإحصائية لمعادلة الانحدار بين المتغير المستقل (ألعاب التدقيق التي تعزى إلى سمعة منشأة التدقيق)، والتابع جودة التدقيق	115
29	مؤشرات معاملات الانحدار بين المتغير المستقل (ألعاب التدقيق التي تعزى إلى تقديم منشأة التدقيق خدمات غير التدقيق للمنشأة محل التدقيق)، والتابع جودة التدقيق	116
30	المؤشرات الإحصائية لمعادلة الانحدار بين المتغير المستقل (ألعاب التدقيق التي تعزى إلى تقديم منشأة التدقيق خدمات غير التدقيق للمنشأة محل التدقيق)، والتابع جودة التدقيق	117
31	مؤشرات معاملات الانحدار بين المتغير المستقل (ألعاب التدقيق التي تعزى إلى المنافسة بين منشآت التدقيق)، والتابع جودة التدقيق	118
32	المؤشرات الإحصائية لمعادلة الانحدار بين المتغير المستقل (ألعاب التدقيق التي تعزى إلى المنافسة بين منشآت التدقيق)، والتابع جودة التدقيق	119
33	مؤشرات معاملات الانحدار بين المتغير المستقل (ألعاب التدقيق التي تعزى إلى العوامل المرتبطة بمنشأة التدقيق)، والتابع جودة التدقيق	120
34	المؤشرات الإحصائية لمعادلة الانحدار بين المتغير المستقل (ألعاب التدقيق التي تعزى إلى العوامل المرتبطة بمنشأة التدقيق)، والتابع جودة التدقيق	121

قائمة الاختصارات

المصطلح باللغة العربية	المصطلح باللغة الإنكليزية
الاتحاد الدولي للمحاسبين	International Federation of Accountants (IFAC)
مجلس مراقبة محاسبة الشركات العامة	Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)
مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولية	International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)
مجلس المعايير الأخلاقية الدولية للمحاسبين	International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA)
معايير التقرير المالية الدولية	International Financial Reporting Standards (IFRS)
قانون ساربنس أوكسلي	Sarbanes Oxley Law (SOX)
لجنة التنظيمات الراعية لهيئة تريداوي	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)

قائمة الملاحق

الرقم	عنوان الملحق	الصفحة
1	استمارة الاستبيان	135
2	أسماء محكمي الاستبيان	144

ملخص الدراسة

أثر أتعاب المدققين في جودة عملية التدقيق في سورية

إعداد: محمد سمير نمور

إشراف: أ. د. حسين أحمد دحدوح

هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر أتعاب المدققين في جودة عملية التدقيق في سورية، وذلك من خلال دراسة العلاقة بين الأتعاب المرتبطة بالعوامل التي تعود إلى المنشأة محل التدقيق ومنشأة التدقيق، وجودة التدقيق.

ولتحقيق أهداف الدراسة، تم تصميم استبانة وتوزيعها على عينة من مدقي الحسابات المزاولين للمهنة في سورية تبلغ 182 مدققاً. حيث تم توزيع استمارة الاستبيان عليهم يدوياً وعبر البريد الإلكتروني، وتم استعادة 152 استمارة كانت صالحة للتحليل الإحصائي. وتم استخدام برنامج "الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية" والمعروف ب SPSS في اختبار الفرضيات وتحليل النتائج.

وأهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة:

1. توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق التي تعزى إلى العوامل المرتبطة بالمنشأة محل التدقيق وجودة التدقيق. وأهم هذه العوامل: حجم المنشأة محل التدقيق

وتعقيد عملياتها، نوع صناعة المنشأة محل التدقيق، الخطر المواجه للمنشأة محل التدقيق، وربحية المنشأة محل التدقيق.

2. توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق التي تعزى إلى العوامل المرتبطة بمنشأة التدقيق وجودة التدقيق. وأهم هذه العوامل: حجم منشأة التدقيق، سمعة منشأة التدقيق، تقديم منشأة التدقيق خدمات غير التدقيق للمنشأة محل التدقيق، والمنافسة بين منشآت التدقيق.

الفصل الأول: الإطار العام والدراسات السابقة

الفصل الأول: الإطار العام والدراسات السابقة

1- تمهيد

لقد حازت العلاقة بين أتعاب المدقق وجودة التدقيق على اهتمام الباحثين لما لتلك العلاقة من أثر على الأطراف المختلفة المستفيدة من تقرير المدقق.

ويجادل البعض بأن جودة أداء المدقق لخدمة التدقيق وموضوعيته في معالجة المسائل المختلفة خلال عملية التدقيق هي أكثر عرضة للتأثر بالأتعاب الشاذة غير الاعتيادية، والتي ترتفع أو تنخفض بشكل ملحوظ عن المستوى الطبيعي المتوقع لعمليات التدقيق المماثلة والتي تعكس تكلفة الجهد وخطر التدقيق.

هذه الأتعاب غير الاعتيادية تأخذ وجهين، فهي قد تكون أعلى من المستوى الطبيعي، والذي يفسره البعض بأحقية المدقق ذو الخبرة والسمعة الحسنة بأتعاب مجزية لأنه يقدم خدمة ذات جودة أعلى، ويهاجمه البعض بكون هذه الأتعاب تخلق علاقة وثيقة واعتماد مالي للمدقق على عميله، طارحين احتمالية تضحيته بجودة التدقيق عن طريق التفاوضي عن التجاوزات المختلفة في البيانات المالية في سبيل المحافظة على هذه العلاقة الجيدة.

وقد تكون هذه الأتعاب أقل من المستوى الطبيعي كنتيجة للمنافسة بين المدققين، وما يترتب على ذلك من مغامرة باحتمالية عدم بذل العناية المهنية اللازمة، أو التعاون مع سياسات إدارة الأرباح الذي يفرضها العميل على المدقق، والذي قد يمررها المدقق أملاً بارتفاع الأتعاب التي سيحصل عليها مستقبلاً من عميله.

ويحاول الباحث من خلال هذا البحث تحديد مدى تأثير جودة التدقيق برقم الأتعاب الذي يحصل عليه المدقق كمقابل للعملية، انطلاقاً من العوامل المستخدمة لتقدير رقم الأتعاب التي سيتم المطالبة بها لقاء القيام بعملية التدقيق.

2- مشكلة الدراسة

يقوم المدقق بأخذ العديد من العوامل من أجل تقدير قيمة أتعاب التدقيق بشكل عادل يعكس خدماته ويضعه في موقف جيد أمام منافسيه في سوق العمل. وتبرز صعوبة هذه المهمة في سورية نظراً لخصوصية المهنة، وخصوصية التشريعات والقوانين النازمة لها، ولطبيعة عمل المنشآت محل التدقيق بأنواعها وحدة المنافسة فيما بينها وعدم استناد هذه المنافسة على جودة التدقيق، بالإضافة إلى عدم وجود محددات واضحة ناظمة لعملية تحديد أتعاب التدقيق. وإن كانت بعض الدراسات قد أسهمت في بيان العلاقة بين الأتعاب والجودة، إلا أن أياً منها لم يتناول مشكلة الدراسة في بيئة الأعمال السورية، مما يدفع إلى طرح التساؤلات التالية، بعد تمييز العوامل المؤثرة في الأتعاب حسب المجموعتين التاليتين:

أ. عوامل مرتبطة بالمنشأة محل التدقيق:

1. هل توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق التي تعزى إلى حجم المنشأة محل التدقيق وتعقيد عملياتها، وجودة التدقيق؟
2. هل توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق والتي تعزى إلى نوع صناعة المنشأة محل التدقيق، وجودة التدقيق؟
3. هل توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق والتي تعزى إلى الخطر المواجه للمنشأة محل التدقيق، وجودة التدقيق؟
4. هل توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق والتي تعزى إلى ربحية المنشأة محل التدقيق، وجودة التدقيق؟

ب. عوامل مرتبطة بمنشأة التدقيق:

1. هل توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق التي تعزى إلى حجم منشأة التدقيق، وجودة التدقيق؟
2. هل توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق التي تعزى إلى سمعة منشأة التدقيق، وجودة التدقيق؟
3. هل توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق التي تعزى إلى تقديم منشأة التدقيق خدمات غير التدقيق للمنشأة محل التدقيق، وجودة التدقيق؟

4. هل توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق التي تعزى إلى المنافسة بين منشآت التدقيق، وجودة التدقيق؟

3- أهمية الدراسة:

تسهم هذه الدراسة في تسليط الضوء على جانب هام من جوانب سوق خدمات التدقيق في سورية، وهو أتعاب التدقيق. فمن خلال دراسة العلاقة بين أتعاب التدقيق وجودة التدقيق والعوامل المؤثرة فيهما، سيكون بالإمكان معرفة ما إذا كان هنالك لأرقام الأتعاب التي يطلبها مدققو الحسابات في سورية أثر في جودة التدقيق التي يقومون بها، مما يعزز من أهمية هذه الدراسة من خلال مساعدة المدققين في تقدير أرقام أتعاب منطقية، موضوعية، لا تؤثر سلباً في جودة عملية التدقيق. كما أنه من الممكن الاستفادة من البحث من قبل المنشآت الخاضعة للتدقيق عن طريق معرفتها لعوامل تقدير الأتعاب.

4- أهداف الدراسة:

يحاول الباحث من خلال هذه الدراسة تحقيق الأهداف التالية:

أ. التحقق من وجود علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق التي تعود إلى العوامل المرتبطة بالمنشأة محل التدقيق، وجودة التدقيق. وذلك من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة. ويتفرع عنه:

1. التحقق من وجود علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق التي تعزى إلى عامل حجم المنشأة محل التدقيق وتعقيد عملياتها، وجودة التدقيق.

2. التحقق من وجود علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق التي تعزى إلى عامل نوع صناعة المنشأة محل التدقيق، وجودة التدقيق.

3. التحقق من وجود علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق التي تعزى إلى عامل الخطر المواجه للمنشأة محل التدقيق، وجودة التدقيق.

4. التحقق من وجود علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق التي تعزى إلى عامل ربحية المنشأة محل التدقيق، وجودة التدقيق.

ب. التحقق من وجود علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق التي تعزى إلى العوامل المرتبطة بمنشأة التدقيق، وجودة التدقيق. وذلك من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة. ويتفرع عنه:

1. التحقق من وجود علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق التي تعزى إلى عامل حجم منشأة التدقيق، وجودة التدقيق.

2. التحقق من وجود علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق التي تعزى إلى عامل سمعة منشأة التدقيق، وجودة التدقيق.

3. التحقق من وجود علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق التي تعزى إلى عامل تقديم منشأة التدقيق خدمات غير التدقيق للمنشأة محل التدقيق، وجودة التدقيق.

4. التحقق من وجود علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق التي تعزى إلى عامل المنافسة بين منشآت التدقيق، وجودة التدقيق.

5- منهج الدراسة:

استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي في إجراء الدراسة، وذلك للوصول إلى نتائج منطقية تدعم الفرضيات الواردة في الدراسة. واعتمد الباحث على مصدرين لجمع البيانات، المصدر الأول هو المصادر الثانوية من كتب ومقالات ودوريات علمية ودراسات سابقة حول موضوع الدراسة والاستفادة من هذه المصادر لتكوين الإطار النظري للدراسة، أما المصدر الآخر فهو المصادر الأولية من خلال استبانة تم إعدادها وتصميمها وتوزيعها خصيصاً لغرض الدراسة، وإجراء الاختبارات الإحصائية المناسبة والضرورية لاختبار الفرضيات من أجل التوصل إلى النتائج ووضع التوصيات.

6- الدراسات السابقة:

تعددت الدراسات التي تناولت أتعاب التدقيق وجودة التدقيق والعلاقة بينهما، وتمت معالجة العلاقة بينهما بشكل أكبر في الدراسات الأجنبية، لتبقى الدراسات العربية والسورية على الأخص، محدودة وخجولة في تناول هذه العلاقة. وفيما يلي بعض الدراسات التي قام بها الباحثون في هذه المجال.

6-1- الدراسات العربية:

1. دراسة (نجم، 2012) بعنوان "العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مدققي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة"

هدفت إلى معرفة العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مدققي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة، وتحليل الأهمية النسبية لهذه العوامل من وجهة نظر مدققي الحسابات بغية الوقوف على مدى أهمية كل منها في تحديد مستوى الأتعاب.

اتبع الباحث المنهج الوصفي التحليلي، وتمثل مجتمع الدراسة في أصحاب مكاتب وشركات التدقيق العاملة في قطاع غزة. حيث تم تصميم وتوزيع 80 استبانة علمية محكمة، وتم استردادها جميعها. وقام الباحث باستخدام الأدوات الإحصائية المختلفة من أجل تحليل وتفسير البيانات الأولية، كالنسب المئوية والتكرارات والمتوسط الحسابي واختبار ألفا كرونباخ لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة ومعامل ارتباط بيرسون لقياس درجة الارتباط. وقد تم تحليل البيانات الإحصائية عن طريق برنامج SPSS.

وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

أ. الوقت اللازم لتخطيط وتنفيذ عملية التدقيق وحجم عمل منشأة التدقيق من أهم العوامل المحددة لأتعاب التدقيق.

ب. سمعة وشهرة مكتب التدقيق من أهم العوامل المؤثرة إيجاباً على تحديد الأتعاب.

ج. استقلالية وخبرة مكتب التدقيق والنزاهة التي يتمتع بها العاملين في المكتب من العوامل المؤثرة إيجاباً في تحديد أتعاب المدقق الخارجي.

د. مدى كفاءة ومثانة نظام الرقابة الداخلية للمنشأة واكتشاف المدقق لزيادة عبء العمل لها تأثير في تحديد الأتعاب.

2. دراسة (الشعار، 2011) بعنوان "أثر الأتعاب التي يتقاضاها المدقق الخارجي في الأردن عن الخدمات الاستشارية على المتطلبات الأخلاقية لجودة التدقيق المحددة بموجب معيار التدقيق الدولي رقم 1"

هدفت الدراسة إلى:

1. تعريف الخدمات الاستشارية التي يقدمها المدقق الخارجي للعميل.
2. تحديد أنواع الخدمات الاستشارية وتصنيفها إلى مالية وإدارية.
3. تقييم أثر الأتعاب التي يتقاضاها المدقق الخارجي عن الخدمات الاستشارية على المتطلبات الأخلاقية لجودة التدقيق الخارجي.

وقد قام الباحث باستخدام المنهج الوصفي التحليلي من أجل تحليل وتفسير البيانات واستخراج النسب المئوية والتكرارات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لتحليل الاستبانة التي تم إعدادها كوسيلة أساسية لجمع البيانات، وتم استخدام برنامج SPSS لتحليل البيانات الإحصائية.

وتمثل مجتمع الدراسة بمدققي الحسابات الخارجيين المرخصين من الفئة (أ)، وضباط الائتمان في البنوك التجارية الأردنية والمدراء الماليين في الشركات المساهمة الأردنية، وتم توزيع 150 استبانة لتشمل عدداً من الأفراد المنتمين للشركات المساهمة العامة ومكاتب التدقيق، وتم اعتماد 104 منها. وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

1. وجود أثر كبير للأتعاب التي يتقاضاها المدقق الخارجي عن الخدمات الاستشارية المالية على المتطلبات الأخلاقية لجودة التدقيق.
2. وجود أثر كبير للأتعاب التي يتقاضاها المدقق الخارجي عن الخدمات الاستشارية الإدارية على المتطلبات الأخلاقية لجودة التدقيق.
3. لا يوجد فروقات معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء العينة والمكونة من (مدققي الحسابات الخارجيين وضباط الائتمان في البنوك التجارية والمدراء الماليين)، حول تأثير الخدمات الاستشارية المالية على المتطلبات الأخلاقية لجودة التدقيق.
4. وجود فروقات معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء العينة والمكونة من (مدققي الحسابات الخارجيين وضباط الائتمان في البنوك التجارية والمدراء الماليين)، حول تأثير الخدمات الاستشارية الإدارية على المتطلبات الأخلاقية لجودة التدقيق.

3. دراسة (سويدان، 2010) بعنوان: (بعض العوامل المحددة لأتعب التدقيق: دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في بورصة عمان)

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أثر العديد من العوامل (حجم الشركة ودرجة تعقيد عملياتها ومخاطر التدقيق ونوع القطاع الذي تنتمي إليه الشركة وحجم مكتب التدقيق) على تحديد أتعب التدقيق لعينة من الشركات الأردنية المدرجة في بورصة عمان.

واستخدم الباحث المدخل الوضعي الإيجابي Positive Approach، ابتداءً من تطوير فرضيات قابلة للاختبار بناء على الدراسات السابقة والمراجع المختلفة. وتم تحديد المتغير التابع والمتغيرات المستقلة، وتم إخضاع هذه الفرضيات للاختبار باستخدام تحليل الانحدار المتعدد.

تكون مجتمع الدراسة من جميع الشركات المدرجة في بورصة عمان لعام 2003 والبالغ عددها 190 شركة، أما عينة الدراسة فتتكون من الشركات التي تحقق الشروط:

1. التقرير السنوي للشركة متاح عن العام 2003.
 2. الشركة قامت بالإفصاح عن أتعب التدقيق لعام 2003.
- وبلغ عدد الشركات المحققة لأعلاه 107 شركة مساهمة، وتم جمع البيانات المتعلقة بمتغيرات الدراسة من التقارير المالية السنوية لشركات العينة. وتوصل الباحث إلى النتائج التالية:
1. حجم الشركة هو أهم العوامل المحددة لأتعب التدقيق للشركات المدرجة في بورصة عمان.
 2. تتقاضى مكاتب التدقيق الكبيرة بالمتوسط أتعب أعلى من التي تتقاضاها المكاتب الصغيرة، مما يشير لوجود فروقات بالجودة في عملية التدقيق المقدمة، أي أن المكاتب الكبيرة تتمتع بمركز احتكاري في سوق خدمات التدقيق مما يمكنها من الحصول على أتعب أعلى.
 3. تتأثر أتعب التدقيق إيجابياً بعدد فروع الشركة الداخلية والخارجية.
 4. توجد فروقات مهمة إحصائياً في أتعب التدقيق بين قطاع البنوك والقطاعات الأخرى.

4. دراسة (ونوس، 2008) بعنوان: (العوامل المؤثرة على جودة المراجعة في سوريا: دراسة ميدانية)

هدفت الدراسة إلى:

1. التعرف إلى العوامل المؤثرة في جودة المراجعة.
2. التعرف على الفروق ما بين آراء المدراء الماليين ومراجعي الحسابات فيما يتعلق بتأثير العوامل المرتبطة بمكاتب المراجعة، المنشأة محل المراجعة، تنفيذ عملية المراجعة، المنظمات المهنية، ومستخدمي البيانات المالية، في جودة المراجعة.

تم استخدام استبانة طورت بالرجوع للدراسات السابقة والمراجع العلمية ذات الصلة، وقد تم اختبارها للتعرف على مدى شموليتها لمعرفة العوامل المؤثرة في جودة المراجعة، ثم لتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي للإجابة عن أسئلة الاستبانة، وحللت البيانات المجموعة بواسطة برنامج SPSS.

تمثل مجتمع الدراسة بمجموعتين رئيسيتين:

1. مجموعة مراجعي الحسابات الخارجيين والداخليين، وتم انتقاء عينة مكونة من 66 استبانة من هذه المجموعة.
2. مجموعة المدراء الماليين، وتم انتقاء عينة من 48 استبانة من المدراء الماليين والمحاسبين الرئيسيين في الشركات المساهمة.

وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج، من أهمها:

1. يؤثر تنظيم وتخصص مكتب المراجعة وخبرة عامله والتزامهم بالآداب المهنية على نتائج عملية المراجعة، بحيث يمكن تقديم تقرير أكثر تمثيلاً للواقع.
2. كلما كانت الشركة محل التدقيق ذات نظام رقابي متين ومطبقة لمبادئ الحوكمة، كلما أمكن تقديم عملية مراجعة بسوية عالية.
3. كلما كان التنفيذ لعملية المراجعة يتم بشكل مخطط وملتزم بالمعايير الدولية كلما زادت جودة المراجعة.
4. للمنظمات المهنية وبرامج عملها وتأهيلها المستمر للمراجعين دور في تأدية عملية المراجعة بالجودة اللازمة.
5. كلما زاد عدد المستفيدين من موردين ومستثمرين ومساهمين ببيانات الشركة المالية، كلما أمكن تقديم عملية مراجعة بسوية عالية.

5. دراسة (الجدعاني والعنقري، 2009) بعنوان: (تأثير حجم وسمعة مكاتب المراجعة وطبيعة المنافسة بينها على جودة أدائها المهني: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية)

هدفت الدراسة إلى كشف النقاب عن مدى تأثير حجم مكتب المراجعة وسمعته والعوامل التي تحكم علاقاته التنافسية مع المكاتب الأخرى في المملكة العربية السعودية، على جودة الأداء المهني لمنسوبي ذلك المكتب من المهنيين.

تم اتباع المنهجية الإيجابية، وقد تم الاعتماد على إطار نظري محدد وقائم على فرضيات معينة كأساس للدراسة الميدانية. وفي ضوء متغيرات الدراسة، تم استخدام أسلوب الاستبيان كأداة أساسية لجمع البيانات، وفيما يتعلق بمجتمع البحث فقد تم تحديده بالمهنيين المنتسبين لمكاتب المراجعة، والمستفيدين من خدمة مراجعة الحسابات، أما عينة الدراسة فقد تم اختيارها عشوائياً متمثلة بـ 119 استبانة وزعت على الطرف الأول، و200 استبانة وزعت على الطرف الثاني.

وقد توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج، أهمها:

1. وجود علاقة ارتباط طردي بين زيادة الحجم ومستوى السمعة الجيدة لمكتب المراجعة من جهة، ومستوى جودة الأداء المهني لمنسوبيه من مراجعي الحسابات من جهة أخرى.
2. اتفقت وجهتا نظر عيني الدراسة من كل من فئة المهنيين المنتسبين لمكاتب المراجعة والمستفيدين من خدمات المراجعة على أن زيادة حدة العلاقات التنافسية بين مكاتب المراجعة لا يؤثر سلباً على جودة الأداء.

6. دراسة (قريط، عصام، 2008) بعنوان: (الخدمات الاستشارية وأثرها على حياد المدقق في الأردن)

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على الخدمات الاستشارية التي تقوم بها مكاتب التدقيق ومدى استقلالية المدقق الخارجي في الأردن عند تقديمه لهذه الخدمات لمنشآت العملاء.

اعتمد الباحث على المنهج الإيجابي، والذي يقوم بشرح وتفسير ظاهرة معينة من خلال الرجوع إلى الأدبيات ذات العلاقة، ثم القيام بتحديد متغيرات الدراسة. ثم اعتمد أسلوب الاستبانة كوسيلة لجمع البيانات، وتمثل مجتمع الدراسة بمنشآت التدقيق المزاولة لمهنة التدقيق في الأردن، ثم تم اختيار

عينة من 10 مكاتب ممارسة للمهنة وتقدم خدماتها بشكل أساسي في عمان مع الأخذ بالحسبان عراقية هذه المكاتب وعدد عملائها الكبير وكبر حجم المنشآت التي تتعامل معها.

وقد توصل الباحث إلى النتائج التالية:

1. تمثل أتعاب مدققي الحسابات الناجمة عن تقديمهم للخدمات الاستشارية لصالح الآخرين جزءاً مهماً من إجمالي دخولهم السنوية.
2. يرافق تقديم مدققي الحسابات للخدمات الاستشارية لمنشأة العميل قيامهم بتقديم خدمات التدقيق المالي أيضاً.
3. استمرارية مدققي الحسابات في تقديمهم الخدمات المهنية لمنشأة العميل لمجموعة من الفترات المالية المتتالية.
4. قيام مكاتب تدقيق الحسابات بتقديم خدمات التدقيق خلال فترات مالية طويلة ومتتالية بالزمن مع تقديمهم للخدمات الاستشارية.
5. قلة عدد المدققين العاملين على صعيد مكاتب التدقيق إلى عدم الفصل بين من يقدم خدمات التدقيق، ومن يقدم الخدمات الاستشارية لمنشآت العملاء.

7. دراسة (الشاطري والعنقري، 2006) بعنوان: (انخفاض مستوى أتعاب المراجعة وآثاره على جودة الأداء المهني: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية)

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على تأثير انخفاض مستوى أتعاب المراجعة على جودة الأداء المهني، بالإضافة إلى تأثيره على استمرارية المكاتب المهنية وزيادة حدة المنافسة في سوق المراجعة، علاوة على زيادة التجاوزات المهنية.

اعتمد الباحثان المنهج الإيجابي، والذي يعتمد على الشرح والتفسير والتنبؤ بظاهرة معينة، من خلال مراجعة الأدبيات ذات العلاقة، وتحديد المتغيرات لهذه الظاهرة. وتم اعتماد أسلوب الاستبانة كوسيلة لجمع البيانات، بعد تقسيم مكاتب المراجعة محل البحث إلى ثلاث مجموعات شملت المكاتب صغيرة الحجم، ومتوسطة الحجم، وكبيرة الحجم. ولتحقيق أهداف البحث تم تحديد مجتمع الدراسة بممارسي مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية، وتم استلام 72 استبانة من مجموع ما قد وزع على العينة العشوائية التي تم اختيارها.

وقد توصل الباحثان إلى النتائج التالية:

1. عدم وجود تأثير كبير لانخفاض الأتعاب المهنية على جودة الأداء المهني.
2. هذا الانخفاض يؤدي إلى عزوف المهنيين عن المهنة، وعدم اجتذاب الكفاءات، وزيادة حدة المنافسة والتجاوزات المهنية.
3. ارتفاع درجة تأثير ظاهرة انخفاض الأتعاب المهنية بالنسبة لمكاتب المراجعة صغيرة الحجم عن درجة تأثيرها بالنسبة للمكاتب متوسطة وكبيرة الحجم.

2-6- الدراسات الأجنبية:

1. دراسة Abdul-Rahman, Onaolapo Adekanle, Benjamin, 2017 بعنوان: "Effect of Audit fees on Audit Quality: Evidence From Cement Manufacturing Companies in Nigeria"، "أثر أتعاب التدقيق في جودة التدقيق: دليل من شركات تصنيع الإسمنت في نيجيريا"

هدفت الدراسة إلى فحص أثر أتعاب التدقيق في جودة التدقيق في نيجيريا، عن طريق فحص العلاقة بين أتعاب التدقيق، تدوير المدققين، حجم منشأة العميل، درجة الرافعة المالية، وجودة التدقيق.

اتبعت الدراسة المنهج التاريخي والوصفي، وتمثل مجتمع الدراسة من شركات تصنيع الإسمنت في نيجيريا. ثم تم سحب عينة من هذا المجتمع، وتكونت هذه العينة من 4 شركات مدرجة في السوق النيجيرية لتداول الأوراق المالية. كما تم أيضاً استخدام بيانات مستخلصة من تقارير مدققي هذه الشركات للفترة الواقعة بين (2010-2015). وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

1. هناك علاقة ذات دلالة معنوية بين تدوير المدققين، حجم منشأة العميل، ودرجة الرافعة المالية، بجودة التدقيق.
2. هناك علاقة إيجابية ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق وجودة التدقيق، مما يدل على ارتباط ارتفاع جودة التدقيق بارتفاع الأتعاب التي يحصل عليها مدققو الحسابات.

2. دراسة Nkemjika, Ogujiofor Magnus, Sunday, Anichebe, 2017
“Audit Quality, بعنوان: Alphonsus, Nwamaka, Chidinma,
Abnormal Audit Fee and Auditor Attributes”
التدقيق غير الاعتيادية وخصائص المدقق"

هدفت هذه الدراسة إلى إيجاد العلاقة بين جودة التدقيق، أتعاب التدقيق غير الاعتيادية، وخصائص المدقق. وتكون مجتمع البحث من البنوك المدرجة في الدرجة الأولى من السوق النيجيرية لتداول الأوراق المالية. وتم اختيار عينة من 14 بنك على أساس القاعدة التي تقول أن نسبة 50% على الأقل من المجتمع تمثل المجتمع بأكمله.

تم استخدام بيانات من حسابات البنوك الممثلة للعينة ومن تقارير التدقيق السنوية وإصدارات سوق الأوراق المالية النيجيرية، ثم تم اتباع أسلوب نموذج تحليل الانحدار (المربعات الاعتيادية) لاختبار المتغيرات، وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

1. وجود علاقة إيجابية بين أتعاب التدقيق غير الاعتيادية وجودة التدقيق.

2. وجود أثر جوهري إيجابي لاستقلالية المدقق في جودة التدقيق.

3. وجود أثر غير جوهري إيجابي لتدوير المدققين في جودة التدقيق.

3. دراسة Kilmili, Elkana Kiptum, 2016 بعنوان: “Determinants of
Audit Fees Pricing: Evidence from Nairobi Securities Exchange
(NSE)”, “محددات تسعير أتعاب التدقيق: دليل من سوق نيروبي للأوراق المالية"

هدفت هذه الدراسة إلى إيجاد محددات أتعاب عملية التدقيق في كينيا، وهذا الهدف انطلق من فكرة أن معظم الدراسات والأدبيات التي تناولت الموضوع من قبل كانت في الدول المتقدمة، ولم تول أي منها اهتماماً بالدول النامية مثل كينيا.

تمثل مجتمع الدراسة في الشركات المدرجة في سوق نيروبي للأوراق المالية، وتم اختيار عينة من 41 شركة من ضمن 62 ممثلة لمجتمع الدراسة، لتحقيقها لمعايير الدراسة وتقديمها بيانات مالية كاملة للفترة الواقعة بين 2008-2014.

تم استخدام نموذج تحليل الانحدار الخطي لاختبار الفرضيات، وتم التوصل للنتائج التالية:

1. هناك علاقة ذات دلالة معنوية بين سياسة تسعير الأتعاب وبين كل من: خبرة المدقق، سمعة المدقق، كون المنشأة من الأربع الكبار أو لا، حجم المنشأة محل التدقيق، وتعقيد عمليات المنشأة محل التدقيق.

2. ارتباط أتعاب عملية التدقيق سلبياً بحجم منشأة التدقيق.

3. لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق وبين: فترة التقارير، ربحية العميل، والخطر المحيط بالعملية.

4. دراسة Moazam Khan, Mohammed, ul Haq, Anwar, 2015، بعنوان: "Quality and Audit Fees: Evidence From Pakistan"، "جودة التدقيق وأتعاب التدقيق: دليل من باكستان"

هدفت الدراسة إلى تحليل ودراسة جودة التدقيق بما يخص أتعاب التدقيق الإضافية أو غير الاعتيادية المدفوعة إلى مدقي الحسابات.

تكون مجتمع الدراسة من الشركات المساهمة المدرجة في سوق كراتشي لتداول الأوراق المالية. وتم اختيار عينة من 150 شركة ممثلة لسبعة قطاعات في الفترة الواقعة بين (2007-2011) من أجل تحليل بياناتها. وتم الحصول على التقارير السنوية لهذه الشركات من مواقعها الإلكترونية. وتم استخدام نموذج تحليل الانحدار (المربعات الاعتيادية) من أجل اختبار المتغيرات، وكانت أهم النتائج:

1. أظهرت الدراسة أن لا وجود لمشكلة في جودة التدقيق فيما يخص السوق الباكستانية إذا ما تم دفع أتعاب تدقيق مرتفعة إلى مدقي الحسابات.

2. لا تتأثر استقلالية المدققين ولا يوجد أثر سلبي على جودة التدقيق إذا ما تم دفع أتعاب تدقيق مرتفعة إلى مدقي الحسابات.

3. عندما يستلم مدققو الحسابات في باكستان أتعاب تدقيق أعلى فإنهم يبذلون جهوداً أكبر من أجل أداء عمليات التدقيق بدرجة جودة عالية.

5. دراسة Kraub, Patrick, Pronobis, Paul, & Zulch, Henning, 2014 بعنوان: "Abnormal Audit Fees and audit quality: Initial evidence from the German audit market" "التدقيق: دليل ابتدائي من سوق التدقيق الألمانية"

هدفت الدراسة بشكل أساسي لتقصي ودراسة قضية الاعتماد الاقتصادي بين المدقق والعميل عن طريق فحص الارتباط بين أرقام الأتعاب الشاذة وجودة التدقيق.

تكونت عينة الدراسة من 2334 مشاهدة للشركات الألمانية المطبقة لمعايير التقرير العالمية IFRS، في الفترة الواقعة بين 2005-2010. وتم اتباع نموذج تحليل الانحدار (المربعات الاعتيادية OLS) لاختبار المتغيرات بعد فصل الأتعاب غير الاعتيادية إلى موجبة وسلبية.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها:

1. الأتعاب غير الاعتيادية الموجبة مرتبطة سلبياً بجودة التدقيق، والذي يشير إلى أن علاوة أتعاب التدقيق المدفوعة هي مؤشر هام على احتمالية تعرض استقلالية المدقق للخطر، وذلك تبعاً لعلاقة الاعتماد المالي بين المدقق والعميل.

2. إن التخفيضات في أتعاب التدقيق بشكل عام لا تؤدي بالضرورة إلى جهد مبذول أقل لأعمال التدقيق، فجودة التدقيق لن تتأثر عند العمل لدى عميل ذو قدرة تفاوضية قوية.

6. دراسة Campa, Domenico, 2013، بعنوان: "Big 4 fee premium and audit quality: latest evidence from UK listed companies" علاوة أتعاب الشركات الأربع الكبار وجودة التدقيق: آخر الأدلة من الشركات البريطانية المدرجة في السوق المالية"

هدفت الدراسة إلى معرفة:

1. ما إذا كانت شركات التدقيق الأربع الكبرى تأخذ علاوة أتعاب عن باقي الشركات التي تمارس المهنة.

2. في حال كانت هذه الحالة صحيحة، معرفة ما إذا كانت علاوة الأتعاب هذه مرتبطة بأداء أفضل لخدمة التدقيق.

تكون مجتمع البحث من كافة الشركات البريطانية المدرجة في السوق المالية، وتم اختيار عينة من هذه الشركات، وتمت مشاهدة هذه العينة وملاحظتها خلال الفترة الممتدة بين (2005-2011)، باختيار كسنة بداية السنة الأولى التي أصبح بها إلزاماً على أية شركة مسجلة في سوق مالية أوروبية تطبيق IFRS.

وقد تم جمع البيانات جميعها من Data Stream.

وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

1. أظهرت النتائج دليلاً قوياً حول وجود علاوة أتعاب تدقيق تتقاضاها الشركات الأربع الكبرى.
2. لا يوجد علاقة هامة بين جودة التدقيق ونوع المدقق، وذلك بعد التحقق من معيار جودة التدقيق.

7. دراسة Yuniarti, Rita, 2011، بعنوان: "Audit Firm Size, Audit Fee And Audit Quality" حجم منشأة التدقيق، أتعاب التدقيق، وجودة التدقيق"

هدفت الدراسة إلى دراسة العوامل المؤثرة في جودة التدقيق عن طريق تقديم الفرضية التي تقول بأن حجم منشأة التدقيق وأتعاب التدقيق، لها أثر على جودة التدقيق.

تكونت عينة الدراسة من عينة عشوائية من مجتمع الدراسة المتألف من مدقي الحسابات الخارجيين الذين قد عملوا في منشآت المحاسبين القانونيين المجازين CPA في اندونيسيا.

تم اتباع المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم تحليل المتغيرات ومراقبة ارتباط هذه المتغيرات من خلال الفرضيات التي تم وضعها.

وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

1. إن حجم منشأة التدقيق للمحاسبين القانونيين المجازين ليس له علاقة هامة بجودة التدقيق.
2. إن عدد عمليات التدقيق ذو علاقة هامة بجودة التدقيق.
3. ليس لحجم منشأة التدقيق وأتعاب التدقيق أثر هام على جودة التدقيق.

8. دراسة Choi, Jong-Hag, Kim, Jeong-Bon, Zang, Yoonseok, 2006،
بمعنوان: "The Association between Audit Quality and Abnormal
"Audit Fees"، "العلاقة بين جودة التدقيق وأتعاب التدقيق غير الاعتيادية"

هدفت الدراسة إلى دراسة العلاقة بين جودة التدقيق مقاسةً بالمستحقات الاختيارية وأتعاب التدقيق غير الاعتيادية.

تمثلت عينة الدراسة ببيانات 9820 شركة تضمنت مشاهدات حول أتعاب غير اعتيادية إيجابية وسلبية، وذلك للفترة الواقعة بين (2000-2003). وتم اتباع نموذج تحليل الانحدار الخطي لاختبار فرضيات الدراسة، وتم التوصل إلى النتائج التالية:

1. لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين جودة التدقيق وأتعاب التدقيق غير الاعتيادية، إذا تم أخذ جميع مفردات العينة معاً.

2. هناك علاقة جوهرية موجبة بين المتغيرين، فيما يخص جزء العينة المتمثل بالعملاء الذين دفعوا أتعاب تدقيق غير اعتيادية موجبة.

3. هناك علاقة غير جوهرية سالبة بين المتغيرين، فيما يخص جزء العينة المتمثل بالعملاء الذين دفعوا أتعاب تدقيق غير اعتيادية سالبة.

7- ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:

من خلال استعراض الدراسات السابقة، يمكن ملاحظة تنوعها وتنوع بيئاتها وأهمية النتائج التي توصلت إليها، فقد درس بعضها العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب التدقيق، ودرس بعضها الآخر العوامل المؤثرة في جودة التدقيق، وتم تناول العلاقة بينهما من خلال متغيرات مشتركة فيما بين العنصرين. وسيتم الاستفادة من نتائج هذه الدراسات وإسقاطها على البيئة السورية من أجل تحقيق أهداف الدراسة، مع الأخذ بعين الاعتبار خصوصية بيئة الأعمال السورية المتميزة بحدة المنافسة بين منشآت التدقيق.

ففي حين تشابه الدراسة مع الدراسات التي سبقتها بدراساتها للجانب الأهم في سوق مهنة التدقيق متمثلاً بأتعاب عملية التدقيق، حيث يلاحظ توصل الدراسات السابقة إلى عدد من العوامل التي

تؤثر في أتعاب عملية التدقيق، ومحاولة بعضها إيجاد نماذج لتقدير أرقام أتعاب منطقية لا تؤثر سلباً في جودة خدمة التدقيق المقدمة، لا يمكن تعميم كافة النتائج التي تم التوصل إليها على بيئة الأعمال السورية لاختلافها عن البيئات الأخرى، فهي تتميز بالمنافسة السعرية الحادة، وعدم وجود آلية واضحة لتقدير رقم أتعاب معقول ومنطقي دون ترك أي مجال للشك في جودة الخدمة المؤداة. كما تمتاز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة في أنها ستتناول جانب أتعاب التدقيق في سورية، ومعرفة الأثر الناجم لهذه الأتعاب في جودة التدقيق، مما يجعلها هامة لكلا طرفي عملية التدقيق. فمقدم هذه الخدمة متمثلاً بمدقق الحسابات الخارجي سيسعى إلى تقدير رقم أتعاب منطقي يحقق من خلاله فائدته المادية دون أن يفتح مجالاً للشك بجودة التدقيق التي قدمها لعميله. أما المستفيد من خدمة التدقيق، متمثلاً بالمنشأة محل التدقيق والأطراف الخارجية الأخرى التي تبني قراراتها الاستثمارية على تقرير المدقق، فسيهمها معرفة ما إذا كان المدقق يقوم بعمله على أتم وجه، وأن أرقام الأتعاب التي يطلبها المدقق لا تؤثر سلباً على جودة الخدمة المؤداة من قبله.

8- فرضيات الدراسة:

(1) الفرضية الرئيسة الأولى: لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق التي تعزى إلى العوامل المرتبطة بالمنشأة محل التدقيق، وجودة التدقيق. وذلك من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة. ويتفرع عنها:

1. H0: لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق التي تعزى إلى عامل حجم المنشأة محل التدقيق وتعقيد عملياتها، وجودة التدقيق.

2. H0: لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق التي تعزى إلى عامل نوع صناعة المنشأة محل التدقيق، وجودة التدقيق.

3. H0: لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق التي تعزى إلى الخطر المواجه للمنشأة محل التدقيق، وجودة التدقيق.

4. H0: لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق التي تعزى إلى ربحية المنشأة محل التدقيق، وجودة التدقيق.

(2) الفرضية الرئيسة الثانية: لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق التي تعزى إلى العوامل المرتبطة بمنشأة التدقيق، وجودة التدقيق. وذلك من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة. ويتفرع عنها:

1. H0: لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق التي تعزى إلى عامل حجم منشأة التدقيق، وجودة التدقيق.

2. H0: لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق التي تعزى إلى عامل سمعة منشأة التدقيق، وجودة التدقيق.

3. H0: لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق التي تعزى إلى عامل تقديم منشأة التدقيق خدمات غير التدقيق للمنشأة محل التدقيق، وجودة التدقيق.

4. H0: لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق التي تعزى إلى المنافسة بين منشآت التدقيق، وجودة التدقيق.

9- نموذج الدراسة:

المتغير المستقل

أ. أتعاب التدقيق التي تعزى إلى العوامل المرتبطة بالمنشأة محل التدقيق، ويتفرع عنها:

1. حجم المنشأة محل التدقيق وتعقيد عملياتها

2. نوع صناعة المنشأة محل التدقيق

3. الخطر المواجه للمنشأة محل التدقيق

4. ربحية المنشأة محل التدقيق

ب. أتعاب التدقيق التي تعزى إلى العوامل المرتبطة بمنشأة التدقيق، ويتفرع عنها:

1. حجم منشأة التدقيق

2. سمعة منشأة التدقيق

3. تقديم منشأة التدقيق خدمات غير التدقيق للعميل

4. المنافسة بين منشآت التدقيق

المتغير التابع

مؤشرات قياس جودة التدقيق:

1. توفر القيم والأخلاقيات والمواقف المهنية لدى المدقق على كافة المستويات

2. امتلاك المدقق للمعرفة الكافية والخبرات والمهارات والوقت الكافي للقيام بعملية التدقيق

3. قيام المدقق بعملية التدقيق بما يتسق مع القوانين والنظم والمعايير الدولية

4. قيام المدقق بمعالجة مستمرة وصارمة لعمليات التدقيق

5. جودة تقرير التدقيق ومدى ثقة مستخدمي البيانات المالية حول مدى اعتماديتها

6. التفاعلات والاتصالات الحاصلة بين أطراف عملية التدقيق

7. توفر البيئة المناسبة للقيام بعملية التدقيق من حيث القوانين والأنظمة وإطار إعداد التقارير المالية

10- التعريفات الإجرائية:

1. **أُتْعَاب التّدقيق:** هي المقابل العادل الذي يطالب به مدقق الحسابات مقابل خدماته المهنية، ويحدد هذا المقابل بعد الأخذ بعين الاعتبار المهارة والمعرفة والخبرات المطلوبة، الوقت اللازم لأداء العملية، ودرجة المسؤولية التي تتطلبها هذه الخدمات. (IESBA, 2015, p39)
2. **أُتْعَاب التّدقيق المشروطة:** هي الأُتْعَاب المحسوبة على أساس محدد مسبقاً فيما يتعلق بحصيلة معاملة أو نتيجة الخدمات المنجزة، ولأغراض هذا القسم لا تعد الأُتْعَاب مشروطة إذا فرضتها محكمة أو سلطة عامة أخرى. (IESBA, 2015, p99)
3. **عملية التّدقيق:** هي عملية التأكيد المعقول التي يقوم من خلالها المدقق المهني الممارس بإبداء رأيه حول ما إذا كانت البيانات المالية معدة من كافة النواحي الجوهرية حسب إطار إعداد التقارير المالية المعمول به. (IESBA, 2015, p153)
4. **جودة التّدقيق:** هي مجموعة الخصائص الفنية النوعية في عملية التّدقيق، التي تمكن مدقق الحسابات من إبداء رأيه المهني حول ما إذا كانت البيانات المالية قد أعدت من كافة النواحي الجوهرية حسب إطار إعداد التقارير المالية المعمول به وبالجودة التي تزيد من ثقة مستخدمي البيانات المالية في البيانات المالية المدققة. (IAASB, 2014, P40)
5. **مدقق الحسابات:** هو المدقق المجاز لتدقيق الحسابات سواء كان شخصاً طبيعياً يزاول باسمه أو لحساب شركة مهنية وعلى مسؤوليته مهنة تدقيق الحسابات وإبداء الرأي حول مدى تمثيلها بعدالة للمركز المالي للجهة المدققة. (IAASB, 2017, p16)
6. **الخدمات المهنية:** تشمل ممارسة مدقق الحسابات تقديم أو عرض تقديم الخدمات التالية: (IESBA, 2015, 158)
 - 1) خدمات تدقيق ومراجعة البيانات المالية والحسابات على اختلاف أنواعها وإبداء الرأي فيها.
 - 2) القيام بإجراءات تدقيق محددة أو بإجراءات متفق عليها.
 - 3) إعداد البيان الضريبي أو أي معلومات مطلوبة قانوناً.
 - 4) وضع النظم المالية والمحاسبية للمؤسسات والشركات.
 - 5) خدمات تقييم الشركات والمؤسسات والأعمال.

7. **البيانات المالية:** هي العرض المنظم للمعلومات المالية التاريخية، متضمنة الإفصاحات التي تظهر الموارد الاقتصادية أو الالتزامات لمنشأة ما في تاريخ معين، أو التغيرات الحاصلة خلال فترة معينة، وذلك بالاتساق مع إطار إعداد التقارير المالية المعمول به. (IAASB, 2017, p23)

8. **العميل:** هو الجهة المستفيدة التي تقوم بأداء تعاقدات الخدمات المهنية مع المدقق ومنشأة التدقيق. (IAASB, 2017, p30)

الفصل الثاني: جودة التدقيق والعوامل المؤثرة فيها

المبحث الأول: طبيعة جودة التدقيق وأهميتها

المبحث الثاني: إطار جودة التدقيق حسب المعايير الدولية

المبحث الثالث: العوامل المؤثرة في جودة التدقيق

الفصل الثاني: جودة التدقيق والعوامل المؤثرة فيها

أثارت الظروف المالية التي مر بها العالم في الآونة الأخيرة الاهتمام بزيادة مصداقية وجودة التقارير المالية في جميع القطاعات الاقتصادية. كما ازداد طلب الجمهور العام من مستخدمي البيانات المالية والمتأثرين بانعكاساتها على المجتمع بتحسين جودة هذه البيانات بشكل مستمر.

وفي هذا المجال، فقد حاولت العديد من الدراسات كشف العلاقة بين جودة التدقيق وجملة من العوامل المؤثرة فيها. واختلفت وجهات النظر بين جميع الأطراف المهمة بعملية التدقيق ليؤدي هذا الاختلاف إلى عدم تبلور مفهوم جودة التدقيق بشكل نهائي، لذا سيتم في هذا الفصل دراسة مفهوم جودة التدقيق وأهميتها وأهمية العوامل المؤثرة فيها.

2-1- المبحث الأول: طبيعة جودة التدقيق وأهميتها

يحظى موضوع جودة التدقيق باهتمام كبير من قبل الباحثين في مجال التدقيق، ويرجع السبب في ذلك إلى أن جودة التدقيق المعقولة تعد السند الأساسي لثقة مستخدمي البيانات المالية، كما أنها تلعب دوراً فاعلاً للمساهمة في النمو الاقتصادي للمجتمع واستقراره المالي، بالإضافة لكونها مطلب دائم في سوق خدمات المهنة يرفع من قيمة التدقيق كسلعة مما يجعل جودة التدقيق هاجساً لدى منشآت التدقيق في سعيها إلى تحسين أدائها وكسب المنافسة في الحصول على التعاقدات الجديدة.

ويرجع مفهوم الجودة إلى الكلمة اللاتينية (QUALITIES) والتي تعني طبيعة الشخص وطبيعة الشيء ودرجة الصلابة وقديماً كانت تعني الدقة والإتقان وقد تغير مفهوم الجودة حديثاً بعد تطور علم الإدارة وظهور الثورة الصناعية والشركات الكبرى وازدياد المنافسة إذ أصبح لمفهوم الجودة أبعاد متشعبة وجديدة. (الدرادكة، شبلي، نقلاً عن بو عنان، 2002، ص 2)

كما عرفت الجمعية الأمريكية لضبط الجودة بأنها مجموعة من المزايا وخصائص المنتج أو الخدمة القادرة على تلبية حاجات المستهلكين. (نور الدين، 2007، ص 3)

كما تعرف الجودة بأنها الطريقة التي تستطيع من خلالها المنظمة تحسين الأداء بشكل مستمر في كافة مستويات العمل التشغيلي، وذلك بالاستخدام الأمثل للموارد البشرية والمادية المتاحة. (حمود، 2000، ص 76)

ويرى Philip Kotler بأن الجودة هي مجموع الخصائص والصفات لمنتج أو خدمة، والتي تجعل لهذا المنتج أو الخدمة القدرة على حاجات وتوقعات الزبائن، ونصل لدرجة الجودة المطلوبة عند تحقيق أو تجاوز هذه التوقعات. (Kotler, Keller, 2012, p 131)

كما عرفها Joseph M. Juran بأنها تمثل خصائص المنتج التي تلبي احتياجات الزبائن وتحقق رضاهم، كما تعني خلو هذا المنتج من العيوب والأخطاء التي قد تتطلب إعادة العمل برمته من أجل تحقيق المستوى الذي يحقق رضا الزبون. (Juran, Godfrey, 1999, p 27)

ويمكن الملاحظة من التعريف الأخير لـ Juran أنه قد تناول مفهوم الجودة من منظورين، أولهما هو منظور الإيراد من خلال الإشارة لكونها المعيار الأول الذي يحقق رضا الزبون وبالتالي زيادة الإيراد المتحصل منه، وثانيهما هو منظور التكلفة من خلال الإشارة إلى أن الجودة العالية تقتضي بالضرورة أخطاء أقل وبالتالي تكاليف أقل لأننا لن نضطر لإعادة العمل من البداية لتحقيق الجودة المتوقعة.

2-1-1- مفهوم جودة التدقيق:

على الرغم من أهمية جودة التدقيق إلا أن التعريفات قد تعددت حول هذا المفهوم، وذلك لصعوبة تحديد الخصائص المطلوب وجودها في عملية التدقيق واختلافها حسب احتياجات المستفيدين من هذه الخدمة وتنوعها حسب الزمان والمكان الذي تجري فيه عملية التدقيق.

فقد أشار مجلس المعايير الدولية للتدقيق والتأكيد لعدة أسباب وتحديات تقف في وجه محاولات وضع تعريف شامل لجودة التدقيق، ويمكن تلخيصها كالتالي: (IAASB, 2013, p 15)

1. إن وجود تضليل جوهري في البيانات المالية المدققة أو عدمه، لا يوفر إلا نظرة جزئية حول جودة التدقيق.
2. تختلف عملية التدقيق من مدقق لآخر. والدليل الذي يعتبر كافياً وملائماً لدعم رأي التدقيق هو خاضع لحكم المدقق إلى درجة ما.
3. يختلف فهم جودة التدقيق ويتنوع لدى ملاك الأسهم.
4. هناك شفافية محدودة حول العمل المنجز في عملية التدقيق والنتائج المصرح بها.

ومن أوائل الباحثين الذين عملوا على وضع تعريف لجودة التدقيق (DeAngelo, 1981) حيث عرفت بأنها احتمالية شرط قيام المدقق باكتشاف الأخطاء والثغرات في النظام المحاسبي للعميل والقيام بتسجيل اكتشافه في تقرير التدقيق الذي يصدره. (Deangelo, 1981, p 186)

كما عرفت جودة التدقيق بأنها مجموعة الخصائص الفنية النوعية في عملية التدقيق، والتي تشبع احتياجات أصحاب المصلحة في المشروع بخصوص توفير آلية لمراقبة الأداء المالي والاقتصادي للمشروع. (القاضي، وآخرون، 2010، ص 69)

كما عرفت جودة التدقيق بأنها قدرة المدقق ذو الخبرة العالية على اكتشاف الاختراقات في النظام المحاسبي للشركة محل التدقيق، ثم ولكونه مستقل وذو مسؤولية بالضرورة، فعليه التصريح بهذه الاختراقات في تقريره. (Suyono, 2012, p 42-57)

كما عرفت جودة التدقيق بأنها التأكد من تحقيق الأداء المنشود وفق معايير التدقيق والتأكد من الالتزام بالسياسات والإجراءات المحددة الموضوعة والتي تقود إلى تحقيق المهام المطلوبة من القيام بعملية التدقيق. (دردس، نقلاً عن المطيري، 2013، ص 34)

كما عرفت بأنها تأكيد أكبر لجودة أعلى للتقرير المالي. (Defond, Zhang, 2014, p 275-326) وأخيراً يعرف مجلس مراقبة محاسبة الشركات العامة PCAOB جودة التدقيق على أنها: ملاقة حاجات المستثمرين من خلال توفير عملية تدقيق مستقلة ذات موثوقية عالية، ذات علاقة تواصل قوية وسليمة مع لجنة التدقيق حول البيانات المالية بما فيها الإفصاحات، التأكيدات بخصوص الرقابة الداخلية، وتحذيرات الاستمرارية. (PCAOB, 2013, p 3)

ويتضح مما سبق اختلاف الآراء حول مفهوم جودة التدقيق وصعوبة وضع تعريف شامل مقبول عموماً لها، حيث ركز كل منها على جانب معين من جوانب الجودة، وبقي المفهوم غير واضح بشكل كامل.

وتعود صعوبة وضع تعريف شامل لجودة التدقيق للأسباب التالية: (أبو عطوي، 2012، ص 45)

1. إن اكتشاف الأخطاء والمخالفات التي تحتوي عليها البيانات المالية ليس المعيار الوحيد الذي يمكن من خلاله الحكم على جودة التدقيق.

2. يجب توفر الوسائل والإجراءات اللازمة لتحقيق الأداء الجيد وزيادة الثقة في البيانات المالية.

3. إن التزام المدقق بالمعايير المهنية للتدقيق يمثل الحد الأدنى لجودة أدائه فهو ليس كافياً للحكم على جودة التدقيق.

وبناءً على ما سبق يمكن القول أن جودة التدقيق هي الخصائص الفنية النوعية في عملية التدقيق والتي تمكن المدقق من إبداء رأيه حول عدالة عرض البيانات المالية، والقيام بإيصال النتائج بشفافية للأطراف المستفيدة بما يحقق لها المنفعة من خلال تقرير التدقيق.

2-1-2- أهمية جودة التدقيق:

ترجع أهمية وجود مهنة التدقيق إلى ضرورة تلبية حاجات المجتمع من خلال تقديم تأكيد معقول بجودة عالية للتقرير المالي. ويعد تحسين جودة التدقيق مطلباً ضرورياً لكافة أطراف عملية التدقيق (مدقق الحسابات، المنشأة محل التدقيق، الجهات الحكومية، المقرضين والدائنين، المنظمات المهنية، المستفيدين من خدمات التدقيق). لذا تسعى مكاتب التدقيق إلى تحسين جودة خدماتها من خلال وجود رقابة فعالة لجودة الخدمات التي تقدمها، مما يحقق لها سمعة مميزة وميزة تنافسية في سوق التدقيق. (الأهل، 2008، ص 6)

وتتبع أهمية جودة التدقيق من خلال المجالات التالية: (سمور، 2014، ص 32)

1. تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية.
2. المساهمة في تضيق فجوة التوقعات في التدقيق وتخفيض خطر المعلومات.
3. تعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في البيانات المالية.
4. تخفيض صراعات الوكالة.
5. المساهمة في تدعيم مفهوم حوكمة الشركات.
6. أداة تنافسية جيدة.
7. زيادة الثقة في تقرير التدقيق ومصادقية البيانات المالية.
8. تخفيض خطر المقاضاة.

وتعتبر جودة التدقيق مصلحة مشتركة لجميع الأطراف المستفيدة من عملية التدقيق ويمكن بيان هذه الأطراف كما يلي: (جبران، 2010، ص 14)

1- مدقق الحسابات.

2- إدارة الشركة.

3- البنوك.

4- الدائنون.

5- الهيئات والأجهزة الحكومية.

5- الجمعيات والهيئات المنظمة للمهنة.

ويمكن من العرض السابق استنتاج أهمية جودة التدقيق لكافة أطراف المجتمع المستفيدة من عملية التدقيق على اختلاف أسبابها. ويرجع اهتمام المدقق بجودة التدقيق إلى رغبته بتحسين سمعته وشهرته من أجل المنافسة في مجال عمله وإبداء حرصه في أداء عمله وتحمله لمسؤولياته من أجل تخفيض خطر المقاضاة الذي قد يتعرض له إن هو أخل بقواعد السلوك الأخلاقي ولم يقوم ببذل العناية المهنية اللازمة في أداء عمليات التدقيق المختلفة التي يقوم بها، بينما تهتم إدارات الشركات بها من أجل تحسين قدرتها على وضع الخطط المستقبلية ومكانتها في السوق. كما تهتم بها الأطراف الأخرى كالبنوك والدائنون من أجل تحسين قراراتها، والهيئات والجمعيات المختلفة من أجل حماية الاقتصاد الوطني وتحسين نظرة المجتمع إلى المهنة وخدماتها.

2-1-3- المخاطر الناجمة عن عدم تحقيق الجودة المطلوبة التدقيق:

يواجه تنفيذ عملية التدقيق نوعين رئيسيين من المخاطر وهي: (القيق، 2010، ص 32)

1-المخاطر الخاصة بمكتب التدقيق:

- تدني سمعة مكتب التدقيق لدى عملائه وفقد بعضهم.
- انخفاض الحصة السوقية للمكتب.
- المسؤولية القانونية تجاه الغير وهي التكاليف الناجمة عن إقامة العملاء دعاوى قضائية ومطالباتهم بتعويضات من المكتب.
- إهدار موارد مالية وبشرية في محاولة تدارك القصور وتصحيح الانحرافات.

2-المخاطر الخاصة بالعملاء والمستخدمين للبيانات المالية:

وتتمثل في المخاطر أو الخسائر التي قد يتعرض لها العملاء والمستثمرون والمستخدمون الآخرون للبيانات المالية نتيجة اتخاذهم القرارات اعتماداً على تقارير التدقيق متدنية الجودة.

ويبرز الأثر الأهم لغياب جودة التدقيق في الآثار المدمرة على الحياة الاقتصادية من حالات إفلاس وانحيار تعود إلى مجموعة من العوامل، أهمها لجوء إدارات الشركات إلى بعض الإجراءات

والسياسات المحاسبية سعياً وراء إحداث تحسين صوري (غير حقيقي) في ربحيتها أو في مركزها المالي من خلال ممارسات المحاسبة الإبداعية بما يخدم أهداف الإدارات دون أهداف الشركات بشكل عام. (حمادة، 2010، صفحة 87-118)

كما أن انخفاض جودة التدقيق أدى إلى انهيار الشركات العالمية للتدقيق مثل شركة Arthur Andersen والتي تعرضت للإفلاس بعد فضيحة شركة الطاقة Enron عام 2002، حيث اعترفت الشركة "بخطأ في الحكم المهني" في إهمالها لعرض ديون خارج دفاتر Enron مما أدى إلى زيادة في عرض الأرباح بمقدار 600 مليون دولار على مدى الفترة الواقعة بين 1997-2000، لكن هذا لم يشفع للشركة بعد تكرار أخطائها وأثرها المدمر في الحالة الأخيرة. (The Economist Magazine, 2002)

كما برزت آثار انخفاض جودة عمليات التدقيق في الأزمة المالية العالمية الأخيرة سنة 2008 والتي عرفت بما يسمى العجز الكبير The Big Short، حيث أدت زيادة الطلب على العقارات بالولايات المتحدة الأمريكية إلى تحفيز البنوك على زيادة استثماراتها في قطاع العقارات، فبدأت بمنح القروض السكنية بأدنى ضمانات ممكنة ودون دراسة لتاريخ ائتمان المقترضين مستندةً على الفقاعة التي تم وصف سوق العقارات بها في وقتها واستحالة انهياره، بالإضافة إلى تواطؤ مؤسسات التصنيف الائتماني في تصنيفها المرتفع لسندات الرهن العقاري المبتكرة والتي لم يسبق أن وجدت في السوق قبلها بما يعرف بالتوريق Securitization، من خلال تحويل القروض العقارية إلى مجموعة من السندات المرهونة بالعقار، وجمع السندات المختلفة في مجموعة وابتكار سند جديد وهكذا إلى لا نهاية.

حيث أسهم التصنيف الائتماني للمؤسسات المالية لهذه السندات على أنها مرتفعة الأمان (AAA)، في تجاهل ساذج لخطورة هذه السندات وعواقب هائلة لدى تخلف الملاك الأصليين للقروض عن الدفع، لتتفجر الفقاعة في النهاية مسببةً انهيار السوق الذي تم افتراض استحالة انهياره، وإفلاس العديد من البنوك والمؤسسات المالية مثل بنك Lehman Brothers وغيره. (The Economist Magazine, 2013)

وبعد العرض السابق، يمكن الاستنتاج أن أسباب الأزمة تعود إلى طمع واحتيال البنوك والمؤسسات المالية المختلفة، بالإضافة إلى تخلف شركات التدقيق عن أداء وظيفتها في كشف خطورة هذه

الأوراق من خلال عدم تحقيقها للجودة المطلوبة لخدماتها المقدمة وإخلالها بمسؤوليتها تجاه الأطراف المختلفة في المجتمع، والتي ترى في شركات التدقيق الأساس الذي يقدم لها تأكيداً معقولاً عن مدى عدالة عرض البيانات المالية واكتشاف الأخطاء الجوهرية والأخطار المحيطة بعمليات الاستثمار.

2-2- المبحث الثاني: إطار جودة التدقيق حسب المعايير الدولية

تتطلب عملية تدقيق البيانات المالية من المدقق أن يبدي رأياً حول البيانات المالية بناءً على الأدلة الكافية الملائمة التي تم الحصول عليها حول مدى خلو البيانات المالية من التحريفات الجوهرية، وأن يقوم بالتصريح عما يجده خلال عملية التدقيق.

ويقوم الإطار النظري لجودة التدقيق بزيادة الوعي حول العناصر الفاعلة لجودة التدقيق من خلال تشجيع المدققين ومنشآت التدقيق والمساهمين المختلفين إلى تحدي أنفسهم في محاولة إيجاد ما يمكن من خلاله زيادة جودة التدقيق في بيئاتهم المختلفة. ويميز الإطار النظري لجودة التدقيق العناصر التالية: (IAASB, 2014, p 9)

1) المدخلات:

تتطلب جودة التدقيق من المدقق أن يقوم بـ:

- a. إظهار قيم، أخلاقيات، ومواقف معينة؛ و
- b. امتلاك المعرفة الكافية، والخبرة والمهارة الكافيتان، والوقت الكافي المخصص لهذه العناصر من أجل أداء عملية التدقيق.

ويتم تطبيق العناصر الرئيسية التي تؤثر على جودة التدقيق فيما يخص المدخلات على عدة مراحل على الشكل التالي: (IAASB, 2014, p 10)

1. القيم، الأخلاقيات، والمواقف - على مستوى العملية.
2. القيم، الأخلاقيات، والمواقف - على مستوى منشأة التدقيق.
3. القيم، الأخلاقيات، والمواقف - على مستوى البلد.
4. المعرفة، المهارة، الخبرة والوقت - على مستوى العملية.
5. المعرفة، المهارة، الخبرة والوقت - على مستوى منشأة التدقيق.
6. المعرفة، المهارة، الخبرة والوقت - على مستوى البلد.

ويلاحظ من العرض السابق تأكيد المعايير الدولية على ضرورة إظهار القيم والأخلاقيات والمواقف المهنية كالموضوعية والاستقلالية والشك المهني وبذل العناية المهنية اللازمة في كافة مراحل عملية التدقيق، بالإضافة إلى امتلاك أعضاء فرق عمليات التدقيق للمعارف والخبرات والمهارات الكافية، وامتلاكهم للوقت الكافي من أجل أداء عملية التدقيق بشكل كفؤ. كما أشارت المعايير أيضاً إلى ضرورة توضيح الجهات النازمة للمهنة للمتطلبات الأخلاقية والمهنية اللازمة لأداء عملية التدقيق بالجودة المطلوبة.

(2) المعالجة:

إن عمليات التدقيق ذات الجودة العالية تتطلب من المدققين القيام بمعالجة مستمرة وصارمة لعمليات التدقيق، بالإضافة لإجراءات متسقة مع القوانين والنظم والمعايير المطبقة. ويتم تطبيق العناصر المؤثرة في جودة التدقيق فيما يخص مرحلة المعالجة على النحو التالي: (IAASB, 2014, p 13)

1. عملية التدقيق وإجراءات رقابة الجودة - على مستوى العملية.
 2. عملية التدقيق وإجراءات رقابة الجودة - على مستوى المنشأة.
 3. عملية التدقيق وإجراءات رقابة الجودة - على المستوى الوطني.
- ويتبين مما سبق إشارة المعايير إلى ضرورة أداء عمليات التدقيق وفق المعايير الدولية وإخضاعها لإجراءات رقابة الجودة والإشراف المستمر مما يمكن من التخطيط لعملية التدقيق بشكل أفضل، وتقييم المخاطر المختلفة، وإبداء رأي التدقيق بشكل كفؤ. كما يتعين على الجهات النازمة للمهنة توضيح أهداف المعايير والمتطلبات القانونية المختلفة.

(3) المخرجات:

يتلقى المساهمون المختلفون مخرجات مختلفة عن عملية التدقيق. وهذه المخرجات ستقيم غالباً وفق الفائدة المتحققة منها ووقت تلقيها، وسيتم النظر إليها كجانب من جوانب جودة التدقيق. وقد تتضمن المخرجات ذات العلاقة: (IAASB, 2014, p 16)

1. المخرجات - على مستوى العملية:
 - أ. تقارير المدققين المقدمة إلى مستخدمي البيانات المالية المدققة.
 - ب. تقارير المدققين المقدمة إلى المسؤولين عن الحوكمة.
 - ت. تقارير المدققين المقدمة إلى الإدارة.

ث. تقارير المدققين المقدمة إلى الهيئات المالية التنظيمية.

ج. البيانات المالية المدققة.

ح. تقارير المسؤولين عن الحوكمة، متضمنةً لجان التدقيق.

يلاحظ مما سبق إشارة المعايير إلى أهمية مخرجات عملية التدقيق كجانب من جوانب جودة هذه العملية. فإن رأي التدقيق الممثل للمخرج الرئيس للعملية يوفر الثقة لمستخدمي البيانات المالية حول مدى اعتمادية هذه البيانات. كما أن التقارير المختلفة المقدمة من قبل المدققين إلى الأطراف المختلفة المشتركة في عملية التدقيق تلعب دوراً هاماً في إتمام المدقق والأطراف الأخرى لمسؤولياتهم بالشكل الأمثل والتعاون فيما بينهم من أجل ضمان أداء عملية التدقيق بشكل كفؤ وفعال.

2. المخرجات – على مستوى منشأة التدقيق والمستوى الوطني:

أ. تقارير الشفافية.

ب. التقارير السنوية المختلفة.

ت. تقديم نظرة إجمالية حول نتائج عمل منشأة تدقيق.

يلاحظ من أشكال التقارير السابقة إشارة المعايير إلى المخرجات الأخرى التي قد تنتجها عملية التدقيق، فعلى سبيل المثال تمثل تقارير شفافية حوكمة الشركات وإجراءات رقابة الجودة عاملاً هاماً لمساعدة مستخدمي البيانات المالية المدققة على فهم خصائص منشآت التدقيق، كما تلعب أيضاً دوراً هاماً في السماح لمنشأة التدقيق بتمييز نفسها بناءً على جودة أدائها لعمليات التدقيق المختلفة.

4) التفاعلات الرئيسة ضمن سلسلة التزويد بالتقارير المالية: (IAASB, 2014, p 21)

يعرف الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC سلسلة التزويد بالتقارير المالية على أنها "الأفراد والعمليات المشتركة في إعداد، الموافقة، تدقيق، تحليل، واستخدام البيانات المالية".

وبين الاتحاد الدولي للمحاسبين ضرورة أن تكون جميع حلقات السلسلة على درجة عالية من الجودة ومتصلة بقوة من أجل إعداد تقارير مالية على درجة عالية من الجودة.

وإن التفاعلات والاتصالات الحاصلة بين المشاركين في هذه السلسلة هي التي تمكنهم من التأثير في تصرفات وآراء الآخرين وبالتالي المساهمة في تطوير جودة التدقيق. وتأخذ هذه التفاعلات الأشكال التالية:

1. التواصل بين المدققين والإدارة.
2. التواصل بين المدققين والمسؤولين عن الحوكمة.
3. التواصل بين المدققين ومستخدمي البيانات المالية.
4. التواصل بين المدققين والجهات الواضعة للأنظمة.
5. التواصل بين الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة.
6. التواصل بين الإدارة وواضعي الأنظمة.
7. التواصل بين الإدارة ومستخدمي البيانات المالية.

(5) العوامل البيئية: (IAASB, 2014, p 28)

تختلف بيئة التقرير المالي وعملية التدقيق بين البلدان المختلفة. ففي بعض البلدان ذات بيئة الأعمال والقوانين التجارية غير المتطورة، قد يكون التقرير المالي الخارجي محدوداً جداً وبالتالي توقعات المستخدمين حوله متدنية. وعند تطور الأعمال والأسواق ونموها مالياً بشكل كبير تتعقد بيئة الأعمال ويصبح التقرير المالي أكثر أهمية. وقد تتضمن العوامل البيئية ما يلي:

1. القوانين التجارية وممارسات الأعمال.
2. القوانين والأنظمة المرتبطة بالتقرير المالي.
3. إطار إعداد التقارير المالية المطبق.
4. أنظمة المعلومات.
5. حوكمة الشركات.
6. جذب المواهب.
7. الجدول الزمني لإعداد التقارير المالية.

ويتضح مما سبق إلزام المعايير الدولية بضرورة أخذ جميع هذه العناصر بعين الاعتبار من أجل خلق بيئة عمل تسمح بالقيام بعمليات تدقيق على جودة عالية وبنسق مستمر. فرغم مسؤولية المدقق الواضحة عن جودة تدقيق البيانات المالية، فإن الجودة العالية تتطلب تعاون وتفاعل جميع الأطراف المشاركة في سلسلة توريد التقارير المالية خلال جميع مراحل عملية التدقيق المختلفة من أجل أداء عملية التدقيق بالجودة العالية التي يمكن الاستدلال عليها في كل مرحلة من خلال العناصر المختلفة التي تم ذكرها.

2-3- المبحث الثالث: العوامل المؤثرة في جودة التدقيق:

تعتبر عملية تحديد العوامل التي تؤثر في جودة التدقيق ذات أهمية من وجهة نظر أطراف عديدة، حيث ازدادت في الآونة الأخيرة الدعوة إلى ضرورة تحسين جودة التدقيق من خلال التركيز على الكوادر المؤهلة عملياً وعلمياً. وكان الدافع وراء هذا المطلب ظهور مشاكل مالية في العديد من الشركات العالمية مثل Enron, WorldCom.

وظهرت تساؤلات حول مدى مصداقية التقرير الذي يعده المراجع الخارجي عن البيانات المالية، حيث تتمثل أهميته في كونه أحد المراجع الأساسية التي يتم الاعتماد عليها لتحديد المسؤوليات المدنية أو الجنائية للمدقق كما أنه يعبر عن مخرجات عملية التدقيق، ويعد الركيزة الأساسية التي تعتمد عليها الفئات المختلفة التي يخدمها المدقق، لأن هذه الفئات تولي هذا التقرير عناية فائقة وذلك بالاعتماد عليه في اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها الحالية والمستقبلية. (النوايسة، 2006، ص 390-415)

وقد تعددت طرق تناول الدراسات السابقة للعوامل المؤثرة في جودة التدقيق، فمنها من صنفها في مجموعتين: (نور، 2007، ص 19)

1. عوامل تنظيمية خاصة بمنشأة التدقيق.

2. عوامل خاصة بفريق التدقيق.

ومنها من صنفها في ثلاثة مجموعات: (الأهدل، 2008، ص 9)

1. العوامل المرتبطة بمنشأة التدقيق.

2. العوامل المرتبطة بفريق التدقيق.

3. العوامل المرتبطة بالمنشأة محل التدقيق.

وسيتم الانطلاق من الأسلوب الثاني في التصنيف بتصنيف العوامل ضمن مجموعتين، الأولى هي العوامل المرتبطة بمنشأة التدقيق متضمنة ما ارتبط منها بفريق التدقيق، والثانية العوامل المرتبطة بالمنشأة محل التدقيق.

2-3-1- العوامل المؤثرة في جودة التدقيق والمرتبطة بمنشأة التدقيق:

تشكل هذه العوامل خصائص منشأة التدقيق والتي تؤثر في جودة أدائها لعملية التدقيق، فمنها ما يتعلق بالمنشأة نفسها ومنها ما يتعلق بفريق التدقيق المؤدي لعملية التدقيق. ومن بعض هذه العوامل:

1. حجم منشأة التدقيق:

نال موضوع أثر حجم منشأة التدقيق في جودة التدقيق اهتماماً كبيراً من الباحثين، فعلى سبيل المثال تجد Deangelo أن هناك علاقة طردية بين حجم منشأة التدقيق وجودة خدمة التدقيق المقدمة من قبلها، وذلك لأن منشآت التدقيق الكبيرة المتعاملة مع الشركات الكبرى يمكن أن تتحمل خسائراً كبيرة إن هي أصدرت تقارير غير دقيقة، وذلك بالمقارنة مع منشآت التدقيق الصغيرة. فالمنشآت الكبيرة لديها حافز أكبر لإصدار تقارير موثوقة وذلك من أجل الحفاظ على سمعتها وشهرتها في السوق. (Deangelo, 1981, p 184)

بينما يرى آخرون أن لا اختلاف بين منشآت التدقيق الصغيرة والكبيرة فيما يتعلق بجودة خدمة التدقيق المقدمة من قبلها، فكلتاها لديها القدرة على الوصول إلى درجة جودة مقبولة. وإن سبب تركيز المنشآت الكبرى مثل الأربع الكبار على تقديم جودة أعلى باستمرار لخدماتها يعود إلى رغبتها في الحفاظ على سمعتها، وهي قادرة على فعل هذا بسبب قدراتها التنافسية ومواردها التي تمكنها من تدريب موظفيها باستمرار. (Hosseinian, & Others, 2014, p 243-254)

ويمكن مما سبق القول أن الجودة العالية المقدمة من قبل منشآت التدقيق كبيرة الحجم تعود إلى قدراتها ومؤهلاتها العالية وخبرتها في إدارة عمليات التدقيق، فحجم المنشأة واستخدامها لتقنيات متقدمة وامتلاكها لكوادر تدقيقة متكاملة، متعاونة، ومؤهلة تتحلى بثقافة المدقق العصري، يمكنها من تقديم خدمات تدقيق ذات جودة عالية، لكن هذا لا يمكن من الافتراض بصورة عامة أن منشآت التدقيق الصغيرة تقدم خدمات ذات جودة متدنية جداً لا يمكن قبولها، فالأمر يعود إلى قدرات مختلفة وإلى عملاء مختلفين.

2. سمعة منشأة التدقيق:

تعد سمعة التدقيق آلية هامة لتمييز منشآت التدقيق ذات الجودة العالية في الخدمات، وتعتبر وسيلة هامة لكشف المنشآت المضللة أو المخادعة من خلال سمعتها السيئة.

بشكل عام، تمتلك منشآت التدقيق الكبرى سمعة أكبر من منشآت التدقيق الصغرى، لذا فإن منشآت التدقيق الكبرى ستسعى لا إلى المحافظة على مستوى سمعتها الحالي فحسب، بل وزيادته من خلال تقديم تقارير تقرير دقيقة ذات جودة عالية. وتعود هذه الفكرة بشكل أساسي إلى أن سمعة المنشأة في السوق قد تم تكوينها أصلاً من خلال تقديمها لخدمات تدقيق مميزة ذات جودة عالية. (Hosseinniakan, & Others, 2014, p 243-254)

وتوصلت العديد من الدراسات الأخرى أيضاً إلى وجود علاقة طردية بين سمعة منشأة التدقيق وجودة التدقيق، حيث أن الحافز المدفوع من قبل السوق لمنشأة التدقيق في الحفاظ على سمعتها من خلال تقديم خدمات ذات جودة عالية. (Skinner, Srinivasam, 2010, p 32)

وبهذا يمكن القول أن المساءلات القانونية الكبيرة، بل الكارثية أحياناً، التي قد تطال مدققي الحسابات فيما إذا قاموا بعمليات تدقيق مضللة أو خادعة، تعتبر الدافع الأكبر لمنشأة التدقيق نحو تقديم خدمة تدقيق ذات جودة عالية من أجل الحفاظ على سمعتها في السوق.

3. المنافسة بين منشآت التدقيق:

ركزت الدراسات على تأثير المنافسة الشديدة على ساعات العمل والعروض التي تقدمها مكاتب التدقيق وبالأخص فيما يتعلق بالضغط التنافسي القائم بين هذه المكاتب على جودة الأداء المهني وعلى أتعاب التدقيق، إضافة إلى معاناة مكاتب التدقيق الصغيرة في ظل التنافس الشديد والتي تعاني من انخفاض أتعابها وقلة الطلب عليها بالرغم من جودة خدماتها. وبالتالي فالعلاقة بين جودة الأداء المهني والمنافسة الشديدة علاقة عكسية فكلما زادت المنافسة حدث انخفاض في مستوى الجودة المطلوبة. (الجدعاني، العنقري، 2009، ص 143-192)

بينما أشارت دراسة Copley and doucet إلى أن النظرية الاقتصادية تفترض أن هناك علاقة إيجابية بين المنافسة وعدد العروض المستلمة من مكاتب التدقيق. (Copley, Doucet, 1993, pp 88-98)

ويقدم Eshleman وسيلة لتحديد أثر المنافسة في الجودة، حيث أن أثر المنافسة يتوقف على حجم السوق. ففي سوق التدقيق الصغير الذي يحتوي منشآت معروفة عددها قليل، يكون أثر المنافسة سلبياً على جودة التدقيق. بينما في السوق الكبير يصبح الأثر إيجابياً لأنه يحفز كل منشأة على تقديم خدمات ذات جودة أعلى من أجل أن تتميز لا لكسر أسعار غيرها كما في حالة السوق الصغير. (Eshleman, 2013, p 37)

وانطلاقاً من أن المنافسة غير الشريفة تمثل عائقاً وتحدياً في وجه تطور المهنة وتأدية رسالتها، فقد جاء في قانون تنظيم المهنة رقم 33 لعام 2009 في المادة 48 منه بأنه يحظر على المحاسب القانوني المزاولة مضاربة أو منافسة أي محاسب قانوني آخر للحصول على العمل بصورة تسيء إلى المهنة سواء تم ذلك بشكل مباشر أو غير مباشر. (المادة 48، القانون رقم 33 القاضي بتشكيل مجلس المحاسبة والتدقيق، 2009)

ويلاحظ مما سبق أن المنافسة الحادة الهادفة للسيطرة على السوق وكسر الأسعار تؤثر سلباً في جودة التدقيق، أما المنافسة الشريفة التي تقوم أولاً وأخيراً على معيار جودة الخدمات المقدمة من أجل تحسين سمعة منشأة التدقيق فتؤثر إيجاباً في جودة التدقيق بين المنشآت المتنافسة.

4. عدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد منشأة التدقيق:

من المتفق عليه أن فشل المدقق في تحقيق القيمة المضافة لعملية التدقيق والمتمثلة في زيادة ثقة الطرف الثالث في القوائم المالية وخلوها من الأخطاء الجوهرية قد يعرضه لدعاوى قضائية من الطرف الثالث لمطالبته بالتعويض عن الضرر الناتج عن إهماله، وهذه الدعاوى القضائية لها تأثير سلبي على سمعة منشأة التدقيق وإدراك الطرف الثالث لجودة الخدمات التي يقدمها. (القاضي، وآخرون، نقلاً عن طقطق، 2013، ص 27)

وقد ازداد عدد القضايا المرفوعة أمام المحاكم ضد مدققي الحسابات في الآونة الأخيرة بسبب ما أصاب مستخدمي البيانات المالية من أضرار مادية تابعة لإهمال مدققي الحسابات وتقصيرهم في أداء واجباتهم المهنية. وحيث أن أهمية مهنة تدقيق الحسابات ترتبط ارتباطاً وثيقاً بنوعية الخدمات التي تقدمها للعملاء وكافة المستفيدين من خدمات التدقيق، لذا يجب على مدققي الحسابات الالتزام بتطبيق المعايير المهنية لتدقيق الحسابات وقواعد السلوك المهني ومراعاة القوانين والأنظمة عند القيام بفحص البيانات المالية. وتعود أسباب الدعاوى القضائية إلى: (المصدر، 2013، ص 49)

1. تعرض الشركات للإفلاس خلال فترات الكساد الاقتصادي.

2. التقدم المتزايد للمهنة مما أضاف التزامات جديدة على المدقق نحو الطرف الثالث.

3. عدم توحيد المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في القضايا المتشابهة.

4. زيادة عمليات الاندماج بين الشركات للاستفادة من ثغرات المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

ويتضح من العرض السابق الأثر السلبي للدعاوى القضائية في سمعة منشأة التدقيق واعتبارها دليلاً على جودة منخفضة لخدماتها، فإن ارتفاع عدد القضايا المرفوعة ضد منشأة التدقيق لا بد وأنه يعني عدم قدرة هذه المنشأة على إيصال قضايا التدقيق الهامة في تقارير التدقيق والهامة لعمليات اتخاذ القرارات حسب معيار التدقيق الدولي رقم (701). كما يلاحظ عدم إشارة قانون تنظيم المهنة رقم 33 لعام 2009 في سورية إلى ضرورة إفصاح المحاسبين القانونيين عند ارتباطهم مع العميل إلى عدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضدهم، وهذا الأمر يعتبر سلبياً لأنه يترك للمدققين حرية التكتّم عليها إن وجدت.

5. طول مدة تعاقد منشأة التدقيق مع العميل:

تعددت الدراسات التي تناولت أثر مدة التعاقد في جودة التدقيق المقدمة من قبل المنشأة، فالبعض يرى بأن طول فترة علاقة المدقق بعميله قد تؤدي للاعتقاد بأنه على علم تام بمشاكله، وبذلك يفقد أهم الصفات التي يجب أن يتحلى بها وهي الشك المهني التي تتطلب منه استخدام الاستجواب العقلي وعدم قبول الأشياء كحقائق مسلم بها، فإن هو تراخى في القيام بواجباته فستزداد فرصة عدم اكتشافه للأخطاء المتعمدة وغير المتعمدة في البيانات المالية المدققة، مما سيؤثر سلباً في جودة التدقيق. (جربوع، 2008، ص 757-794)

بينما يرى Hosseinniakani & others أنه وفي حين أن العلاقة طويلة الأمد بين منشأة التدقيق والعميل قد تؤثر في استقلالية المدقق وبالتالي في جودة التدقيق، إلا أن عمليات التدوير الإلزامية للمدققين الخارجيين قد تؤدي إلى تكاليف إضافية تابعة للحاجة إلى القيام بإجراءات إضافية من قبل المدققين الجدد. وهذا سيوفر الحافز لتحريف البيانات المالية من أجل استغلال رأي التدقيق غير المستعد أو المؤهل في هذه الحالة. (Hosseinniakani, & Others, 2014, p 243-254)

وفي سورية فقد حدد قانون تنظيم المهنة رقم 33 لعام 2009 في المادة 51 منه على أن يتم تعيين مدقق الحسابات لمدة سنة قابلة للتجديد حتى أربع سنوات إذا كان التعيين لمكتب، أما في حال الشركة فيتعين تغيير الشركة المسؤولة عن التدقيق وفريق العمل كل أربع سنوات، وهذا يدل على

تبني القانون لفكرة العلاقة العكسية بين مدة ارتباط المدقق بالعميل وجودة التدقيق. (المادة 51، القانون رقم 33 القاضي بتشكيل مجلس المحاسبة والتدقيق، 2009)

وبهذا يمكن القول أن العلاقة ليست واضحة لحد الآن بين طول المدة التعاقدية وجودة التدقيق، ففي حين أن المدة الطويلة في التعاقد قد تمكن المدقق من اكتشاف التحريفات بسهولة تبعاً لمعرفته وإحاطته بكافة جوانب العملية، إلا أن طول مدة التعاقد قد يؤثر سلباً في نفس الوقت في جودة خدمته تبعاً لعلاقته الطويلة مع عميله واحتمالية تأثيرها في استقلالية حكمه المهني.

6. تخصص منشأة التدقيق في مجال صناعة العميل:

تنوعت الدراسات التي تناولت موضوع التخصص في الصناعة وعلاقتها بجودة الأداء المقدم في عملية التدقيق، ويرى (Low, 2004) أن معرفة المدقق وإحاطته بصناعة عميله تزيد من قدرته على تقدير المخاطر وتسهل عملية تركيز الجهد المبذول من خلال معرفة عناصر العملية التي ستساعده في توقع التحريفات المحتملة. (Lowe, 2004, p 201-219)

يعد التخصص المهني أو الصناعي للمدقق أحد الاتجاهات الحديثة في تطوير مهنة التدقيق، وأحد أبرز مداخل الاستمرارية في سوق المراجعة لمواجهة المنافسة المتزايدة في ظل العولمة وانفتاح الأسواق، حيث يقدم لمنشأة التدقيق عدد من المزايا أهمها: (دبور، 2013، ص 35)

- مواجهة المنافسة.
 - التخطيط لعملية التدقيق.
 - تخفيض الاستعانة بالخبراء من قبل المراجع.
 - الكشف عن حالات إدارة الأرباح.
 - الحد من مخاطر التدقيق.
- وبشكل عام يمكن القول أن التخصص في مجال الصناعة بالإضافة للمعرفة والخبرة الموجودة لدى المدقق أصلاً تزيد من قدرة المدقق على الإحاطة بكافة عناصر العملية وصولاً إلى تقرير ملائم للظروف والذي سيزيد من جودة الخدمة المقدمة من قبله وينعكس عليه إيجاباً من خلال السمعة الحسنة في السوق وما يتبعها من زيادة في حصته من التعاقدات الجديدة.

7. أتعاب التدقيق:

لقد حازت العلاقة بين أتعاب المدقق وجودة التدقيق على اهتمام الباحثين لما لتلك العلاقة من أثر على الأطراف المختلفة المستفيدة من تقرير المدقق، حيث قامت العديد من الدراسات بدراسة أثر أتعاب التدقيق في جودة الخدمات المقدمة، ورغم وجود عدة آراء إلا أن الفكرة تقوم على أن تخفيض رقم الأتعاب يؤدي غالباً إلى جودة أقل لخدمات التدقيق، وذلك لأن الأتعاب الأقل قد تؤثر على الوقت والجهد المخصص لعملية التدقيق مما سيؤدي إلى قدرة أقل على اكتشاف التحريفات الجوهرية في البيانات المالية المدققة. (Hai, 2016, p 83-94)

ويرى البعض أنه وفي ظل المنافسة الحادة في سوق خدمة عملية التدقيق، تميل الأتعاب إلى الانخفاض متأثرة بعوامل العرض والطلب مما قد يؤثر سلباً على استقلالية المراجع بشكل جوهري وجودة الخدمة التي يقدمها. (جربوع، 2008، ص 757-794)

ويرى آخرون أن زيادة نسبة مساهمة المنشأة محل التدقيق في إيرادات منشأة التدقيق الكلية، أي ارتفاع رقم الأتعاب المحصل من هذه المنشأة بالذات، يضع المدقق أمام ضغوط قوية خشية عزله من قبل عميله مما قد يعرض استقلاليته للخطر، وهذا بدوره قد يؤدي إلى انخفاض جودة خدمات التدقيق المقدمة لهذا العميل. (القاضي، وآخرون، 2009، ص 434)

مما سبق يمكن استنتاج أن المنافسة الحادة بين منشآت التدقيق وسعيها نحو تخفيض أرقام أتعابها من أجل اجتذاب العملاء سيؤثر سلباً في جودة التدقيق المقدمة، لأن المعيار عندها سيكون هو اجتذاب الزبائن بأي طريقة دون الاهتمام بجودة الخدمات المقدمة. ويمكن طرح فكرة لحل هذه المشكلة، وخاصة في بيئة الأعمال السورية المتميزة بحدة المنافسة بين منشآت التدقيق، بأن يتم التقيد بالحدود الدنيا للأتعاب والمعلنة من جمعية المحاسبين القانونيين في قرارها رقم 10 لعام 2017، بحيث لا يستطيع مدققو الحسابات كسر أسعار غيرهم من أجل الحصول على التعاقدات الجديدة، وهذا يؤدي بدوره إلى الالتزام بمستوى أدنى من جودة الخدمات المقدمة من أجل الحفاظ على هدف المهنة في تقديم تأكيد معقول لمستخدمي البيانات المالية حول عدالة عرض هذه البيانات، دون ترك مجال للشك في تدني جودة خدماتهم.

8. تقديم خدمات غير التدقيق للعملاء :

على مدى العقد الماضي، استطاعت منشآت التدقيق وخاصة منشآت التدقيق الأربع الكبرى زيادة نسبتها من الأرباح المتولدة من خدمات الاستشارات والمقدمة بشكل أساسي لعملاء غير التدقيق. وقد أثار هذا قلق الكثير من احتمالية تأثير هذا الاتجاه في جودة خدمات التدقيق المقدمة وذلك خوفاً من احتمالية تخصيص الموارد المختلفة مثل الجهد والوقت لعملاء غير التدقيق على حساب خدمات التأكيد. إلا أن منشآت التدقيق الكبرى قد دافعت عن نفسها بقول أن تقديم خدمات غير التدقيق تزيد فعلاً من جودة التدقيق، بسبب تقديم كادر خدمات غير التدقيق والاستشارات لمعلومات قيمة عند استخدامهم كخبراء في عملية التدقيق لاحقاً. (Myers, & Others, 2016, p 2)

وفي هذا السياق فقد وضع قانون ساربنس أوكسلي SOX Act في عام 2002، حظراً على تقديم بعض خدمات غير التدقيق وهي: (Sarbanes – Oxley Act, 2002, p 772)

1. تصميم أنظمة المعلومات المحاسبية وتنفيذها ومسك الدفاتر.

2. خدمات التقييم والتدقيق الداخلي.

3. وظائف الإدارة والموارد البشرية.

4. خدمات قانونية وخدمات السمسرة.

لذا يمكن استنتاج أن خدمات غير التدقيق قد تؤدي إلى المس باستقلالية المدقق في حال تجاوزه وتقديمه لخدمات غير التدقيق الممنوعة وفق القوانين. وستبقى هذه الخدمات موضع شك بسبب زيادة إمكانية التلاعب والتواطؤ مع العميل حسب مبدأ الاعتمادية الاقتصادية، وربما ارتفاع الأتعاب المحصلة منها من أجل التستر على التحريفات الموجودة لدى منشأة العميل.

9. استقلالية المدقق:

يعرف معيار أخلاقيات المهنة الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) الاستقلالية على أنها: (IESBA, 2015, p 47)

(a) استقلال في الواقع: هو عبارة عن حالة ذهنية تسمح للمدقق بالتعبير عن نتائج عمله دون تأثر حكمه المهني بأية ضغوط، مما يؤدي إلى قدرته على أداء عمله بمهنية وموضوعية وشك مهني مستمر.

(b) استقلال في الظاهر: هو تجنب كافة الحقائق والظروف التي قد تجعل أي طرف ثالث محيط بعملية التدقيق أن يصل لنتائج تفيد بتأثر استقلالية وموضوعية المدقق وحكمه المهني بضغوط أو اختراقات معينة مما سيجعل من تقرير التدقيق غير ملائم لعملية اتخاذ القرارات. وبحسب الاتحاد الدولي للمحاسبين، توجد خمسة شروط عامة تضر باستقلال المدقق في الظاهر، وهي:

1. وجود مصلحة مالية مع العميل.
 2. وجود علاقة أسرية مع أحد موظفي أو مدراء أو أصحاب المنشأة محل التدقيق.
 3. أداء عمل من مسؤولية إدارة المنشأة محل التدقيق.
 4. تدقيق عمل منجز سابقاً من قبل منشأة تدقيق أخرى.
 5. تقديم خدمات للعميل تتعارض مع أهداف التدقيق.
- وبهذا يلاحظ ارتباط استقلالية المدقق كحالة ذهنية وصورة في نظر مستخدمي البيانات المالية وأثرها في جودة التدقيق المقدمة من طرفه بالشكل الذي يحافظ فيه على استقلاليته وقدرته على أداء عملية التدقيق بمهنية وموضوعية وبمعزل عن أية ضغوطات قد تؤثر سلباً في جودة عملية التدقيق.

10. التأهيل والكفاءة المهنية وخبرة فريق التدقيق:

إن الغرض الأساس لمهنة التدقيق يكمن في طمأنة الأطراف الخارجية أن البيانات المالية محل التدقيق خالية من التحريفات الجوهرية. وإن قيمة رأي المدقق تعتمد على وعي المستفيدين وإيمانهم بقدرته على اكتشاف الاختراقات والأخطاء في التقارير المالية، وأن يقوم بإظهارها والإفصاح عنها في تقريره. وإن درجة الجودة المطلوب تحقيقها تتطلب من المنشأة تحقيق العوامل التالية: (AI Kaddash, & Others, 2013, p 206-222)

- (a) تطوير الكفاءات والقدرات الإدارية المهنية لفريق التدقيق.
 - (b) تطوير خطة عمل لكادر العملية ووضع سياسات تسليم المهام لكل فرد منهم.
 - (c) البحث دوماً عن القدرات والمهارات وتطوير معرفتها باستمرار.
 - (d) معاملة كافة أعضاء الفريق على أساس متساو.
- وعند دراسة علاقة الخبرة المهنية لفريق التدقيق بجودة التدقيق تم التوصل إلى أن هناك علاقة إيجابية بينهما وأن الخبرة المهنية تعتبر أحد خصائص جودة التدقيق. (سمور، 2014، ص 30)

لذا يمكن بعد العرض السابق استنتاج الأثر الإيجابي للتأهيل والكفاءة المهنية والخبرة في جودة التدقيق. وقد أشار إلى ذلك المعيار الأول الشخصي من معايير المراجعة المقبولة عموماً، فتحقيق الدرجة المطلوبة من التأهيل والكفاءة المهنية والعمل على تطويرها باستمرار يمكن منشأة التدقيق من مقابلة التوقعات والاحتياجات في سوق العمل.

2-3-2- العوامل المؤثرة في جودة التدقيق والمرتبطة بالمنشأة محل التدقيق:

تشكل هذه العوامل خصائص المنشأة محل التدقيق والتي يحتمل أن تؤثر سلباً أو إيجاباً في جودة التدقيق المجرة لبيانات هذه المنشأة. ومن أهم هذه العوامل:

1. نظام الرقابة الداخلية في المنشأة محل التدقيق:

إن كبر حجم المشروعات وظهور الشركات المساهمة أدى إلى تعدد وتنوع وتعقد العمليات داخلها، مما زاد من المهام الملقاة على عاتق إدارة تلك المشروعات. ولكي تحقق الإدارة أهدافها كان لا بد من الاستعانة بنظم رقابة داخلية موثوق بها. (الأهل، 2008، ص 33)

وتعرف لجنة رعاية المؤسسات (COSO) الرقابة الداخلية على أنها العملية المطبقة من قبل مجلس إدارة المنشأة والمدراء وباقي الموظفين، والمصممة لتوفير ضمان معقول بتحقيق الأهداف المتعلقة بسير العمليات والتقرير المالي واتباع السياسات المعتمدة في المنشأة. (COSO, 2013, p 11)

وتتمثل مكونات نظام الرقابة الداخلية الفعال من: بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، أنشطة الرقابة، المعلومات والتوصيل، المتابعة. (القاضي، وآخرون، 2008، صفحة: 367)

فبعد انهيار كبرى الشركات العالمية أصبحت الرقابة الداخلية بالشركات غاية في الأهمية لأن وجود نظام رقابة داخلية فعالة يعد خط الدفاع الرئيسي للوقاية من إعداد التقارير المالية الاحتيالية، ولا بد من التركيز على دور لجنة التدقيق في تحسين كفاءة نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها. (دحوح، 2008، صفحة: 249-283)

وبهذا يمكن القول أن المنشآت التي تمتلك نظام رقابة داخلية قوي ونظام حوكمة متكامل ولجان تدقيق مستقلة متابعة لهذا النظام باستمرار، هي أقل عرضة لوجود نقاط ضعف مقارنةً مع المنشآت

التي لا تمتلك مثل نظام رقابة داخلي قوي أو لجنة تدقيق. وهذا سيؤثر إيجاباً بلا شك على جودة التدقيق الخارجي بسبب انخفاض احتمال وجود تحريفات جوهرية في البيانات المالية المدققة.

2. حجم المنشأة محل التدقيق وتعدد عملياتها:

إن كبر حجم المنشأة محل التدقيق يدل على قيامها بنشاطات وأعمال أكثر من المنشآت الصغيرة، كما أن تعدد عملياتها كوجود منشآت تابعة لها يضيف متغيراً جديداً لا يوجد لدى المنشآت الأخرى التي لا تملك منشآت تابعة. وكل هذا يقتضي بالضرورة عمليات تدقيق أكثر ووقتاً أكبر للقيام بالعملية ككل. لذا تقوم هذه المنشآت بتوظيف منشآت تدقيق كبرى وتقدم أرقام أتعاب تعتبر عالية مقارنةً بغيرها من المنشآت الصغرى. ويأتي هنا دور المدقق في الموازنة بين أرقام الأتعاب المقدمة له وبين جودة خدمات التدقيق التي يقدمها. (Hasan, Naser, 2013, p 13-25)

ويرى الباحث أن المسألة هنا تكمن في مدى قدرة المدقق على الحفاظ على جودة التدقيق التي يقدمها دون أن تؤثر بها الأتعاب العالية المقدمة له، فهو قد يشعر بالثقة أو الحتمية باختيار منشأته لتدقيق بيانات هذه المنشأة الكبيرة بسبب ضعف منافسة منشآت التدقيق الصغيرة ذات الموارد المحدودة على تقديم خدماتها لمثل هذه المنشآت الكبيرة ومعقدة العمليات. فإن أي مساس بجودة التدقيق سيؤدي إلى الحيد عن رسالة المهنة وإلى الضرر بمصالح مستخدمي البيانات المالية الذين ينتظرون من مهنة التدقيق إبداء الرأي باعتمادية هذه البيانات المالية.

خلاصة الفصل الثاني:

تمثل جودة التدقيق الخصائص الفنية النوعية في عملية التدقيق والتي تمكن المدقق من إبداء رأيه حول عدالة عرض البيانات المالية، والقيام بإيصال النتائج بشفافية للأطراف المستفيدة بما يحقق لها المنفعة من خلال تقرير التدقيق.

وتبرز أهمية جودة التدقيق في القيمة المضافة إلى خدمة التدقيق التي تقوم على تلبية حاجات المجتمع من خلال تقديم تأكيد معقول بجودة عالية للتقرير المالي، وإن غياب الخدمة ذات الجودة يؤدي إلى كوارث وانهيارات اقتصادية وأزمات مالية تؤدي بدورها إلى فقدان الثقة في المهنة والشك في قدرتها على الوفاء بمسؤولياتها تجاه الأطراف المستفيدة من البيانات المالية محل التدقيق.

وبسبب تأثير جودة التدقيق بعدة عوامل، يجب أن يقوم المدقق بدراسة هذه العوامل، وأن يلتزم دوماً بالمعايير والقوانين والتشريعات التي تنظم عمله، بالشكل الذي يجعل من خدماته المقدمة ذات قيمة لا غنى عنها في المجتمع.

الفصل الثالث: أتعاب التدقيق وعلاقتها بجودة التدقيق

المبحث الأول: طبيعة أتعاب التدقيق وأشكالها

المبحث الثاني: قواعد السلوك المهني المرتبطة بأتعاب التدقيق

المبحث الثالث: العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب التدقيق

المبحث الرابع: العلاقة بين أتعاب التدقيق وجودة التدقيق

المبحث الخامس: واقع مهنة التدقيق وأتعاب المدققين في بيئة

الأعمال السورية

الفصل الثالث: أتعاب التدقيق وعلاقتها بجودة التدقيق

حظي موضوع أتعاب التدقيق الخارجي باهتمام العديد من الباحثين لما له من أهمية وتأثير على إجراء عملية التدقيق وجودتها، وقد بينت العديد من الدراسات مدى تأثير مستوى أتعاب التدقيق على جودة الأداء المهني، بالإضافة إلى تأثيره على استمرارية منشآت التدقيق وزيادة حدة المنافسة في سوق المهنة وما يتبع ذلك من عشوائية في تقدير الأتعاب المطلوبة لتصبح شاذة غير اعتيادية. والأتعاب الشاذة قد تكون أعلى من المستوى الطبيعي مما يثير الشك في قوة علاقة الاعتمادية بين المدقق والعميل وما يعنيه من احتمالية تضحيته بالجودة في سبيل المحافظة على هذه العلاقة، أو قد تكون أدنى من المستوى الطبيعي بهدف كسر أسعار المنافسين للحصول على التعاقدات الجديدة، وما يتبعه من تغاض عن الأخطاء ومغامرة بجودة التدقيق على أمل ارتفاع رقم الأتعاب مع العميل، أو عدم بذل العناية المهنية اللازمة بكل بساطة لأن الأتعاب غير كافية بالأساس.

3-1- المبحث الأول: طبيعة أتعاب التدقيق وأشكالها

تمثل الأتعاب التي يتقاضاها مدقق الحسابات عن خدماته المهنية المقابل للملائم للجهد والوقت المبذول في عملية التدقيق من أجل إبداء الرأي حول عدالة تمثيل البيانات المالية للمركز المالي للمنشأة محل التدقيق. وإن حساسية الموضوع وأهميته بالنسبة لجميع الأطراف المهمة بعملية التدقيق تدعو إلى ضرورة دراسة العوامل المؤثرة في أتعاب عملية التدقيق، من أجل مساعدة المدققين والمنشآت محل التدقيق في تحديد رقم عادل ومناسب لأتعاب عملية التدقيق.

3-1-1- مفهوم أتعاب التدقيق:

تعرف أتعاب التدقيق على أنها المبالغ والاجور أو الرسوم التي يتقاضاها المدقق نظير قيامه بعملية التدقيق لحسابات منشأة ما. حيث يتم تحديد حجم الأتعاب بناءً على الاتفاق الذي يتم بين العميل والمدقق، ويكون ذلك وفقاً للزمن الذي ستستغرقه عملية التدقيق ونوع الخدمات المطلوبة وحجم هذه العمليات. (المطارنة، 2006، ص 84)

كما عرفت على أنها المصدر الرئيس لإيراد منشأة التدقيق، باعتبار عملية التدقيق سلعة اقتصادية تقدمها منشأة التدقيق. وتسعى منشأة التدقيق إلى تعظيم هذا الإيراد من أجل الحصول على أعلى عائد لممارسة المهنة. وتمثل الأتعاب من ناحية أخرى معاكسة العبء المالي الذي تتحمله المنشأة

محل التدقيق، وهي تكلفة تتحملها في سبيل الحصول على منفعة مبررة لها، بحيث تتوقع مستوى معين من الجودة تقدمه منشأة التدقيق من أجل مقابلة ما تحملته من تكلفة. (الشاطري، العنقري، 2006، ص 97-163)

كما عرفها El-Gammal، على أنها المبالغ والأجور التي يتقاضاها المدقق لقاء عملية تدقيق لحسابات منشأة ما. وتتوقف العوامل المحددة لهذه الأتعاب على العقد بين المدقق والعميل بناء على الزمن المستغرق في العملية، طبيعة الخدمات المقدمة، وعدد أفراد كادر عملية التدقيق. ويتم تحديدها عادةً قبل البدء بعملية التدقيق. (El-Gammal, 2012, p 136-145)

وتخضع عملية تحديد أتعاب المدققين إلى العديد من المناقشات في الشركة، وإن نتيجة هذه المناقشات سوف تكون في اتجاه الطرف الأقوى في التعامل وهو إدارة الشركة، وهنا تظهر أهمية أن تقوم لجنة التدقيق بهذه المهمة نظراً لاستقلالية أعضائها عن الإدارة. ويرى البعض أن لجنة التدقيق يجب أن تضع تحت ملاحظاتها جميع العمليات المالية التي تتم بين إدارة الشركة والمدقق الخارجي بهدف التأكد من أن هناك توافق بين إجراءات وبرنامج التدقيق وبين الأتعاب التي سوف تقوم الشركة بدفعها للمدقق مقابل عملية التدقيق، بحيث يجب ألا تتنازل عن مستوى معين لجودة التدقيق. (الصبان، سليمان، 2005، ص 340)

ويبرز دور لجنة التدقيق المستقلة عن أية أطراف خارجية، والتي يتحلى فرد واحد على الأقل منها بالخبرة المالية، في تحديد نطاق عملية التدقيق وما يتبعه من تحديد لأتعاب المدقق الخارجي بالشكل الذي يقابل جودة متوقعة منه في خدمات التأكيد التي يقدمها حول البيانات المالية للشركة. (Abbot, & Others, 2003, p 17-32)

ومما سبق يمكن الاستنتاج أن قيمة عملية التدقيق تقوم على إيمان مستخدمي البيانات المالية محل التدقيق بقدرة المدقق على تقديم تأكيد معقول بخلو البيانات المالية محل التدقيق من الأخطاء والتحريفات الجوهرية، وبناءً على هذا الافتراض يمكن القول أن أتعاب التدقيق تمثل المقابل المالي الذي يتقاضاه المدقق عن قيامه بعملية تدقيق لبيانات مالية لشركة ما. وهذا المقابل يجب أن يتناسب مع جودة الخدمة المقدمة، بالشكل الذي لا يترك مجالاً للشك بسمعة المدقق وقيمة خدماته المقدمة في المجتمع. حيث تعتبر عملية تحديد أتعاب المدقق الخارجي محل ومثار جدل في الواقع المحاسبي عموماً وفي الواقع القانوني خصوصاً، وازداد هذا الاهتمام مع تطور الحياة الاقتصادية

ونمو الشركات وما رافقها من تطور وتعدد عمليات التدقيق وازدياد المسؤوليات المهنية والقانونية على المدققين.

3-1-2- أشكال أتعاب التدقيق:

يتم تحديد أتعاب التدقيق بالاتفاق بين المدقق والعميل، وبقرار من مجلس إدارة المنشأة محل التدقيق. وعندها تعتبر الأتعاب مبلغاً مستحقاً لصالح المدقق بعد قيامه بأداء عملية التدقيق وإبداء رأيه حول البيانات المالية محل التدقيق.

وتأخذ الأتعاب التي يتقاضاها مدقق الحسابات من عميله أحد الأشكال التالية:

1. الأتعاب الثابتة: وهي المبالغ التي تحدد مسبقاً كمبلغ غير قابل للزيادة، ولكن يجب أن تكون أتعاب التدقيق متناسبة مع الجهد والوقت المبذول لإنجاز عملية التدقيق وعدد الموظفين وقدرة العميل على دفع الأتعاب. (عبد الله، 2004، ص 160)
2. الأتعاب المتغيرة: وهذه الأتعاب تحدد من قبل المدقق وفقاً للزمن الذي تستغرقه عملية التدقيق والجهد الذي سيتم بذله، ويمكن أن يحدد الأجر لكل ساعة عمل تستغرق في عملية التدقيق، أو لكل يوم عمل يستغرق في العملية. (المطارنة، 2006، ص 85)
3. الأتعاب الشرطية: هي أتعاب يحصل عليها المدقق بعد إنجاز عمل معين، ولا يستلمها إلا بعد الحصول على نتيجة معينة أو وعد معين من الإدارة كنسبة مئوية من الأرباح المصرح بها. ولهذا على المدقق ولأجل الاحتفاظ بموضوعيته عدم أخذ أتعاب شرطية في حالة القيام بالتدقيق أو الخدمات الأخرى التي يقدم تقارير بشأنها، لأن في ذلك مخالفة صريحة للقوانين ولآداب المهنة. (التميمي، 2006، ص 66)

وينشأ عن فرض إحدى المنشآت تكلفة مشروطة فيما يتعلق بعملية تدقيق تهديدات مصلحة شخصية كبيرة جداً بحيث لا يوجد إجراءات وقائية يمكنها تقليصها إلى حد مقبول، وبالتالي لا يمكن للمنشأة المشاركة في أي ترتيب متعلق بالتكاليف لعملية تأكيد معنوية يكون بمقتضاه مبلغ التكاليف مشروطاً بنتيجة عمل التأكيد أو ببندود تعد معلومات متعلقة بموضوع عملية التأكيد. (IESBA, 2015, p 99)

ويرى الباحث أن النقيض بالحدود الدنيا للأتعاب الصادرة عن الجهات النازمة للمهنة يمكن من تحديد الأتعاب بآلية تعكس الجهد والوقت المبذول في العملية. كما يجب الانتباه إلى ضرورة عدم قبول أية أتعاب شرطية لما يترتب عليها من تهديد استقلالية وموضوعية، فالمدقق الذي يعلم بشرط

تقاضيه للأتعاب سيسعى إلى تحقيقه متجاهلاً الحكم المهني السليم وبذل العناية المهنية اللازمة، مما يجعل من رأي التدقيق منحازاً ولا موضوعياً.

3-1-3- مراحل تحديد وتحصيل أتعاب التدقيق:

تمر عملية تحديد وتحصيل أتعاب التدقيق بأربعة مراحل رئيسية، هي: (نجم، 2012، ص 48)

1. مرحلة تقييم الأتعاب: حيث تعتبر هذه المرحلة من أهم المراحل، بسبب تشابك العوامل التي تؤثر عليها. فبعضها يرجع لمدقق الحسابات مقدم الخدمة، والبعض الآخر يرجع إلى منشأة العميل محل التدقيق.

2. مرحلة الاتفاق مع العميل على الأتعاب:

ويفضل هذا أن يقوم مدقق الحسابات بإجراء مناقشة تمهيدية مع العميل يوضح فيها ما يقوم به من إجراءات، وقد يكون ذلك في خطاب التعاقد أو بأي وسيلة أخرى وذلك بهدف إعطاء صورة واضحة للعميل عما يقوم بسداده بالنسبة للخدمات المقدمة لإحساسه بالأمان.

3. مرحلة تقديم الفواتير:

وتعكس هذه المرحلة طبيعة وكيفية المحاسبة عن أعمال التدقيق، بحيث يتم الاتفاق على التوقيت والكيفية، ثم يتم تقديم الفواتير أصولاً للعميل.

4. مرحلة تحصيل الأتعاب:

حيث يجب أن يكون هناك اتفاق مسبق بين العميل ومدقق الحسابات، وخاصة في حالات التدقيق المستجدة لأول مرة على طريقتها وتوقيت دفع الأتعاب.

والجدير بالإشارة أن عملية تحديد أتعاب التدقيق يحكمها أيضاً نوعان من العقود هما: عقود الأتعاب الثابتة، وعقود التكاليف المستردة، ويكمن الفرق بينهما في مرحلة تحديد الأتعاب، حيث يتم تحديد الأتعاب في ظل عقود الأتعاب الثابتة مقدماً وقبل القيام بأعمال التدقيق، لذا يوجد هنا مخاطر عدم تأكد قد يتحملها مدقق الحسابات ولا سيما في السنوات الأولى لعلاقة المدقق بالعميل، أما في حالة عقود التكاليف المستردة فيتم تحديد الأتعاب بعد أداء العمل وعلى أساس الوقت الفعلي المبذول في العمل وبمعدل أجر معياري.

ومما سبق يمكن استنتاج ضرورة قيام مدقق الحسابات بتحديد مدى لأتعاب التدقيق، والاتفاق على رقم الأتعاب مع العميل وإعطائه صورة عن نطاق العمل والخدمات المقدمة من قبله من خلال

خطاب التعاقد. كما أن الاتصال الفعال بين المدقق والعميل يجعل من مرحلة تحديد الأتعاب أمراً واضحاً وسهلاً، وذلك من أجل توضيح المقابل الذي سيتلقاه من العميل من أجل تدقيق بياناته المالية مبيناً الجهد والوقت اللازمان لأداء العملية.

3-2- المبحث الثاني: قواعد السلوك المهني المرتبطة بأتعاب التدقيق

تناولت قواعد السلوك المهني الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC موضوع أتعاب التدقيق محددة الصعوبات والتهديدات التي تواجه المدقق عند تحديده لرقم الأتعاب المرغوب لقاء خدماته. فعند الدخول في مفاوضات الخدمات المهنية، يمكن أن يحدد المدقق الأتعاب التي يراها مناسبة. وحقيقة أن يحدد أحد المدققين أتعاباً أقل من غيره لا يعتبر بحد ذاته عملاً غير مهني. ومع ذلك فقد تنشأ تهديدات الالتزام بالمبادئ الأساسية ناتجة عن مستوى الأتعاب المعروضة. فعلى سبيل المثال، ينشأ تهديد المصلحة الشخصية على الكفاءة المهنية والعناية اللازمة إذا كانت الأتعاب المعروضة متدنية للغاية بحيث يكون من الصعب أداء العملية وفقاً للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها مقابل ذلك السعر. (IESBA, 2015, p 39)

وتعتمد أهمية ووجود أية تهديدات على عوامل معينة مثل مستوى الأتعاب المعروضة والخدمات التي تطبق عليها. ويتم تقييم أهمية التهديدات وتطبيق الإجراءات الوقائية كما يلزم للقضاء على هذه التهديدات أو تقليصها إلى مستوى مقبول. وتتضمن الإجراءات الوقائية ما يلي:

1. اطلاع العميل على شروط العملية، وبالتحديد الأساس الذي يتم وفقاً له تحميل الأتعاب، وما هي الخدمات المشمولة بالأتعاب المعروضة.
 2. تحديد الوقت المناسب والموظفين المؤهلين لأداء المهمة.
- كما يواجه المدقق بعض الصعوبات عند الدخول في تفاصيل تسعير الخدمات المقدمة من قبله، فعندما يشكل إجمالي الرسوم التي يتم تحصيلها من عميل التأكيد نسبة كبيرة من إجمالي إيرادات منشأة التدقيق، قد ينشأ عن الاعتماد على ذلك العميل أو مجموعة العملاء وعن القلق حيال احتمالية فقدان العميل تهديد مصلحة شخصية. وينبغي هنا تقييم خطورة التهديد، وتطبيق الإجراءات الوقائية كما يلزم لتقليص التهديد إلى حد مقبول، ومن هذه الإجراءات: (IESBA, 2015, p 97)
1. تقليص الاعتماد على العميل.

2. المراجعات الخارجية لرقابة الجودة.

3. استشارة طرف ثالث، مثل هيئة تنظيمية مهنية أو محاسب مهني آخر، حول تقديرات التدقيق الرئيسية.

وقد ينشأ تهديد المصلحة الشخصية إذا بقيت الرسوم المستحقة من عميل التدقيق غير مدفوعة لفترة طويلة، خصوصاً إذا لم يتم دفع جزء كبير منها قبل إصدار تقرير التأكيد لسنة التالية، وبشكل عام ينبغي طلب دفع تلك الرسوم قبل إصدار التقرير، وقد تكون الإجراءات الوقائية لتقليل هذا التهديد: (IESBA, 2015, p 99)

أ. مناقشة مستوى الرسوم غير المسددة مع لجنة التدقيق أو غيرها من الأطراف المسؤولة عن تنفيذ مبادئ الحوكمة.

ب. إشراك مدقق مهني آخر إضافي لم يشارك في عملية التأكيد لمراجعة العمل المنجز أو إسداء النصيحة.

هذا وقد يواجه المدقق أثناء عمله شروط التكاليف المشروطة، فالتكاليف المشروطة تعرف بأنها التكاليف المحسوبة على أساس محدد مسبقاً فيما يتعلق بحصيلة معاملة أو نتيجة الخدمات المنجزة، مع استثناء حالات فرضها من قبل محكمة أو سلطة عامة أخرى.

وفي النهاية، قد ينشأ عن قبول الهدايا أو الضيافة المقدمة من عميل التدقيق تهديدات مصلحة شخصية وتآلف. فحين تقبل الشركة أو أحد أعضاء فريق التأكيد هدايا أو ضيافة، فيما عدا الحالات التي تكون فيها قيمة تلك الهدايا أو الضيافة غير هامة نسبياً، فإن التهديدات الناشئة تكون كبيرة جداً بحيث لا يوجد إجراءات وقائية يمكنها تقليل التهديدات إلى مستوى مقبول. وبالتالي، لا ينبغي أن تقبل الشركة أو عضو فريق التدقيق مثل تلك الهدايا أو الضيافة. (IESBA, 2015, p 101)

ويتبين مما سبق ضرورة تقييم خطورة التهديد في حالة التكاليف المشروطة، وتطبيق الإجراءات الوقائية من أجل القضاء عليه أو تقليله. فالتكاليف المشروطة ستؤدي إلى انحياز المدقق وعدم موضوعيته عند أداء عملية التدقيق، فهو سوف يسعى من أجل تحقيق المنفعة المادية المرتبطة بالشرط إلى تحقيق الشرط بجميع الوسائل متجاهلاً شرط بذل العناية المهنية اللازمة والموضوعية في أداء عملية التدقيق. كما أن قبول الهدايا ذات القيمة المرتفعة نسبياً يؤدي إلى تهديدات في الاستقلالية وانحياز إلى الطرف المقدم للهدية، لذا يجب الابتعاد عن قبول مثل هذه الهدايا من أجل الحفاظ على المهنية والاستقلالية اللازمة لأداء عملية التدقيق بالشكل الملائم والكفؤ.

وقد تبنت المهنة في سورية هذه الإرشادات بعد اعتمادها من قبل جمعية المحاسبين القانونيين لتساهم في شرعنة هذه الإرشادات وإلزام ممارسي المهنة بها وأصدرت الجمعية القرار رقم 10 لعام 2017 والقاضي باعتماد حد أدنى للأتعاب التي يتقاضاها مدقق الحسابات. (جمعية المحاسبين القانونيين السورية، 2017، قرار رقم 10)

ويرى الباحث حاجة المهنة في سورية إلى مثل هذه القرارات والالتزام بقواعد السلوك المهني الدولية بسبب المنافسة الحادة والأزمة الاقتصادية المحيطة، والتي تدعو بعض المكاتب إلى عدم الالتزام بالقواعد السلوكية والأخلاقية عند فرضها لأتعاب خدمات التدقيق أو غير التدقيق.

3-3- المبحث الثالث: العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب التدقيق

تعتبر الأتعاب التي يتقاضاها مدقق الحسابات المقابل العادل والمناسب لخدمة إبداء الرأي في عدالة تمثيل البيانات المالية للمركز المالي لمنشأة العميل. وإن أهمية عملية التدقيق لكافة الأطراف المختلفة والجدل القائم حول عدالة وملائمة الأتعاب للجهد والوقت المبذول في عملية التدقيق، يدعو إلى ضرورة دراسة العوامل المؤثرة في أتعاب التدقيق.

ومن أجل فهم سوق خدمات التدقيق، يجب الإشارة إلى تأثير أتعاب التدقيق بمنحني السوق: (Baldacchino, & Others, 2014, p 26-40)

1. العرض: قابلية واستعداد منشأة التدقيق لتقديم خدمات تدقيق فردية بمستويات أتعاب مختلفة.
 2. الطلب: طلب المنشآت محل التدقيق بشكل فردي لخدمات التدقيق بمستويات أتعاب مختلفة.
- ويمكن افتراض ثبات منحني العرض، مع تغير منحني الطلب بين المنشآت محل التدقيق. وهذا يعني أن منحني العرض يحدد تبعاً للتكاليف المتحملة والعمل المؤدى من قبل منشأة التدقيق بمعزل عن هوية العميل، بينما يعتمد الطلب بشكل أساسي على هوية العميل وحجم منشأته على سبيل المثال.

وإن البحث عن معايير أو مقاييس محددة وثابتة لتحديد الأتعاب يعتبر من أهم المشاكل التي تواجه مدقق الحسابات الخارجي، وذلك لاختلاف الظروف المحيطة في كل حالة من حالات التدقيق، هذا إضافة إلى وجود عدة عوامل واعتبارات يجب مراعاتها عند تحديد الأتعاب ووضع معايير لها. ورغم تعدد الدراسات التي تناولت محددات أتعاب التدقيق ووجودها في بيئات مختلفة وعرضها لوجهات نظر مختلفة، فهي لم تتوصل إلى نموذج عام مشترك أو متفق عليه يحدد

المتغيرات التي يتوقف عليها تحديد الأتعاب بشكل ثابت ومحدد. (الشاطري، والعنقري، 2006، ص 97-163)

فمشكلة عدم وجود نموذج واضح لتقدير الأتعاب أو حد أدنى لها، سمح بانتشار الأتعاب الشاذة التي تعرف بأنها الفرق بين أتعاب التدقيق الحقيقية المدفوعة للمدقق لقاء تقرير التدقيق حول عدالة عرض البيانات المالية السنوية، والمستوى الطبيعي المتوقع فرضه لقاء العملية التعاقدية والجهد المبذول فيها. وقد يتمثل هذا الفرق في تخفيض يقدم للعميل أو علاوة يتم أخذها منه، وهذا الأمر يدعو للشك في نزاهة واستقلال المدقق لحصوله على أرقام أتعاب غير طبيعية مقارنة بالممارسين الآخرين للمهنة. (Kraub, & Others, 2014)

وقد قامت الدراسات السابقة بتصنيف العوامل المؤثرة في تحديد الأتعاب ضمن مجموعتين، عوامل مرتبطة بالمنشأة محل التدقيق وعوامل مرتبطة بمنشأة التدقيق، مثل دراسة (Kilmili, 2016, p 23-35)، ودراسة (Cantoni, & Others, 2011, p 2-10)، وسيتم استعراض أهم هذه العوامل لكلا المجموعتين.

3-3-1- العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب التدقيق والمرتبطة بالمنشأة محل التدقيق:

تتمثل هذه العوامل بخصائص تعود للمنشأة محل التدقيق نفسها، والتي يحتمل أن تؤثر في تقدير المدقق لأرقام أتعاب عملية التدقيق، وسيتم استعراض أهم هذه العوامل على الشكل التالي:

1. حجم المنشأة محل التدقيق وتعقيد عملياتها:

يعتبر حجم المنشأة محل التدقيق من أهم العوامل المؤثرة في تحديد رقم أتعاب التدقيق، فالحجم يعتبر أساساً يتم الاستناد إليه عند التخطيط لعملية التدقيق وتقدير عدد ساعات العمل المطلوبة لإنهاء العملية، ويتم استخدام إجمالي الأصول كمقياس للحجم. (سويدان، 2010، ص 49-86) فعلى سبيل المثال، يشير Al Harshani، إلى أن منشأة التدقيق الخارجي يتوقع أن تؤدي أعمال تدقيق أكثر عند ازدياد حجم العميل، وذلك من أجل التأكد من القيام بإجراءات ملائمة للامتثال والاختبارات الكافية. وإن هذه الزيادة في العمل المبذول تؤدي بشكل طبيعي إلى زيادة في مقدار الأتعاب المطالب بها. (Al Harshani, 2008, p 685-696)

بينما يرى Ahmed & Goyal على نحو آخر، أن وجود أنظمة رقابة داخلية معقدة واستقلال لجان التدقيق بشكل أكبر في المنشآت ذات الحجم الكبير يساعد في تخفيض حجم أعمال التدقيق، وبالتالي تخفيض الأتعاب المطالب بها. (Ahmed, & Goyal, 2005, p 103-116)

ويؤكد (Hasan, M., Naser, K.) على أن المنشآت الكبرى تكون ذات أنشطة وأعمال أكبر من المنشآت الصغيرة. وهي ذات وجود واعتبار أوضح في المجتمع وتقوم بإفصاحات أكبر من المنشآت الصغيرة. فكل هذا يقتضي القيام بخدمات تدقيق أكثر وتخصيص وقت أكبر لهذه المنشآت. وتمتلك هذه المنشآت أيضاً موارد مالية أكبر تسمح لها بالتعاقد مع منشآت التدقيق العالمية الكبرى، مما يدل بالضرورة على دفعها لأرقام أتعاب تدقيق أكبر من المنشآت ذات الحجم الصغير. (Hasan, & Naser, 2013, p 13-25)

أما فيما يتعلق بتعقيد عمليات المنشأة محل التدقيق فيمكن قياس تعقيد عملياتها بعدد الفروع والمنشآت التابعة محلياً وعالمياً. ويمكن افتراض أنه وكلما ازدادت درجة تعقيد عمليات المنشأة، ازدادت فروع الشركة وشركاتها التابعة وتنوعت بشكل كبير، خاصةً عند خضوعها لقوانين وتشريعات إفصاح عديدة. وكل هذا يقتضي خدمات تدقيق أكبر ويستغرق وقتاً أطول للقيام بعمليات التدقيق، مما يعني فرض أرقام أتعاب أكبر على المنشآت ذات العمليات المعقدة مقارنةً بالمنشآت البسيطة الصغيرة. (Kilmili, 2016, p 23-35)

ومما سبق يمكن القول أن لحجم المنشأة محل التدقيق تأثير مباشر في عمل المدقق، والوقت المستغرق في عملية التدقيق. فالحجم الكبير لمنشأة العميل يتطلب إجراءات تدقيق أكثر من المنشآت الصغيرة بسبب وجود عدد كبير من العمليات، وهذا يتطلب من المدقق جهداً أكبر ووقتاً أطول لإجراء عملية التدقيق. وإن هذا وبالإضافة لقدرة المنشآت الكبيرة على التعاقد مع منشآت تدقيق كبرى يمكن من القول أنه من المحتمل زيادة رقم الأتعاب مع زيادة حجم المنشأة محل التدقيق.

كما يتبين من العرض السابق أن لتعقيد عمليات التدقيق أثر في تحديد أتعاب المدققين، فعند القيام بعمليات تدقيق للمنشأة وفروعها والقيام بتدقيق السجلات المنفردة والبيانات المالية الموحدة، يقوم فريق التدقيق بإجراء عمليات تدقيق ذات حجم أكبر وتستغرق وقتاً أطول. وهذا يؤدي في نهاية المطاف إلى المطالبة بأرقام أتعاب أكبر من أجل مقابلة ما تكبدته منشأة التدقيق من جهد مبذول ووقت في أدائها لخدمات التدقيق.

2. نوع صناعة العميل: منشأة العميل:

يعتبر نوع صناعة العميل عاملاً هاماً آخر في تحديد أتعاب التدقيق. فبعض الصناعات كالبنوك على سبيل المثال، تحتاج أعمال تدقيق خاصة بطبيعة أعمالها. فهذه الصناعات تمتلك سياسات محاسبية مختلفة بخصوص أمور عديدة مثل الاعتراف بالإيرادات والمصاريف، وتقييم الأصول. وإن تحديد نقاط التدقيق الهامة وتقصي السجلات يحتاج لمهارات خاصة، فتقوم منشآت التدقيق بالاعتماد على خبراء اختصاصيين بالصناعة محل التدقيق. (Hasan, & Naser, 2013, p 13-25)

فعلى سبيل المثال تمتلك المنشآت الصناعية استثمارات رأسمالية كبيرة داعية لها للبحث عن مصادر خارجية للتمويل كالاقتراض من البنوك، لهذا فهي تقوم بالإفصاح عن معلومات أكثر من المنشآت غير الصناعية المقابلة. كما أن الأثر السلبي للمنشآت الصناعية على البيئة يعرضها دوماً لضغوطات اجتماعية من جهات متعددة، لذا هي تسعى دوماً للإفصاح عن معلومات بشكل اختياري من أجل مقابلة الضغط العام والمتطلبات القانونية الإضافية. وكل هذا يتطلب حجماً أكبر من إجراءات التدقيق، وبالتالي أرقام أتعاب أكبر مقارنةً بالمطلوبة من المنشآت غير الصناعية. (Kikhia, 2015, p 42-53)

وبهذا يمكن القول أن لنوع الصناعة أثر في رقم الأتعاب المطالب به، لخصوصية كل صناعة وتطلبها أعمال تدقيق مختلفة وحجم جهد مختلف عن باقي الصناعات، فعلى سبيل المثال قد تؤدي التشريعات الملزمة للشركات الصناعية في سورية إلى بحثها عن مدققين بجودة تدقيق عالية من أجل تدقيق نشاطاتها وإظهار بياناتها المالية وإفصاحاتها بنظرة مقبولة أمام المجتمع والجهات العامة المختلفة، رغم وجود خطر احتمال قيام بعضها بالبحث عن مدققين على استعداد للتستر على تجاوزاتها المختلفة وإغرائهم بالتعويضات مقابل ذلك.

3. الخطر المحيط بمنشأة العميل:

يعتبر الخطر المحيط بالعملية من العوامل المؤثرة في أتعاب التدقيق. وهو يقيس احتمالية إصدار المدقق لتقرير سلبي حول التحريفات الجوهرية في البيانات المالية. وتعتبر نسبة المديونية كمثال مؤشراً هاماً لخطر العمليات في منشأة العميل.

وإذا كانت نسبة المديونية مرتفعة نسبياً فإن الوضع المالي طويل الأجل للمنشأة لن يكون مستقرًا، ولن تستطيع المنشأة عندها سداد ديونها وستحصل على تصنيفات ائتمانية متدنية. وكل هذا سيدعو المدقق لإجراء عمليات تدقيق أكثر من أجل منع أي دعاوى محتملة ضدهم في المستقبل. وكلما

زاد حجم إجراءات التدقيق التي يتم القيام بها والوقت المستغرق لأدائها، زادت أتعاب التدقيق المطلوبة من المنشأة محل التدقيق. (El Gammal, 2012, 136-145)

لذا يمكن الاستنتاج بأن مدقق الحسابات الخارجي سيبدل جهداً أكبر في حالة العميل صاحب الحالة المالية السيئة من أجل تجنب الدعاوى القضائية المثارة ضدهم في المستقبل، لذا سيتم فرض أرقام أتعاب أكبر لمقابلة الخطر المحيط بالعملية واحتمالية تعرض منشأة التدقيق للدعاوى القضائية من الأطراف المختلفة.

4. ربحية منشأة العميل:

تعتبر ربحية المنشأة محل التدقيق عاملاً من العوامل المؤثرة في أتعاب التدقيق. فهي تعتبر مؤشراً على أداء الإدارة وفعاليتها في تخصيص الموارد المتاحة. وتقوم الفكرة على دفع المنشآت ذات أرقام الأرباح العالية المصرح بها لأرقام أتعاب أكبر واختيارها لمنشآت تدقيق ذات جودة أعلى، أو يمكن القول ذات السمعة والشهرة الكبيرة كالأربع الكبار، لأن الأرباح الأكبر قد تتطلب اختبارات تدقيق أكثر دقة لتحديد الإيرادات والمصاريف، وهذا سيتطلب وقتاً أكبر بالضرورة لإجراء عملية التدقيق. (Kikhia, 2015, p 42-53)

وبهذا يمكن القول أن أرقام الأرباح العالية المصرح بها ربما ستدفع المنشآت نحو منشآت التدقيق العالمية من أجل إظهار نفسها بموضع الثقة في إفصاحاتها ورغبتها في الحصول على خدمات تدقيق ذات جودة عالية، وربما ستقوم بذلك فقط لأنها تمتلك الموارد المالية المتاحة. كما يمكن أن تقوم المنشآت بتقديم أرقام أتعاب عالية للمدققين من أجل التغاضي عن مبالغة في الأرباح المصرح بها والتستر على التحريفات الجوهرية أو الديون للغير كما حدث مع شركة Enron عندما استعانت بمنشأة التدقيق الكبرى Arthur Andersen من أجل التستر على ديونها للغير وزيادة عرض الأرباح في بياناتها المالية، الأمر الذي أدى لانهايار منشأة التدقيق وتوجيه ضربة إلى سمعة المهنة في اعتبارها حامية للمستثمرين المختلفين في المجتمع.

3-3-2- العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب التدقيق والمرتبطة بمنشأة التدقيق:

قد تؤثر خصائص منشأة التدقيق في أتعاب عمليات التدقيق التي تقوم بتقديمها إلى العملاء. فيختلف تقدير منشأة التدقيق للأتعاب المطلوبة من عملائها حسب عوامل مختلفة مؤثرة في عملها. وسيتم استعراض أهم هذه العوامل على النحو التالي:

1. حجم منشأة التدقيق:

إن لحجم منشأة التدقيق أثر في الأتعاب المطلوبة لقاء خدمات التدقيق، ويمكن قياسه بعدد المدققين في المنشأة أو إجمالي أصولها أو عدد عمليات التدقيق التي تقوم بها أو أرقام إيراداتها السنوية. وقد تعددت الدراسات التي تناولت موضوع الأتعاب المدفوعة لمنشآت التدقيق، وما إذا كانت الأتعاب المدفوعة لمنشآت التدقيق الكبرى أعلى من منشآت التدقيق الأخرى في السوق.

يقوم الافتراض على امتلاك منشآت التدقيق الكبرى لمهارات تنافسية عالية تبعاً لحجم أعمالها الكبير، هذا وبالإضافة إلى امتلاكها لموارد مستثمرة في تدريب كوادرها وشراء تكنولوجيات متقدمة ومنشآت حديثة. ويعود الارتباط بين حجم منشأة التدقيق والأتعاب المدفوعة إلى جودة عملية التدقيق المتحصل عليها. فمنشآت التدقيق الكبرى تحصل على علاوة مقابل خدماتها تبعاً لسمعتها وشهرتها العالية في السوق، والتي سمحت لها بالسيطرة عليه تاركَةً وراءها منشآت التدقيق الصغرى لتعاني من أجل البقاء في اللعبة. (Kikhia, 2015, p 42-53)

بينما وجد (Campa, Domenico) أنه ورغم وجود هذه العلاوة المطلوبة من قبل منشآت التدقيق الكبرى، فإنه لا يوجد ارتباط بين هذه العلاوة ومدى جودة الخدمات المقدمة من قبل هذه المنشآت. (Campa, 2013, p 680-707)

إذاً يلاحظ مما سبق الجدال القائم حول أثر حجم منشأة التدقيق والأتعاب المطالب بها تبعاً للجودة المقدمة كمعيار. ويمكن الاتفاق على وجود علاوة Premium تحصل عليها منشآت التدقيق الكبرى مثل الأربع الكبار لقاء اسمها وسمعتها والعلامة التجارية المسجلة باسمها، وقدرتها على تقديم خدمات تدقيق قد تظهر بأنها ذات جودة أعلى من غيرها تبعاً لمواردها وتقنياتها العالية وقدراتها التنافسية. إلا أن هذا لا يمكن من القول والتعميم أنها تستحق هذه العلاوة لتقديمها لخدمات تدقيق ذات جودة عالية لا يمكن مماثلتها من قبل باقي المنشآت الصغيرة في السوق.

2. سمعة منشأة التدقيق:

تعد سمعة التدقيق آلية هامة لتمييز منشآت التدقيق ذات الجودة العالية في الخدمات، والتي لم تتورط في عمليات احتيالية أو تم رفع دعاوى قضائية عليها كنتيجة إهمالها أو تتسترها على تحريفات جوهرية في البيانات المالية التي تدققها.

وبشكل عام، تمتلك منشآت التدقيق الكبرى سمعة أكبر من منشآت التدقيق الصغرى، لذا فإن منشآت التدقيق الكبرى ستسعى لا إلى المحافظة على مستوى سمعتها الحالي فحسب، بل وزيادته

من خلال تقديم تقارير تقرير دقيقة ذات جودة عالية. وتعود هذه الفكرة بشكل أساسي إلى أن سمعة المنشأة في السوق قد تم تكوينها أصلاً من خلال تقديمها لخدمات تدقيق مميزة ذات جودة عالية. (Hosseinniakani, & Others, 2014, p 243-254)

ويمكن القول أن منشآت التدقيق ذات السمعة الحسنة تمتلك طلباً عالياً على خدماتها في السوق. لذا هي تحصل على أرقام أتعاب أعلى من غيرها من أجل تعويض استثماراتها في السمعة المكونة كرأس مال مملوك لها، مثل تدريب الموظفين والبرامج المختلفة والحملات الإعلانية. وإن استثمارها في هذه العناصر من أجل تكوين سمعتها يسمح لها بفرض أرقام أتعاب أعلى من باقي المنشآت التي لم تستثمر مثلها ولم تكون سمعة عالية في السوق كما كونتها. (Kilmili, 2016, p 23-35)

لذا يمكن القول أنه وكلما كانت سمعة منشأة التدقيق أفضل في سوق الخدمة، كلما ازداد الطلب على الخدمات التي تقدمها، وبالتالي ازدادت أرقام الأتعاب التي تقوم بطلبها.

3. تقديم منشأة التدقيق لخدمات غير التدقيق:

استطاعت منشآت التدقيق وخاصة منشآت التدقيق الأربع الكبرى زيادة نسبتها من الأرباح المتولدة من خدمات الاستشارات والمقدمة بشكل أساسي لعملاء غير التدقيق. وقد أثار هذا قلق الكثير من احتمالية تأثير هذا الاتجاه في جودة خدمات التدقيق المقدمة وذلك خوفاً من احتمالية تخصيص الموارد المختلفة مثل الجهد والوقت لعملاء غير التدقيق على حساب خدمات التأكيد. إلا أن منشآت التدقيق الكبرى قد دافعت عن نفسها بقول أن تقديم خدمات غير التدقيق تزيد فعلاً من جودة التدقيق، بسبب تقديم كادر خدمات غير التدقيق والاستشارات لمعلومات قيمة عند استخدامهم كخبراء في عملية التدقيق لاحقاً. (Myers, & Others, 2014, p6)

فهذه الخبرة والمعلومات التي تم الحصول عليها عن طريق خدمات غير التدقيق، والتي تعرف بأنها "نظرية سكب المعلومات" تمكن المدققين من توظيف المعرفة التي تم تكوينها من خدمات غير التدقيق حول العميل في عملية التدقيق. وهذا الأمر سيخفض من رقم الأتعاب المطالب به لانخفاض الجهد المبذول في عملية التدقيق. فالأرقام المنخفضة لأتعاب التدقيق تم تعويضها من العميل بأتعاب خدمات غير التدقيق. (Ayoib, & Others, 2006, p 21-40)

بينما يرى (Cantoni, & Others)، أن التعقيد التنظيمي والعمليات للمنشآت واستدعائها لعمليات غير تدقيق واستشارات وبالتالي أتعاب لهذه الخدمات، هي ذات علاقة إيجابية بخدمات التدقيق

لارتفاع حجم أعمال التدقيق على أية حال كنتيجة لتعقيد العمليات. (Cantoni, & Others, 2011, p 2-10)

وبعد العرض السابق، يمكن استنتاج منطقية الاستفادة من خدمات غير التدقيق المجرة لتخفيض أعمال التدقيق وبالتالي انخفاض الأتعاب المحصلة كنتيجة، إلا أنه تجب الإشارة إلى أن هذه النقطة بالذات هي التي أطاحت بمنشأة تدقيق كبرى هي Arthur Andersen، حيث أنها قد أهملت أو تسترت على أصول وديون المنشآت التي كانت قد قدمت لها خدمات غير التدقيق بالإضافة إلى إصدارها لتقارير تدقيق حول بياناتها المالية. وإن كان هذا إهمالاً ناتجاً عن استفادتها الفاشلة بناء على نظرية سكب المعلومات أو كان تستراً وتغاضياً عن هذه الديون نتيجة تواطؤ مع العميل، فإن العلاقة ستبقى محل دراسة ولا يمكن الجزم بإيجابيتها وسليبتها وتعميم النتيجة بشكل عام.

4. المنافسة بين منشآت التدقيق:

إن ازدياد عدد منشآت التدقيق العاملة في السوق قد يؤدي لنشوء منافسة فيما بينها من أجل الحصول على التعاقدات الجديدة المختلفة. وهذه المنافسة قد تكون شريفة قائمة على معيار الجودة أولاً وأخيراً ومخرجة القدرات الكامنة في ممارسي المهنة من أجل إثبات جدارتهم، وعندها لن ترتفع الأتعاب إلا تبعاً لمقياس الجودة المقدمة. أو قد تكون منافسة بهدف السيطرة على السوق وابتلاعه وكسر وتخفيض الأسعار على حساب الجودة، وعندها ستؤثر سلباً في سمعة المهنة وفي جودة الخدمات التي تقدمها.

وانطلاقاً من كون المنافسة غير الشريفة تمثل عائقاً وتحدياً في وجه تطور المهنة وتأدية رسالتها، فقد جاء في قانون تنظيم المهنة رقم 33 لعام 2009 في المادة 48 منه بأنه يحظر على المحاسب القانوني المزاولة مضاربة أو منافسة أي محاسب قانوني آخر للحصول على العمل بصورة تسيء إلى المهنة سواء تم ذلك بشكل مباشر أو غير مباشر. (المادة 48، القانون رقم 33 القاضي بتشكيل مجلس المحاسبة والتدقيق، 2009)

وقد قامت جمعية المحاسبين القانونيين في سورية بوضع حد أدنى لأتعاب التدقيق لا يمكن النزول عنه في قرارها رقم 10 لعام 2017، وإن التزام مدققي الحسابات بالحدود الدنيا المعلنة سيمنع ممارسي المهنة من تخفيض أرقام أتعابهم رغبة في السيطرة على السوق، وسيرجع عندها الاختيار بين المدققين المختلفين إلى عوامل أخرى ناتجة عن المنافسة الشريفة كجودة الخدمات المقدمة من قبل المنشأة وسمعة هذه المنشأة في السوق.

3-4- المبحث الرابع: العلاقة بين أتعاب التدقيق وجودة التدقيق

تمثل خدمة المراجعة سلعة اقتصادية ذات مقابل مادي هو أتعاب التدقيق التي تحصل عليها منشآت التدقيق لقاء عمليات التدقيق التي تقوم بها. وتمثل أتعاب التدقيق المصدر الرئيس لإيرادات منشآت التدقيق، مما يدفعها إلى محاولة زيادة مصدرها الرئيس من الإيرادات من أجل تحقيق أكبر مقابل لخدماتها.

كما تمثل أتعاب التدقيق عبئاً مالياً على المنشآت الخاضعة للتدقيق، تتحمله مقابل الحصول على خدمات تدقيق ذات جودة عالية. وتكمن المشكلة في رغبة العملاء الحصول على أعلى مستوى ممكن من الجودة لعمليات التدقيق وبأدنى قدر ممكن من الأتعاب، مما جعل من دراسة العلاقة بين جودة التدقيق وأتعابها أمراً غايةً في الأهمية.

وإن العلاقة بين أتعاب التدقيق وجودة التدقيق هامة جداً لما لها من أثر على الأطراف المختلفة المستفيدة من تقرير المدقق. ورغم اختلاف الآراء حول طبيعة هذا الأثر إلا أن الفكرة العامة تقوم على خشية أن تؤدي المنافسة الحادة بين منشآت التدقيق إلى تخفيض أرقام أتعابها من أجل اجتذاب العملاء، مضحيةً بجودة التدقيق المقدمة.

فقد تلجأ بعض مكاتب التدقيق إلى استرضاء العملاء المهمين على حساب جودة عمليات التدقيق المجرة وذلك لزيادة حصتها السوقية وتحسين سمعتها، بالإضافة إلى الحصول على أتعاب وفيرة وجيدة. وعندما تكون أتعاب العملية كبيرة فإن هذا يخلق قدرة تفاوضية بالنسبة لعميل التدقيق حول محتوى التقارير النهائية لتأتي مرضية لهم فيعمدون إلى إقناع مدققي الحسابات لإصدار تقارير نظيفة من خلال التهديد بتغيير منشأة التدقيق كمثال. (رمضان، 2015، صفحة 30)

فعلى افتراض وجود تنافس شديد في سوق التدقيق، والذي يخلق دافعاً قوياً أمام المكاتب لأن تكون فعالة تكاليفياً كي تستمر بالعمل، فقد يقبل المكتب أتعاباً متدنية لعمليات التدقيق تدفعه إلى تقليص نطاق عمل التدقيق، أو قبول أتعاب تدقيق متدنية على أمل أن يتم تعويضها من خلال تقديم خدمات استشارية لنفس العميل، وفي كلتا الحالتين تخل منشأة التدقيق بمتطلبات المهنة الأخلاقية. (الشاطري، العنقري، 2006، صفحة 97-163)

وقد تؤدي هذه الأتعاب المتدنية إلى انخفاض في جودة التدقيق لسببين اثنين، وهما عدم قيام المدقق بالجهد المطلوب مقارنة في حال كانت الأتعاب عالية، أو قبول المدقق تدقيق عمليات العميل على

الرغم من انخفاض الأتعاب المقدمة على أمل التعاقد مع العميل لعدة سنوات متتالية وتحقيق الربح على مدى سنوات التعاقد. (الشاهين، 2015، صفحة 66)

وقد تقوم منشأة التدقيق باستلام أتعاب تدقيق غير اعتيادية مما قد يشكل لديها حافزاً لأن تتساهل مع عملائها إن أرادوا وضع سياسات إدارة أرباح تقاؤلية. والسبب في هذا يعود إلى النظرية الاقتصادية لاستقلالية المدقق، حين تطغى الرغبة في الحصول على عملية تدقيق رابحة ذات أتعاب كبيرة غير اعتيادية على التكلفة المتمثلة بالأذى المحتمل لاسم وسمعة المنشأة في السوق. وحينها تزداد علاقة الاعتمادية الكبيرة للمدقق على عميله وتتنخفض جودة التدقيق بشكل كبير. (Kraub, & Others, 2014)

لذا تعرف الأتعاب غير الاعتيادية على أنها الفرق بين الأتعاب التي تم دفعها إلى المدقق فعلاً من أجل تدقيق البيانات المالية، وبين المستوى الطبيعي المتوقع من الأتعاب مقابل الجهد المبذول في عملية التدقيق. (Choi, & Others, 2010, p: 1)

وبناءً على هذا التعريف يمكن تقسيم أتعاب التدقيق إلى قسمين: (Fitriany, & Others, 2016, pp: 72-78)

1. أتعاب التدقيق الاعتيادية: وتعكس التكلفة الاعتيادية للجهد المبذول في عملية التدقيق. مثل مصاريف فريق التدقيق، مخاطر القضايا المحتملة، وهامش الربح الطبيعي لعملية التدقيق.
 2. أتعاب التدقيق غير الاعتيادية: هي الأتعاب التي تحدد من خلال علاقة خالية من الشفافية، وبالتالي غير قابلة للمراقبة، بين المدقق والعميل. ويمكن أن تأخذ هذه الأتعاب طبيعة سلبية جبرياً إن كانت أدنى من المستوى الطبيعي للأتعاب أو على شكل تخفيضات على أرقام الأتعاب المطالب بها، أو أن تأخذ إشارة موجبة جبرياً إن كانت أعلى من المستوى الطبيعي للأتعاب أو ما يعرف بالعلاوة على الأتعاب الطبيعية المتفق عليها لقاء عملية التدقيق.
- ويشير (Choi, & Others) إلى أن الأتعاب غير الاعتيادية الموجبة مرتبطة بشكل إيجابي مع حجم المستحقات الاختيارية التي قد تنشئها الإدارة، مما يفترض وجود علاقة سلبية مع جودة التدقيق واحتمال أن يتأثر عمل المدقق بضغطات العميل. في حين أن الدراسة لم تجد علاقة جوهرية بين الأتعاب غير الاعتيادية السالبة وجودة التدقيق. (Choi, & Others, 2006, 1)

بينما يرى مجلس رقابة محاسبة الشركات العامة (PCAOB) أن الأتعاب العالية تدل على جهد مبذول أكبر من قبل المدقق، وبالتالي جودة تدقيق أكبر. فإن أتعاب التدقيق الأعلى تعني ساعات

أطول قد تم قضاؤها في عملية التدقيق، أو أن منشأة التدقيق تفرض أتعاباً أعلى بسبب جودة المدققين لديها. وبشكل مقابل، فإن أتعاب التدقيق المنخفضة المدفوعة من قبل الشركات إلى المدققين تعني جهداً وعملاً أقل، وبالتالي جودة تدقيق أقل. (Eshleman, & Others, 2013, p: 7) ويمكن مما سبق القول أن الأتعاب التي ترتفع أو تنخفض بشكل ملحوظ عن المستوى الطبيعي المتوقع لعمليات التدقيق المماثلة والتي تعكس تكلفة الجهد والوقت المبذول في العملية، تسمى الأتعاب غير الاعتيادية.

3-4-1- العلاقة الاقتصادية للمدقق بالعميل:

من أجل أن تكون عملية التدقيق مربحة اقتصادياً فإن المدقق يقوم بتسعير خدمات التدقيق بسعر يزيد على تكلفة إنتاج عملية التدقيق، بعد أخذه بالحسبان تكاليف القيام بالعملية والجهد المبذول والوقت اللازم لإجراء الاختبارات. وإن هذا يخلق علاقة اقتصادية للمدقق مع العميل، وقد يخفض من استقلالية المدقق، ويزيد احتمالية أن يقوم المدقق بالرضوخ إلى مطالب العميل في إدارة الأرباح. وإن السؤال حول الأثر السلبي لعلاقة الاعتمادية الاقتصادية للمدقق على عميله في جودة التدقيق، يرجع إلى الحجم النسبي للتكاليف والإيرادات المتوقعة لعملية التدقيق. (Asthana, & Boon, 2012, pp: 1-22)

كما يرى (Larcker & Richardson, 2004) أنه وبحكم أن العميل هو من يختار المدققين ويقوم بدفع الأتعاب إليهم، فإن منشآت التدقيق تمتلك الحوافز لتجنب إبداء آراء تدقيق سلبية. لهذا تكون استقلالية المدقق موضع شك أحياناً، فربما يكون المدقق معتمد مالياً على عميله وسيتردد في إبداء رأيه حول المخالفات الجوهرية في بياناته المالية إن وجدت. (Larcker, & Richardson, 2004, pp. 625-658)

كما ترى (DeAngelo, 1981) أن حافز المدقق لتعريض استقلاليته وجودة التدقيق التي يقوم بها إلى الخطر هو أمر متعلق بأهمية العميل. وتقاس أهمية العميل عادةً بقياس الوزن النسبي لمقدار الأتعاب التي يحصل عليها المدقق من هذا العميل مقاسةً إلى إجمالي الأتعاب التي حصل عليها المدقق من عملائه مجتمعين. وعلى المدقق الاختيار في أن يضمن استقلاليته بإصدار تقرير تدقيق متحفظ عند انخفاض جودة أرباح العميل، أو أن يقوم بالحفاظ على علاقته المربحة مع عميله الذي قد يكون أدار أرباحه وتلاعب بها. (Deangelo, 1981, P: 185)

حيث أن استقلالية المدقق ستتعرض للخطر عند وجود حالة الاعتماد الاقتصادي على العميل. وهذا الاعتماد يعني إما أن يشكل العميل الحصة الأكبر من إيرادات المدقق من إجمالي عملائه، أو أن يحصل المدقق من هذا العميل على أتعاب تفوق التوقعات والجهد المبذول بشكل كبير. (Moazem Khan, & ul Haq, 2015, p: 2)

ويتبين مما سبق أن علاقة الاعتمادية يمكن الاستدلال عليها بالارتفاع الإيجابي الملحوظ للآتاعاب غير الاعتيادية. وإن الخوف من فقدان التعاقد مع العميل قد يدفع المدقق إلى التغاضي عن الكثير من الأخطاء والتجاوزات معرضاً بذلك استقلاليته للخطر مما يؤدي إلى انخفاض جودة التدقيق.

3-4-2- تقديم المدقق خدمات غير التدقيق إلى المنشأة محل التدقيق:

تقوم خدمات غير التدقيق كما هي الحالة مع خدمات التدقيق بخلق رابطة اقتصادية بين المدقق والعميل. وإن المدقق الذي يخاف انخفاض حصته من مخصص خدمات غير التدقيق التي يقدمها للعميل لن يقوم بتحدي الإدارة واختياراتها من السياسات المحاسبية خوفاً من فقدان العلاقة المربحة مع عميله وإلغاء التعاقد معه بخصوص العمليات المستقبلية. خاصة أن خدمات غير التدقيق ذات هامش ربح أعلى بشكل عام من عمليات التدقيق الاعتيادية. وإن الرغبة في الحفاظ على هذه العلاقة الجيدة مع العميل ستجعل المدقق أكثر تسامحاً معه فيما يخص الممارسات المحاسبية المشبوهة، مما يضعف من استقلالية المدقق وبالتالي يخفض من جودة التدقيق. (Carmona Ibanez, & Others, 2015, p: 4)

ويتم تحليل أثر تقديم خدمات غير التدقيق للعملاء على وجهين: (Haverkate, 2011, p: 9)

1. يرى مستخدمي البيانات المالية خدمات غير التدقيق تهديداً لاستقلالية المدقق وبالتالي لجودة التدقيق. وإن السبب وراء ذلك هو عدم استعداد منشآت التدقيق لنقد ومراقبة العمل المجري من قبل أقسامها التي قدمت الاستشارات المختلفة، بالإضافة إلى أنها لا تريد خسارة الأتعاب العالية التي تحصل عليها لقاء خدمات غير التدقيق التي تقدمها للعميل.
2. أثر خدمات غير التدقيق على تقرير المدقق: فقد يختار المدقق أن يفصح عن التجاوزات أو المشاكل المكتشفة عن طريق التحفظ في رأي التدقيق، أو ألا يفصح عنها. وإن القرار يرجع في النهاية إلى المدقق ومدى استعداده للمخاطرة باستقلاليته والتفريط بجودة التدقيق المجرة لمنشأة العميل.

كما أشار الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في قواعد أخلاقيات المهنة إلى خطر حدوث الرابطة الاجتماعية بين المدقق والعميل أو كما ذكر في قواعد أخلاقيات المهنة بخطر التآلف، والذي قد ينشأ من تكرار تقديم خدمات غير التدقيق إلى العميل وتشكيل المدقق لثقة قائمة على معرفته بأمور شركة العميل وموظفيها وارتباطه عاطفياً بالشركة وعدم رغبته بخسارة علاقته وتعاقده مع العميل مما قد يؤدي إلى المخاطرة بجودة التدقيق عند عدم التصريح عن التجاوزات المحتمل وجودها في البيانات المالية للمنشأة محل التدقيق. (Svanstrom, 2012, pp: 337-366)

ويرى البعض مثل (Simunic, 1984) أن تقديم خدمات التدقيق لنفس العميل الذي قام المدقق بتقديم خدمات غير تدقيق له هو أمر مفيد بسبب الفرص الكبيرة للاستفادة من المعلومات المختلفة والمعرفة التي تم جمعها وتكوينها عن منشأة العميل في عملية التدقيق فيما بعد مما يؤدي إلى زيادة جودة التدقيق. (Simunic, 1984, pp: 679-702)

ومما سبق يتضح تنوع وجهات نظر حول أثر أتعاب خدمات غير التدقيق في جودة التدقيق، فالبعض رأى بأن تقديم هذه الخدمات وارتفاع أرقام أتعابها يؤدي إلى انخفاض استقلالية المدقق وجودة التدقيق التي يقوم بها بسبب عدم رغبته في خسارة تعاقده مع عميله إن هو صرح عن التجاوزات والمشاكل المحتملة في البيانات المالية. بينما رأى البعض الآخر أن هذه الخدمات توفر معلومات هامة عن منشأة العميل يمكن استخدامها فيما بعد في عملية التدقيق مما يزيد من جودة التدقيق.

3-4-3- نظرة مستخدمي البيانات المالية إلى أتعاب التدقيق كمؤشر على جودة التدقيق:

لا يمكن إنكار الأهمية الكبيرة لجودة التدقيق في تأثيرها على مدى اعتمادية البيانات المالية للمنشأة محل التدقيق. كما أنه ولعدم تساوي عمليات التدقيق المختلفة بالجودة، يمكننا اعتبار أن أتعاب التدقيق تعكس معلومات هامة بالنسبة لمستخدمي البيانات المالية المدققة من أجل تقييم جودة التدقيق بشكل عام.

فترى (Beck, & Others, 2013) أنه إذا قدمنا لمستخدمي البيانات المالية إفصاحات إضافية عن أرقام الأتعاب المقدمة للمدققين على أنها منخفضة أو متوسطة أو عالية مقارنةً مع متوسط الصناعة التي تندرج تحتها منشأة العميل، فإنهم سيستنتجون أن الجهد المبذول من قبل المدقق

وجودة التدقيق بشكل عام هي منخفضة، متوسطة، عالية، على التوالي. وإن لم نقدم لهم أية معلومات عن أرقام الأتعاب فهم سيفترضون أن جودة التدقيق متوسطة. (Beck, & Others, 2013, pp 71-95)

بينما يرى (Nkemjika, & Others, 2017) أن حملة الأسهم سيرون في حالة أتعاب التدقيق العالية جداً علاقة اعتماد اقتصادي على العميل، وسيثار الشك حول استقلالية المدقق وستتخفف ثقتهم في جودة التدقيق التي قام بأدائها. (Nkemjika, & Others, 2017, pp: 973-984)

وإن طبيعة عمل مدققي الحسابات تمكنهم من معرفة تفاصيل المعلومات المحاسبية للمنشآت محل التدقيق. وإن المدقق سيقوم بتوظيف هذه المعلومات لمساعدته في أداء عملية التدقيق، كما أنه سيستعين بها من أجل تسعير خدماته. لذا فإن عملية التسعير قد تتم بناءً على معلومات خاصة حول المنشأة محل التدقيق قد لا تكون قد أفصح عنها إلى حملة الأسهم. وإن هذا يمكننا من الافتراض أن أتعاب التدقيق سترتفع أو تنخفض بشكل أكبر مما لو تم الإفصاح عن هذه المعلومات بشكل عام إلى جمهور مستخدمي البيانات المالية. (Picconi, & Reynolds, 2013)

ويمكن القول أن الشفافية في عرض الأتعاب لمستخدمي البيانات المالية المدققة ستقدم لهم مؤشراً هاماً يقومون من خلاله بالاستدلال على أحقيته برقم الأتعاب الذي قام بالحصول عليه من عدمها، وذلك بعد مقارنته بعمليات التدقيق المماثلة لغيره من المدققين وتحقيقه لدرجة الجودة المتوقعة لديهم أم لا.

3-5- المبحث الخامس: واقع مهنة التدقيق وأتعاب المدققين في بيئة الأعمال السورية

تعتبر مهنة التدقيق من المهن العريقة، فهي تمتلك تقاليد ومسؤوليات مهنية تحددها الجهات النازمة. وساهمت مهنة التدقيق على مر العصور بشكل كبير في تنمية المجتمعات، لما تؤديه من خدمات استشارية وتأكيد معقول للمستثمرين حول مدى تمثيل البيانات المالية المدققة لواقع المنشآت المالي. ومن أجل التعرف على واقع المهنة في الجمهورية العربية السورية، تم تقسيم تطور المهنة التاريخي إلى مرحلتين زمنية رئيسيتين. الأولى هي ما قبل صدور القانون رقم 33 للعام 2009 والقاضي بتشكيل مجلس المحاسبة والتدقيق في سورية، والمرحلة الثانية هي ما بعد صدور هذا القانون.

أولاً: ما قبل صدور القانون رقم 33 لعام 2009 القاضي بتشكيل مجلس المحاسبة والتدقيق في سورية:

لم يكن لمهنة التدقيق المكانة المناسبة في الجمهورية العربية السورية في ظل الاحتلال الفرنسي، حيث لم تكن مهنة التدقيق متطورة في فرنسا في ذلك الوقت ولم تحاول السلطات الفرنسية إجراء تغييرات في القانون التجاري العثماني المطبق في سوريا منذ عام 1850، وبعد الإستقلال صدر القانون التجاري السوري لعام 1949، الذي تنبّه فيه المشرع إلى أهمية دور المحاسبين القانونيين وألقى على عاتقهم مسؤوليات كبيرة حيث خصص لهم فصلاً كاملاً في القانون (الفصل التاسع) والذي حدد فيه المشرع طريقة اختيار المحاسبين القانونيين وواجباتهم المهنية والمسلكية. (ونوس، 2008).

وبعد الوحدة بين سورية ومصر، ولما كانت مهنة تدقيق الحسابات متقدمة في بريطانيا عنها في فرنسا فيلاحظ أثر ذلك على تطور المهنة في مصر عنها في سوريا، حيث أنّ المهنة في الدول التي اتبعت النهج البريطاني قد تطورت أكثر منها في الدول التي اتبعت النهج الفرنسي. ولأن مهنة المحاسبة كانت أكثر تطوراً في مصر فقد طوّرت الوحدة الإطار التشريعي للمهنة في سوريا وأضافت بعض السمات الأنغلو-سكسونية للمحاسبة، كما نظمّ القرار رقم 1109 لعام 1958 والمعدل بالقرار رقم 144 لعام 1961 المهنة وقواعدها في سورية ويعتبر نقطة انطلاق أساسية لعمل المدققين في سورية، وتم تأسيس جمعية المحاسبين القانونيين في عام 1958 والتي اعتبرت النواة الأولى لتنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق، والتي هدفت إلى تنظيم مهنة تدقيق الحسابات ورفع مستواها العلمي والمهني والمحافظة على كرامتها، بالإضافة إلى تحسين أساليب العمل المحاسبي والمساهمة في الأبحاث الاقتصادية والمالية وتشجيعها. (مشروع النظام الداخلي لجمعية المحاسبين القانونيين في الجمهورية العربية السورية، 2012)

وقد عاشت مهنة التدقيق في حالة من السكون بسبب طبيعة الأعمال وتراجع دور مدقق الحسابات في تدقيق حسابات شركات الأموال واقتصاره على بعض أعمال التدقيق للجمعيات السكنية والخيرية وبعض الأمور البسيطة ذات العلاقة بالضرائب، وذلك بسبب قيام الجهاز المركزي للرقابة المالية بتولي أعمال التدقيق في الشركات.

كما أكد القانون رقم 20 لعام 1991 الخاص باعتماد البيان الضريبي في المادة رقم 11 على قيام المكلفين بتقديم أرباحهم السنوية معتمدة من قبل محاسب مجاز أصولاً من غير العاملين في وزارة المالية.

وفي بداية التسعينات صدر قانون الاستثمار رقم 10 المعدل بموجب المرسوم التشريعي رقم 7 لعام 2000 والذي سمح بإنشاء مشاريع التنمية الاقتصادية والاجتماعية وأصدر تراخيص بتأسيس الشركات المشتركة والمساهمة ومحدودة المسؤولية.

كما صدر القانون رقم 28 لعام 2001 والذي سمح بجواز تأسيس مصارف على شكل شركات مغفلة سورية خاصة أو على شكل شركات مشتركة مساهمة مغفلة سورية.

ومع الانفتاح الاقتصادي الحاصل، وانتشار عدد كبير من شركات المساهمة ولا سيما في قطاعي المصارف والتأمين، تم إصدار القانون رقم 22 لعام 2005 والمتضمن إحداث هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية، والتي كان من أهدافها تنظيم وتطوير الأسواق المالية والأنشطة والفعاليات الملحقة بها بما يحقق العدالة والكفاءة والشفافية ويساهم في الحد من المخاطر المرتبطة بمعاملات الأوراق المالية. وقد منح القانون الهيئة صلاحية الإشراف على جميع الجهات التي تعمل بشكل مباشر أو غير مباشر في سوق المال، وبهذا أخضع هذا القانون شركات ومكاتب المحاسبة والتدقيق المعتمدة لإشراف هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية. (المادة 6، القانون رقم 22، 2005)

كما طالب القانون 22 بضرورة اعتماد المعايير المحاسبية ومعايير التدقيق ومعايير تقويم الأداء التي يجب التقيد بها من قبل الجهات الخاضعة لرقابة الهيئة، وتحديد المعايير والشروط الواجب توافرها في مدققي الحسابات المؤهلين لتدقيق حسابات الجهات الخاضعة لرقابة الهيئة وإشرافها. (المادة 7، القانون رقم 22، 2005)

وقد تابع القانون 22 ليعتبر تصديق مدقق الحسابات أو المحاسب على بيانات مالية غير صحيحة أو مضللة أو مخالفة للمعايير المحاسبية ومعايير التدقيق المعتمدة، مخالفة لا بد من اتخاذ عقوبة اتجاهها. (المادة 17، القانون رقم 22، 2005)

كذلك الأمر فقد أصدرت الهيئة تعليمات خاصة بحوكمة الشركات تحت اسم نظام الممارسات السليمة لإدارة الشركات بموجب قرار مجلس مفوضي الهيئة رقم 31/م بتاريخ 2008/06/29.

وقد خصص نظام حوكمة الشركات الصادر عن هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية فصلاً كاملاً عن مدققي الحسابات وفصل آخر حول لجنة التدقيق. (المادة 12، قرار مجلس مفوضي الهيئة، 2008)

ثم أخضعت مهنة التدقيق إلى قانون الشركات الصادر بالمرسوم التشريعي رقم 3 عام 2008، وقد جاء في الباب الخامس والمتعلق بالشركات محدودة المسؤولية في المادة رقم 71، "قيام الهيئة العامة بانتخاب مفتش حسابات وتحديد أتعابه"، كما أجازت الفقرة 4 لمدقق الحسابات في حال تقاعس الإدارة الدعوة إلى اجتماع الهيئة العامة، كما نصت المادة 79 على أن "ينص نظام الشركة محدودة المسؤولية على انتخاب مدقق للحسابات أو أكثر يختارهم الشركاء في الهيئة العامة من جدول المحاسبين القانونيين الذي تضعه الوزارة، ويخضع مدققو الحسابات في سلطتهم لمسؤولياتهم وواجباتهم المقررة لمدققي الحسابات في الشركات المساهمة"، أما في الباب السادس من قانون الشركات والخاص بالشركات المساهمة فقد جاء في المادة 98 المتعلقة بتأسيس الشركة المساهمة فقرة 4 على أن "يتضمن طلب المؤسسين اسم مدقق الحسابات المعتمد خلال فترة التأسيس كشرط للتصديق على النظام الداخلي للشركة. (قانون الشركات، رقم 3، 2008)

ومما سبق يمكن الاستنتاج أنه -وفي ظل عدم وجود تشريع متكامل لمهنة تدقيق الحسابات-؛ لم يكن لموضوع تحديد أتعاب التدقيق مكانة محددة في القوانين والقرارات في هذه المرحلة، حيث كان الأمر منوطاً بالتوافق بين المدقق والعميل بالتراضي دون وجود أية محددات قانونية ناظمة لعملية تحديد الأتعاب أو وجود حدود دنيا أو عليا لهذه الأتعاب.

ثانياً: ما بعد صدور القانون رقم 33 لعام 2009 القاضي بتشكيل مجلس المحاسبة والتدقيق في سورية:

1. القانون رقم 33 لعام 2009 القاضي بتشكيل مجلس المحاسبة والتدقيق:

صدر قانون تنظيم المهنة رقم 33 لعام 2009 وأنهى العمل بالقرار رقم 1109 لعام 1958 وتعديلاته. ووضع هذا القانون أسس جديدة لتنظيم عمل مدققي الحسابات في سورية، وقد عرف القانون 33 مدقق الحسابات بأنه المحاسب القانوني المرخص لتدقيق ومراجعة الحسابات سواءً أكان شخصاً طبيعياً يزاول باسمه أو لحساب شركة مهنية وعلى مسؤوليته لمهنة تدقيق الحسابات وإبداء الرأي حول مدى تمثيلها بعدالة للمركز المالي للجهة المدققة، وبأن تدقيق البيانات

المالية يتمثل بفحص البيانات المالية بهدف إبداء الرأي فيما إذا كانت قد أعدت من كافة النواحي الجوهرية وفقاً لمعايير محاسبية محددة وأنها تمثل بعدالة ومن كافة النواحي الجوهرية المركز المالي للجهة المدققة، وشهادة المحاسب القانوني هي الشهادة الممنوحة من قبل وزارة المالية للناجحين في امتحان شهادة المحاسب القانوني. (المادة 1، القانون رقم 33 القاضي بتشكيل مجلس المحاسبة والتدقيق، 2009)

وبهدف تنظيم المهنة بشكل عصري تم بتشكيل مجلس المحاسبة والتدقيق، والذي يهدف إلى الإشراف على مهنة المحاسبة والتدقيق للإرتقاء بمستوى أدائها والتأكيد على مستوى جودة ودقة عمل شركات المهنة ومدققي الحسابات في سوريا والرقابة على الأعمال المحاسبية والمالية تدعيماً للثقة في أنشطة المحاسبة والتدقيق. (المادة 4، القانون رقم 33 القاضي بتشكيل مجلس المحاسبة والتدقيق، 2009)

ومع أن صدور هذا القانون جاء متأخراً مقارنة مع الدول العربية إلا أنه يعتبر خطوة إيجابية في سبيل تنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق في سوريا وتطويرها.

ومن أهم ما تضمنه القانون /33/ هو تحديد الواجبات والمهام الموكلة للمدقق إلى جانب رسمها لأهم معالم المحددات والصلاحيات التي تحكم عمله.

حيث سمح القانون /33/ للمدقق القيام بالمهام التالية: (المادة 38، القانون رقم 33 القاضي بتشكيل مجلس المحاسبة والتدقيق، 2009)

1. تقديم المشورة والخبرة المهنية والقيام بأعمال التحكيم والتصفية في المجالات المحاسبية والمالية والضريبية، بالإضافة إلى فحص وتدقيق حسابات الأفراد.

2. دراسة وتحليل أوضاع المشاريع والشركات من النواحي الاقتصادية والإدارية والمالية.

3. إعداد الدراسات المالية والاقتصادية والمحاسبية ودراسات الجدوى للمشروعات الاقتصادية.

4. إعطاء الاستشارات والقيام بدراسات علمية وإدارية ومالية وإبداء الرأي أمام هيئة عامة أو خاصة تكلف بذلك.

5. تقديم الاستشارات الضريبية.

6. القيام بدراسات إحصائية اقتصادية لحساب المؤسسات الاقتصادية والمهنية.

7. تنظيم الحسابات وأعمال الجرد ووضع الأنظمة المحاسبية والمالية للجهات التي لا يقوم بتدقيق حساباتها.

8. وضع دراسات تقييم الشركات والمؤسسات وتحويلها إلى شكل قانوني آخر أو اندماجها مع بعضها.

وللقيام بالمهام السابقة الذكر، فقد أعطى القانون صلاحيات كبيرة لكي يستطيع تنفيذ ما يُطلب منه. فللمحاسب القانوني حق الإطلاع على جميع الدفاتر والقيود المحاسبية والوثائق المؤيدة لها وبيان الوضع المالي الحقيقي للشركة أو المؤسسة، وفي جميع الأحوال لا يجوز أن تقلص صلاحيات المحاسب القانوني بشكل يؤدي إلى إعاقة عن قيامه بمهامه، وعلى جميع الجهات التي يمارس المحاسب القانوني عمله أمامها أن تقدم له التسهيلات التي يقتضيها قيامه بواجباته وأن تمكنه من الإطلاع على الأوراق والمستندات والسجلات وكافة الوثائق والمعلومات والبيانات اللازمة لمباشرة عمله. (المادة 39، القانون رقم 33 القاضي بتشكيل مجلس المحاسبة والتدقيق، 2009)

كما أنه لا يجوز عزل المحاسب القانوني المعين لتدقيق سنة مالية إلا للأسباب المحددة في قانون الشركات رقم 3/ لعام 2008 وتعديلاته. (المادة 40، القانون رقم 33 القاضي بتشكيل مجلس المحاسبة والتدقيق، 2009)

إلا أن القانون لم يترك حبل الصلاحيات مطلقاً بيد المدقق، إنما وضع له محددات لا يمكنه تجاوزها، فقد نص القانون بأنه يتوجب على المحاسب القانوني: (المادة 47، القانون رقم 33 القاضي بتشكيل مجلس المحاسبة والتدقيق، 2009)

1. مراعاة قواعد التعاون والاحترام في علاقاته المهنية والمسلكية.
 2. أن يراعي بدقة الواجبات التي تفرضها عليه أحكام هذا القانون وقواعد المهنة وأعرافها وتقاليدها وأن يتقيد في كل أعماله بمبادئ الشرف والاستقلال والاستقامة.
 3. أن يحافظ على سر المهنة والسرية المصرفية.
 4. أن يمارس المهنة شخصياً، دون أن يكون له حق التوكيل أو التفويض إلا في حالة الحسابات المجمعة أو التابعة وفقاً لمعايير المراجعة، ويحق له الاستعانة بمساعدين على مسؤوليته.
 5. أن يوقع على مسؤوليته الأعمال التي يعدها الأفراد والمتدربون الملحقون بمكتبه.
 6. على المحاسبين القانونيين اللجوء إلى التنظيم المهني إذا وقع بينهم خلاف مهني.
- وبهدف المحافظة على مصالح المدقق بشكل عام وتنظيم العلاقة مع الأطراف الأخرى ولا سيما المنشآت التي يقوم بتدقيقها. فقد حظر القانون على المدقق القيام بالأعمال التالية: (المادة 48، القانون رقم 33 القاضي بتشكيل مجلس المحاسبة والتدقيق، 2009)

1. تولي الوظائف العامة أو الخاصة دائمة كانت أو مؤقتة، براتب أو بتعويض مهما كان نوعها، ويستثنى من ذلك أساتذة الجامعات المزاولون للمهنة وفق أحكام تنظيم الجامعات والمحاسبون القانونيون المكلفون بإدارة التنظيم المهني.
2. القيام بأعمال الصناعة والتجارة وغيرها إذا كان مزاولاً متفرغاً.
3. القيام بالأعمال التي تتنافى مع مكانة المهنة وشرفها.
4. عضوية مجالس إدارة الشركات أو المساهمة فيها في حال تكليفه بتدقيق حساباتها وكذلك الشركة المهنية التي ينتمي إليها.
5. قبول مهمات تتعارض مع استقلاليته وحياده في الشركات التي يقوم بتدقيقها.
6. تدقيق حسابات الشركة في الحالات التي تربطه بها أية صلة قرابة أو معرفة أو علاقة مديونية أو علاقة عمل أخرى.
7. إعداد دراسات الجدوى الاقتصادية لمشاريع الشركات التي يتولى تدقيق حساباتها إذا كانت هذه الدراسات ستستخدم من قبل الغير.
8. تقييم أو إعادة تقييم شركات أو مؤسسات لغايات تحويل شكلها القانوني إذا قام أو شارك في تدقيقها خلال السنوات الثلاث السابقة لعملية التقييم.
9. القيام بالدعاية لنفسه بأية وسيلة من وسائل الإعلان بطريقة مخلة بمكانة المهنة أو بشكل لا يتفق مع تقاليدها أو القيام بأية دعاية لشخصه بأية وسيلة كانت.
10. مضاربة أو منافسة أي محاسب قانوني آخر للحصول على العمل بصورة تسيء إلى المهنة وسواء تم ذلك مباشرة أو بشكل غير مباشر.
11. إفشاء المعلومات والأسرار التي اطلع عليها من خلال عمله مدقّقاً إلا بناءً على طلب قضائي.
12. إبداء رأي يخالف حقيقة ما تضمنته الدفاتر والسجلات والبيانات المحاسبية والتوقيع على تقارير حسابات لم يدققها هو أو أحد العاملين تحت إشرافه.
13. الشهادة والتوقيع على صحة بيانات وحسابات ختامية وميزانيات لا تعكس الوضع المالي الصحيح للجهة التي كلف بتدقيقها.
14. تنظيم بيانات غير صحيحة في أي تقرير أو حسابات أو وثيقة قام بإعدادها في إطار مزاولته المهنة.

15. وضع تقارير غير صحيحة أو المصادقة على وقائع مغايرة في أية وثيقة يتوجب إصدارها بموجب قواعد مزولة المهنة.

16. المصادقة على توزيع أرباح صورية أو غير حقيقية.

17. ارتكاب أي إهمال أو خطأ مهني جسيم يلحق الضرر بالغير.

18. مخالفة الأنظمة والتعليمات الصادرة بمقتضى هذا القانون وسائر التشريعات المتعلقة بالمهنة بما في ذلك عدم الإفصاح عن الاختلاسات التي يكتشفها في أموال الجهة التي يقوم بتدقيقها أو التلاعب أو التزوير في هذه الحسابات.

وفي النهاية وبعد تحديد القانون /33/ لمسؤوليات وواجبات وصلاحيات ومحظورات المدقق، فقد تطرق للعقوبات، فإذا ارتكب مدقق الحسابات أية مخالفة لأحكام هذا القانون أو أقدم على تصرف يخل بالمسؤوليات المنوطة به أو بقواعد ومعايير وأسس وآداب المهنة أو ارتكب تصرفاً يسيء إلى مكانتها ومكانة العاملين فيها يحال إلى لجنة التأديب المشكلة لدى التنظيم المهني. حيث يتم تشكيل لجنة التأديب وتضمن كل من: قاضي برتبة مستشار وعضوان من مجلس إدارة التنظيم المهني وخبير محلف لدى المحاكم ذو صلة بالمهنة وممثل عن وزارة المالية - يختاره الوزير.

على أن يتم معاقبة مدقق الحسابات المخالف بإحدى العقوبات التأديبية (التنبيه الخطي - الإنذار الخطي - الإيقاف عن مزولة المهنة لمدة لا تزيد عن ثلاث سنوات - إلغاء الرخصة)، إذا كان المخالف متدرباً يعاقب بالتنبيه الخطي أو الإنذار الخطي أو وقف التدريب لمدة لا تزيد عن سنة. (المادة 92، القانون رقم 33 القاضي بتشكيل مجلس المحاسبة والتدقيق، 2009)

إذاً فقد جاء القانون /33/ للعام 2009 منظماً لعمل المدقق من كافة النواحي التنظيمية والعملية وفق أسلوب معاصر ويناسب التطورات الحاصلة في الحياة الاقتصادية.

2. المرسوم التشريعي رقم 29 لعام 2011 المتضمن قانون الشركات السوري:

بعد القانون 33، تم إصدار قانون الشركات بموجب المرسوم التشريعي رقم 29 لعام 2011. والذي نظم عمل وأداء الشركات بكافة أشكالها في بيئة الأعمال السورية، وضمن تشريعاته المنظمة لأداء الشركات تطرق إلى عمل مدققي الحسابات في سورية.

فحدد القانون مهمة مدقق الحسابات بشكل واسع في أن يقوم بمراقبة أعمالها وتدقيق حساباتها وفق معايير التدقيق الدولية. فعليه بصورة خاصة أن يبحث عما إذا كانت الدفاتر منظمة بصورة أصولية وعما إذا كانت الميزانية وحسابات الشركة قد نظمت بصورة توضح حالة الشركة الحقيقية وله حق

الإطلاع في كل وقت على دفاتر الشركة وحساباتها وأوراقها وصندوقها وله أن يطلب من مجلس الإدارة أن يوافيه بالمعلومات اللازمة للقيام بوظيفته وعلى هذا المجلس أن يضع تحت تصرفه كل ما من شأنه تسهيل مهمته. (المادة 187، المرسوم التشريعي رقم 29 المتضمن قانون الشركات السوري، 2011)

وأشار القانون في المادة 185 منه إلى وجوب انتخاب الهيئة العامة جهة لتدقيق حساباتها لمدة سنة واحدة قابلة للتجديد من جدول مدقي الحسابات الصادر عن الوزارة المعنية، وتقرر بدل أتعابها أو تفوض مجلس الإدارة بتحديد هذه الأتعاب. ويجب أن تكون هذه الجهة مدقق حسابات أو أكثر من قائمة مدقي الحسابات المعتمدين من هيئة الأوراق المالية فيما إذا كانت الشركة مساهمة عامة. وإذا أهملت الهيئة العامة انتخاب مدقق لحساباتها أو اعتذر هذا المدقق أو امتنع عن العمل فعلى مجلس الإدارة أن يقترح على الوزارة ثلاثة أسماء من جدول مدقي الحسابات الصادر عن الوزارة المعنية أو من قائمة مدقي الحسابات المعتمدين من هيئة الأوراق لتنتقي منهم من يملأ المكان شاغر. (المادة 185، المرسوم التشريعي رقم 29 المتضمن قانون الشركات السوري، 2011)

كما أشار القانون إلى توجب أن تقوم الجهة التي ستقوم بتدقيق حسابات الشركة قبل انتخابها بتقديم تصريح للهيئة العامة تبين فيه عدم وجود أي علاقة عمل تربطها بأي من أعضاء مجلس الإدارة بصورة مباشرة أو غير مباشرة، وتلتزم هذه الجهة بالتعويض للشركة عن أي ضرر يلحق بها بسبب عدم صحة التصريح. (المادة 186، المرسوم التشريعي رقم 29 المتضمن قانون الشركات السوري، 2011)

وفي عام 2014 أصدر الرئيس السوري بشار الأسد المرسوم التشريعي رقم 31 القاضي بإحداث نقابة للعاملين في المهن المالية والمحاسبية في سورية، وذلك بهدف ضبط وتحديث المهن المالية والمحاسبية، وتطوير آليات إعداد البيانات المالية وتطبيق المعايير الدولية والمحلية، والمساهمة في إعدادها وتطويرها لتسهيل تقويم الأنشطة السابقة وتسهيل صنع القرارات الاقتصادية والاجتماعية.

أتعاب مدقي الحسابات في سورية:

تمثل أتعاب التدقيق المقابل المادي الذي يحصل عليه المدقق لقاء قيامه بعملية التدقيق، وهذا المقابل يعكس الجهد والوقت المبذول في أداء عملية التدقيق. وتتأثر عملية تحديد الأتعاب بعدد من العوامل تم التطرق إليها في مبحث العوامل المؤثرة في أتعاب التدقيق.

وفي سورية تبين أنه وقبل صدور القانون رقم 33 لعام 2009 وإصدارات جمعية المحاسبين القانونيين بوضع حدود دنيا لأتعاب مدقي الحسابات ومن خلال تقصي الباحث، كانت السوق

تخضع لمنافسة حادة بين منشآت التدقيق. ففي غياب أي قانون محدد لحد أدنى للأتعاب قامت منشآت التدقيق من أجل كسب التعاقدات الجديدة والمحافظة على تعاقداتها المستمرة بتخفيض أرقام أتعابها بصورة كبيرة إلى حد أن تطلب منشأة تدقيق على سبيل المثال رقم أتعاب لتدقيق شركة نفط عالمية بما يعادل مائة ألف ليرة سورية فقط رغم أن تكلفة القيام بعملية التدقيق لمثل هذه الشركات والوقت المبذول في العملية يتطلب مبالغ أكبر من أجل تغطية تكلفة عملية التدقيق، وقيام منشأة أخرى بالقيام بعملية تدقيق من المفترض أن تأخذ على الأقل كمثال 90 ساعة عمل في ساعتين فقط لزوم كتابة العقد وطباعة الأوراق وختمها.

وقامت بعدها جمعية المحاسبين القانونيين من أجل تقييد المنافسة والحفاظ على كرامة وسمعة المهنة واستقلالية مدققي الحسابات بوضع حدود دنيا لأتعاب المدققين عن طريق إصدار قرارات وتعديلات كان آخرها القرار رقم 10 لعام 2017 والمعدل للقرار 66 لعام 2014، ويقضي هذا القرار بإلزام مدققي الحسابات بالحدود الدنيا لأتعابهم عن عمليات التدقيق التي يقومون بها على الشكل الآتي: (جمعية المحاسبين القانونيين في سورية، قرار رقم 10، 2017)

م	نوع المؤسسة	بدل الأتعاب / ليرة سورية
1	منشأة فردية	50,000
2	شركة تضامن أو توصية	75,000
3	شركة محدودة المسؤولية	100,000
4	شركة مساهمة خاصة	200,000
5	شركة مساهمة عامة غير مدرجة	500,000
6	شركة مساهمة عامة مدرجة	800,000
7	الجمعيات غير السكنية	50,000
8	الجمعيات التعاونية السكنية	وفقاً لتعليمات الاتحاد العام للتعاون السكني
9	المنظمات العربية والإقليمية والدولية	500,000
10	فروع الشركات الأجنبية	500,000
11	الهيئات والنقابات وفروعها	150,000

يتبين من هذا القرار إلزام مدققي الحسابات بحدود دنيا لأرقام الأتعاب التي يتحصلون عليها من المنشآت محل التدقيق، ويتمثل الهدف منه في الحد من المنافسة الحادة وكسر الأسعار التي كانت منتشرة في سورية قبل هذا القرار.

ومن خلال تقصي الباحث وإجرائه لمقابلات مع مدققين مزاولين للمهنة في سورية، تم التوصل إلى خضوع عملية تحديد الأتعاب في سورية إلى قوى العرض والطلب، إلا أن هذا الخضوع ليس حراً بل هو مقيد بعدة عوامل مثل سمعة الشركات الدولية مثل الشركات الأربع الكبار، وارتباط الشركات محل التدقيق بشركات أجنبية تلزمها باختيار مدقق من الشركات الأربع الكبار، والعلاقات التي تتسم في كثير من الأحيان بطابع شخصي بين مدققي الحسابات ورؤساء وأعضاء الإدارة التنفيذية في مجالس إدارات الشركات الخاضعة للتدقيق، ...الخ.

تتمثل أهمية العوامل آنفة الذكر في عدم قدرة المدقق المحلي على المنافسة وعدم قدرته على طلب نفس المبالغ التي تتحصل عليها الشركات الكبرى الأجنبية. ومن خلال تقصي الباحث تم التوصل إلى بعض الإحصاءات وأرقام الأتعاب التي تتحصل عليها شركات التدقيق الأجنبية في سورية، فعلى سبيل المثال تتحصل شركة من الأربع الكبار المبالغ التالية لقاء قيامها بعمليات التدقيق لعدد من الشركات:

نوع الشركة	مدى الأتعاب المتحصلة بالدولار الأمريكي
مصرف	4,000 \$ – 10,000\$
شركة تأمين	3,000 \$ – 8,000 \$
شركة مساهمة	2,000 \$ – 10,000 \$

(المصدر من إعداد الباحث؛ بالاعتماد على الاستقصاء الميداني والمقابلات مع بعض العاملين في شركات التدقيق، ولم يتم ذكر أسمائهم لطلبهم التحفظ عليها حفاظاً على السرية والخصوصية المحيطة بموضوع الأتعاب)

يظهر الفرق الكبير بين ما تتحصل عليه منشآت التدقيق الأجنبية وبين ما يتحصل عليه المدقق المحلي. فالمدقق المحلي لن يجزؤ على طلب مثل هذه المبالغ، إن قدر بالأساس أن يتعاقد لتدقيق حسابات مثل هذه الشركات. ومن خلال تقصي الباحث تم التوصل إلى اعتماد المدققين المحليين بشكل كبير على إجراء الاستشارات الضريبية وإعداد البيان الضريبي حيث يتحصل هؤلاء على مبالغ تتراوح بين عشرة آلاف ليرة سورية ومائة ألف ليرة سورية، بالإضافة إلى تدقيقهم لحسابات

بعض شركات الأشخاص وتراوح المبالغ المتحصلة منها بين مائة ألف ليرة سورية ومليون ليرة سورية في أقصى الحالات ندرة.

يتبين من العرض السابق عدم وجود محددات واضحة ناظمة لعملية تحديد أتعاب التدقيق، بالإضافة إلى غياب المنافسة المبنية على جودة التدقيق مقابل الأتعاب، وعدم قدرة المدقق المحلي على مواكبة المنافسة مع المنشآت الأجنبية الكبيرة رغم أن العديد من البلدان تطلب أن يتم تدقيق حسابات الشركات الكبرى فيها من مدققين محليين معتمدين بشكل أكبر من المنشآت الكبرى. ويحدث أن تقوم منشأة تدقيق كبرى في سورية بجلب مدقق محلي من أجل التوقيع على تعاقد لسنة واحدة شكلياً واستمرارها بأداء عمليات التدقيق للشركات المدققة، وذلك من أجل الاحتيال والالتفاف على إلزام القانون بالتغيير الإلزامي والمدورة لمدققي الحسابات من أجل الحفاظ على استقلالية المهنة وسمعتها.

خلاصة الفصل الثالث:

إن قيمة عملية التدقيق تقوم على ثقة مستخدمي البيانات المالية محل التدقيق بقدرة المدقق على تقديم تأكيد معقول بخلو البيانات المالية محل التدقيق من الأخطاء والتحريفات الجوهرية، وبناءً على هذا الافتراض يمكن القول أن أتعاب التدقيق تمثل المقابل المالي الذي يتقاضاه المدقق عن قيامه بعملية تدقيق لبيانات مالية لشركة ما، وتقديم تأكيد معقول بخلو هذه البيانات من التحريفات الجوهرية. ويجب أن يكون هذا المقابل عادلاً وطبيعياً لا شاذاً غير اعتيادي حتى لا يثير الشك في نزاهة واستقلالية المدقق ويسبب إلى سمعة المهنة ككل بأنها غير قادرة على الوفاء برسالتها وتقديم قيمة للمجتمع، وأنها تهدف للربح دون اعتبار للجودة.

وتتبين أهمية العلاقة بين أتعاب عملية التدقيق وجودة هذه العملية، ويمكن القول أن هذه الأتعاب قد تعتبر مؤشراً لدى الأطراف المختلفة على جودة التدقيق، وذلك عند ارتفاعها أو انخفاضها بشكل ملحوظ مقارنةً بالمستوى الطبيعي لعمليات التدقيق المماثلة. وعندها تسمى أتعاباً غير اعتيادية. وتأخذ هذه الأتعاب غير الاعتيادية شكلين، فهي إما أن تكون أعلى من المستوى الطبيعي بشكل ملحوظ على شكل علاوة يفسرها البعض بأحقية المنشأة ذات الشهرة والسمعة الجيدة بها، أو يهاجمها البعض الآخر بأنها تخلق علاقة اعتمادية مالية للمدقق على عميله قد تؤثر في استقلاليته وجودة خدمة التدقيق المؤداة. وقد تكون هذه الأتعاب منخفضة بشكل ملحوظ بسبب المنافسة الحادة في السوق، وما يترتب على ذلك من مغامرة بعدم بذل العناية المهنية اللازمة وعدم ممارسة الشك المهني في أداء عمليات التدقيق في سبيل التعاقد مع أكبر عدد ممكن من عمليات التدقيق مع العملاء.

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية

المبحث الأول: مجتمع وعينة الدراسة وأداة جمع البيانات

المبحث الثاني: تحليل بيانات الدراسة

المبحث الثالث: اختبار فرضيات الدراسة

المبحث الرابع: النتائج والتوصيات

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية

يبين هذا الفصل عملية قياس أثر أتعاب المدققين في جودة التدقيق في سورية بناءً على دراسة ميدانية قام بها الباحث عن طريق توزيع استبيان من أجل التعرف على آراء عينة الدراسة حول الموضوع المذكور.

وسيتناول هذا الفصل وصفاً لمنهجية الدراسة المتبعة ومجتمع الدراسة وعينتها والأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات واختبار الفروض.

4-1- المبحث الأول: مجتمع وعينة الدراسة وأداة جمع البيانات:

أولاً: مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من مدققي الحسابات المزاولين لمهنة التدقيق في الجمهورية العربية السورية والبالغ عددهم 468 مدقق حسابات مزاول (447 مكتب و 21 شركة تدقيق بحسب بيانات جمعية المحاسبين القانونيين لعام 2016)، ويشمل (كافة أنماط مكاتب التدقيق العاملة في الجمهورية العربية السورية).

وبسبب صعوبة الاعتماد على أسلوب الحصر الشامل، تم الاعتماد على أسلوب العينات حيث تم احتساب عينة الدراسة وفق المعادلة الآتية: (البلدوي، 1995)

$$\text{حجم العينة } N = \frac{Z^2 * p(1-p) / e^2}{1 + (Z^2 * p(1-p) / e^2)}$$

حيث تمثل N حجم مجتمع الدراسة.

e هامش الخطأ والذي تم تحديده من قبل الباحث بمقدار 5%.

Z القيمة المعيارية لدرجة الثقة 95% المعتمدة من قبل الباحث في هذا البحث، حيث تم تحديدها بواسطة جداول القيم المعيارية لدرجات الثقة.

وبالتطبيق تبين لدى الباحث أن حجم العينة يبلغ 182 مدقق حسابات خارجي مزاوّل للمهنة في الجمهورية العربية السورية. وقد قام الباحث بتوزيع استمارة الاستبيان عليهم يدوياً وعبر البريد الإلكتروني، حيث تم تصميم الاستبانة باستخدام Google Forms وتم إرسال الرابط وتوزيعه على شركات التدقيق في سورية ومواقع جمعية المحاسبين القانونيين ونقابة المهن المالية والمحاسبية. وتم استعادة 152 استمارة كانت صالحة جميعها للتحليل الإحصائي. ويبين الجدول رقم (1) توزيع عينة الدراسة حسب الخصائص الديموغرافية:

جدول (1) توزيع عينة الدراسة حسب الخصائص الديموغرافية

	العدد	النسبة %	
التخصص العلمي	9	5.9	إدارة أعمال
	8	5.3	اقتصاد
	2	1.3	تخصص آخر
	39	25.7	علوم مالية ومصرفية
	94	61.8	محاسبة
	152	100.0	Total
المؤهل العلمي	73	48.0	بكالوريوس
	4	2.6	دبلوم دراسات عليا
	9	5.9	دكتوراه
	66	43.5	ماجستير
	152	100.0	Total
المركز الوظيفي	41	27.0	شريك
	86	56.6	مدقق رئيسي
	25	16.4	مدير تدقيق
	152	100.0	Total
عدد سنوات الخبرة	36	23.7	10 سنوات وأقل من 15 سنة
	34	22.4	5 سنوات وأقل من 10 سنوات
	82	53.9	أقل من 5 سنوات
	0	0%	15 سنة فما فوق
	152	100.0	Total

توزعت عينة الدراسة حسب البيانات التعريفية للمبحوثين كما يلي:

1. من حيث التخصص العلمي، نجد أن اختصاص محاسبة يشكل 61.8 % في المرتبة الأولى، ثم اختصاص علوم مالية ومصرفية 25.8 %، ثم إدارة أعمال 5.9 % واقتصاد 5.3 %.
2. من حيث المؤهل العلمي، نجد أن المؤهل بكالوريوس هو الأعلى بنسبة 48 % ثم ماجستير بنسبة 43.4 % ثم دكتوراه بنسبة 5.9 % ودبلوم دراسات عليا بنسبة 2.6 %.
3. من حيث المركز الوظيفي، نجد أن 56.6 % مدقق رئيسي وهي الأعلى ثم شريك بنسبة 27 % ثم مدير تدقيق بنسبة 16.4 %.
4. من حيث عدد سنوات الخبرة، نجد أن أقل من 5 سنوات تشكل نسبة 53.9 %، ثم من 10 سنوات وأقل من 15 سنة بنسبة 23.7 % ومن 5 سنوات وأقل من 10 سنوات بنسبة 22.4 %.

ثانياً: بناء أداة الدراسة:

تم استخدام استبانة لسبر آراء عينة الدراسة ومعرفة درجة توافق وتباين آرائهم تجاه متغيرات الدراسة والعلاقة بينها، من خلال جزئين أساسيين كما ورد في ملحق رقم (1):

1. يضم الجزء الأول أسئلة عامة حول الخصائص الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة (المؤهل العلمي-التخصص العلمي-المستوى الوظيفي-عدد سنوات الخبرة).
2. يتألف الجزء الثاني من الاستبانة من المحاور الموضحة في الجدول رقم (2) على النحو الآتي:

جدول (2) توزيع متغيرات الاستبيان

رقم المحور	اسم المحور	عدد العبارات في المحور
المحور الأول	أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى حجم المنشأة محل التدقيق وتعقيد عملياتها في جودة التدقيق	6
المحور الثاني	أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى نوع صناعة المنشأة محل التدقيق في جودة التدقيق	5
المحور الثالث	أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى الخطر المواجه للمنشأة محل التدقيق في جودة التدقيق	6
المحور الرابع	أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى ربحية المنشأة محل التدقيق في جودة التدقيق	5
المحور الخامس	أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى حجم منشأة التدقيق في جودة التدقيق	6
المحور السادس	أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى سمعة منشأة التدقيق في جودة التدقيق	5
المحور السابع	أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى تقديم منشأة التدقيق خدمات غير التدقيق للمنشأة محل التدقيق في جودة التدقيق	6
المحور الثامن	أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى المنافسة بين منشآت التدقيق في جودة التدقيق	6
المحور التاسع	مؤشرات قياس جودة التدقيق	7

يتكون الاستبيان من (52) عبارة، ويقابل كل عبارة من عباراته قائمة تحمل خمسة خيارات وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي. ومن أجل المعالجة الإحصائية تم إعطاء الخيارات السابقة درجات معينة (تثقيل) كالآتي: موافق بشدة (خمس درجات)، موافق (أربع درجات)، حيادي (ثلاث درجات)، غير موافق (درجتان)، غير موافق بشدة (درجة واحدة).

ثالثاً: اختبار ثبات المقاييس المستخدمة في الدراسة Reliability:

يقصد بصدق الاستبانة أن تقيس أسئلة الاستبانة ما وضعت لقياسه، وقام الباحث بالتأكد من صدق الاستبانة كما يلي:

1- صدق المحكمين:

عرض الباحث الاستبانة على مجموعة من الأساتذة في كلية الاقتصاد في جامعة دمشق، وقد استجاب الباحث لأرائهم وقام بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء المقترحات المقدمة، وبذلك خرج الاستبيان في صورته النهائية، وتظهر أسماء الأساتذة المحكمين في الملحق (2).

2- الثبات / معامل ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha Coefficient:

تم اعتماد طريقة ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبيان، حيث يعبر عن متوسط الارتباط الداخلي بين العبارات التي يقيسها وتتراوح قيمته ما بين 0 - 1 وتعتبر القيمة المقبولة له 0.60 فأكثر وكلما اقتربت قيمته من الواحد الصحيح كلما ارتفعت درجة ثبات الأداة وصلاحياتها للاستخدام. (Snedecor, & Cochran, 1980)

وكانت النتائج كما هي مبينة في الجدول رقم (3):

جدول (3) معاملات اختبار ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة

المتغير	عدد العبارات في المحور	معامل الفا كرونباخ	معامل الصدق (الجزر التربيعي لالفا)
أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى حجم المنشأة محل التدقيق وتعقيد عملياتها في جودة التدقيق	6	0.75	0.87
أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى نوع صناعة المنشأة محل التدقيق في جودة التدقيق	5	0.80	0.89

0.94	0.89	6	أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى الخطر المواجه للمنشأة محل التدقيق في جودة التدقيق
0.94	0.88	5	أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى ربحية المنشأة محل التدقيق في جودة التدقيق
0.87	0.76	6	أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى حجم منشأة التدقيق في جودة التدقيق
0.89	0.79	5	أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى سمعة منشأة التدقيق في جودة التدقيق
0.85	0.73	6	أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى تقديم منشأة التدقيق خدمات غير التدقيق للمنشأة محل التدقيق في جودة التدقيق
0.93	0.86	6	أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى المنافسة بين منشآت التدقيق في جودة التدقيق
0.90	0.81	7	مؤشرات قياس جودة التدقيق
0.96	0.92	52	الكلي

توضح النتائج في جدول (3) أن قيمة معامل ألفا كرونباخ كانت جيدة وتراوححت بين 0.73 في محور تقديم منشأة التدقيق خدمات غير التدقيق للعميل والقيمة العليا في 0.89 في محور الخطر مواجه للمنشأة محل التدقيق وبذلك يكون الباحث قد تأكد من الثبات لاستبانة الدراسة وتم حساب معامل الصدق والذي يمثل الجذر التربيعي لألفا وكما هو واضح في الجدول مرتفع.

3- التجزئة النصفية:

وقام الباحث باستخدام اختبار التجزئة النصفية وقيم (Spearman-Brown) ضمن المحاور وبين عبارات المحور الواحد وكانت النتائج كما هي واضحة في الجدول رقم (4):

جدول (4) معاملات اختبار التجزئة النصفية لقياس ثبات الاستبانة

Reliability Statistics/ Split-Half			
0.674	Equal Length	Spearman-Brown Coefficient	أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى حجم المنشأة محل التدقيق وتعقيد عملياتها في جودة التدقيق
0.674	Unequal Length		
0.662	Guttman Split-Half Coefficient		
0.590	Equal Length	Spearman-Brown Coefficient	أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى نوع صناعة المنشأة محل التدقيق في جودة التدقيق
0.650	Unequal Length		
0.610	Guttman Split-Half Coefficient		
0.644	Equal Length	Spearman-Brown Coefficient	أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى الخطر المواجه للمنشأة محل التدقيق في جودة التدقيق
0.644	Unequal Length		
0.640	Guttman Split-Half Coefficient		
0.628	Equal Length	Spearman-Brown Coefficient	أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى ربحية المنشأة محل التدقيق في جودة التدقيق
0.635	Unequal Length		
0.620	Guttman Split-Half Coefficient		
0.785	Equal Length	Spearman-Brown Coefficient	أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى حجم منشأة التدقيق في جودة التدقيق
0.785	Unequal Length		
0.775	Guttman Split-Half Coefficient		
0.680	Equal Length	Spearman-Brown Coefficient	أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى سمعة منشأة التدقيق في جودة التدقيق
0.687	Unequal Length		
0.680	Guttman Split-Half Coefficient		
0.861	Equal Length	Spearman-Brown Coefficient	أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى تقديم منشأة التدقيق خدمات غير التدقيق للمنشأة محل التدقيق في جودة التدقيق
0.861	Unequal Length		
0.836	Guttman Split-Half Coefficient		
0.870	Equal Length	Spearman-Brown Coefficient	أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى المنافسة بين منشآت التدقيق في جودة التدقيق
0.870	Unequal Length		
0.867	Guttman Split-Half Coefficient		
0.690	Equal Length	Spearman-Brown Coefficient	مؤشرات قياس جودة التدقيق
0.670	Unequal Length		
0.620	Guttman Split-Half Coefficient		

حيث يظهر الجدول أن قيم Spearman-Brown تجاوزت 60 % من علاقات الارتباط ضمن المحور الواحد، وبالتالي تمكن الباحث من اجراء عمليات التحقق من الثبات لأداة القياس لمحاوّر الدراسة. (Gerber, & Voelkl, 2008)

رابعاً: الأساليب الإحصائية المستخدمة وتفسيرها:

تم تحديد طول الفئات في مقياس ليكرت الخماسي من خلال حساب المدى بين درجات المقياس ($5-1=4$)، (أكبر قيمة في تدرج المقياس - أقل قيمة في تدرج المقياس)، وطول الفئة = المدى ÷ عدد فئات المقياس، أي $0.80=5/4$. وبعد ذلك تم إضافة هذه القيمة إلى أقل قيمة في بداية المقياس وهي واحد صحيح وذلك لتحديد الحد الأعلى لهذه الفئة، وهكذا أصبح طول خلايا كما هو موضح في الجدول (5).

الجدول (5) طول الفئات في مقياس ليكرت

الترقيم	الوزن النسبي المقابل له	طول الفئة
منخفضة جداً	من 20 % - 36 %	من 1.80 - 1
منخفضة	أكبر من 36 % - 52 %	أكبر من 1.80 - 2.60
متوسطة	أكبر من 52 % - 68 %	أكبر من 2.60 - 3.40
عالية	أكبر من 68 % - 84 %	أكبر من 3.40 - 4.20
عالية جداً	أكبر من 84 - 100 %	أكبر من 4.20 - 5

وفضلاً عما قدمه الإحصاء الوصفي من أوساط حسابية وانحرافات معنوية ودلالة الفروق للأوساط الحسابية لمتغيرات الدراسة، وكذلك تأثير وعلاقات المتغيرات المستقلة بالمتغير التابع من حيث طبيعة التأثيرات والعلاقات ودرجات المعنوية، فقد تم استعمال عدد من الأساليب الإحصائية التحليلية الاستدلالية لتحقيق أهداف الدراسة، وتم اعتماد مستوى الدلالة الإحصائية 5 % الذي يقابله مستوى ثقة 95 % لتفسير نتائج الاختبارات التي أجراها الباحث.

واستخدم الباحث الأساليب الإحصائية التالية:

1. الإحصاءات الوصفية لمتغيرات البحث الممثلة بعبارات الاستبيان والتوزيعات التكرارية النسبية واختبار الفرضيات باستعمال T-test.

2. اختبار تحليل التباين أحادي الجانب لاختبار جوهرية الفروق بين متغيرات البحث وفقاً لخصائص المبحوثين.

3. اختبار الانحدار الخطي لدراسة العلاقة بين متغيرات الدراسة للفرضيات الفرعية.

4. اختبار الانحدار المتعدد لدراسة العلاقة بين متغيرات الدراسة باستخدام طريقة Enter للفرضيات الرئيسية (الأولى والثانية).

وقام الباحث بالدراسة الإحصائية لعبارة ومحاور الدراسة والإجابة على التساؤلات بعد تحديد درجة القياس لآراء عينة الدراسة التي تم ذكرها سابقاً.

4-2- المبحث الثاني: تحليل بيانات الدراسة:

يهدف تحليل نتائج إجابات عينة الدراسة الأساسية لأخذ صورة أولية عن تقييمهم لمحاور الدراسة، والتي يتم من خلالها الوقوف على أهمية كل من المتغيرات المرشحة للتحليل التي وردت في محاور الاستبيان، ومدى توافق الآراء تجاه كل من هذه المتغيرات. فقد تم إجراء استعراض عام لنتائج التحليل الوصفي باعتماد المتوسط الحسابي والأهمية النسبية لمتوسط تلك المتغيرات، وكذلك الانحراف المعياري لمعرفة درجة توافق أو تباين الآراء بين أفراد عينة الدراسة تجاه كل من متغيرات الدراسة وكانت حصيلة التحليل على النحو الآتي:

أولاً: تحليل البيانات المتعلقة بأثر الأتعب التي تعزى إلى العوامل المرتبطة بالمنشأة محل التدقيق في جودة التدقيق:

الهدف من قياسه معرفة مدى تقييم محاور أثر الأتعب التي تعزى إلى العوامل المرتبطة بالمنشأة محل التدقيق في جودة التدقيق، وقد تم قياس هذا المحاور من خلال عبارات تبرز هذه التقييمات، وذلك من خلال استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية ومستوى التقييم.

1-العامل الأول: أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى حجم المنشأة محل التدقيق وتعقيد عملياتها في جودة التدقيق

تم في هذا العامل جمع تقييم أفراد الدراسة للعبارات المتعلقة بأثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى حجم المنشأة محل التدقيق وتعقيد عملياتها في جودة التدقيق، ثم تم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية ومستوى التقييم لكل عبارة من أجل قياس هذا المحور كما هو مبين في الجدول رقم (6):

جدول (6) الإحصاءات الوصفية على مستوى العبارات المتعلقة بأثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى حجم المنشأة محل التدقيق وتعقيد عملياتها في جودة التدقيق

م	العبارة	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	t	الوزن النسبي %	الدلالة المعنوية الحسابية	الترتيب
3	متانة نظام الرقابة الداخلية	152	4.30	0.914	17.576	86	0.000	1
6	عدد فروع وأقسام المنشأة	152	4.25	0.871	17.698	85	0.000	2
1	حجم أصول المنشأة	152	4.17	1.066	13.545	83	0.000	3
2	عدد نشاطات المنشأة	152	4.16	0.993	14.458	83	0.000	4
5	تعقيد هيكلية وعمليات المنشأة	152	4.05	1.019	12.661	81	0.000	5
4	عدد عمليات المنشأة وحجم أعمالها	152	3.82	0.979	10.269	76	0.000	6
	أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى حجم المنشأة محل التدقيق وتعقيد عملياتها في جودة التدقيق	152	4.13	0.63	21.94	83	0.000	

يبين الجدول أن قيمة المتوسط الحسابي لمحور تقييم أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى حجم المنشأة محل التدقيق وتعقيد عملياتها في جودة التدقيق هو 4.13 بانحراف معياري 0.63، وإن

قيمة الوزن النسبي لتقييم أفراد عينة الدراسة حول هذا المحور 83 % وهي قيمة عالية مما يعكس التقييم العالي لهذا الأثر في جودة التدقيق حسب آراء عينة الدراسة. واحتلت المرتبة الأولى في تقييم عبارات هذا المحور عبارة (متانة نظام الرقابة الداخلية) بمتوسط حسابي 4.30 وبوزن نسبي 86 % تقييم عالي أي أن أفراد عينة الدراسة موافقين بشكلٍ عالٍ على أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى متانة نظام الرقابة الداخلية كمتغير من المتغيرات المرتبطة بحجم المنشأة محل التدقيق وتعقيد عملياتها في جودة التدقيق، واحتلت المرتبة الثانية في تقييم عبارات هذه المحور لدى أفراد عينة الدراسة عبارة (عدد فروع وأقسام المنشأة) بمتوسط حسابي 4.25 وانحراف معياري 0.87 (يدل على تقارب إجابات المبحوثين حول هذه العبارة)، واحتلت المرتبة الثالثة عبارة (حجم أصول المنشأة) بمتوسط حسابي 4.17 وبوزن نسبي 83 % وتقييم عالي لهذه العبارة في محور أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى حجم المنشأة محل التدقيق وتعقيد عملياتها في جودة التدقيق.

بينما نجد أن العبارات التي احتلت تقييم أقل في عبارات هذا المحور عبارة (تعقيد هيكلية وعمليات المنشأة) حيث المتوسط الحسابي 4.05 وهو تقييم بمستوى مرتفع أيضاً. واحتلت عبارة (عدد عمليات المنشأة وحجم أعمالها) المرتبة الأخيرة في تقييم أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى حجم المنشأة محل التدقيق وتعقيد عملياتها في جودة التدقيق، وذلك بوزن نسبي 83 %.

2-العامل الثاني: أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى نوع صناعة المنشأة محل

التدقيق في جودة التدقيق

قام أفراد الدراسة بالإدلاء بإجاباتهم حول العبارات المتعلقة بأثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى نوع صناعة المنشأة محل التدقيق في جودة التدقيق، وتم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية ومستوى التقييم لكل عبارة من أجل قياس هذا المحور كما يوضحه الجدول رقم (7):

جدول (7) الإحصاءات الوصفية على مستوى العبارات المتعلقة بأثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى نوع صناعة المنشأة محل التدقيق في جودة التدقيق

م	العبرة	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	t	الوزن النسبي %	الدلالة المعنوية الحسابية	الترتيب
1	المنشأة محل التدقيق عبارة عن بنك	152	4.09	0.956	14.005	82	0.000	1.000
5	المنشأة عبارة عن منشأة صناعية	152	4.01	0.876	14.253	80	0.000	2.000
2	المنشأة شركة تأمين	152	3.99	1.077	11.377	80	0.000	3.000
4	المنشأة شركة تجارية	152	3.82	0.790	12.836	76	0.000	4.000
3	المنشأة شركة خدمات	152	3.76	0.890	10.578	75	0.000	5.000
	أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى نوع صناعة المنشأة محل التدقيق في جودة التدقيق	152	3.94	0.71	16.18	79	0.000	

يبين الجدول أن قيمة المتوسط الحسابي لمحور تقييم أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى نوع صناعة المنشأة محل التدقيق في جودة التدقيق 3.94 بانحراف معياري 0.71 وأن قيمة الوزن النسبي لتقييم أفراد عينة الدراسة حول هذا المحور 79 %، وهي قيمة عالية مما يعكس التقييم العالي لهذا الأثر في جودة التدقيق حسب آراء عينة الدراسة.

واحتلت المرتبة الأولى في تقييم عبارات هذا المحور عبارة (المنشأة محل التدقيق عبارة عن بنك) بمتوسط حسابي 4.09 وبوزن نسبي 82 % وتقييم عالي أي أن أفراد عينة الدراسة موافقين بشكل عالي على أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى كون المنشأة بنك كمتغير من متغيرات نوع صناعة المنشأة محل التدقيق في جودة التدقيق. واحتلت المرتبة الثانية في تقييم عبارات هذه المحور لدى أفراد عينة الدراسة عبارة (المنشأة عبارة عن منشأة صناعية) بمتوسط حسابي 4.01 وانحراف معياري 0.87 (يدل على تقارب إجابات الباحثين حول هذه العبارة). كما احتلت المرتبة الثالثة عبارة (المنشأة شركة تأمين) بمتوسط حسابي 3.99 وبوزن نسبي 80 % وتقييم عالي لهذه العبارة في محور أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى نوع صناعة المنشأة محل التدقيق في جودة التدقيق.

بينما نجد أن العبارات التي احتلت تقييم أقل في عبارات هذا المحور عبارة (المنشأة شركة تجارية) حيث المتوسط الحسابي 3.82 وهو تقييم بمستوى مرتفع أيضاً واحتلت عبارة (المنشأة شركة خدمات) المرتبة الأخيرة في تقييم أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى عبارات نوع صناعة المنشأة محل التدقيق في جودة التدقيق بوزن نسبي 75 %.

3- العامل الثالث: أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى الخطر المواجه للمنشأة محل

التدقيق في جودة التدقيق

يعرض هذا المحور العبارات المتعلقة بأثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى الخطر المواجه للمنشأة محل التدقيق في جودة التدقيق، وتم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية ومستوى التقييم لكل عبارة من أجل قياس هذا المحور كما هو مبين في الجدول رقم (8):
جدول (8) الإحصاءات الوصفية على مستوى العبارات المتعلقة بأثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى الخطر المواجه للمنشأة محل التدقيق في جودة التدقيق

م	العبارة	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	t	الوزن النسبي %	الدلالة المعنوية الحسابية	الترتيب
1	ضعف السيولة والملاءة النقدية للمنشأة محل التدقيق	152	3.78	1.158	8.267	76	0.000	1
2	مخاطر تشغيل عالية	152	3.76	1.202	7.763	75	0.000	2
3	مخاطر مالية	152	3.59	1.171	6.167	72	0.000	3
6	مخاطر العمل	152	3.55	1.212	5.556	71	0.000	4
4	مخاطر المنافسة	152	3.27	1.276	2.606	65	0.010	5
5	مخاطر السوق	152	3.26	1.199	2.639	65	0.009	6
	أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى الخطر المواجه للمنشأة محل التدقيق في جودة التدقيق	152	3.53	0.99	6.63	71	0.000	

يبين الجدول أن قيمة المتوسط الحسابي لمحور تقييم أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى الخطر المواجه للمنشأة محل التدقيق في جودة التدقيق هو 3.53 بانحراف معياري 0.99 وان قيمة الوزن النسبي لتقييم أفراد عينة الدراسة حول هذا المحور 71 % وهي قيمة عالية، مما يعكس التقييم

العالي لهذا الأثر في جودة التدقيق حسب آراء عينة الدراسة. واحتلت المرتبة الأولى في تقييم عبارات هذا المحور عبارة (ضعف السيولة والملاءة النقدية للمنشأة محل التدقيق) بمتوسط حسابي 3.78 وبوزن نسبي 76 % تقييم عالي أي أن أفراد عينة الدراسة موافقين بشكل عالي على أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى ضعف السيولة والملاءة النقدية للمنشأة محل التدقيق كمتغير من متغيرات الخطر المواجه للمنشأة محل التدقيق في جودة التدقيق، واحتلت المرتبة الثانية في تقييم عبارات هذه المحور لدى أفراد عينة الدراسة عبارة (مخاطر تشغيل عالية) بمتوسط حسابي 3.78 وانحراف معياري 1.2 (يدل على عدم تقارب إجابات المبحوثين حول هذه العبارة)، كما احتلت المرتبة الثالثة عبارة (مخاطر مالية) بمتوسط حسابي 3.59 ووزن نسبي 71 % وتقييم عالي لهذه العبارة في محور أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى الخطر المواجه للمنشأة محل التدقيق في جودة التدقيق. بينما نجد أن العبارات التي احتلت تقييم أقل في عبارات هذا المحور عبارة (مخاطر المنافسة) حيث المتوسط الحسابي 3.27 وهو تقييم بمستوى متوسط أيضاً واحتلت عبارة (مخاطر السوق) المرتبة الأخيرة في تقييم أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى الخطر المواجه للمنشأة محل التدقيق في جودة التدقيق بوزن نسبي 65 % تقييم متوسط.

4- العامل الرابع: أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى ربحية المنشأة محل التدقيق

في جودة التدقيق

قام أفراد الدراسة بتقييم العبارات المتعلقة بأثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى ربحية المنشأة محل التدقيق في جودة التدقيق، وتم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية ومستوى التقييم لكل عبارة من أجل قياس هذا المحور كما يتضح من خلال الجدول رقم (9):

جدول (9) الإحصاءات الوصفية على مستوى العبارات المتعلقة بأثر أتعاب التدقيق التي تعزى

إلى ربحية المنشأة محل التدقيق في جودة التدقيق

م	العبارة	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	t	الوزن النسبي %	الدلالة المعنوية الحسابية	الترتيب
2	نسبة هامش الربح التشغيلي	152	3.12	1.234	1.183	62	0.239	1
1	نسبة هامش الربح الصافي	152	3.11	1.258	1.096	62	0.275	2

3	0.534	61	0.624	1.300	3.07	152	معدل العائد على الأصول	3
4	0.743	59	-0.328	1.236	2.97	152	معدل العائد على رأس المال	5
5	0.133	57	-1.510	1.182	2.86	152	معدل العائد على حقوق الملكية	4
	0.790	60	0.27	0.88	3.02	152	أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى ربحية المنشأة محل التدقيق في جودة التدقيق	

يبين الجدول أن قيمة المتوسط الحسابي لمحور تقييم أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى ربحية المنشأة محل التدقيق في جودة التدقيق هو 3.02 بانحراف معياري 0.88. وأن قيمة الوزن النسبي لتقييم أفراد عينة الدراسة حول هذا المحور 60 % وهي قيمة وسط مما يعكس التقييم الوسط لهذا الأثر في جودة التدقيق حسب آراء عينة الدراسة وهو غير دال احصائياً.

واحتلت المرتبة الأولى في تقييم عبارات هذا المحور عبارة (نسبة هامش الربح التشغيلي) بمتوسط حسابي 3.12 وبوزن نسبي 62 % تقييم متوسط. أي أن أفراد عينة الدراسة موافقين بشكل حياد (الوسط) على أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى نسبة هامش الربح التشغيلي للمنشأة محل التدقيق كمتغير من متغيرات ربحية المنشأة محل التدقيق في جودة التدقيق، واحتلت المرتبة الثانية في تقييم عبارات هذه المحور لدى أفراد عينة الدراسة عبارة (نسبة هامش الربح الصافي) بمتوسط حسابي 3.11 وانحراف معياري 1.2 (يدل على عدم تقارب إجابات المبحوثين حول هذه العبارة)، واحتلت المرتبة الثالثة عبارة (معدل العائد على الأصول) بمتوسط حسابي 3.07 وبوزن نسبي 61 % وتقييم وسط لهذه العبارة في محور أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى ربحية المنشأة محل التدقيق في جودة التدقيق.

بينما نجد أن العبارات التي احتلت تقييم أقل في عبارات هذا المحور عبارة (معدل العائد على رأس المال) حيث المتوسط الحسابي 2.97 وهو تقييم بمستوى متوسط أيضاً واحتلت عبارة (معدل العائد على حقوق الملكية) المرتبة الأخيرة في تقييم أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى ربحية المنشأة محل التدقيق في جودة التدقيق بوزن نسبي 57 % ضعيف وغير دال احصائياً.

ثانياً: تحليل البيانات المتعلقة بأثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى العوامل المرتبطة بمنشأة التدقيق في جودة التدقيق:

الهدف من قياسه معرفة مدى تقييم محاور أثر الأتعاب التي تعزى إلى العوامل المرتبطة بمنشأة التدقيق في جودة التدقيق، وقد تم قياس هذا المحور من خلال عبارات تبرز هذه التقييمات، وذلك من خلال استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية ومستوى التقييم.

1-العامل الأول: أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى حجم منشأة التدقيق في جودة

التدقيق

يعرض هذا المحور العبارات المتعلقة بأثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى حجم منشأة التدقيق في جودة التدقيق، وقام أفراد الدراسة بتقييم عبارات هذا المحور حسب آرائهم، ثم تم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية ومستوى التقييم لكل عبارة من أجل قياس هذا المحور كما هو واضح في الجدول رقم (10):

جدول (10) الإحصاءات الوصفية على مستوى العبارات المتعلقة بأثر أتعاب التدقيق التي تعزى

إلى حجم منشأة التدقيق في جودة التدقيق

م	العبارة	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	t	الوزن النسبي %	الدلالة المعنوية الحسابية	الترتيب
2	عدد عمليات التدقيق المتعاقد عليها	152	4.36	0.732	22.83 9	87	0.000	1
3	استخدام التكنولوجيا الحديثة في التدقيق	152	4.35	0.998	16.65 4	87	0.000	2
5	تخصص المدققين العاملين حسب الصناعات المختلفة	152	4.28	0.880	17.98 1	86	0.000	3
4	وجود نظام لرقابة الجودة التدقيق	152	4.26	1.013	15.29 1	85	0.000	4
1	عدد المدققين العاملين في المنشأة	152	4.06	1.087	12.01 2	81	0.000	5
6	وجود قسم منفصل لتقديم خدمات غير التدقيق للعملاء	152	3.53	1.234	5.325	71	0.000	6
	أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى حجم منشأة التدقيق في جودة التدقيق	152	4.14	0.69	20.29	83	0.000	

يبين الجدول أن قيمة المتوسط الحسابي لمحور تقييم أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى حجم منشأة التدقيق في جودة التدقيق هو 4.14 بانحراف معياري 0.69 وان قيمة الوزن النسبي لتقييم أفراد

عينة الدراسة حول هذا المحور 83 % وهي قيمة عالية مما يعكس التقييم العالي لهذا الأثر في جودة التدقيق حسب آراء عينة الدراسة.

واحتلت المرتبة الأولى في تقييم عبارات هذا المحور عبارة (عدد عمليات التدقيق المتعاقد عليها) بمتوسط حسابي 4.36 وبوزن نسبي 87 % تقييم عالي أي أن أفراد عينة الدراسة موافقين بشكل عالي على أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى عدد عمليات التدقيق المتعاقد عليها في منشأة التدقيق كمتغير من متغيرات حجم منشأة التدقيق في جودة التدقيق، واحتلت المرتبة الثانية في تقييم عبارات هذه المحور لدى أفراد عينة الدراسة عبارة (استخدام التكنولوجيا الحديثة في التدقيق) بمتوسط حسابي 4.35 وانحراف معياري 0.99 (يدل على تقارب إجابات المبحوثين حول هذه العبارة)، واحتلت المرتبة الثالثة عبارة (تخصص المدققين العاملين حسب الصناعات المختلفة) بمتوسط حسابي 4.82 ووزن نسبي 86 % وتقييم وسط لهذه العبارة في محور أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى حجم منشأة التدقيق في جودة التدقيق.

بينما نجد أن العبارات التي احتلت تقييم أقل في عبارات هذا المحور عبارة (عدد المدققين العاملين في المنشأة) حيث المتوسط الحسابي 4.06 وهو تقييم بمستوى عالي أيضاً واحتلت عبارة (وجود قسم منفصل لتقديم خدمات غير التدقيق للعملاء) المرتبة الأخيرة في تقييم أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى حجم منشأة التدقيق في جودة التدقيق بوزن نسبي 71 % عالي.

2- العامل الثاني: أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى سمعة منشأة التدقيق في جودة

التدقيق

من أجل قياس هذا المحور قام الباحث بجمع تقييم أفراد الدراسة للعبارات المتعلقة بأثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى سمعة منشأة التدقيق في جودة التدقيق، وتم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية ومستوى التقييم لكل عبارة كما يتبين لدينا في الجدول رقم (11):

جدول (11) الإحصاءات الوصفية على مستوى العبارات المتعلقة بأثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى سمعة منشأة التدقيق في جودة التدقيق

م	العبرة	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	t	الوزن النسبي %	الدلالة المعنوية الحسابية	الترتيب
1	منشأة التدقيق من المنشآت الأربع الكبار	152	4.31	1.069	15.103	86	0.000	1
2	السمعة الحسنة في السوق	152	4.16	1.043	13.689	83	0.000	2
4	الشهادات المهنية الدولية لدى كوادر المنشأة	152	4.07	1.114	11.797	81	0.000	3
5	خضوع مكتب التدقيق لرقابة الجودة على أعمال التدقيق	152	3.91	0.956	11.798	78	0.000	4
3	عدد القضايا المرفوعة على المنشأة	152	3.82	1.088	9.242	76	0.000	5
	أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى سمعة منشأة التدقيق في جودة التدقيق	152	4.05	0.85	15.25	81	0.000	

يبين الجدول أن قيمة المتوسط الحسابي لمحور تقييم أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى سمعة منشأة التدقيق في جودة التدقيق هو 4.05 بانحراف معياري 0.85. وإن قيمة الوزن النسبي لتقييم أفراد عينة الدراسة حول هذا المحور 81 % وهي قيمة عالية مما يعكس التقييم العالي لهذا الأثر في جودة التدقيق حسب آراء عينة الدراسة.

واحتلت المرتبة الأولى في تقييم عبارات هذا المحور عبارة (منشأة التدقيق من المنشآت الأربع الكبار) بمتوسط حسابي 4.31 وبوزن نسبي 86 % بتقييم عالي، أي أن أفراد عينة الدراسة موافقين بشكل عالي على أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إل كون منشأة التدقيق من المنشآت الأربع الكبار كمتغير من متغيرات سمعة منشأة التدقيق في جودة التدقيق. واحتلت المرتبة الثانية في تقييم عبارات هذه المحور لدى أفراد عينة الدراسة عبارة (السمعة الحسنة في السوق) بمتوسط حسابي 4.16 وانحراف معياري 1.04 (يدل على عدم تقارب إجابات الباحثين حول هذه العبارة). واحتلت المرتبة الثالثة عبارة (الشهادات المهنية الدولية لدى كوادر المنشأة) بمتوسط حسابي 4.07 ووزن نسبي 81 % وتقييم عالي لهذه العبارة في محور أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى سمعة منشأة التدقيق في جودة التدقيق.

بينما نجد أن العبارات التي احتلت تقييم أقل في عبارات هذا المحور عبارة (خضوع مكتب التدقيق لرقابة الجودة على أعمال التدقيق) حيث المتوسط الحسابي 3.91 وهو تقييم بمستوى عالي أيضاً واحتلت عبارة (عدد القضايا المرفوعة على المنشأة) المرتبة الأخيرة في تقييم أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى سمعة منشأة التدقيق في جودة التدقيق بوزن نسبي 76 % عالي.

3- العامل الثالث: أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى تقديم منشأة التدقيق خدمات غير التدقيق للمنشأة محل التدقيق في جودة التدقيق

قيم أفراد الدراسة العبارات المتعلقة بأثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى تقديم منشأة التدقيق خدمات غير التدقيق للمنشأة محل التدقيق في جودة التدقيق، وتم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية ومستوى التقييم لكل عبارة من أجل قياس هذا المحور كما يتضح لدينا في الجدول رقم (12):

جدول (12) الإحصاءات الوصفية على مستوى العبارات المتعلقة بأثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى تقديم منشأة التدقيق خدمات غير التدقيق للمنشأة محل التدقيق في جودة التدقيق

م	العبارة	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	t	الوزن النسبي %	الدلالة المعنوية الحسابية	الترتيب
2	وضع النظم المالية والمحاسبية	152	4.16	0.815	17.5 24	83	0.000	1
3	تقييم نظام الرقابة الداخلية للمنشأة محل التدقيق	152	4.11	1.125	12.1 85	82	0.000	2
1	إعداد البيان الضريبي والتخطيط الضريبي	152	3.85	1.096	9.54 3	77	0.000	3
4	تحليل البيانات المالية للمنشأة محل التدقيق	152	3.80	1.074	9.21 6	76	0.000	4
5	المشورة فيما يخص اختيار وتطوير الموارد البشرية	152	3.69	1.093	7.79 0	74	0.000	5
6	تقديم دراسات الجدوى المختلفة	152	3.60	1.105	6.67 7	72	0.000	6
	أثر الأتعاب التي تعزى إلى تقديم منشأة التدقيق خدمات غير التدقيق للمنشأة محل التدقيق في جودة التدقيق	152	3.87	0.76	14.16	77	0.000	

يبين الجدول أن قيمة المتوسط الحسابي لمحور تقييم أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى تقديم منشأة التدقيق خدمات غير التدقيق للمنشأة محل التدقيق في جودة التدقيق هو 3.87 بانحراف معياري 0.76 وان قيمة الوزن النسبي لتقييم أفراد عينة الدراسة حول هذا المحور 77 % وهي قيمة عالية مما يعكس التقييم العالي لهذا الأثر في جودة التدقيق حسب آراء عينة الدراسة.

واحتلت المرتبة الأولى في تقييم عبارات هذا المحور عبارة (وضع النظم المالية والمحاسبية) بمتوسط حسابي 4.16 وبوزن نسبي 83 % وتقييم عالي أي أن أفراد عينة الدراسة موافقين بشكل عالي على أهمية أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى وضع النظم المالية والمحاسبية كمتغير من متغيرات تقديم منشأة التدقيق خدمات غير التدقيق للمنشأة محل التدقيق في جودة التدقيق، واحتلت المرتبة الثانية في تقييم عبارات هذه المحور لدى أفراد عينة الدراسة عبارة (تقييم نظام الرقابة الداخلية للمنشأة محل التدقيق) بمتوسط حسابي 4.11 وانحراف معياري 1.12 (يدل على عدم تقارب إجابات المبحوثين حول هذه العبارة). كما احتلت المرتبة الثالثة عبارة (إعداد البيان الضريبي والتخطيط الضريبي) بمتوسط حسابي 3.85 ووزن نسبي 77 % وتقييم عالي لهذه العبارة في محور أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى تقديم منشأة التدقيق خدمات غير التدقيق للمنشأة محل التدقيق في جودة التدقيق.

بينما نجد أن العبارات التي احتلت تقييم أقل في عبارات هذا المحور عبارة (المشورة فيما يخص اختيار وتطوير الموارد البشرية) حيث المتوسط الحسابي 3.69 وهو تقييم بمستوى عالي أيضاً واحتلت عبارة (تقديم دراسات الجدوى المختلفة) المرتبة الأخيرة في تقييم أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى تقديم منشأة التدقيق خدمات غير التدقيق للمنشأة محل التدقيق في جودة التدقيق بوزن نسبي 72 % عالي.

4- العامل الرابع: أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى المنافسة بين منشآت التدقيق

في جودة عملية التدقيق

تم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية ومستوى التقييم لكل عبارة من العبارات التي تتعلق بأثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى المنافسة بين منشآت التدقيق في جودة التدقيق، وذلك من أجل قياس هذا المحور. ويظهر الجدول رقم (13) الإحصاءات الوصفية لهذا المحور على النحو الآتي:

جدول (13) الإحصاءات الوصفية على مستوى العبارات المتعلقة بأثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى المنافسة بين منشآت التدقيق في جودة التدقيق

م	العبرة	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	t	الوزن النسبي %	الدلالة المعنوية الحسابية	الترتيب
3	تفاوت كبير في أرقام الأتعاب بين منشآت التدقيق المختلفة	152	4.17	0.905	15.961	83	0.000	1
6	مواكبة المدقق العصري لتطورات السوق في تقديره لأتعاب التدقيق	152	4.11	0.823	16.554	82	0.000	2
2	سيطرة مجموعة محدودة من منشآت التدقيق على النصيب الأكبر من العملاء	152	4.05	0.841	15.344	81	0.000	3
4	القيام بتغيير المدققين المتعاقدين نتيجة حجم الأتعاب	152	4.01	0.980	12.664	80	0.000	4
1	عدد منشآت التدقيق العاملة في السوق	152	3.95	1.025	11.473	79	0.000	5
5	عدم وضع حد أدنى للأتعاب من قبل الجهة المنظمة للمهنة	152	3.67	1.178	7.023	73	0.000	6
	أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى المنافسة بين منشآت التدقيق في جودة التدقيق	152	3.99	0.70	17.55	80	0.000	

يبين الجدول أن قيمة المتوسط الحسابي لمحور تقييم أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى المنافسة بين منشآت التدقيق في جودة التدقيق هو 3.99 بانحراف معياري 0.70 وأن قيمة الوزن النسبي لتقييم أفراد عينة الدراسة حول هذا المحور 80 % وهي قيمة عالية مما يعكس التقييم العالي لهذا الأثر في جودة التدقيق حسب آراء عينة الدراسة.

واحتلت المرتبة الأولى في تقييم عبارات هذا المحور عبارة (تفاوت كبير في أرقام الأتعاب بين منشآت التدقيق المختلفة) بمتوسط حسابي 4.17 وبوزن نسبي 83 % تقييم عالي أي أن أفراد عينة الدراسة موافقين بشكل عالي على أهمية أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى التفاوت الكبير في أرقام الأتعاب بين منشآت التدقيق المختلفة كمتغير من متغيرات المنافسة بين منشآت التدقيق في جودة التدقيق، واحتلت المرتبة الثانية في تقييم عبارات هذه المحور لدى أفراد عينة الدراسة عبارة (مواكبة المدقق العصري لتطورات السوق في تقديره لأتعاب التدقيق) بمتوسط حسابي 4.11

وانحراف معياري 0.82 (يدل على تقارب إجابات المبحوثين حول هذه العبارة)، واحتلت المرتبة الثالثة عبارة (سيطرة مجموعة محدودة من منشآت التدقيق على النصيب الأكبر من العملاء) بمتوسط حسابي 4.05 ووزن نسبي 81 % وتقييم عالي لهذه العبارة في محور أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى المنافسة بين منشأة التدقيق في جودة التدقيق.

بينما نجد أن العبارات التي احتلت تقييم أقل في عبارات هذا المحور عبارة (عدد منشآت التدقيق العاملة في السوق) حيث المتوسط الحسابي 3.95 وهو تقييم بمستوى عالي أيضاً واحتلت عبارة (عدم وضع حد أدنى للأتعاب من قبل الجهة المنظمة للمهنة) المرتبة الأخيرة في تقييم أثر أتعاب التدقيق التي تعزى إلى المنافسة بين منشآت التدقيق في جودة التدقيق بوزن نسبي 73 % عالي.

ثالثاً: محور التابع – تحليل مؤشرات قياس جودة التدقيق:

قام أفراد الدراسة بتقييم العبارات المتعلقة بمؤشرات قياس جودة التدقيق حسب آرائهم، وقام الباحث بعدها باستخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية ومستوى التقييم لكل عبارة من أجل قياس هذا المحور كما يظهره الجدول رقم (14):

جدول (14) الإحصاءات الوصفية على مستوى العبارات المتعلقة بمؤشرات قياس جودة التدقيق

م	العبارة	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	t	الوزن النسبي %	الدالة المعنوية الحسابية	الترتيب
5	جودة تقرير التدقيق ومدى ثقة مستخدمي البيانات المالية حول مدى اعتماديتها	152	4.07	0.961	13.679	81	0.000	1
2	امتلاك المدقق للمعرفة الكافية والخبرات والمهارات والوقت الكافي للقيام بعملية التدقيق	152	3.82	1.146	8.850	76	0.000	2
6	التفاعلات والاتصالات الحاصلة بين أطراف عملية التدقيق	152	3.74	1.083	8.466	75	0.000	3
1	توفر القيم والأخلاقيات والمواقف المهنية لدى المدقق على كافة المستويات	152	3.64	1.220	6.514	73	0.000	4
3	قيام المدقق بعملية التدقيق بما يتسق مع القوانين والنظم والمعايير الدولية	152	3.11	1.248	1.105	62	0.271	5

4	قيام المدقق بمعالجة مستمرة وصارمة لعمليات التدقيق	152	3.09	1.207	0.874	62	0.384	6
7	توفر البيئة المناسبة للقيام بعملية التدقيق من حيث القوانين والأنظمة وإطار إعداد التقارير المالية	152	3.07	1.316	0.617	61	0.538	7
	مؤشرات قياس جودة التدقيق	152	3.58	0.81	8.86	72	0.000	

يبين الجدول أن قيمة المتوسط الحسابي لمحور تقييم مؤشرات قياس جودة التدقيق 3.58 بانحراف معياري 0.81 وأن قيمة الوزن النسبي لتقييم أفراد عينة الدراسة حول هذا المحور 72 % وهي قيمة عالية مما يعكس التقييم العالي لمؤشرات قياس جودة التدقيق حسب آراء عينة الدراسة. واحتلت المرتبة الأولى في تقييم عبارات هذا المحور عبارة (جودة تقرير التدقيق ومدى ثقة مستخدمي البيانات المالية حول مدى اعتماديتها) بمتوسط حسابي 4.07 وبوزن نسبي 81 % تقييم عالي أي أن أفراد عينة الدراسة موافقين بشكل عالي على أهمية جودة تقرير التدقيق ومدى ثقة مستخدمي البيانات المالية حول مدى اعتماديتها كمتغير من مؤشرات قياس جودة التدقيق، واحتلت المرتبة الثانية في تقييم عبارات هذه المحور لدى أفراد عينة الدراسة عبارة (امتلاك المدقق للمعرفة الكافية والخبرات والمهارات والوقت الكافي للقيام بعملية التدقيق) بمتوسط حسابي 3.82 وانحراف معياري 1.14 (يدل على عدم تقارب إجابات المبحوثين حول هذه العبارة)، واحتلت المرتبة الثالثة عبارة التفاعلات والاتصالات الحاصلة بين أطراف عملية التدقيق) بمتوسط حسابي 3.74 ووزن نسبي 75 % وتقييم عالي لهذه العبارة في محور مؤشرات قياس جودة التدقيق.

بينما نجد أن العبارات التي احتلت تقييم أقل في عبارات هذا المحور عبارة (قيام المدقق بمعالجة مستمرة وصارمة لعمليات التدقيق) حيث المتوسط الحسابي 3.09 وهو تقييم بمستوى متوسط واحتلت عبارة (توفر البيئة المناسبة للقيام بعملية التدقيق من حيث القوانين والأنظمة وإطار إعداد التقارير المالية) المرتبة الأخيرة في تقييم مؤشرات قياس جودة التدقيق بوزن نسبي 61 % متوسط.

4-3- المبحث الثالث: اختبار فرضيات الدراسة:

تم إجراء اختبار الانحدار الخطي البسيط لقياس أثر مؤشرات المتغير المستقل على المتغير التابع وفقاً لمخطط الدراسة كما يلي:

1) الفرضية الرئيسة الأولى: لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق التي تعود إلى العوامل المرتبطة بالمنشأة محل التدقيق وجودة التدقيق، حسب آراء عينة الدراسة. ويتفرع عنها:

1. H0: لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق التي تعزى إلى عامل حجم المنشأة محل التدقيق وتعقيد عملياتها، وجودة التدقيق.

سيتم خلال هذه الفرضية وضع معادلة الانحدار والتحقق من وجود علاقة بين المتغير المستقل الذي يتمثل في الأتعاب التي تعزى إلى حجم المنشأة محل التدقيق، والمتغير التابع المتمثل بجودة التدقيق. ويظهر الجدول رقم (15) مؤشرات معاملات الانحدار بين المتغيرات على النحو الآتي:

جدول (15) مؤشرات معاملات الانحدار بين المتغير المستقل (الأتعاب التي تعزى إلى حجم المنشأة محل التدقيق وتعقيد عملياتها)، والتابع جودة التدقيق.

Model Summary					
الدالة المعنوية	F	عامل التفسير المصحح	معامل التفسير	R	Model
0.000 ^b	23.476	0.130	0.135	0.368 ^a	1
a. Predictors: (Constant), أتعاب التدقيق التي تعزى إلى حجم المنشأة محل التدقيق وتعقيد عملياتها					

يبين الجدول المقياس R وهو معامل الارتباط قيمته ضعيفة % 36.8 وأيضا لدينا مقياس معامل التفسير والذي قيمته تقريبا 13.5% وبالتالي فإن المتغير المستقل في هذا النموذج له تأثير بمقدار 13.5% على المتغير التابع (جودة التدقيق) مما يعني ان المتغير المستقل (أتعاب التدقيق التي تعزى إلى حجم المنشأة محل التدقيق وتعقيد عملياتها) استطاع أن يفسر 13.5 % من التغيرات الحاصلة في التابع (جودة التدقيق) (Y) والباقي يفسره عوامل أخرى، كما يظهر الجدول قيم تحليل التباين والذي يمكن من خلاله التعرف على القوة التفسيرية للنموذج ككل عن طريق احصائية F ويظهر المعنوية العالية لاختبار $F=23.4$ ومعنوية الدلالة الحسابية ($0.000 = sig$) وهي أصغر من المعنوية الدلالة القياسية $sig=0.05$ ، مما يؤكد القوة التفسيرية لنموذج الانحدار الخطي

من الناحية الإحصائية أي النموذج ككل ذا دلالة معنوية. ومن أجل قياس أثر المتغير المستقل في المتغير التابع تم عرض المؤشرات الإحصائية لمعادلة الانحدار المقدرة كما يبينه الجدول رقم (16):

جدول (16) المؤشرات الإحصائية لمعادلة الانحدار بين المتغير المستقل (ألعاب التدقيق التي تعزى إلى حجم المنشأة محل التدقيق وتعقيد عملياتها)، والتابع جودة التدقيق

Coefficients ^a						
الدالة المعنوية	t	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients		Model	
		Beta	Std. Error	B		
0.000	4.070		0.404	1.644	(Constant)	1
0.000	4.845	0.368	0.097	0.469	ألعاب التدقيق التي تعزى إلى حجم المنشأة محل التدقيق وتعقيد عملياتها	
a. Dependent Variable: جودة عملية التدقيق						

ومن خلال الجدول نجد أن المتغير المستقل في هذا النموذج حسب نموذج t مقبول لمؤشر (ألعاب التدقيق التي تعزى إلى حجم المنشأة محل التدقيق وتعقيد عملياتها) حيث الدالة المعنوية أصغر من $\text{sig}=0.05$ فأى تغير بمقدار وحدة واحدة لألعاب التدقيق التي تعزى إلى حجم المنشأة محل التدقيق وتعقيد عملياتها يؤثر في جودة التدقيق بمقدار 0.46. ويمكن وضع معادلة الانحدار المقدرة هي:

جودة التدقيق = $1.64 + (0.46)$ ألعاب التدقيق التي تعزى إلى حجم المنشأة محل التدقيق وتعقيد عملياتها
--

تدل المعادلة السابقة بناء على المؤشرات الناتجة: توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين ألعاب التدقيق التي تعزى إلى عامل حجم المنشأة محل التدقيق وتعقيد عملياتها، وجودة التدقيق.

2. H0: لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق التي تعزى إلى عامل نوع صناعة المنشأة محل التدقيق، وجودة التدقيق.

سيتم خلال هذه الفرضية وضع معادلة الانحدار والتحقق من وجود علاقة بين المتغير المستقل الذي يتمثل في الأتعاب التي تعزى إلى نوع صناعة المنشأة محل التدقيق، والمتغير التابع المتمثل بجودة التدقيق. وكانت مؤشرات معاملات الانحدار بين المتغيرات على النحو المبين في الجدول رقم (17):

جدول (17) مؤشرات معاملات الانحدار بين المتغير المستقل (أتعاب التدقيق التي تعزى إلى نوع صناعة المنشأة محل التدقيق)، والتابع جودة التدقيق

Model Summary					
الدالة المعنوية	F	عامل التفسير المصحح	معامل التفسير	R	Model
0.000 ^b	55.973	0.267	0.272	0.521 ^a	1
a. Predictors: (Constant), أتعاب التدقيق التي تعزى إلى نوع صناعة المنشأة محل التدقيق					

يبين الجدول المقياس R وهو معامل الارتباط قيمته متوسطة % 52.1 وأيضا لدينا مقياس معامل التفسير والذي قيمته تقريبا 27.2 % وبالتالي فإن المتغير المستقل في هذا النموذج له تأثير بمقدار 27.2 % على المتغير التابع (جودة التدقيق) مما يعني ان المتغير المستقل (أتعاب التدقيق التي تعزى إلى نوع صناعة المنشأة محل التدقيق) استطاع أن يفسر 27.2 % من التغيرات الحاصلة في التابع (جودة التدقيق) (Y) والباقي يفسره عوامل أخرى، كما يظهر الجدول قيم تحليل التباين والذي يمكن من خلاله التعرف على القوة التفسيرية للنموذج ككل عن طريق احصائية F ويظهر المعنوية العالية لاختبار $F=55.9$ ومعنوية الدلالة الحسابية ($0.000 = sig$) وهي أصغر من المعنوية الدلالة القياسية $sig=0.05$ ، مما يؤكد القوة التفسيرية لنموذج الانحدار الخطي من الناحية الاحصائية، أي النموذج ككل ذو دلالة معنوية. وكانت المؤشرات الإحصائية لمعادلة الانحدار المقدرة بين المتغير المستقل المتمثل في أتعاب التدقيق التي تعزى إلى نوع صناعة المنشأة محل التدقيق والمتغير التابع جودة التدقيق، كما هو واضح في الجدول رقم (18):

جدول (18) المؤشرات الإحصائية لمعادلة الانحدار بين المتغير المستقل (أتعاب التدقيق التي تعزى إلى نوع صناعة المنشأة محل التدقيق)، والتابع جودة التدقيق

Coefficients ^a					
الدالة المعنوية	t	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients		Model
		Beta	Std. Error	B	
0.000	3.999		0.315	1.260	1 (Constant)
0.000	7.481	0.521	0.079	0.589	أتعاب التدقيق التي تعزى إلى نوع صناعة المنشأة محل التدقيق
a. Dependent Variable: جودة التدقيق					

ومن خلال الجدول نجد أن المتغير المستقل في هذا النموذج حسب نموذج t مقبول لمؤشر (أتعاب التدقيق التي تعزى إلى نوع صناعة المنشأة محل التدقيق) حيث الدالة المعنوية أصغر من $\text{sig}=0.05$ فأى تغير بمقدار وحدة واحدة من أتعاب التدقيق التي تعزى إلى نوع صناعة المنشأة محل التدقيق يؤثر في جودة التدقيق بمقدار 0.58. ويمكن وضع معادلة الانحدار المقدرة هي:

$$\text{جودة التدقيق} = 1.26 + (0.58) \text{ أتعاب التدقيق التي تعزى إلى نوع صناعة المنشأة محل التدقيق}$$

تدل المعادلة السابقة بناء على المؤشرات الناتجة:

توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق التي تعزى إلى عامل نوع صناعة المنشأة محل التدقيق، وجودة التدقيق.

3. H0: لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق التي تعزى إلى عامل الخطر المواجه للمنشأة محل التدقيق، وجودة التدقيق.

تم في هذه الفرضية وضع مؤشرات معاملات الانحدار بين المتغير المستقل المتمثل في الأتعاب التي تعزى إلى الخطر المواجه للمنشأة محل التدقيق، والمتغير التابع جودة التدقيق. وذلك من أجل

وضع معادلة الانحدار والتحقق من وجود علاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع كما هو مبين في الجدول رقم (19):

جدول (19) مؤشرات معاملات الانحدار بين المتغير المستقل (أتعاب التدقيق التي تعزى إلى الخطر لمواجهة للمنشأة محل التدقيق)، والتابع جودة التدقيق

Model Summary					
الدلالة المعنوية	F	عامل التفسير المصحح	معامل التفسير	R	Model
.000 ^b	336.156	0.689	0.691	.832 ^a	1
a. Predictors: (Constant), أتعاب التدقيق التي تعزى إلى الخطر لمواجهة للمنشأة محل التدقيق					

يبين الجدول المقياس R وهو معامل الارتباط قيمته جيدة % 82.2 وأيضا لدينا مقياس معامل التفسير والذي قيمته تقريبا 69.1 % وبالتالي فإن المتغير المستقل في هذا النموذج له تأثير بمقدار 69.1 % على المتغير التابع (جودة التدقيق) مما يعني ان المتغير المستقل (أتعاب التدقيق التي تعزى إلى الخطر لمواجهة للمنشأة محل التدقيق) استطاع أن يفسر 69.1 % من التغيرات الحاصلة في التابع (جودة التدقيق) (Y) والباقي يفسره عوامل أخرى، كما يظهر الجدول قيم تحليل التباين والذي يمكن من خلاله التعرف على القوة التفسيرية للنموذج ككل عن طريق احصائية F ويظهر المعنوية العالية لاختبار $F=336.15$ ومعنوية الدلالة الحسابية ($0.000 = sig$) وهي أصغر من المعنوية الدلالة القياسية $sig=0.05$ ، مما يؤكد القوة التفسيرية لنموذج الانحدار الخطي من الناحية الاحصائية أي النموذج ككل ذا دلالة معنوية. ومن أجل قياس أثر المتغير المستقل في المتغير التابع تم وضع معادلة الانحدار المقدرة بين هذه المتغيرات. وكانت المؤشرات الإحصائية لهذه المعادلة على النحو الآتي الذي يظهره الجدول رقم (20):

جدول (20) المؤشرات الإحصائية لمعادلة الانحدار بين المتغير المستقل (الخطر المواجه للمنشأة محل التدقيق)، والتابع جودة التدقيق

Coefficients ^a						
الدالة المعنوية	t	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients		Model	
		Beta	Std. Error	B		
0.000	8.737		0.136	1.185	(Constant)	1
0.000	18.335	0.832	0.037	0.678	الخطر المواجه للمنشأة محل التدقيق	
a. Dependent Variable: جودة التدقيق						

ومن خلال الجدول نجد أن المتغير المستقل في هذا النموذج حسب نموذج t مقبول لمؤشر (أعاب التدقيق التي تعزى إلى الخطر المواجه للمنشأة محل التدقيق) حيث الدالة المعنوية أصغر من $\text{sig}=0.05$ فأني تغير بمقدار وحدة واحدة من أعاب التدقيق التي تعزى إلى الخطر المواجه للمنشأة محل التدقيق يؤثر في جودة التدقيق بمقدار 0.67. ويمكن وضع معادلة الانحدار المقدرة هي:

جودة التدقيق = $1.18 + (0.67)$ أعاب التدقيق التي تعزى إلى الخطر المواجه للمنشأة

محل التدقيق

تدل المعادلة السابقة بناء على المؤشرات الناتجة:

توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين أعاب التدقيق التي تعزى إلى عامل الخطر المواجه للمنشأة محل التدقيق، وجودة التدقيق.

4. H0: لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين أعاب التدقيق التي تعزى إلى عامل ربحية المنشأة محل التدقيق، وجودة التدقيق.

سيتم خلال هذه الفرضية وضع معادلة الانحدار والتحقق من وجود علاقة بين المتغير المستقل الذي يتمثل في الأعاب التي تعزى إلى ربحية المنشأة محل التدقيق، والمتغير التابع المتمثل بجودة التدقيق. ويظهر الجدول رقم (21) مؤشرات معاملات الانحدار بين المتغيرات على النحو الآتي:

جدول (21) مؤشرات معاملات الانحدار بين المتغير المستقل (أتعاب التدقيق التي تعزى إلى ربحية المنشأة محل التدقيق)، والتابع جودة التدقيق

Model Summary					
الدلالة المعنوية	F	عامل التفسير المصحح	معامل التفسير	R	Model
.000 ^b	263.796	0.635	0.638	.798 ^a	1
a. Predictors: (Constant), أتعاب التدقيق التي تعزى إلى ربحية المنشأة محل التدقيق					

يبين الجدول المقياس R وهو معامل الارتباط قيمته جيدة % 79.8 وأيضا لدينا مقياس معامل التفسير والذي قيمته تقريبا 63.8 % وبالتالي فإن المتغير المستقل في هذا النموذج له تأثير بمقدار 63.8% على المتغير التابع (جودة التدقيق) مما يعني ان المتغير المستقل (أتعاب التدقيق التي تعزى إلى ربحية المنشأة محل التدقيق) استطاع أن يفسر 63.8 % من التغيرات الحاصلة في التابع (جودة التدقيق) (Y) والباقي يفسره عوامل أخرى، كما يظهر الجدول قيم تحليل التباين والذي يمكن من خلاله التعرف على القوة التفسيرية للنموذج ككل عن طريق احصائية F ويظهر المعنوية العالية لاختبار $F=263.7$ ومعنوية الدلالة الحسائية ($0.000 = sig$) وهي أصغر من المعنوية الدلالة القياسية $sig=0.05$ ، مما يؤكد القوة التفسيرية لنموذج الانحدار الخطي من الناحية الاحصائية أي النموذج ككل ذا دلالة معنوية. وتظهر المؤشرات الإحصائية لمعادلة الانحدار المقدرة التي ستقيس أثر المتغير المستقل في المتغير التابع كما يبينه الجدول رقم (22):

جدول (22) المؤشرات الإحصائية لمعادلة الانحدار بين المتغير المستقل (أتعاب التدقيق التي تعزى إلى ربحية المنشأة محل التدقيق)، والتابع جودة التدقيق

Coefficients ^a					
الدلالة المعنوية	t	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients		Model
		Beta	Std. Error	B	
0.000	15.417		0.117	1.797	1 (Constant)
0.000	16.242	0.798	0.036	0.589	أتعاب التدقيق التي تعزى إلى ربحية المنشأة محل التدقيق
a. Dependent Variable: جودة التدقيق					

ومن خلال الجدول نجد أن المتغير المستقل في هذا النموذج حسب نموذج t مقبول لمؤشر (أتعاب التدقيق التي تعزى إلى ربحية المنشأة محل التدقيق) حيث الدالة المعنوية أصغر من $\text{sig}=0.05$ فأي تغير بمقدار وحدة واحدة لأتعاب التدقيق التي تعزى إلى ربحية المنشأة محل التدقيق يؤثر في جودة التدقيق بمقدار 0.58. ويمكن وضع معادلة الانحدار المقدرة هي:

$$\text{جودة التدقيق} = 1.79 + (0.58) \text{ أتعاب التدقيق التي تعزى إلى ربحية المنشأة محل التدقيق}$$

تدل المعادلة السابقة بناء على المؤشرات الناتجة:

توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق التي تعزى إلى عامل ربحية المنشأة محل التدقيق، وجودة التدقيق.

اختبار الفرضية الرئيسة الأولى: لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق التي تعزى إلى العوامل المرتبطة بالمنشأة محل التدقيق وجودة التدقيق، حسب آراء عينة الدراسة.

تم إجراء اختبار الانحدار المتعدد لمؤشرات المتغير المستقل الأربع مع المتغير التابع باستخدام طريقة (Enter) وذلك من أجل وضع معادلة الانحدار والتحقق من وجود علاقة بين المتغير المستقل المتمثل بأتعاب التدقيق التي تعزى إلى العوامل المرتبطة بالمنشأة محل التدقيق، والمتغير التابع المتمثل بجودة التدقيق. وكانت النتائج على النحو الآتي الذي يبينه الجدول رقم (23). جدول (23) مؤشرات معاملات الانحدار بين المتغير المستقل (أتعاب التدقيق التي تعزى إلى العوامل المرتبطة بالمنشأة محل التدقيق)، والتابع جودة التدقيق

Model Summary

الدالة المعنوية	F	عامل التفسير المصحح	معامل التفسير	R	Model
0.000 ^b	192.427	0.59	0.60	0.78 ^a	1
a. Predictors: (Constant), صناعة المنشأة محل التدقيق, الخطر المواجه للمنشأة محل التدقيق					

يبين الجدول المقياس R وهو معامل الارتباط قيمته متوسطة % 78 وأيضا لدينا مقياس معامل التفسير والذي قيمته تقريبا 60 % وبالتالي فإن المتغير المستقل في هذا النموذج له تأثير بمقدار 60% على المتغير التابع (جودة التدقيق) مما يعني ان المتغير المستقل (أتعاب التدقيق التي تعزى إلى العوامل المرتبطة بالمنشأة محل التدقيق) استطاع أن يفسر 60 % من التغيرات الحاصلة في التابع (جودة التدقيق) (Y) والباقي يفسره عوامل أخرى، كما يظهر الجدول قيم تحليل التباين والذي يمكن من خلاله التعرف على القوة التفسيرية للنموذج ككل عن طريق احصائية F ويظهر المعنوية العالية لاختبار $F=192.4$ ومعنوية الدلالة الحسابية ($0.000 = sig$) وهي أصغر من المعنوية الدلالة القياسية $sig=0.05$ ، مما يؤكد القوة التفسيرية لنموذج الانحدار الخطي من الناحية الاحصائية أي النموذج ككل ذا دلالة معنوية. ومن أجل قياس أثر المتغير المستقل في المتغير التابع تم وضع معادلة الانحدار المقدرة بين هذه المتغيرات، وكانت المؤشرات الإحصائية لهذه المعادلة على النحو الآتي الذي يظهره الجدول رقم (24):

جدول (24) المؤشرات الإحصائية لمعادلة الانحدار بين المتغير المستقل (أتعاب التدقيق التي

تعزى إلى العوامل المرتبطة بالمنشأة محل التدقيق)، والتابع جودة التدقيق

الدلالة المعنوية	t	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients		Model	
		Beta	Std. Error	B		
0.000	5.138		0.198	1.015	(Constant)	1
0.044	-2.029	-0.081	0.051	-0.103	حجم المنشأة محل التدقيق وتعقيد عملياتها	
0.039	2.082	0.083	0.045	0.094	نوع صناعة المنشأة محل التدقيق	
0.000	11.557	0.563	0.040	0.459	الخطر المواجه للمنشأة محل التدقيق	
0.000	10.690	0.448	0.031	0.331	ربحية المنشأة محل التدقيق	
a. Dependent Variable: جودة التدقيق						

ومن خلال الجدول نجد أن المتغير المستقل في هذا النموذج حسب نموذج t مقبول للمؤشرات الأربع (أتعاب التدقيق التي تعزى إلى العوامل المرتبطة بالمنشأة محل التدقيق) حيث الدالة المعنوية أصغر من $sig=0.05$ فأى تغير بمقدار وحدة واحدة في أتعاب التدقيق التي تعزى إلى العوامل المرتبطة بالمنشأة محل التدقيق يؤثر في جودة التدقيق بمقدار 0.58.

ويمكن وضع معادلة الانحدار المقدرة هي:

$$\text{جودة التدقيق} = 1.01 + (-0.10) \text{ حجم المنشأة محل التدقيق وتتعقد عملياتها} + (0.09) \\ + \text{نوع صناعة المنشأة محل التدقيق} + (0.45) \text{ الخطر المواجه للمنشأة محل التدقيق} + \\ (0.33) \text{ ربحية المنشأة محل التدقيق}$$

تدل المعادلة السابقة بناء على المؤشرات الناتجة:

توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق التي تعود إلى العوامل المرتبطة بالمنشأة محل التدقيق وجودة التدقيق، حسب آراء عينة الدراسة. ويلاحظ أن أتعاب التدقيق التي تعزى إلى الخطر المواجه للمنشأة محل التدقيق تحقق أكبر أثر على جودة التدقيق ثم تأتي بعدها أتعاب التدقيق التي تعزى إلى ربحية المنشأة محل التدقيق.

(2) الفرضية الرئيسية الثانية: لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق التي تعزى إلى العوامل المرتبطة بمنشأة التدقيق وجودة التدقيق، حسب آراء عينة الدراسة. ويتفرع عنها:

1. H0: لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق التي تعزى إلى عامل حجم منشأة التدقيق، وجودة التدقيق.

تم في هذه الفرضية عرض مؤشرات معاملات الانحدار بين المتغير المستقل المتمثل في الأتعاب التي تعزى إلى حجم منشأة التدقيق، والمتغير التابع جودة التدقيق. وذلك من أجل وضع معادلة الانحدار والتحقق من وجود علاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع. وتظهر هذه المؤشرات كما يبينه الجدول رقم (25):

جدول (25) مؤشرات معاملات الانحدار بين المتغير المستقل (أتعاب التدقيق التي تعزى إلى حجم منشأة التدقيق)، والتابع جودة التدقيق

Model Summary					
الدالة المعنوية	F	عامل التفسير المصحح	معامل التفسير	R	Model
0.000 ^b	49.671	0.244	0.249	0.499 ^a	1
a. Predictors: (Constant), أتعاب التدقيق التي تعزى إلى حجم منشأة التدقيق					

يبين الجدول المقياس R وهو معامل الارتباط قيمته متوسطة % 49.9 وأيضا لدينا مقياس معامل التفسير والذي قيمته تقريبا 24.9% وبالتالي فإن المتغير المستقل في هذا النموذج له تأثير بمقدار 24.9% على المتغير التابع (جودة التدقيق) مما يعني ان المتغير المستقل (أتعاب التدقيق التي تعزى إلى حجم المنشأة التدقيق) استطاع أن يفسر 24.9 % من التغيرات الحاصلة في التابع (جودة التدقيق) (Y) والباقي يفسره عوامل أخرى، كما يظهر الجدول قيم تحليل التباين والذي يمكن من خلاله التعرف على القوة التفسيرية للنموذج ككل عن طريق احصائية F ويظهر المعنوية العالية لاختبار $F=49.6$ ومعنوية الدلالة الحسابية ($0.000 = sig$) وهي أصغر من المعنوية الدلالة القياسية $sig=0.05$ ، مما يؤكد القوة التفسيرية لنموذج الانحدار الخطي من الناحية الاحصائية أي النموذج ككل ذا دلالة معنوية.

وتظهر المؤشرات الإحصائية لمعادلة الانحدار المقدرة بين المتغير المستقل والمتغير التابع كما يتضح من خلال الجدول رقم (26):

جدول (26) المؤشرات الإحصائية لمعادلة الانحدار بين المتغير المستقل (أتعاب التدقيق التي تعزى إلى حجم منشأة التدقيق)، والتابع جودة التدقيق

Coefficients ^a						
الدلالة المعنوية	t	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients		Model	
		Beta	Std. Error	B		
0.001	3.398		0.346	1.175	(Constant)	1
0.000	7.048	0.499	0.082	0.581	حجم منشأة التدقيق	
a. Dependent Variable: جودة التدقيق						

ومن خلال الجدول نجد أن المتغير المستقل في هذا النموذج حسب نموذج t مقبول لمؤشر (أتعاب التدقيق التي تعزى إلى حجم منشأة التدقيق) حيث الدالة المعنوية أصغر من $sig=0.05$ فأى تغير بمقدار وحدة واحدة لأتعاب التدقيق التي تعزى إلى حجم منشأة التدقيق يؤثر في جودة التدقيق بمقدار 0.58.

ويمكن وضع معادلة الانحدار المقدرة هي:

$$\text{جودة التدقيق} = 1.17 + (0.58) \text{ أتعاب التدقيق التي تعزى إلى حجم منشأة التدقيق}$$

تدل المعادلة السابقة بناءا على المؤشرات الناتجة:

توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق التي تعزى إلى عامل حجم منشأة التدقيق، وجودة التدقيق.

2. H0: لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق التي تعزى إلى عامل سمعة منشأة التدقيق، وجودة التدقيق.

من أجل التحقق من وجود علاقة بين المتغير المستقل المتمثل بالأتعاب التي تعزى إلى حجم منشأة التدقيق والمتغير التابع المتمثل بجودة التدقيق، تم وضع معادلة الانحدار بين هذه المتغيرات. ويظهر الجدول رقم (27) مؤشرات معاملات الانحدار على النحو الآتي:

جدول (27) مؤشرات معاملات الانحدار بين المتغير المستقل (أتعاب التدقيق التي تعزى إلى سمعة منشأة التدقيق)، والتابع جودة التدقيق

Model Summary					
الدالة المعنوية	F	عامل التفسير المصحح	معامل التفسير	R	Model
0.000 ^b	23.553	0.130	0.136	0.368 ^a	1
a. Predictors: (Constant), أتعاب التدقيق التي تعزى إلى سمعة منشأة التدقيق					

يبين الجدول المقياس R وهو معامل الارتباط قيمته متوسطة % 36.8 وأيضا لدينا مقياس معامل التفسير والذي قيمته تقريبا % 13.6 وبالتالي فإن المتغير المستقل في هذا النموذج له تأثير بمقدار % 13.6 على المتغير التابع (جودة التدقيق) مما يعني ان المتغير المستقل (أتعاب التدقيق التي تعزى إلى سمعة منشأة التدقيق) استطاع أن يفسر % 13.6 من التغيرات الحاصلة في التابع (جودة التدقيق) (Y) والباقي يفسره عوامل أخرى، كما يظهر الجدول قيم تحليل التباين والذي يمكن من خلاله التعرف على القوة التفسيرية للنموذج ككل عن طريق احصائية F ويظهر المعنوية العالية لاختبار $F=23.5$ ومعنوية الدلالة الحسابية ($0.000 = \text{sig}$) وهي أصغر من المعنوية الدلالة

القياسية $\text{sig}=0.05$ ، مما يؤكد القوة التفسيرية لنموذج الانحدار الخطي من الناحية الإحصائية أي النموذج ككل ذا دلالة معنوية.

وكانت المؤشرات الإحصائية لمعادلة الانحدار المقدرة التي ستقيس أثر المتغير المستقل في المتغير التابع، على النحو الذي يظهره الجدول رقم (28):

جدول (28) المؤشرات الإحصائية لمعادلة الانحدار بين المتغير المستقل (أتعاب التدقيق التي تعزى إلى سمعة منشأة التدقيق)، والتابع جودة التدقيق

Coefficients ^a						
الدالة المعنوية	t	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients		Model	
		Beta	Std. Error	B		
0.000	7.276		0.298	2.165	(Constant)	1
0.000	4.853	0.368	0.072	0.349	سمعة منشأة التدقيق	
a. Dependent Variable: جودة التدقيق						

ومن خلال الجدول نجد أن المتغير المستقل في هذا النموذج حسب نموذج t مقبول لمؤشر (أتعاب التدقيق التي تعزى إلى سمعة منشأة التدقيق) حيث الدالة المعنوية أصغر من $\text{sig}=0.05$ فأى تغير بمقدار وحدة واحدة لأتعاب التدقيق التي تعزى إلى سمعة منشأة التدقيق يؤثر في جودة التدقيق بمقدار 0.58.

ويمكن وضع معادلة الانحدار المقدرة هي:

$$\text{جودة التدقيق} = 2.16 + (0.34) \text{ أتعاب التدقيق التي تعزى إلى سمعة منشأة التدقيق}$$

تدل المعادلة السابقة بناءا على المؤشرات الناتجة:

توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق التي تعزى إلى عامل سمعة منشأة التدقيق، وجودة التدقيق.

3. H0: لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق التي تعزى إلى عامل تقديم منشأة التدقيق خدمات غير التدقيق للمنشأة محل التدقيق، وجودة التدقيق.

من أجل التحقق من وجود علاقة بين المتغير المستقل المتمثل بالأتعاب التي تعزى إلى تقديم منشأة التدقيق خدمات غير التدقيق للمنشأة محل التدقيق والمتغير التابع المتمثل بجودة التدقيق، سيتم وضع معادلة الانحدار بين هذه المتغيرات. وتظهر مؤشرات معاملات الانحدار بين المتغيرات على الشكل الذي يوضحه الجدول رقم (29):

جدول (29) مؤشرات معاملات الانحدار بين المتغير المستقل (أتعاب التدقيق التي تعزى إلى تقديم منشأة التدقيق خدمات غير التدقيق للمنشأة محل التدقيق)، والتابع جودة التدقيق

Model Summary					
الدلالة المعنوية	F	عامل التفسير المصحح	معامل التفسير	R	Model
0.000 ^b	22.718	0.126	0.132	0.363 ^a	1
a. Predictors: (Constant), تقديم منشأة التدقيق خدمات غير التدقيق للمنشأة محل التدقيق					

يبين الجدول المقياس R وهو معامل الارتباط قيمته ضعيفة % 36.3 وأيضا لدينا مقياس معامل التفسير والذي قيمته تقريبا 13.2 % وبالتالي فإن المتغير المستقل في هذا النموذج له تأثير بمقدار 13.2 % على المتغير التابع (جودة التدقيق) مما يعني ان المتغير المستقل (أتعاب التدقيق التي تعزى إلى تقديم منشأة التدقيق خدمات غير التدقيق للمنشأة محل التدقيق) استطاع أن يفسر 13.2 % من التغيرات الحاصلة في التابع (جودة التدقيق) (Y) والباقي يفسره عوامل أخرى، كما يظهر الجدول قيم تحليل التباين والذي يمكن من خلاله التعرف على القوة التفسيرية للنموذج ككل عن طريق احصائية F ويظهر المعنوية العالية لاختبار $F=22.7$ ومعنوية الدلالة الحسابية $\text{sig}=0.000$ وهي أصغر من المعنوية الدلالة القياسية $\text{sig}=0.05$ ، مما يؤكد القوة التفسيرية لنموذج الانحدار الخطي من الناحية الاحصائية أي النموذج ككل ذا دلالة معنوية. وتظهر المؤشرات الإحصائية لمعادلة الانحدار المقدرة والتي ستقيس أثر المتغير المستقل في المتغير التابع كما هو موضح في الجدول رقم (30):

جدول (30) المؤشرات الإحصائية لمعادلة الانحدار بين المتغير المستقل (أتعاب التدقيق التي تعزى إلى تقديم منشأة التدقيق خدمات غير التدقيق للمنشأة محل التدقيق)، والتابع جودة التدقيق

Coefficients ^a						
الدالة المعنوية	t	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients		Model	
		Beta	Std. Error	B		
0.000	6.519		0.320	2.084	(Constant)	1
0.000	4.766	0.363	0.081	0.387	تقديم منشأة التدقيق خدمات غير التدقيق للعميل	
a. Dependent Variable: جودة التدقيق						

ومن خلال الجدول نجد أن المتغير المستقل في هذا النموذج حسب نموذج t مقبول لمؤشر (أتعاب التدقيق التي تعزى إلى تقديم منشأة التدقيق خدمات غير التدقيق للمنشأة محل التدقيق) حيث الدالة المعنوية أصغر من $\text{sig}=0.05$ فأى تغير بمقدار وحدة واحدة لأتعاب التدقيق التي تعزى إلى تقديم منشأة التدقيق خدمات غير التدقيق للمنشأة محل التدقيق يؤثر في جودة التدقيق بمقدار 0.67.

ويمكن وضع معادلة الانحدار المقدرة هي:

جودة التدقيق = $2.08 + (0.38)$ أتعاب التدقيق التي تعزى إلى تقديم منشأة التدقيق

خدمات غير التدقيق للمنشأة محل التدقيق

تدل المعادلة السابقة بناء على المؤشرات الناتجة:

توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق التي تعزى إلى عامل تقديم منشأة التدقيق خدمات غير التدقيق للمنشأة محل التدقيق، وجودة التدقيق.

4. H_0 : لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق التي تعزى إلى المنافسة بين منشآت التدقيق، وجودة التدقيق.

سيتم في هذه الفرضية وضع معادلة الانحدار والتحقق من وجود علاقة بين المتغير المستقل الذي يتمثل بالأتعاب التي تعزى إلى المنافسة بين منشآت التدقيق، والمتغير التابع المتمثل بجودة التدقيق.

وتظهر مؤشرات معاملات الانحدار بين المتغيرات على النحو الآتي الذي يظهره الجدول رقم (31):

جدول (31) مؤشرات معاملات الانحدار بين المتغير المستقل (ألعاب التدقيق التي تعزى إلى المنافسة بين منشآت التدقيق)، والتابع جودة التدقيق

Model Summary					
الدالة المعنوية	F	عامل التفسير المصحح	معامل التفسير	R	Model
0.000 ^b	53.672	0.259	0.264	0.513 ^a	1
a. Predictors: (Constant), ألعاب التدقيق التي تعزى إلى المنافسة بين منشآت التدقيق					

يبين الجدول المقياس R وهو معامل الارتباط قيمته وسط % 51.3 وأيضا لدينا مقياس معامل التفسير والذي قيمته تقريبا 26.4 % وبالتالي فإن المتغير المستقل في هذا النموذج له تأثير بمقدار 26.4 % على المتغير التابع (جودة التدقيق) مما يعني ان المتغير المستقل (ألعاب التدقيق التي تعزى إلى المنافسة بين منشآت التدقيق) استطاع أن يفسر 26.4 % من التغيرات الحاصلة في التابع (جودة التدقيق) (Y) والباقي يفسره عوامل أخرى، كما يظهر الجدول قيم تحليل التباين والذي يمكن من خلاله التعرف على القوة التفسيرية للنموذج ككل عن طريق احصائية F ويظهر المعنوية العالية لاختبار $F=53.6$ ومعنوية الدلالة الحسابية ($0.000 = sig$) وهي أصغر من المعنوية الدلالة القياسية $sig=0.05$ ، مما يؤكد القوة التفسيرية لنموذج الانحدار الخطي من الناحية الاحصائية أي النموذج ككل ذا دلالة معنوية. وكانت المؤشرات الإحصائية لمعادلة الانحدار المقدرة والتي سنتقيس أثر المتغير المستقل في المتغير التابع، على النحو الآتي الذي يظهره الجدول رقم (32):

جدول (32) المؤشرات الإحصائية لمعادلة الانحدار بين المتغير المستقل (ألعاب التدقيق التي تعزى إلى المنافسة بين منشآت التدقيق)، والتابع جودة التدقيق

Coefficients ^a					
الدالة المعنوية	t	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients		Model
		Beta	Std. Error	B	
0.000	3.685		0.328	1.210	1 (Constant)
0.000	7.326	0.513	0.081	0.593	ألعاب التدقيق التي تعزى إلى المنافسة بين منشآت التدقيق
a. Dependent Variable: جودة التدقيق					

ومن خلال الجدول نجد أن المتغير المستقل في هذا النموذج حسب نموذج t مقبول لمؤشر (ألعاب التدقيق التي تعزى إلى المنافسة بين منشآت التدقيق) حيث الدالة المعنوية أصغر من $\text{sig}=0.05$ فأي تغير بمقدار وحدة واحدة لألعاب التدقيق التي تعزى إلى المنافسة بين منشآت التدقيق يؤثر في جودة التدقيق بمقدار 0.59. ويمكن وضع معادلة الانحدار المقدرة هي:

$$\text{جودة التدقيق} = 1.21 + (0.59) \text{ ألعاب التدقيق التي تعزى إلى المنافسة بين منشآت التدقيق}$$

تدل المعادلة السابقة بناء على المؤشرات الناتجة:

توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين ألعاب التدقيق التي تعزى إلى المنافسة بين منشآت التدقيق، وجودة التدقيق.

اختبار الفرضية الرئيسية الثانية: لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين ألعاب التدقيق التي تعزى إلى العوامل المرتبطة بمنشأة التدقيق وجودة التدقيق، حسب آراء عينة الدراسة.

تم إجراء اختبار الانحدار المتعدد لمؤشرات المتغير المستقل الأربع مع المتغير التابع باستخدام طريقة (Enter) وذلك من أجل وضع معادلة الانحدار والتحقق من وجود علاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع. وكانت النتائج على النحو الآتي الذي يبينه الجدول رقم (33).

جدول (33) مؤشرات معاملات الانحدار بين المتغير المستقل (ألعاب التدقيق التي تعزى إلى العوامل المرتبطة بمنشأة التدقيق)، والتابع جودة التدقيق

Model Summary					
الدلالة المعنوية	F	عامل التفسير المصحح	معامل التفسير	R	Model
0.000 ^b	22.822	0.366	0.383	0.619 ^a	1
a. Predictors: (Constant), المنافسة بين منشآت التدقيق, تقديم منشأة التدقيق خدمات غير التدقيق للمنشأة محل التدقيق, حجم منشأة التدقيق, سمعة منشأة التدقيق					

يبين الجدول المقياس R وهو معامل الارتباط قيمته متوسطة 61.9% وأيضاً لدينا مقياس معامل التفسير والذي قيمته تقريبا 38.3% وبالتالي فإن المتغير المستقل في هذا النموذج له تأثير بمقدار 32.9% على المتغير التابع (جودة التدقيق) مما يعني ان المتغير المستقل (ألعاب التدقيق التي تعزى إلى العوامل المرتبطة بمنشأة التدقيق) استطاع أن يفسر 61.9% من التغيرات الحاصلة في التابع (جودة التدقيق) (Y) والباقي يفسره عوامل أخرى، كما يظهر الجدول قيم تحليل التباين والذي يمكن من خلاله التعرف على القوة التفسيرية للنموذج ككل عن طريق احصائية F ويظهر المعنوية العالية لاختبار $F=22.8$ ومعنوية الدلالة الحسابية ($0.000 = sig$) وهي أصغر من المعنوية الدلالة القياسية $sig=0.05$ ، مما يؤكد القوة التفسيرية لنموذج الانحدار الخطي من الناحية الاحصائية أي النموذج ككل ذا دلالة معنوية. وتبين المؤشرات الإحصائية لمعادلة الانحدار المقدرة والتي ستقيس أثر المتغير المستقل في المتغير التابع في الجدول رقم (34) أدناه:

جدول (34) المؤشرات الإحصائية لمعادلة الانحدار بين المتغير المستقل (ألعاب التدقيق التي تعزى إلى العوامل المرتبطة بمنشأة التدقيق)، والتابع جودة التدقيق

Coefficients ^a					
الدالة المعنوية	t	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients		Model
		Beta	Std. Error	B	
0.044	2.172		0.390	0.167	(Constant)
0.000	4.038	0.317	0.091	0.369	حجم منشأة التدقيق
0.046	.4052-	-0.034	0.079	-0.132	سمعة منشأة التدقيق
0.045	2.793	0.131	0.078	0.140	تقديم منشأة التدقيق خدمات غير التدقيق للمنشأة محل التدقيق
0.000	4.706	0.370	0.091	0.428	المنافسة بين منشآت التدقيق
a. Dependent Variable: جودة التدقيق					

ومن خلال الجدول نجد أن المتغير المستقل في هذا النموذج حسب نموذج t مقبول لمؤشر (ألعاب التدقيق التي تعزى إلى العوامل المرتبطة بمنشأة التدقيق) حيث الدالة المعنوية أصغر من $\text{sig}=0.05$ فأى تغير بمقدار وحدة واحدة لألعاب التدقيق التي تعزى إلى العوامل المرتبطة بمنشأة التدقيق يؤثر في جودة التدقيق بمقدار 0.58. ويمكن وضع معادلة الانحدار المقدرة هي:

جودة التدقيق = $0.16 + (0.36)$ ألعاب التدقيق التي تعزى إلى حجم منشأة التدقيق + (-) 0.13 ألعاب التدقيق التي تعزى إلى سمعة منشأة التدقيق + (0.14) ألعاب التدقيق التي تعزى إلى تقديم منشأة التدقيق خدمات غير التدقيق للمنشأة محل التدقيق + (0.42) ألعاب التدقيق التي تعزى إلى المنافسة بين منشآت التدقيق

تدل المعادلة السابقة بناء على المؤشرات الناتجة: توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين ألعاب التدقيق التي تعزى إلى العوامل المرتبطة بمنشأة التدقيق وجودة التدقيق، حسب آراء عينة الدراسة. وذلك من حيث حجم منشأة التدقيق وتقديم

منشأة التدقيق خدمات غير التدقيق للمنشأة محل التدقيق والمنافسة بين منشآت التدقيق وسمعة منشأة التدقيق.

4-4- المبحث الرابع: النتائج والتوصيات:

أولاً: النتائج:

1. توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق التي تعزى إلى العوامل المرتبطة بالمنشأة محل التدقيق وجودة التدقيق، حسب آراء عينة الدراسة. ويلاحظ أن أتعاب التدقيق التي تعزى إلى الخطر المواجه للمنشأة محل التدقيق تحقق أكبر أثر في جودة التدقيق ثم تأتي أتعاب التدقيق التي تعزى إلى ربحية المنشأة محل التدقيق.

- توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق التي تعزى إلى حجم المنشأة محل التدقيق وتعقيد عملياتها وجودة التدقيق، حسب آراء عينة الدراسة.
- توجد علاقة ذات دلالة معنوية حسب آراء عينة الدراسة، بين أتعاب التدقيق التي تعزى إلى عامل نوع صناعة المنشأة محل التدقيق وجودة التدقيق.
- توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق التي تعزى إلى الخطر المواجه للمنشأة محل التدقيق وجودة التدقيق، وذلك من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة.
- توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب عملية التدقيق التي تعزى إلى ربحية المنشأة محل التدقيق وجودة التدقيق، من وجهة نظر مفردات العينة.

2. توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق التي تعزى إلى العوامل المرتبطة بمنشأة التدقيق وجودة التدقيق، حسب آراء عينة الدراسة. وذلك من حيث المنافسة بين منشآت التدقيق وحجم منشأة التدقيق وتقديم منشأة التدقيق خدمات غير التدقيق للمنشأة محل التدقيق وسمعة منشأة التدقيق.

- توجد من وجهة نظر مفردات عينة الدراسة علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق التي تعزى إلى حجم منشأة التدقيق، وجودة التدقيق. وهذا يختلف مع نتائج دراسة (Yuiarti, 2011)، حيث توصلت في دراستها إلى عدم وجود علاقة هامة بين حجم منشأة التدقيق وأتعابها، وبين جودة التدقيق. كما اختلفت هذه النتيجة مع نتائج دراسة (Campa, 2013)،

حيث توصل في دراسته إلى عدم وجود علاقة هامة بين حصول شركات التدقيق الكبرى على علاوة على أتعابها وبين جودة التدقيق.

- توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق التي تعزى إلى سمعة منشأة التدقيق، وجودة التدقيق، وذلك حسب آراء عينة الدراسة.
 - توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق التي تعزى إلى عامل تقديم منشأة التدقيق خدمات غير التدقيق للمنشأة محل التدقيق وجودة التدقيق، وذلك من وجهة نظر مفردات عينة الدراسة. واتفقت هذه النتيجة مع نتيجة توصل إليها (الشعار، 2011)، بوجود أثر كبير للأتعاب التي يتقاضاها المدقق الخارجي عن الخدمات الاستشارية على المتطلبات الأخلاقية لجودة التدقيق.
 - توجد من وجهة نظر مفردات عينة الدراسة علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق التي تعزى إلى المنافسة بين منشآت التدقيق، وجودة التدقيق.
- وبشكل عام تتفق نتائج الدراسة مع نتائج بعض الدراسات في وجود أثر للأتعاب التي يحصل عليها المدقق في جودة التدقيق. فيرى (Abdul-Rahman, & Others, 2017) وجود علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق وجودة التدقيق، كما أن (Nkemjika, & Others, 2017) قد وجد بشكل مماثل وجود أثر جوهري لأتعاب التدقيق ولاستقلالية المدقق في جودة التدقيق.
- كما تتفق نتائج الدراسة مع دراسة (Kraub, & Others, 2014) حيث توصل في دراسته لوجود أثر جوهري لارتفاع أتعاب التدقيق في جودة التدقيق، فإن الأتعاب المرتفعة تعتبر مؤشراً على احتمالية تعرض استقلالية المدقق للخطر، وبالتالي مغامرته بجودة التدقيق.
- بينما اختلفت نتائج الدراسة مع بعض نتائج الدراسات السابقة الأخرى، فيرى (Choi, & Others, 2006)، على نحو مغاير لما تم التوصل إليه في هذه الدراسة، عدم وجود علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق وجودة التدقيق.

ثانياً: التوصيات:

في ضوء النتائج المذكورة أعلاه، يوصي الباحث بما يلي:

1. على مدققي الحسابات توخي الحرص عند تقديرهم لأرقام الأتعاب التي سيحصلون عليها لقاء عمليات التدقيق المختلفة، كي تتم عملية تقدير الأتعاب بطريقة عادلة تعكس الجهد والوقت المبذول دون ارتفاع أو انخفاض عن المستويات الطبيعية لعمليات التدقيق المماثلة.
2. إن وجود عمليات رقابة على جودة عمليات التدقيق المختلفة، بالإضافة إلى الالتزام بالحدود الدنيا للأتعاب التي يتم الحصول عليها والتي تم وضعها من قبل جمعية المحاسبين القانونيين، يمكن من ضبط المنافسة الحادة في بيئة مثل بيئة الأعمال السورية. كما أن مواكبة المدقق العصري لمتطورات السوق ستزيد من شفافية وعدل عملية تقدير الأتعاب وستمكن المدقق من تقديم الجودة المطلوبة عند أدائه لعمليات التدقيق المختلفة.
3. إن وجود تخصصات في الصناعات المختلفة ضمن كوادرات مكتب التدقيق بالإضافة إلى وجود أقسام منفصلة لتقديم خدمات غير التدقيق للمنشآت محل التدقيق يزيد من جودة التدقيق. وبالتالي يوصي الباحث بإحداث أقسام متخصصة في الصناعات المختلفة وبتقديم خدمات غير التدقيق للعملاء، لأن هذا يمكن المدققين من الحفاظ على استقلاليتهم وموضوعيتهم وبالتالي جودة أكبر في عمليات التدقيق المختلفة التي يقومون بها.
4. يتوجب على المدقق حيازة المعرفة والمهارة والخبرة والوقت الكافي كي يقدم خدمة تدقيق ذات جودة عالية لعملائه، كما أن توفر أخلاقيات المهنة وقيمها لديه يمكنه من الحفاظ على مكانة المهنة وأداء رسالتها وتقديم خدمات التدقيق بدرجة جودة عالية.
5. تتطلب العلاقة المشتركة بين تقدير أتعاب التدقيق والقيام بأداء عمليات التدقيق بالجودة العالية توفر بيئة مناسبة للقيام بعمليات التدقيق، وذلك من حيث القوانين والأنظمة وإطار إعداد التقارير المالية والاتصالات الفاعلة بين أطراف عملية التدقيق المختلفة من أجل الوصول إلى تقرير تدقيق بجودة عالية واعتمادية أكبر للبيانات المالية المدققة من قبل مستخدميها.

المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية:

1. أبو عطوي، رائدة، 2012، أثر مخاطر استخدام تكنولوجيا المعلومات في المنشآت الخاضعة للتدقيق على جودة عمل المدقق الخارجي، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية في غزة، كلية التجارة.
2. الأهل، عبد السلام سليمان قاسم، 2008، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية، دراسة ماجستير غير منشورة، جامعة الحديدة، كلية التجارة، اليمن.
3. البلداوي، عبد الحميد عبد المجيد، 1995، طرق المعاينة التطبيقية، جامعة السابع من أبريل، الزاوية، ليبيا.
4. التميمي، هادي، 2006، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن.
5. جبران، محمد علي، 2010، العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن، الندوة الثانية عشرة لسبل تطوير المحاسبة في المملكة، جامعة الملك سعود، كلية إدارة الأعمال، الرياض.
6. الجدعاني، نور ساعد، والعنقري، حسام عبد المحسن، 2009، تأثير حجم وسمعة مكاتب المراجعة وطبيعة المنافسة بينها على جودة أدائها المهني: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة، م23 ع2، جدة، ص ص 143-192.
7. جربوع، يوسف، 2008، مجالات مساهمة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله: دراسة تطبيقية على المراجعين الخارجيين في قطاع غزة، مجلة الجامعة الإسلامية للبحوث الإنسانية، مجلد 16، عدد 1، ص ص 757-794.
8. جمعية المحاسبين القانونيين السورية، 2014، قرار رقم 66.

9. حمادة، رشا، 2010، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (دراسة ميدانية)، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد الثاني، ص ص 87-118.
10. حمود، خضير، 2000، إدارة الجودة الشاملة، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
11. دبور، خالد موسى، 2013، دور استراتيجية التخصص الصناعي لمراجع الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الأزهر، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، غزة.
12. دحدوح، حسين أحمد، 2008، دور لجنة المراجعة في تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشركات (دراسة ميدانية)، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد الأول، ص ص 249-283.
13. الدرادكة، مأمون، شبلي، طارق، 2002، الجودة في المنظمات الحديثة، دار صفاء للنشر، عمان، الأردن.
14. دريس، خالد وجيه، 2010، أثر تقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في جودة التدقيق الداخلي بالشركات المدرجة في بورصة عمان: دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة جدارا، كلية الأعمال، قسم المحاسبة، اربد، الأردن.
15. رمضان، أحمد يونس، 2015، أثر ممارسات المراجعة غير المنتظمة في جودة التقارير المالية (دراسة ميدانية تحليلية في سورية)، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد.
16. سمور، نبيل إبراهيم، 2014، دور التدقيق الإلكتروني في تحسين جودة خدمة التدقيق: دراسة ميدانية على مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية في غزة، كلية التجارة.
17. سويدان، ميشيل سعيد، 2010، بعض العوامل المحددة لأتعب التدقيق: دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في بورصة عمان، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة، م 24 ع 1، ص ص 49-86.

18. الشاطري، إيمان حسين، والعنقري، حسام عبد المحسن، 2006، انخفاض مستوى أتعاب المراجعة وآثاره على جودة الأداء المهني: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة، م 20 ع 1، جدة، ص 97-163.
19. الشاهين، عصام تركي، 2015، أثر تقييم مخاطر التدقيق في جودة التدقيق (دراسة تطبيقية)، رسالة دكتوراة غير منشورة، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد.
20. الشعار، إسماعيل حمد، 2011، أثر الأتعاب التي يتقاضاها المدقق الخارجي في الأردن عن الخدمات الاستشارية على المتطلبات الأخلاقية لجودة التدقيق المحددة بموجب معيار التدقيق الدولي رقم 1، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، كلية الأعمال، عمان.
21. الصبان، محمد، سليمان، محمد، 2005، الأسس العلمية والعملية لمدقق الحسابات، الدار الجامعية، القاهرة، مصر.
22. طقطق، كنان، 2013، مدى الالتزام بالمعايير المهنية لرقابة الجودة لدى مهنة تدقيق الحسابات في سورية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد.
23. عبد الله، خالد أمين، 2004، علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
24. القاضي، حسين يوسف، وآخرون، 2010، أصول المراجعة (1)، منشورات جامعة دمشق، دمشق.
25. القاضي، حسين يوسف، وآخرون، 2008، التدقيق الداخلي، منشورات جامعة دمشق، دمشق.
26. القاضي، حسين يوسف، وآخرون، 2009، تدقيق الحسابات (1)، منشورات جامعة دمشق، نظام التعليم المفتوح، دمشق.
27. القانون التجاري السوري، 1949.
28. القانون رقم 20 الخاص باعتماد البيان الضريبي، 1991.
29. قانون الشركات رقم 28، 2001.
30. قانون هيئة الأوراق والأسواق المالية رقم 22، 2005.

31. قانون الشركات رقم 3، 2008.
32. القانون رقم 33 القاضي بتشكيل مجلس المحاسبة والتدقيق، 2009.
33. قانون الشركات رقم 29، 2011.
34. قرار رئيس الجمهورية المتحدة رقم 1109، 1958.
35. قرار مجلس مفوضي هيئة الأوراق والأسواق المالية رقم 31/م، 2008.
36. قرار جمعية المحاسبين القانونيين رقم 10، 2017.
37. قريط، عصام نعمة، 2008، الخدمات الاستشارية وأثرها على حياد المدقق في الأردن، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد الأول، ص ص 7-39.
38. القيق، أمير، 2012، مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة (دراسة ميدانية)، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية في غزة، كلية التجارة.
39. المرسوم التشريعي رقم 31 القاضي بإحداث نقابة للعاملين في المهن المالية والمحاسبية، 2014.
40. المصدر، مرشد عيد، 2013، أثر مخاطر التدقيق على جودة التدقيق (دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق في قطاع غزة)، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية في غزة، كلية التجارة.
41. المطارنة، غسان، 2006، تدقيق الحسابات المعاصرة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن.
42. المطيري، فيصل، 2013، أهمية تكنولوجيا المعلومات في ضبط جودة التدقيق ومعوقات استخدامها من وجهة نظر مدققي الحسابات في دولة الكويت، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، كلية الأعمال، الكويت.
43. نجم، مها رزق، 2012، العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مدققي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية في غزة، كلية التجارة.
44. النظام الداخلي لجمعية المحاسبين القانونيين في سورية، 2012.
45. النوايسة، محمد ابراهيم، 2006، العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات: دراسة ميدانية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 2، العدد 3، ص ص 390-415.

46. نور، أحمد محمد، وآخرون، 2007، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر.

47. نور الدين، بو عنان، 2007، جودة الخدمات وأثرها على رضا العملاء، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة محمد بوضياف، كلية العلوم الاقتصادية، الجزائر.

48. ونوس، هشام، 2008، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة في سوريا: دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد.

ثانياً: المراجع باللغة الأجنبية:

1. Abbot, Lawrence J., Parker, Susan, Peters, Gary F., & K. Raghunandan, 2003, **The Association between Audit Committee Characteristics and Audit Fees**, Auditing: A journal of Practice & Theory, Vol. 22, No. 2, pp. 17–32.
2. Abdul-Rahman, Onaolapo Adekanle, 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", Vol. 5, No. 1, pp. 6–17.
3. Ahmad, Ayoib Che, Shafie, Rohami, Mohamad Yusof, Nor Zalina, 2006, **"The provision of non-audit services, audit fees, and auditor independence"**, Asian Academy of Management Journal of Accounting and Finance, Vol. 2, No. 1, pp. 21–40.
4. Ahmed, K., Goyal, M.K., 2005, **A Comparative Study of Pricing of Audit Services in Emerging Economies**, International Journal of Auditing, Vol. 9, pp. 103–116.
5. Asthana, Sharad C., Boone, Jeff P., 2012, **Abnormal Audit Fee and Audit Quality**, American Accounting Association, Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol. 31, No. 3, pp. 1–22.
6. Baldacchino, Peter J., Attard, Miriam, & Cassar, Frank, 2014, **Factors Influencing External Audit Fees in Malta**, Bank of Valletta Review, No. 48, Pp. 26–40.

7. Beck, Allison K., Fuller, Robert M., & Reid, Colin D., 2013, **Audit Fees and Investor Perception of Audit Characteristics**, American Accounting Association (AAA), Behavioral Research in Accounting, Vol. 25, No. 2, pp. 71–95.
8. Campa, Domenico, 2013, **Big 4 fee premium and audit quality: latest evidence from UK listed companies**, Managerial Auditing Journal, Vol. 28, No. 8, Ireland, pp. 680–707.
9. Cantoni, Emiliano, D'Silva, Kenneth, & Isaacs, Martin, 2011, **The Determinants of Audit Fees: Further Evidence from the UK Charity Sector**, Centre for International Business Studies, London South Park University, Research Working Papers, No. 2–10.
10. Carmona Ibanez, Pedro, Momparler, Alexandre, Lassala, Carlos, 2015, **The Relationship Between Non-Audit Fees and Audit Quality: Dealing with Endogeneity Issue**, Journal of Service Theory and Practice, Vol. 25, No. 6, pp. 1–20.
11. Choi, Jong-Hag, Kim, Jeong-Bon, Zang, Yoonseok, 2010, **Do Abnormally High Audit Fees Impair Audit Quality**, Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol. 29, No. 2, pp 115–140.
12. Choi, Jong-Hag, Kim, Jeong-Bon, Zang, Yoonseok, 2006, **The Association Between Audit Quality and Abnormal Audit Fees**, American Accounting Association Annual Meeting, Research Collection School of Accountancy.
13. Committee of Sponsoring Organizations (COSO), 2013, **Internal Control – Integrated Framework**.
14. Copley, Paul, & Doucet, Mary S., 1993, **The Impact of Competition on the Quality of Governmental Audits**, Auditing: A Journal of Practice & Theory, 12 (Spring), pp 88–98.
15. Deangelo, Linda Elizabeth, 1981, **"Auditor Size and Audit Quality"**, Journal of Accounting and Economics, Vol.3, pp. 183–199.
16. Defond, Mark, Zhang, Jieying, 2014, **A review of archival auditing research**, Journal of Accounting and Economics, Vol. 58, pp. 275–326.

17. The Economist Magazine, Jan 19th, 2002, **“Enron, The Real Scandal”**, Print Edition, US.
18. The Economist Magazine, Sep 7th, 2013, **“The Origins of the Financial Crisis, Crash Course”**, Print Edition, US.
19. Eshleman, John Daniel, 2013, **The Effect of Audit Market Concentration on Audit Pricing and Audit Quality: The Role of the Size of the Audit Market**, PHD Thesis, The Department of Accounting, North Carolina University.
20. Fitriany, Veronica, Sylvia, Anggraita, Viska, 2016, **Impact of Abnormal Audit Fee to Audit Quality: Indonesian Case Study**, American Journal of Economics, Vol. 6, No. 1, pp. 72–78.
21. El-Gammal, Walid, 2012, **Determinants of Audit Fees: Evidence from Lebanon**, International Business Research, Vol. 5, No. 11, pp. 136–145.
22. Gerber, S.B., & Voelkl, K. E., 2008, **“The SPSS Guide to The New Statistical Analysis of Data”**, Springer.
23. Hai, Phan Thanh, 2016, **The Research of Factors Affecting the Quality of Audit Services**, International Journal of Business and Management, Vol. 11, No. 3, pp. 83–94.
24. Al-Harshani, Meshari O., 2008, **The Pricing of Audit Services: Evidence from Kuwait**, Managerial Auditing Journal, Vol. 23, No. 7, pp. 685–696.
25. Hasan, Yousef Mohammed, & Naser, Kamal, 2013, **Determinants of Audit Fees: Evidence from an Emerging Economy**, International Business Research, Vol. 6, No. 8, pp. 13–25.
26. Haverkate, Stefan Johannes Franciscus, 2011, **How do non-audit service offerings influence audit quality measured by independence and competence**, Master Thesis, Accountancy Department, Faculty of Economics and Business Studies, Tilburg University.
27. Hosseinniakan, Seyed Mahmoud, Inacio, Helena, & Mota, Rui, 2014, **A review on Audit Quality Factors**, International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences, Vol. 4, No. 2, Portugal, pp. 243–254.
28. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), 2013, **A Framework for Audit Quality**, Consultation Paper.

29. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), 2017, **“Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements”**, Volume 1.
30. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), 2014, **“Supplement to the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements”**, Vol. 3.
31. International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA), International Federation of Accountants (IFAC), 2015, **Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants**, 2015 Edition.
32. Juran, Joseph M, Godfrey, A. Blanton, 1999, **Juran’s Quality Handbook**, 5th Edition, McGraw Hill Companies Inc., New York.
33. Al-Kaddash, Husam, Al Nawas, Rana, Ramadan, Abdulhadi, 2013, **Factors Affecting the Quality of Auditing: The Case of Jordanian Commercial Banks**, International Journal of Business and Social Sciences, Vol. 4, No. 11, pp. 206–222.
34. Kikhia, Hassan Yahia, 2015, **Determinants of Audit Fees: Evidence from Jordan**, Accounting and Finance Research, Vol. 4, No. 1, pp. 42–53.
35. Kilmili, Elkana Kiptum, 2016, **Determinants of Audit Fees Pricing: Evidence from Nairobi Securities Exchange (NSE)**, International Journal of Research in Business Studies and Management, Vol. 3, Issue 1, pp. 23–35.
36. Kotler, Philip, Keller, Kevin Lane, 2012, **Marketing Management**, 14th Edition, Pearson Education Inc., Prentice Hall, New Jersey.
37. Kraub, Patrick, Pronobis, Paul, & Zulch, Henning, 2014, **Abnormal Audit Fees and audit quality: Initial evidence from the German audit market**, Article in Journal of Business Economics, Springer.
38. Larcker, David F., & Richardson, Scott A., 2004, **Fees Paid to Audit Firms, Accrual Choices**, and Corporate Governance, Journal of Accounting Research, Vol. 42, No. 3, pp. 625–658.
39. Lowe, Kin-Yew, 2004, **The Effects of Industry Specialization on Audit Risk Assessments and Audit Planning Decisions**, Published by the American

- Accounting Association (AAA), *The Accounting Review*, Vol. 79, No. 1, pp. 201–219.
40. Moazem Khan, Mohammed, ul Haq, Anwar, 2015, **Quality and Audit Fees: Evidence from Pakistan**, *Research Journal of Finance and Accounting*, Vol. 6, No. 7, pp. 1–11.
 41. Myers, Linda A., Lisic, Ling lei, Pawlewicz, Robert J., Seidel, Timothy A., 2016, **Do Accounting Firm Consulting Revenues Affect Audit Quality? Evidence from the Post–SOX Era**, University of Tennessee, Haslam College of Business, Accounting and Information Management, SSRN 2460102.
 42. Nkemjika, Ogujiofor Magnus, Sunday, Anichebe Alphonsus, Ozuomba, Nwamaka, Chidinma, 2017, **“Audit Quality, Abnormal Audit Fee and Auditor Attributes**, *International Journal of Management Excellence*, Vol. 8, No. 3, pp. 973–984.
 43. Picconi, Marc, Reynolds, J. Kenneth, 2013, **Audit Fee Theory and Estimation: A Consideration of the Logarithmic Audit Fee Model**, Indiana University Workshop.
 44. Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), 2013, **Discussion – Audit Quality Indicators**, Standing Advisory Group Meeting, Washington, US.
 45. Simunic, Dan A., 1984, **“Auditing, Consulting, and Auditor Independence”**, *Journal of Accounting Research*, Vol. 22, No. 2, pp. 679–702.
 46. Skinner, Douglas. J, Srinivasan, Suraj, 2010, **Audit Quality and Auditor Reputation: Evidence from Japan**, The Initiative on Global Markets, Working paper No. 50, The University of Chicago, US.
 47. Snedecor, George W., & Cochran, William G., 1980, **Statistical Methods**, 7th Edition, The Iowa State University Press, USA.
 48. Suyono, Eko, 2012, **Determinant Factors Affecting the Audit Quality: An Indonesian Perspective**, *Global Review of Accounting and Finance*, Vol. 3 No. 2, pp. 42–57.
 49. Svanstrom, Tobias, 2012, **Non–Audit Services and Audit Quality: Evidence from Private Firms**, *European Accounting Review*, 22:2, pp. 337–366.

50. U.S. House of Representatives, 2002, **The Sarbanes–Oxley Act of 2002**, Public Law 107–204 [H.R. 3763], Washington, D.C.: Government Printing Office.
51. Yuniarti, Rita, 2011, “**Audit Firm Size, Audit Fee and Audit Quality**”, *Journal of Global Management*, Vol. 2, No. 1, pp. 84–97.

الملاحق

الملحق (1)

استمارة الاستبيان

السادة مدققي الحسابات، تحية طيبة وبعد...

يقوم الباحث بإعداد بحث علمي بهدف دراسة العلاقة بين أتعاب المدققين وجودة التدقيق في سورية، وذلك استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في تدقيق الحسابات.

ولتحقيق الأهداف المرجوة من البحث يأمل الباحث منكم التكرم بإبداء الرأي على الأسئلة التي يحتويها هذا الاستبيان، لما لآرائكم من أهمية في تحقيق أهداف هذا البحث، وذلك للخروج بالنتائج والتوصيات المناسبة التي تسهم في خدمة المجتمع والمهتمين في مجال التدقيق.

ويؤكد الباحث لكم أن المعلومات التي يتم الحصول عليها محاطة بالسرية التامة، ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير،،،

الباحث

محمد سمير نمور

الجزء الأول: البيانات الشخصية:

الرجاء وضع إشارة (X) أمام الخانة المناسبة لإجابتك:

1- التخصص العلمي:

☐ محاسبة

☐ اقتصاد

☐ علوم مالية ومصرفية

☐ إدارة أعمال

☐ تخصص آخر

2- المؤهل العلمي:

☐ بكالوريوس

☐ دبلوم دراسات عليا

☐ ماجستير

☐ دكتوراه

3- المركز الوظيفي:

☐ شريك

☐ مدير تدقيق

☐ مدقق رئيسي

4- عدد سنوات الخبرة:

☐ أقل من 5 سنوات

☐ 5 سنوات وأقل من 10 سنوات

☐ 10 سنوات وأقل من 15 سنة

☐ 15 سنة فما فوق

الجزء الثاني: محاور الاستبيان:

المحور الأول: العوامل المرتبطة بالمنشأة محل التدقيق

الرجاء وضع إشارة (x) في المكان الذي يمثل الإجابة المناسبة:

1. هل توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق التي تعزى إلى حجم المنشأة

محل التدقيق وتعقيد عملياتها، وجودة التدقيق؟

الرقم	البيان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	حجم أصول المنشأة					
2	عدد نشاطات المنشأة					
3	متانة نظام الرقابة الداخلية					
4	عدد عمليات المنشأة وحجم أعمالها					
5	تعقيد هيكلية وعمليات المنشأة					
6	عدد فروع وأقسام المنشأة					

2. هل توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق والتي تعزى إلى نوع صناعة

المنشأة محل التدقيق، وجودة التدقيق؟

الرقم	البيان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
7	المنشأة محل التدقيق عبارة عن بنك					
8	المنشأة شركة تأمين					
9	المنشأة شركة خدمات					
10	المنشأة شركة تجارية					
11	المنشأة عبارة عن منشأة صناعية					

3. هل توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق والتي تعزى إلى الخطر

المواجه للمنشأة محل التدقيق، وجودة التدقيق؟

الرقم	البيان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
12	ضعف السيولة والملاءة النقدية للمنشأة محل التدقيق					
13	مخاطر تشغيل عالية					
14	مخاطر مالية					
15	مخاطر المنافسة					
16	مخاطر السوق					
17	مخاطر العمل					

4. هل توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق والتي تعزى إلى ربحية المنشأة محل التدقيق، وجودة التدقيق؟

الرقم	البيان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
18	نسبة هامش الربح الصافي					
19	نسبة هامش الربح التشغيلي					
20	معدل العائد على الأصول					
21	معدل العائد على حقوق الملكية					
22	معدل العائد على رأس المال					

المحور الثاني: العوامل المرتبطة بمنشأة التدقيق

الرجاء وضع إشارة (x) في المكان الذي يمثل الإجابة المناسبة:

1. هل توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق التي تعزى إلى حجم منشأة التدقيق، وجودة التدقيق؟

الرقم	البيان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	عدد المدققين العاملين في المنشأة					
2	عدد عمليات التدقيق المتعاقد عليها					

3	استخدام التكنولوجيا الحديثة في التدقيق				
4	وجود نظام لرقابة الجودة التدقيق				
5	تخصص المدققين العاملين حسب الصناعات المختلفة				
6	وجود قسم منفصل لتقديم خدمات غير التدقيق				

2. هل توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق التي تعزى إلى سمعة

منشأة التدقيق، وجودة التدقيق؟

الرقم	البيان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
7	منشأة التدقيق من المنشآت الأربع الكبار					
8	السمعة الحسنة في السوق					
9	عدد القضايا المرفوعة على المنشأة					
10	الشهادات المهنية الدولية لدى كوادر المنشأة					
11	خضوع مكتب التدقيق لرقابة الجودة على أعمال التدقيق					

3. هل توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق التي تعزى إلى تقديم منشأة التدقيق خدمات غير التدقيق، وجودة التدقيق؟

الرقم	البيان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
12	إعداد البيان الضريبي والتخطيط الضريبي					
13	وضع النظم المالية والمحاسبية					
14	تقييم نظام الرقابة الداخلية للمنشأة محل التدقيق					
15	تحليل البيانات المالية للمنشأة محل التدقيق					
16	المشورة فيما يخص اختيار وتطوير الموارد البشرية					
17	تقديم دراسات الجدوى المختلفة					

4. هل توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين أتعاب التدقيق التي تعزى إلى المنافسة بين منشآت التدقيق، وجودة التدقيق؟

الرقم	البيان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
18	عدد منشآت التدقيق العاملة في السوق والمنافسة فيما بينها					

19	سيطرة مجموعة محدودة من منشآت التدقيق على النصيب الأكبر من العملاء				
20	تفاوت كبير في أرقام الأتعاب بين منشآت التدقيق المختلفة				
21	القيام بتغيير المدققين المتعاقدين نتيجة حجم الأتعاب				
22	عدم وضع حد أدنى للأتعاب من قبل الجهة المنظمة للمهنة				
23	مواكبة المدقق العصري لتطورات السوق في تقديره لأتعاب التدقيق				

المحور الثالث: مؤشرات قياس جودة التدقيق

الرجاء وضع إشارة (x) في المكان الذي يمثل الإجابة المناسبة:

من مؤشرات قياس جودة التدقيق

الرقم	البيان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	توفر القيم والأخلاقيات والمواقف المهنية لدى المدقق على كافة المستويات					

					2	امتلاك المدقق للمعرفة الكافية والخبرات والمهارات والوقت الكافي للقيام بعملية التدقيق
					3	قيام المدقق بعملية التدقيق بما يتسق مع القوانين والنظم والمعايير الدولية
					4	قيام المدقق بمعالجة مستمرة وصارمة لعمليات التدقيق
					5	جودة تقرير التدقيق ومدى ثقة مستخدمي البيانات المالية حول مدى اعتماديتها
					6	التفاعلات والاتصالات الحاصلة بين أطراف عملية التدقيق
					7	توفر البيئة المناسبة للقيام بعملية التدقيق من حيث القوانين والأنظمة وإطار إعداد التقارير المالية

الملحق (2): أسماء محكمي الاستبيان

الرقم	الاسم	جهة العمل
1	أ. د. عصام قريط	جامعة دمشق – كلية الاقتصاد
2	د. طالب العلي	جامعة دمشق – كلية الاقتصاد

The Impact of Auditors' Fees on Audit Quality

(Field Study)

By: Mohammed Samir Nammoor

Supervised by: Professor. Hussein Ahmed Dahdouh

Abstract

This study aims to investigate the impact of Auditors' fees on Audit quality in Syria. This has been achieved through studying the impact of auditors' fees relating them to the factors of auditor and auditee respectively.

To achieve the objectives of this study, a questionnaire has been designed and distributed, manually and via e-mail, to a sample of practicing auditors, which was 182 questionnaires. 152 questionnaires have been received and were all suitable for analysis. To test the hypothesis and analyze the results, the "Statistical Package for Social Sciences" program was used.

The most important results of the study were:

1. Auditors' fees associated with the auditee related factors has an impact on audit quality. The most important of these

factors are auditee size and complexity, auditee industry, risks facing auditee, and auditee profitability.

2. Auditors' fees associated with the auditor related factors has an impact on audit quality. The most important of these factors are auditor's size, auditor's reputation, non-audit services delivered by auditors, and the competition between auditors.