مجلة جامعة تشرين – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية

اسم المقال: العوامل المؤثرة في أتعاب مدقق الحسابات الخارجي وطرائق تحديدها /دراسة ميدانية في البيئة السورية/
اسم الكاتب: د. ماهر عياش الأمين
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/index.php/library/4954
تاريخ الاسترداد: 2026/11/03 20:35 +03

الموسوعة السياسيّة هي مبادرة أكاديمية غير هادفة للربح، تساعد الباحثين والطلاب على الوصول واستخدام وبناء مجموعات أوسع من المحتوى العلمي العربي في مجال علم السياسة واستخدامها في الأرشيف الرقمي الموثوق به لإغناء المحتوى العربي على الإنترنت.
لمزيد من المعلومات حول الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political، يرجى التواصل على info@political-encyclopedia.org

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political يعني موافقتك على شروط وأحكام الاستخدام المتاحة على الموقع https://political-encyclopedia.org/terms-of-use

تم الحصول على هذا المقال من موقع مجلة جامعة تشرين – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية – ورفده في مكتبة الموسوعة السياسيّة مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكريّة ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.

مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (39) العدد (2) 2017
Tishreen University Journal for Research and Scientific Studies -Economic and Legal Sciences Series Vol. (39) No. (2) 2017

العوامل المؤثرة في أتعاب مدقق الحسابات الخارجي وطرائق تحديدها / دراسة ميدانيّة في البيئة السورية /

الدّكتور ماهر عيّاش الأمين*

(تاريخ الإيداع 11 / 1 / 2017. قُبِل للنشر في 26 / 4 / 2017)

□ ملخّص □

تهدف الدراسة إلى تحديد العوامل التي تؤثر في أتعاب التدقيق، وقياس وتحليل الأهمية النسبية لها من وجهة نظر كل من طرفي التعاقد (المدققين الخارجيين والعملاء)، بغية الوقوف على مدى أهمية كل منها في تحديد تلك الأتعاب. كما وتهدف الدراسة أيضاً إلى معرفة طرائق تحديد تلك الأتعاب، والطريقة المتبعة في البيئة السورية.

وتحقيقاً لأهداف الدراسة تمّ تصميم استبانة لهذا الغرض كأداة لجمع البيانات ، ويتمثل مجتمع الدراسة بفئتين اثنتين هما: المدققون الخارجيون، والمنشآت الخاضعة للتدقيق.

وقد تم اختيار عينة عشوائية من كل فئة مؤلفة من/30/ مفردة. وكانت نسبة الاستجابة من المدققين الخارجيين 90 %، أي بواقع /27/ مدققاً، ومن المنشآت الخاضعة للتدقيق كانت حوالي 82 %، أي بواقع /25/ منشأة.

اختبرت الدراسة العوامل التي يمكن أن تؤثر في تحديد أتعاب التدقيق المالي. وقد تم تبويب الأهمية النسبية لهذه العوامل كما يراها كل من المدققين والعملاء، وأخضعت إجابات المستجوبين للتحليلات الإحصائية المناسبة لاختبار مدى صحة الفرضيات.

توصلت الدراسة إلى أن أهم العوامل المؤثرة في تحديد الأتعاب من وجهة نظر المدققين الخارجيين هي:

- الوقت الذي يتطلبه تنفيذ عملية التدقيق.
- حجم المنشأة الخاضعة للتدقيق.
- كفاءة التدقيق الداخلي في المنشأة الخاضعة للتدقيق.

أما من وجهة نظر عملاء التدقيق، فكانت أهم العوامل المؤثرة في تحديد الأتعاب هي:

- حجم المنشأة الخاضعة للتدقيق.
- مدى سلامة (متانة) نظام الرقابة الداخلية المطبق في المنشأة الخاضعة للتدقيق.

وأن طريقة الأتعاب الثابتة هي الأكثر أهمية بالنسبة للعملاء، أما طريقة الأتعاب المتغيرة فهي الأكثر أهمية بالنسبة للمدققين.

الكلمات المفتاحيّة: العوامل المؤثرة في تحديد الأتعاب، التدقيق الخارجي المالي،الأهمية النسبية، طرائق تحديد الأتعاب.

*أستاذ مساعد – قسم المحاسبة –كلية الاقتصاد– جامعة تشرين– اللاذقية– سورية.

مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (39) العدد (2) 2017
Tishreen University Journal for Research and Scientific Studies -Economic and Legal Sciences Series Vol. (39) No. (2) 2017

Factors That Affect External Auditor Fees And It's Determination Methods / Field Study In The Syrian Environment /

Dr. Maher Ayaash Al-Ameen *

(Received 11 / 1 / 2017. Accepted 26 / 4 / 2017)

□ ABSTRACT □

This study aims to determine the factors that affect audit fees determination process. And measurement and analysis of its materiality from both audit contractors point of view. In order to evaluate Ts materiality in fees determination process. The study aims also to discover fees determination methods which been used in Syrian audit environment. In order to achieve the study goals, the questionnaire is designed to be used in data collection process. The study population includes two groups, one is represented by external auditors and the other is represented by Firms under audit. The sample was selected randomly From each category, each of which consist of 30 unit. The response rate was about 90% from first category (27 auditors), and the second was about 82% (25 audited firms). The study tested 25 factors which they may affect the process of determination financial audit fees. Those factors was classified according to their materiality astir perceived by both categories. The respondents analyses answers were analyses by appraise statistical analysis methods to attest about hypotheses validity.

Key words :factors that affect fees, financial external audit, materiality, fees determination methods.

* **Associate Professor - Accounting Department - Tishreen University-Lattakia- Syria.**

مقدمة:

يعتبر التدقيق الخارجي خدمة اقتصادية في سوق الخدمات،كما تمثل أتعاب التدقيق مصدر الإيراد الأساسي لمكاتب التدقيق، وأساس وجودها. وبالتالي بات تعظيم هذه الأتعاب الهدف الذي يسعى مكتب التدقيق لتحقيقه بغية الحصول على أكبر أتعاب ممكنة، هذا من جهة. ومن جهة أخرى تمثل أتعاب التدقيق مصروفاً مالياً على المنشآت الخاضعة للتدقيق ترغب بأن تحصل مقابله على منفعة تبرر تحمل ذلك المصروف، وبحيث تكون عملية التدقيق اقتصادية، أي تفوق منفعتها تكلفتها، كأي خدمة اقتصادية أخرى...

ولذلك أصبحت عملية تحديد أتعاب التدقيق مسألة حيوية لكل من المدققين والعملاء (المنشآت الخاضعة للتدقيق)، سواء من حيث تقييم المدققين لمدى عدالتها وتناسبها مع ما يبذلون من جهد وما يتكبدون من تكلفة وما يتحملون من مسؤوليات جراء قيامهم بأعمالهم، أو من حيث مدى شعور المنشآت الخاضعة للتدقيق بحصولها على المنفعة التي تبرر تحملها تلك الأتعاب، ويرتبط ذلك بالنوعية والجودة التي تقدم بها تلك الخدمة، والتي تعد ضرورية لمكاتب التدقيق التي تسعى للنهوض بالمهنة والمحافظة على عملائها الذين يتوقعون نوعية جيدة من الخدمة مقابل ما تكبدوا لقاءها من تكاليف (مصروفات). وقد ساهم العديد من العوامل في زيادة أهمية هذا الموضوع من أهمها الآتي [1]:

1-عدم وجود أساس موضوعي عادل يمكن الاتفاق عليه بين الطرفين يحقق للمدقق عائداً معقولاً لما يقدمه من خدمة، وفي الوقت نفسه يحقق للعميل المنفعة التي يبتغيها. ولاشك أن مثل هذا العامل تتزايد حدته في بداية التعاقد (الارتباط) نظراً لعدم معرفة المدقق بكل ظروف العميل، ومن ثم عدم إدراكه لمدى حجم إجراءات التدقيق الواجب القيام بها وما تتطلبه من وقت وجهد وأفراد ومسؤوليات، وبنفس الوقت عدم إدراك العميل لحجم ومنفعة خدمات التدقيق التي سوف يتلقاها، إذ أن مثل هذه الخدمات غير ملموسة وغير معلومة أو مقدرة أحياناً.

2-المنافسة بين المدققين وأثرها في تحديد الأتعاب، وما يمكن أن يترتب عليها من قبول بعض المدققين أتعاباً متدنية كسباً لبعض العملاء، وعلى أمل زيادة تلك الأتعاب مستقبلاً، وهو ما قد ينعكس على أداء المدقق وكفاءته في القيام بعمله.

وهذا ما ألقى بالكثير من الشكوك حول استقلال المدقق وحياده واستخدام الأتعاب كأحد مقومات (دعائم) الاستقلال، ما دفع الباحثين والمهتمين لتسليط الضوء على مسألة تحديد الأتعاب ومدى تأثيرها في سلوك واستقلال وكفاءة المدقق.

وفي سورية صدر القانون رقم/33/ لعام 2009 [2] القاضي بتشكيل مجلس المحاسبة والتدقيق، بهدف الارتقاء بمستوى المهنة، ورفع مستوى الشّفافيّة والإفصاح، وتدعيم الثقة بمهنة المحاسبة والتدقيق في المجتمع. ونظراً لأهميّة دور المدقق الخارجي في الحدّ من المخاطر التي تنعكس على مستوى الشّفافيّة، تأتي أهمية هذا البحث كمحاولة لمعرفة العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مدقق الحسابات الخارجي وطرائق تحديدها في البيئة السورية.

مشكلة البحث:

يعتبر تحديد أتعاب التدقيق محل جدل في البعد المحاسبي عموماً والبعد القانوني خصوصاً. وقد ازداد الاهتمام به مع تقدم الحياة الاقتصادية ونمو وتطور الشركات وما رافقها من تطور وتعقد عمليات التدقيق وازدياد المسؤوليات القانونية والمهنية على المدققين. وقد يخضع في بعض الأحيان تحديد الأتعاب لمناقشات في المنشأة محل التدقيق، وذلك نظراً لطبيعة عملية التدقيق باعتبارها عملية غير ملموسة (خدمية)، وتكون نتيجة هذه المناقشات دائماً لصالح الطرف الأقوى في التعامل، وهو إدارة المنشأة (العميل). ويمكن صياغة مشكلة البحث كما يلي:

1 -هل يتأثر تحديد أتعاب التدقيق بعوامل معينة ؟. وما هي العوامل الأكثر تأثيراً في تحديد الأتعاب من وجهة نظر طرفي التعاقد ؟

2 -هل يوجد اختلاف جوهري بين أهمية العوامل المحددة لأتعاب التدقيق من وجهة نظر طرفي التعاقد؟

3 -ما هي الطريقة الأكثر اتباعاً في تحديد الأتعاب من وجهة نظر طرفي التعاقد؟

أهمية البحث وأهدافه:

يهدف البحث إلى دراسة وتحديد العوامل التي تؤثر في تحديد أتعاب مدقق الحسابات الخارجي، وقياس وتحليل الأهمية النسبية لتلك العوامل من وجهة نظر كل من المدققين الخارجيين والمنشآت الخاضعة للتدقيق، للوقوف على مدى تأثيرها في تحديد الأتعاب. وكذلك تحديد ومعرفة طرائق تحديد تلك الأتعاب، والطريقة المتبعة في البيئة السورية. لذلك يمكن تحديد أهداف البحث بما يلي:

1 -معرفة العوامل التي من الممكن أن تؤثر في تحديد الأتعاب، وأهميتها بالنسبة لكل من طرفي التعاقد.

2 -معرفة ما إذا كانت أهمية العوامل المؤثرة في تحديد الأتعاب تختلف بالنسبة للعملاء عنها بالنسبة للمدققين.

3 -معرفة العوامل الأكثر تأثيراً في تحديد الأتعاب من وجهة نظر طرفي التعاقد.

4 -معرفة الطريقة الأكثر اتباعاً (قبولاً) في تحديد الأتعاب من وجهة نظر طرفي التعاقد.

منهجيّة البحث:

اتبع الباحث المنهج الوصفي التحليلي في الدراسة من خلال مراجعة الدراسات السابقة والأدبيات في مجال البحث، بغية تحديد العوامل المؤثرة في مستوى الأتعاب، والتي اختبرت في الدراسة العملية. وتم الحصول على آراء المدققين وكذلك مدراء المنشآت الخاضعة للتدقيق بشأن درجة أهمية كل عامل من تلك العوامل، من خلال استبانة صممت لهذا الغرض – بناء على الدراسات السابقة – كأداة لجمع البيانات حول (العوامل المؤثرة في تحديد الأتعاب)، وأخضعت إجابات المستجوبين للتحليلات الإحصائية المناسبة لاختبار فرضيات الدراسة، استخدم فيها مقياس ليكارت الخماسي الدرجات.

5-متغيرات البحث:

المتغيرات المستقلة: هي العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب التدقيق...، أما المتغير التابع فهو الأتعاب.

6-فرضيّات البحث:

في ضوء أسئلة البحث يمكن صياغة الفرضيات الآتية:

الفرضيّة الأولى : تتأثر أتعاب التدقيق بمجموعة من العوامل، منها ما يتعلق بالعملاء، ومنها ما يتعلق بالمدقق،ومنها ما يتعلق بعملية التدقيق ذاتها.

الفرضيّة الثانية: يوجد اختلاف ذو دلالة إحصائية بين أهمية العوامل المحددة لأتعاب التدقيق من وجهة نظر طرفي التعاقد.

الفرضيّة الثالثة: يوجد اختلاف جوهري في أثر العوامل المحددة لأتعاب التدقيق من وجهة نظر طرفي التعاقد.

الفرضيّة الرابعة: يوجد اختلاف جوهري في طرائق تحديد الأتعاب من وجهة نظر طرفي التعاقد.

الدّراسات السّابقة:

1 دراسة (راضي، 1998) بعنوان " تحليل العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة دراسة تطبيقية على جمهورية مصر العربية " [1].

هدفت الدراسة إلى تحديد العوامل التي تؤثر في مستوى أتعاب المراجعة وقياس وتحليل الأهمية النسبية لهذه العوامل من وجهة نظر كل من المراجعين والشركات بغية الوقوف على مدى أهمية كل منها في تحديد مستوى الأتعاب في سوق العمل بجمهورية مصر العربية. توصل الباحث إلى حصر/25/ متغيراً يمكن أن تؤثر في تحديد الأتعاب، وقد تم تبويب الأهمية النسبية لهذه العوامل كما يراها كل من المراجعين والشركات باستخدام المتوسطات الحسابية. وقد بينت الدراسة أن أهم هذه العوامل من وجهة نظر المراجعين هي : الوقت الذي يستلزمه تنفيذ عملية المراجعة، وحجم الشركة الخاضعة للمراجعة. أما من وجهة نظر الشركات فكانت أهم هذه العوامل هي: حجم الشركة الخاضعة للمراجعة، ومدى سلامة نظام الرقابة الداخلية. وقد تم الاعتماد على هذه الدراسة بشكل كبير في القسم النظري.

2 دراسة (قطب والخاطر، 2004) بعنوان " العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مراجعة الحسابات دراسة ميدانية تطبيقية على دولة قطر " [3].

هدفت الدراسة إلى التوصل للعوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مراجعي الحسابات من خلال فحص وتحليل للدراسات والأبحاث السابقة في هذا المجال، حيث قسمت تلك العوامل إلى ثلاث مجموعات تتضمن المجموعة الأولى: العوامل المرتبطة بالمنشأة محل المراجعة، والمجموعة الثانية: العوامل المرتبطة بالمراجعة ومكتب المراجعة، والمجموعة الثالثة: عوامل أخرى مثل: مدى وجود قواعد سلوك مهني ملزمة، ودرجة المنافسة بين مكاتب المراجعة، وتطور المحاسبة والمراجعة في الدولة. تمت الدراسة الميدانية باستخدام استبانة وزعت على المراجعين العاملين في مكاتب المراجعة للتعرف على وجهة نظرهم بتلك العوامل ومدى تأثيرها في تحديد الأتعاب. وكان من أهم نتائج الدراسة الآتي:

تعتبر إيرادات المنشأة محل المراجعة من أكثر العوامل تأثيراً على الأتعاب، يليها تعدد فروع الشركة، ثم طبيعة الصناعة أو النشاط، أما أقل العوامل تأثيراً على الأتعاب فكان عامل القيم السوقية لأسهم الشركة.

تعتبر تبعية مكتب المراجعة لإحدى شركات المراجعة الكبرى (الدولية) من أكثر العوامل تأثيراً على الأتعاب، يليها سمعة مكتب المراجعة، ثم تقدير المراجع لخطر المراجعة، أما أقل العوامل تأثيراً على الأتعاب فكان عامل عدد المراجعين العاملين في مكتب المراجعة.

فيما يتعلق بالعوامل الأخرى يعتبر عامل المنافسة بين مكاتب المراجعة أكثرها تأثيراً، يليه مدى وجود تشريعات ومعايير محاسبة ومراجعة ملزمة، ووجود قواعد سلوك مهني ملزمة، وكان أقل تلك العوامل تأثيراً انتهاء السنة المالية للمنشأة محل المراجعة بنفس وقت انتهاء السنة المالية لغالبية الشركات.

3 –دراسة (سويدان، 2008) بعنوان " بعض العوامل المحددة لأتعاب التدقيق – دراسة ميدانية على عينة من الشركات المدرجة في بورصة عمان " [4].

هدفت الدراسة إلى معرفة أثر العوامل التالية (حجم الشركة، ودرجة تعقيد عملياتها، ومخاطر التدقيق، ونوع القطاع الذي تنتمي إليه، وحجم مكتب التدقيق) في تحديد أتعاب التدقيق لعينة مكونة من/ 107/ شركات من الشركات المدرجة في بورصة عمان، وقد تم اختبار أثر هذه المتغيرات في أتعاب التدقيق على المستوى الإجمالي (عينة الدراسة) وعلى المستوى القطاعي (بنوك وتأمين وخدمات وصناعة) من خلال عمل نموذج للانحدار المتعدد تضمن العديد من المتغيرات المستقلة، وأتعاب التدقيق كمتغير تابع، وكان من أهم نتائج الدراسة:

يعتبر حجم الشركة من أهم العوامل المحددة لأتعاب التدقيق للشركات المدرجة في بورصة عمان، بصرف النظر عن القطاع الذي تنتمي إليه الشركة.

تتقاضى مكاتب التدقيق الكبيرة أتعاباً أعلى من تلك التي تتقاضاها مكاتب التدقيق الصغيرة، مما يشير لوجود فروق في جودة خدمات التدقيق المقدمة من قبل المكاتب الكبيرة مقارنة بالمكاتب الصغيرة، أو إلى تمتع المكاتب الكبيرة بمركز احتكاري في سوق خدمات التدقيق، مما يمكنها من الحصول على أتعاب أعلى.

-تتأثر أتعاب التدقيق إيجاباً بعدد فروع الشركة الداخلية والخارجية، فزيادة عدد فروع الشركة وانتشارها وما يرافق ذلك من زيادة الجهد المبذول من المدقق، يؤدي إلى زيادة في أتعاب التدقيق.

4 -دراسة (Huchinson, etal., 2010) بعنوان "Internal audit department characteristics/ activities and audit fees :some evidence from hong Kong firms "[5].

هدفت الدراسة إلى بيان تأثير أنشطة التدقيق الداخلي في تخفيض أتعاب التدقيق الخارجي، حيث تم جمع بيانات التدقيق الداخلي عن طريق استبانة تم توزيعها على /70/ شركة في هونغ كونغ، بينما تم الحصول على بيانات التدقيق الخارجي من التقارير السنوية العمومية التي تصدرها الشركات. وكان من أبرز نتائج الدراسة هو أن المدققين الخارجيين يعتمدون وبشكل كبير على وظيفة التدقيق الداخلي، وبالتالي يقومون بتحديد أتعابهم بشكل مرتبط بخصائص التدقيق الداخلي، وتكون الأتعاب الأقل مرتبطة بقسم التدقيق الداخلي الكبير والفعال في الوصول غير المحدود لبيانات المدققين الداخليين.

5 -دراسة (Gammal, 2012) بعنوان "Determenants of Audit Fees Evidence from Lebanon"[6].

تناولت الدراسة وجهة نظر مدققي الحسابات وممثلي العملاء (المحاسبين والمراقبين الماليين والمدققين الداخليين) حول العوامل التي تؤثر في تحديد أتعاب التدقيق الخارجي، والتي توفر دليلاً حول ما إذا كانت هذه العوامل ترتبط بخصائص مكتب التدقيق أم بخصائص العميل. تم الحصول على البيانات من خلال توزيع / 80/ استبانة على مدققي الحسابات وممثلي عملاء مكاتب التدقيق، وتم تحليل تلك الاستبانات باستخدام الإحصاء الوصفي التحليلي والانحراف المعياري واختبار/ مان وتني يو/. توصلت الدراسة إلى أن العوامل المقترحة ذات تأثير يتفاوت بين الهام والهام جداً على أتعاب التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين وممثلي العملاء، وأهم هذه العوامل هي: كون مكتب التدقيق تابع لشركات التدقيق الأربع الكبار أم لا، وأقلها أهمية هو حجم مكتب التدقيق المعتمد على عدد الموظفين فيه. وأن درجة أهمية العوامل المؤثرة في أتعاب التدقيق الخارجي متجانسة بين المجموعتين.

6 -دراسة (Kusharyanti, 2012) بعنوان "Analysis of the factors determinant the audit fee"[7].

هدفت الدراسة إلى اختبار محددات أتعاب التدقيق الخارجي في الشركات المدرجة في بورصة إندونيسيا، وقد شملت عينة الدراسة / 60/ شركة خلال الفترة الممتدة بين عامي 2010 و2011. تم الحصول على البيانات من التقارير السنوية للشركات، واختبرت الفرضية عن طريق استخدام نموذج الانحدار الخطي الذي يتكون من متغيرين، المتغير الأول هو المتغير التابع متمثلاً بأتعاب التدقيق الخارجي، والمتغير الثاني هو المتغير المستقل المتمثل بعدة متغيرات هي: (حجم شركة العميل، تعقد عملية التدقيق وخطورتها، حجم شركة التدقيق، خصائص لجنة التدقيق، وحياد مدقق الحسابات). توصلت الدراسة لوجود ثلاثة متغيرات ذات تأثير واضح في أتعاب التدقيق الخارجي هي: حجم العميل، وتعقد عملية التدقيق ومخاطر تدقيق الحسابات، أما بقية العوامل المستقلة الأخرى فليست ذات تأثير واضح.

7 -دراسة (Karimpour, 2013) بعنوان "Effective Factors on the determinantion of audit Fees in Iran"[8].

هدفت الدراسة إلى التعرف على العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب التدقيق الخارجي، وذلك باستخدام بيانات الشركات المقبولة في بورصة طهران خلال ثماني سنوات (من عام 2000 – وحتى عام 2007). وقد صاغ الباحث أربع فرضيات تناولت المتغيرات الآتية:(حجم شركة العميل، نوع شركة التدقيق، معدلات الديون، المخاطر المتأصلة). ولاختبار الفرضيات تم استخدام نموذجي الانحدار البسيط والمتعدد. وتوصلت الدراسة إلى أن المتغيرات المذكورة سابقاً ذات تأثير في تحديد أتعاب التدقيق.

يلاحظ الباحث من خلال استعراض بعض الدراسات السابقة أنها تشابهت لحد كبير في المنهجية المتبعة، وكذلك في النتائج التي توصلت إليها، حيث تم التوصل إلى مجموعة من المتغيرات (العوامل) المستقلة التي تؤثر في تحديد أتعاب التدقيق. أما الدراسة الحالية فتتميز باستخدام أسلوب التحليل القبلي، بعكس ما اتبع في الدراسات السابقة (التحليل البعدي). لأن التحليل القبلي يفصح عن المتغيرات التي يفكر فيها متخذ القرار، ويعطي كلاً منها أوزاناً تتناسب مع أهميتها من وجهة نظره، بينما التحليل البعدي يعتمد على إيجاد علاقة بين الأتعاب الفعلية وبعض المتغيرات المستمدة من القوائم المالية للعميل.

8 -الإطار النظري للبحث:

أ –العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب التدقيق [1]:

يتناول البحث العوامل المؤثرة في تحديد الأتعاب، والتي تناولتها الدراسات السابقة فضلاً عن إضافة بعض العوامل التي تتمشى مع خصوصية البيئة المحلية كما يلي:

1 -**حجم العميل** : ويقاس هذا الحجم عادة بإجمالي أصول العميل، أو بحجم إيراداته، أو رأسماله، وإن كان الكثير من الدراسات السابقة اعتمد على إجمالي الأصول كعامل يعبر عن هذا الحجم. فحجم أعمال التدقيق يرتبط في الأغلب بحجم العميل، مما يؤثر بشكل مباشر على مستوى الأتعاب، وذلك لأن العملاء الكبار يشترون خدمات تدقيق أكثر من العملاء الصغار.

2 -**حجم المدقق وشهرته:** فمكاتب التدقيق الكبيرة تطلب أتعاباً أكبر من المكاتب الصغيرة، نظراً لوجود اعتقاد بأن جودة خدمات التدقيق وكفاءة تنفيذها أفضل فيها من المكاتب الصغيرة، وهذا ما يجعلها في مركز أفضل من وجهة نظر المستفيدين من خدمات التدقيق، وما يترتب على ذلك من زيادة مقدرتها في الحصول على أتعاب أعلى لقاء شهرتها العالية (سمعتها).

3 -**خبرة المدقق في تدقيق عملاء مماثلين:** فمكتب التدقيق المتخصص في تدقيق قطاع معين من المنشآت التي تعمل فيه ويكتسب كل خبرته في هذا المجال، كالمصارف مثلاً، تتكون لديه خبرة في هذا القطاع أو التخصص تمكنه من المساومة على تحديد أتعاب أعلى.

4 -**صعوبة عملية التدقيق:** فعمليات التدقيق المعقدة، والتي يحيط بها الكثير من الصعوبات الفنية والقانونية تتطلب وقتاً إضافياً للتدقيق، كما قد تكون هذه الصعوبات في المنشأة محل التدقيق ذاتها، مما يتطلب التوسع في تقييم نظام الرقابة الداخلية واختبارات الفحص، وهو ما ينعكس بدوره في زيادة تكاليف خدمات التدقيق. ومن مظاهر تعقيد عملية التدقيق أو صعوبتها أيضاً، عدد الشركات التابعة للعميل، واللامركزية في أنشطتها فضلاً عن اختلاف تشكيلة الأصول والعمليات الأجنبية فيها...، ومن المؤكد أن مثل هكذا أمور من شأنها زيادة تكاليف عملية التدقيق، وانعكاس ذلك على الأتعاب المطلوبة بالزيادة.

5 **طبيعة نشاط العميل ومدى الحاجة لخبرات وكفاءات متخصصة:** قد تتأثر أتعاب التدقيق بانتماء العميل لصناعة معينة، فبعض المنشآت في صناعة معينة قد يطلب منها أتعاب تختلف عن تلك التي تطلب من منشآت أخرى مماثلة لها في الحجم في صناعات أخرى. وقد يعزى هذا التأثير في جزء منه على الأقل لاختلاف درجة المخاطرة من وجهة نظر المدقق، بالإضافة لاختلاف متطلبات التدقيق بين الصناعات المختلفة، كتأثير التخصص، إذ قد يتطلب تدقيق تلك الأنشطة توافر خبرات ومهارات متخصصة، وبالتالي ينعكس أثر ذلك في الأتعاب بالزيادة.

6 **نظام تشغيل بيانات العميل:** فاستخدام الوسائل الآلية في المحاسبة وتطور نظم التشغيل الالكترونية للبيانات المحاسبية، وما تتطلبه من الاستعانة بخبرات متخصصة في هذا المجال، قد يؤثر على مستوى أتعاب التدقيق بالزيادة.

7 **ملكية العميل ونوعها:** تتوقف متطلبات التدقيق لحد كبير على نوع ملكية العميل، فتزداد تلك المتطلبات حتماً في شركات الأموال (المساهمة) عنها في شركات الأشخاص والمنشآت الفردية، ويرى البعض [**8**] أن التعرض لمخاطر التدقيق يكون أكثر ارتباطاً في الشركات العامة (المساهمة) مقارنة بالشركات غير العامة (شركات الأشخاص والمنشآت الفردية).

8 **مركزية أو لامركزية فروع وأقسام العميل:** فالهيكل التنظيمي للعميل، وعدد فروعه وأقسامه، وطريقة ممارسة أنشطته مركزياً أو غير مركزي يؤثر في أتعاب التدقيق.

9 **مركزية أو لامركزية تنفيذ الواجبات والوظائف المحاسبية للعميل** : قد يرافق عدم مركزية نشاط العميل مركزية أو لامركزية في تنفيذ الواجبات والوظائف المحاسبية، وقد يؤثر ذلك في أتعاب التدقيق.

10-**عدد المواقع المختلفة للعميل:** لاشك أن الأتعاب تتأثر بأعمال التدقيق، والتعقيدات المحيطة بها، ومن مظاهر ذلك، عدد المواقع المختلفة للعميل، والتي تتطلب زيارات متعددة من قبل المدقق [**9**].

11- **سلامة نظام الرقابة الداخلية للعميل:** وهي من أكثر العوامل تأثيراً في أتعاب التدقيق لوجود علاقة عكسية بين درجة دقة وسلامة ومتانة نظام الرقابة الداخلية وحجم أعمال التدقيق، وما تتطلبه من اختبارات، وهذا يؤثر بدوره في أتعاب التدقيق.

12- **كفاءة التدقيق الداخلي لدى العميل:** إن تزايد وظائف التدقيق الداخلي وكفاءته يمكن أن تنعكس في تخفيض حجم وتكلفة أعمال التدقيق الخارجي، والذي بدوره يؤثر في أتعاب التدقيق. وقد توصل البعض [**10**] لوجود علاقة عكسية بين تكاليف التدقيق الداخلي وأتعاب التدقيق الخارجي.

13- **مشاركة العميل:** قد يستفيد المدقق من بعض المزايا أو التسهيلات المتوفرة لدى العميل في إنجاز بعض أعماله، مما يوفر له الجهد والوقت، كسلامة نظم الرقابة الداخلية وتطويرها، وتزايد وظائف التدقيق الداخلي وفعاليته، واستخدام موظفي العميل في أداء بعض مهام التدقيق [**11**]. وهذا يؤدي إلى تخفيض جهد ووقت المدقق في عمله، وبالتالي تخفيض أتعابه.

14- **مدى مسؤولية المدقق وتعرضه للخسائر:** تتفاوت أعمال التدقيق من حيث مدى الخسائر التي يمكن أن يتعرض لها المدقق نتيجة الدعاوى القضائية المحتملة التي قد ترفع ضده، وكلما ازدادت المسؤولية كلما أدى ذلك به لطلب أتعاب أعلى كي يعوض ما قد يتعرض له من خسائر نتيجة قبوله لعملية التدقيق.

15- **وقت التدقيق** : يعتبر الوقت من العوامل الأكثر تأثيراً في الأتعاب، إذ أن تكاليف تأدية خدمات التدقيق تتأثر بشكل مباشر بطول الفترة التي يتطلبها تخطيط التدقيق، والوقت المستنفد في تنفيذه، وهو ما ينعكس بشكل واضح على أتعاب التدقيق.

16- **توقيت القيام بالتدقيق:** فالتدقيق الذي يتم في وقت الذروة لأعمال المدقق يكون أكثر تكلفة مما لو تم في فترات ركود العمل، والسبب في ذلك أن الطلب المتزايد على خدمات التدقيق في وقت الذروة يتطلب من المدقق الاستعانة بقوة بشرية إضافية، أو تشغيل القوة الموجودة لديه ساعات عمل إضافية، وهو ما يؤدي إلى زيادة تكاليف التدقيق، وبالتالي زيادة أتعابه [11] [10] [9].

17- **درجة استعجال أداء خدمة التدقيق من قبل العميل:** قد يكون لدى العميل الرغبة أو الحاجة في الحصول على خدمة التدقيق بشكل عاجل، ولاشك أن مثل هذا الاستعجال قد يحمل المدقق تكاليف إضافية ناتجة عن استعانته بقوة بشرية إضافية لتنفيذ هذه المهمة العاجلة، أو تشغيل القوة الموجودة لديه ساعات عمل إضافية. ومثل هذه التكاليف الإضافية، فضلاً عن المخاطر التي قد يتعرض لها المدقق نتيجة السرعة في الإنجاز، تعتبر مبرراً لطلب أتعاب أعلى.

18- **عدد التقارير المطلوبة للعميل** : قد يتم التعاقد مع المدقق لتقديم تقارير تدقيق خاصة، كإعداد تقارير منفصلة للشركات التابعة مثلاً. ولاشك أن الأتعاب تختلف بوجود مثل هذه التقارير، حيث كلما ازداد عدد تقارير التدقيق المطلوبة للعميل كلما زادت تكاليف عملية التدقيق [11] [9]، فضلاً عن أن التقارير المتضمنة قدراً كبيراً من البيانات تتطلب زيادة في وقت المدقق لإنجازها [13]، بالتالي زيادة الأتعاب مقابل ذلك.

19- **مدى وطبيعة المنافسة في سوق خدمات التدقيق** : تتأثر أتعاب التدقيق بطبيعة السوق الذي يعمل فيه المدقق، هل هي سوق منافسة كاملة أم غير كاملة ؟، وكذلك بدرجة المنافسة السائدة في ذلك السوق.

20- **مستوى الأتعاب المألوفة أو السائدة:** غالباً ما يقوم المدقق – أثناء تحديد أتعابه – بأخذ أتعاب المدقق السابق بالاعتبار، وكذلك الأتعاب التي يتقاضاها من عملاء مماثلين يقوم بتدقيق حساباتهم، وأيضاً قد تكون هناك مستويات معينة من الأتعاب متعارف عليها في ارتباطات التدقيق، مثل أية مهنة أخرى...

21- **قيمة الخدمات المؤداة التي ستعود على العميل** : تختلف قيمة خدمات التدقيق المؤداة للعميل وفقاً لظروف عملية التدقيق والاعتبارات المحيطة بها، حيث تتوقف قيمة الخدمة على مدى حاجة العميل لعملية التدقيق، أي أهميتها النسبية له، وكذلك الغرض الذي يمكن استخدام تقارير التدقيق فيه، فقد تكون عملية التدقيق مطلوبة للعميل فقط للوفاء بالمتطلبات القانونية أو النظامية، وعندئذ فإن قيمتها تكون منخفضة للعميل، وعلى العكس فيما لو كانت مطلوبة للحصول على قرض كبير من المصرف، أو الموافقة على توسيعات كبيرة مرتقبة...

22- **تكلفة تغيير المدقق ووجود صعوبات نظامية في تغييره** : قد يتكبد العميل تكاليف كبيرة في حال رغبته بتغيير المدقق الحالي، مما يجعل ذلك المدقق في مركز قوي عند تحديد أتعابه أو طلبه زيادة الأتعاب، وأيضاً ربما يكون هناك صعوبات نظامية حيال ذلك الأمر تجعله أيضاً بنفس الموقف السابق.

23- **تأثير الدخول في ارتباط مع العملاء الجدد مقارنة بالارتباطات المستمرة:** وذلك من خلال قدرة العميل على تخفيض السعر عقب تغيير المدقق، وقد توصل بعض الباحثين إلى أنه خلال السنوات الثلاث الأولى من الارتباط بالمدقق الجديد يتمكن العميل من دفع أتعاب أقل مما كان يتوقع دفعها [13].

24-**النفوذ الاجتماعي للمدقق:** قد يكون أحد الشركاء في مكتب التدقيق أو صاحب المكتب شغل منصباً مهماً في المجتمع، مما ينعكس في تمتعه بنفوذ وعلاقات واسعة، وارتباطات مع بعض الجهات ذات العلاقة ببعض العملاء، وقد يلعب ذلك دوراً في اختيار المدقق والارتباط معه أولاً، ثم تحديد أتعابه ثانياً.

25-**قيام المدقق بتقديم خدمات أخرى للعميل:** فقد أظهرت العديد من الدراسات السابقة وجود علاقة طردية بين أتعاب التدقيق، وأتعاب الخدمات الأخرى غير التدقيق، كالخدمات الاستشارية المقدمة للإدارة مثلاً. وأن الأتعاب كانت

أعلى للعملاء الذين يحصلون على خدمات أخرى غير خدمة التدقيق.

ب – طرائق تحديد أتعاب التدقيق [14]:

يحدد أتعاب المدقق الشخص أو الهيئة التي تعينه، ففي المنشآت الفردية يحددها صاحب المنشأة، وفي شركات الأشخاص يحددها الشركاء أو الشريك المتضامن المدير. أما في شركات الأموال (الشركات المساهمة) فإن الهيئة العامة للمساهمين هي التي تحددها. وترك مسألة تحديد الأتعاب بيد الإدارة، قد يعرض المدقق لخطر تخفيض الأتعاب، إذا لم يستجب لمطالبها، لذلك أبقت القوانين والتشريعات هذا الأمر بيد الهيئة العامة للمساهمين، أو بيد لجنة التدقيق، التي تعين أصلاً بقرار من الهيئة العامة للمساهمين. وتحدد أتعاب المدقق بعدة طرائق تنحصر فيما يلي:

1– طريقة الأتعاب الثابتة: بموجبها تحدد الأتعاب بين طرفي التعاقد مسبقاً (قبل القيام بالتدقيق) بمبلغ معين (ثابت)غير قابل للزيادة فيما بعد. وتلقى هذه الطريقة قبولاً عاماً لدى العملاء، كما أنها تعد الطريقة المطبقة في معظم دول العالم. ولكن ما يعاب عليها هو الآتي:

- قد يتضح أن الأتعاب غير مجزية للمدقق ولا تتناسب مع العمل الذي يؤديه، مما قد يضطره لخفض العمل الذي يقوم به لتقليل خسارته.
- يصبح من الصعوبة بمكان اقتناع العميل بزيادة الأتعاب في العمليات التالية (المستقبلية).
- قد ينشأ سوء فهم حول مدى الخدمات التي تغطيها الأتعاب المحددة مسبقاً بشكل ثابت.
- قد يستخدم بعض العملاء هذه الطريقة للحصول على أقل عرض أتعاب من مدققين آخرين.

ويمكن تفادي بعض العيوب السابقة بتحديد حد أدنى يجب ألا تقل عنه الأتعاب إذا كانت الأمور لدى العميل عادية (طبيعية)، وبنفس الوقت يحدد حد أقصى لها إذا ما طرأت بعض الظروف غير العادية أثناء التنفيذ.

2– طريقة الأتعاب المتغيرة: وبموجبها تحدد الأتعاب بين طرفي التعاقد على أساس حصر عدد ساعات العمل التي يقوم بها المدقق ومن يعمل معه، ويضرب عدد تلك الساعات بمعدل أجر الساعة لكل فئة، ثم يضاف لما سبق نسبة مئوية لتغطية المصروفات غير المباشرة لمكتب التدقيق.

تمتاز هذه الطريقة بعدالتها في تحديد الأتعاب نظراً لتقاضي المدقق الأتعاب التي تتناسب مع الجهد المبذول، وبنفس الوقت فإن العميل يحصل على جهد وعمل مهني يتناسب مع تلك الأتعاب. أما ما يعاب عليها فهو أنها لا تأخذ في الحسبان طبيعة عملية التدقيق، وأهميتها، ومستواها الفني، كما يتعذر على العميل معرفة الأتعاب التي سيتحملها مقدماً (مسبقاً).

3–طريقة الأتعاب الشرطية: وفق هذه الطريقة تتوقف الأتعاب التي سيحصل عليها المدقق على المنفعة المالية التي ستعود على العميل من تقرير المدقق عن المهمة التي يكلف بها بمبلغ معين، أو نسبة مئوية من قيمة النفع المادي الذي يعود على العميل. تتعارض هذه الطريقة مع استقلال (حياد) مدقق الحسابات لأن مبلغ الأتعاب هنا لا يتناسب مع الجهد والوقت، وقيمة العمل الذي يقدمه.

وقد عملت جمعية المحاسبين القانونيين السورية على إصدار الميثاق المهني لها في آب عام 1990 حيث تضمن هذا الميثاق آداب السلوك المهني وقواعده والمعايير المهنية والمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً. ومما ورد في قواعد السلوك المهني وآدابه (المادة الأولى)، يعد المحاسب القانوني مخلاً بآداب السلوك المهني في الحالات التالية [15]:

- إذا منح المحاسب القانوني بطريق مباشر أو غير مباشر عمولة أو سمسرة أو حصة من أتعابه لشخص ما مقابل حصوله على عملية أو أكثر من العمليات المهنية.

-إذا حاول الحصول على أعمال مهنية بطريقة تتنافى مع كرامة المهنة، كالإعلان أو إرسال النشرات أو إرسال خطابات خاصة أو تقديم خدمات شخصية أو هدايا أو الدخول في مناقصات على الأتعاب أو غير ذلك من الوسائل.

-إذا لم يراع في اتفاقاته مع العملاء تناسب قيمه أتعابه مع الوقت والجهد المبذولين، وكرامة المهنة. أو إذا تم الاتفاق على تقدير هذه الأتعاب بنسبة مئوية من قيمة المنفعة التي ستعود على العميل نتيجة عمل المحاسب القانوني.

-إذا لجأ إلى منافسة زميل آخر عن طريق عرض أتعاب أو قبول شروط تقل بدرجة ملحوظة عن أتعاب زميله دون سبب معقول.

9-الإطار العملي للبحث (الدراسة الميدانية):

يتمثل مجتمع الدراسة بفئتين هما: المدققون في مكاتب التدقيق، والمنشآت الخاضعة للتدقيق. وقد تم اختيار عينة عشوائية من كل فئة مؤلفة من/ 30/ مفردة. وكانت نسبة الاستجابة من المدققين (90%) أي بواقع/27/ مدققاً، ومن المنشآت الخاضعة للتدقيق كانت حوالي (82%) أي بواقع /25/ منشأة. أما خصائص عينتي الدراسة فكانتا كما يلي:

الجدول رقم (1) خصائص عينة المدققين

1 - الخبرة في مجال التدقيق:				
أقل من 5 سنوات	5 – 10 سنوات	11 – 15 سنة	أكثر من 15 سنة	-
% 7	% 12	% 70	% 11	-
2 - عدد المنشآت التي قام بتدقيق حساباتها:				
أقل من 5 منشآت	5– 10 منشآت	11–15 منشأة	أكثر من 15 منشاة	-
% 12	% 64	% 15	% 9	-
3 - درجة الآلية المستخدمة في العمل:				
قليلة جداً	قليلة	متوسطة	كبيرة	كبيرة جداً
% 24	% 2	% 17	% 20	% 37

يلاحظ من الجدول أن نسبة المدققين الذين لديهم خبرة تزيد على 10 سنوات تبلغ 81 %، والذين تقل خبرتهم عن 10 سنوات تبلغ نسبتهم 19 %، وأن 64 % من المدققين يقومون بتدقيق حسابات ما لايقل عن 10 منشآت، وأن المدققين الذين يستخدمون الكمبيوتر في عملهم بدرجة كبيرة جداً تبلغ نسبتهم 37 %، أما الذين يستخدمونه بدرجة قليلة جداً فبلغت نسبتهم 24 %.

الجدول رقم (2) خصائص عينة المنشآت محل التدقيق

1 - عمر المنشأة:				
أقل من 10 سنوات	10 – 15 سنة	16 – 20 سنة	أكثر من 20 سنة	-
% 45	% 13	% 30	% 12	-
2 - نوع القطاع الذي تنتمي إليه المنشأة:				
صناعي	زراعي	خدمي	مالي	-
% 55	% 10	% 25	% 10	-

3 - مجموع أصول المنشأة:				
أقل من 50 مليون	57 – 100 مليون	100 – 125 مليون	أكثر من 125 مليون	-
% 10	% 23	% 48	% 19	-

يلاحظ من الجدول أن نسبة المنشآت التي يزيد عمرها على 15 سنة تبلغ حوالي 42 %، والتي يقل عمرها عن 10 سنوات تبلغ حوالي 45 %، وأن منشآت القطاع الصناعي حازت النصيب الأكبر بنسبة 55 %، تلتها منشآت القطاع الخدمي بنسبة 25 %، كما أن المنشآت التي يزيد مجموع أصولها على 100 مليون احتلت المرتبة الأولى بنسبة 57 %، تلتها المنشآت التي مجموع أصولها يتراوح بين 57 – 100 مليون وبنسبة 23 %. وقد استبعد العامل المتعلق بنوع ملكية العميل من العوامل الواردة في الاستبانة لكون جميع شركات عينة الدراسة من نوع الملكية المساهمة الخاصة، وبالتالي أصبح عدد العوامل المعتمدة للاختبار 24 عاملاً.

وتم التأكد من ثبات وصد ق المقياس قبل استخدامه في الدراسة، وحسب معامل الثبات على أساس ألفا – كرونباخ وسبيرمان، وذلك عن طريق الاستعانة ببرامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (spss)، وقد تبين أن معاملات الثبات تدل على الاستقرار والاعتمادية والاتساق لحد كبير كما يلي:

الجدول رقم (3) ثبات وصدق المقياس

العوامل المؤثرة في تحديد الأتعاب	ألفا كرونباخ	سبيرمان	إعادة الاختبار	معامل الصدق
1–حجم العميل.	91,6	85,4	84,1	87,3
2–المدقق وشهرته.	89,2	88,4	86,6	85,7
3–خبرة المدقق في تدقيق العملاء المماثلين.	83,8	88,7	88,4	78,5
4–صعوبة عملية التدقيق وتعقيداتها.	86	90,6	89,7	90,2
5–طبيعة نشاط العميل ومدى الحاجة لخبرات وكفاءات متخصصة.	93,4	91,2	91,6	92,4
6–مركزية أو لامركزية فروع وأقسام العميل.	91,5	98,1	88,2	89,3
7–مركزية أو لامركزية تنفيذ الواجبات والوظائف المحاسبية لدى العميل.	92	90,6	90,1	90
8–عدد المواقع المختلفة للعميل.	95,6	91	93,4	92,8
9–نظام تشغيل البيانات لدى العميل.	89,2	92,4	90,7	89,6
10–سلامة نظام الرقابة الداخلية لدى العميل.	89,7	88,2	88,9	90,2
11–كفاءة التدقيق الداخلي لدى العميل.	88,1	86,5	86,6	85,5
12–مشاركة العميل في تنفيذ أعمال التدقيق.	90,6	93,1	90,4	88,6
13–مسؤولية المدقق ومدى تعرضه للخسارة.	91	90,6	89,1	88,4
14–وقت تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق.	97,7	98,1	95	94,2
15–توقيت القيام بعملية التدقيق.	80,9	82,4	83,3	81,1
16–درجة استعجال الخدمة من قبل العميل.	84,2	85,3	84,8	83,6
17–عدد التقارير المطلوبة للعميل.	87,3	88,9	90,2	89,8

العوامل المؤثرة في تحديد الأتعاب	ألفا كرونباخ	سبيرمان	إعادة الاختبار	معامل الصدق
18-طبيعة المنافسة في سوق خدمات التدقيق.	92,4	91,6	92	91,9
19-مراعاة مستوى الأتعاب المألوفة والسائدة.	94,3	94	92,6	93,9
20-قيمة الخدمات المؤداة للعميل.	94,2	95,1	96,4	95,4
21-تكلفة تغيير المدقق ووجود صعوبات نظامية في ذلك.	96,1	97	96,3	96
22-تأثير الدخول في ارتباط مع عملاء جدد مقارنة بالارتباطات المستمرة.	87,3	86,7	88,5	89,7
23-النفوذ الاجتماعي للمدقق.	88,8	90,2	88,4	88,9
24-قيام المدقق بتقديم خدمات أخرى للعميل.	87,4	98,1	89,6	90,2

وتم التأكد من صدق المقياس بعرضه على متخصصين في الإحصاء وأخذ وجهة نظرهم بشأن تناسق مضمون العبارات وتوافقها مع الغرض المراد تحقيقه من المقياس. ويتضح من الجدول السابق أن معامل الصدق مرتفع جداً.

اختبار الفرضيات:

لاختبار الفرضية الأولى تم استخدام اختبار T-Test نظراً لكون العينة تتكون من مجموعتين،وذلك بتحليل نتائج الفرضية لكل مجموعة على حدة بغية التعرف على العوامل المؤثرة في تحديد الأتعاب من وجهة نظرها كما يلي:

الجدول رقم (4) نتائج اختبار الفرضية الأولى

العوامل المؤثرة في تحديد الأتعاب	قيمة T المحسوبة لإجابات المديرين	قيمة T المحسوبة لإجابات المدققين
1-حجم العميل.	**1,871	*1,665
2-المدقق وشهرته.	*1,595	*1,765
3-خبرة المدقق في تدقيق العملاء المماثلين.	*1,585	*1,695
4-صعوبة عملية التدقيق وتعقيداتها.	*1,775	*1,785
5-طبيعة نشاط العميل ومدى الحاجة لخبرات وكفاءات متخصصة.	**1,915	*1,78
6-مركزية أو لامركزية فروع وأقسام العميل.	1,039	1,031
7-مركزية أو لامركزية تنفيذ الواجبات والوظائف المحاسبية لدى العميل.	1,043	1,038
8-عدد المواقع المختلفة للعميل.	**1,985	*1,623
9-نظام تشغيل البيانات لدى العميل.	*1,652	**1,895
10-سلامة نظام الرقابة الداخلية لدى العميل.	***2,105	*1,611
11-كفاءة التدقيق الداخلي لدى العميل.	***2,018	**1,899
12-مشاركة العميل في تنفيذ أعمال التدقيق.	1,022	1,032
13-مسؤولية المدقق ومدى تعرضه للخسارة.	1,027	1,026
14-وقت تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق.	***2,251	**1,972

العوامل المؤثرة في تحديد الأتعاب	قيمة T المحسوبة لإجابات المديرين	قيمة T المحسوبة لإجابات المدققين
15-توقيت القيام بعملية التدقيق.	*1,516	*1,783
16-درجة استعجال الخدمة من قبل العميل.	**1,892	**1,912
17-عدد التقارير المطلوبة للعميل.	1,035	1,029
18-طبيعة المنافسة في سوق خدمات التدقيق.	*1,783	**1,899
19-مراعاة مستوى الأتعاب المألوفة والسائدة.	**1,966	**1,923
20-قيمة الخدمات المؤداة للعميل.	**1,802	**1,905
21-تكلفة تغيير المدقق ووجود صعوبات نظامية في ذلك.	1,041	1,028
22-تأثير الدخول في ارتباط مع عملاء جدد مقارنة بالارتباطات المستمرة.	*1,601	*1,695
23-النفوذ الاجتماعي للمدقق.	1,025	1,034
24-قيام المدقق بتقديم خدمات أخرى للعميل.	*1,721	*1,744

*عند مستوى معنوية 92,5 %. **عند مستوى معنوية 95 %. ***عند مستوى معنوية 97,5 %.

أ -العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب التدقيق من وجهة نظر مديري المنشآت محل التدقيق:

يتضح من الجدول السابق أن هناك سبعة عوامل لا تؤثر في عملية تحديد أتعاب التدقيق وهي:

1 -مركزية أو لامركزية فروع وأقسام العميل. وقد يعزى ذلك لعدم وجود فروع أو أقسام للمنشأة منتشرة في مناطق جغرافية بعيدة عن الإدارة العامة.

2 -مركزية أو لامركزية تنفيذ الواجبات والوظائف المحاسبية لدى العميل. وهو مرتبط بالعامل السابق، حيث تتبع الطريقة المركزية في التعامل مع الأحداث المالية، وبالتالي لا يتطلب ذلك وجود دورة مستندية مستقلة.

3 -مشاركة العميل في تنفيذ أعمال التدقيق. وذلك لاعتبار مشاركة العميل للمدقق أمر غير مقبول في الوسط المهني لتعارضه مع استقلال وحياد المدقق.

4 -مسؤولية المدقق ومدى تعرضه للخسارة. وذلك لمحدودية نشاط المنشآت محل التدقيق.

5 -عدد التقارير المطلوبة للعميل. وذلك لعدم وجود منشآت تابعة تتطلب تقديم تقارير عن نشاطها ونشاط المنشأة الأم (القابضة).

6 -تكلفة تغيير المدقق ووجود صعوبات نظامية فيه. وذلك لأنه في ظل المنافسة بين المدققين، فإن دور إدارة المنشأة في تعيين وعزل المدقق لا يؤثر على استقلاله، ولا على تحديد أتعابه.

7 -النفوذ الاجتماعي للمدقق. وذلك لعدم ادعاء المدققين أن مبرر اختيارهم كان بسبب نفوذهم الاجتماعي، وإنما كان لكفاءتهم وخبرتهم في القيام بالعمل.

أما بقية العوامل ألـ 17 عاملاً فإن الاختبار الإحصائي يشير إلى قبولها بمستوى معنوية يتراوح بين 92,5 -97,5 %.

ب -العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب التدقيق من وجهة نظر المدققين:

يتضح من الجدول السابق أن هناك اتفاقاً تاماً للمدققين مع مديري المنشآت الخاضعة للتدقيق حول العوامل التي

ليس لها دور في تحديد أتعاب التدقيق.

لاختبار الفرضية الثانية تم استخدام اختبار M-W Test للعوامل، وكذلك تفسير مستوى أهميتها كما يلي:

الجدول رقم(5) اختبار العوامل المؤثرة في الأتعاب

العوامل المؤثرة في تحديد الأتعاب	قيمةM-W	القرار عند مستوى ثقة 95 %
1-حجم العميل.	288	ترفض الفرضية
2-المدقق وشهرته.	253	ترفض الفرضية
3-خبرة المدقق في تدقيق العملاء المماثلين.	238	ترفض الفرضية
4-صعوبة عملية التدقيق وتعقيداتها.	276	ترفض الفرضية
5-طبيعة نشاط العميل ومدى الحاجة لخبرات وكفاءات متخصصة.	255	ترفض الفرضية
6-مركزية أو لامركزية فروع وأقسام العميل.	267	ترفض الفرضية
7-مركزية أو لامركزية تنفيذ الواجبات والوظائف المحاسبية لدى العميل.	278	ترفض الفرضية
8-عدد المواقع المختلفة للعميل.	243	ترفض الفرضية
9-نظام تشغيل البيانات لدى العميل.	188	تقبل الفرضية الثانية
10-سلامة نظام الرقابة الداخلية لدى العميل.	194	تقبل الفرضية الثانية
11-كفاءة التدقيق الداخلي لدى العميل.	197	تقبل الفرضية الثانية
12-مشاركة العميل في تنفيذ أعمال التدقيق.	233	ترفض الفرضية الثانية
13-مسؤولية المدقق ومدى تعرضه للخسارة.	281	ترفض الفرضية الثانية
14-وقت تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق.	186	تقبل الفرضية الثانية
15-توقيت القيام بعملية التدقيق.	197	تقبل الفرضية الثانية
16-درجة استعجال الخدمة من قبل العميل.	268	ترفض الفرضية الثانية
17-عدد التقارير المطلوبة للعميل.	283	ترفض الفرضية الثانية
18-طبيعة المنافسة في سوق خدمات التدقيق.	292	ترفض الفرضية الثانية
19-مراعاة مستوى الأتعاب المألوفة والسائدة.	274	ترفض الفرضية الثانية
20-قيمة الخدمات المؤداة للعميل.	186	تقبل الفرضية الثانية
21-تكلفة تغيير المدقق ووجود صعوبات نظامية في ذلك.	239	ترفض الفرضية الثانية
22-تأثير الدخول في ارتباط مع عملاء جدد مقارنة بالارتباطات المستمرة.	228	ترفض الفرضية الثانية
23-النفوذ الاجتماعي للمدقق.	257	ترفض الفرضية الثانية
24-قيام المدقق بتقديم خدمات أخرى للعميل.	198	تقبل الفرضية الثانية

الجدول رقم (6) مستوى أهمية العوامل المؤثرة في الأتعاب

مديرو المنشآت		العوامل المؤثرة في تحديد الأتعاب	مدققو الحسابات	
الترتيب	الوسط الحسابي		الترتيب	الوسط الحسابي
1	4,45	1-حجم العميل.	2	4,4
9	3,93	2-المدقق وشهرته.	8	3,92
8	3,95	3-خبرة المدقق في تدقيق العملاء المماثلين.	10	3,90
3	4,40	4-صعوبة عملية التدقيق وتعقيداتها.	3	4,38
4	4,31	5-طبيعة نشاط العميل ومدى الحاجة لخبرات وكفاءات متخصصة.	4	4,2
22	1,01	6-مركزية أو لامركزية فروع وأقسام العميل.	23	1,06
21	1,02	7-مركزية أو لامركزية تنفيذ الواجبات والوظائف المحاسبية لدى العميل.	20	1,17
6	4,15	8-عدد المواقع المختلفة للعميل.	5	4,15
5	3,4	9-نظام تشغيل البيانات لدى العميل.	9	3,91
2	4,44	10-سلامة نظام الرقابة الداخلية لدى العميل.	6	4,00
2 مكرر	4,44	11-كفاءة التدقيق الداخلي لدى العميل.	7	3,93
16	1,2	12-مشاركة العميل في تنفيذ أعمال التدقيق.	19	1,18
17	1,07	13-مسؤولية المدقق ومدى تعرضه للخسارة.	18	1,2
5 مكرر	4,3	14-وقت تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق.	1	4,65
10	3,67	15-توقيت القيام بعملية التدقيق.	13	2,60
15	2,35	16-درجة استعجال الخدمة من قبل العميل.	14	2,40
19	1,05	17-عدد التقارير المطلوبة للعميل.	17	1,22
11	3,65	18-طبيعة المنافسة في سوق خدمات التدقيق.	12	3,8
12	3,62	19-مراعاة مستوى الأتعاب المألوفة والسائدة.	12 مكرر	3,8
13	3,51	20-قيمة الخدمات المؤداة للعميل.	11	3,85
20	1,04	21-تكلفة تغيير المدقق ووجود صعوبات نظامية في ذلك.	22ا	1,09
14	2,4	22-تأثير الدخول في ارتباط مع عملاء جدد مقارنة بالارتباطات المستمرة.	16	2,1
18	1,06	23-النفوذ الاجتماعي للمدقق.	21	1,15
7	4,1	24-قيام المدقق بتقديم خدمات أخرى للعميل.	15	2,15

يتضح من الجدول السابق (5) أن النتائج تشير لقبول الفرضية بالنسبة للعوامل السبعة الآتية:

/ نظام تشغيل البيانات لدى العميل، سلامة نظام الرقابة الداخلية لدى العميل، كفاءة التدقيق الداخلي لدى العميل، وقت تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق، توقيت القيام بعملية التدقيق، قيمة الخدمات المؤداة للعميل، قيام المدقق بتقديم خدمات أخرى للعميل/. وبالنظر للجدول رقم (6) يتضح منه بالنسبة للعوامل الخمسة التالية وهي: / نظام تشغيل

البيانات لدى العميل،سلامة نظام الرقابة الداخلية لدى العميل، كفاءة التدقيق الداخلي لدى العميل، توقيت القيام بعملية التدقيق، قيام المدقق بتقديم خدمات أخرى للعميل/، أنها أعطت أهمية أكبر من وجهة نظر المديرين عنها من وجهة نظر المدققين. وقد يكون اهتمام مديري المنشآت بالعوامل الثلاثة الأولى يعود لاعتقادهم بأنها تؤثر في أهمية عملية التدقيق ومدى التعقيد المصاحب لها، فكلما كان نظام الرقابة الداخلية سليماً، كلما أدى ذلك للحد من هذه الصعوبات. أما اهتمامهم بالعامل الرابع فقد يعزى للرغبة في تعظيم منفعة المنشأة من عملية التدقيق، وأن تتم بأقل تكلفة. وكذلك الحال مع عامل توقيت القيام بعملية التدقيق، فمعظم إدارات المنشآت ترغب بالإعلان عن نتائج أعمالها في وقت مبكر من السنة لاعتبارات كثيرة منها، موضوع توزيعات الأرباح. ولعل التفسير السابق هو عكس ما يمكن تبريره للاختلافات الموجودة في عاملي/الوقت الذي يتطلبه تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق، وقيمة الخدمات التي ستعود للمنشأة/، إذ أن هذين العاملين قد أعطيا أهمية أكبر من وجهة نظر المدققين عنها من وجهة نظر مديري المنشآت، وقد يكون سبب اهتمام المدققين بالوقت الذي تتطلبه عملية التدقيق يعود لاعتقادهم بتأثيره الكبير في تحديد أتعاب التدقيق، إذ يرون أن عامل الوقت من أكثر العوامل تأثيراً، حيث تتأثر تكلفة عملية التدقيق بشكل مباشر بطول الوقت المستنفد في تخطيطها وتنفيذها. أما اهتمامهم بعامل الخدمات التي ستعود للمنشأة، فيمكن أن ينسب إلى نظرتهم لأهمية مهنتهم بالنسبة للعملاء.

بينما العوامل السبعة عشرة الأخرى فتشير إلى رفض الفرضية، ويفسر الجدول رقم (6) هذه النتيجة، إذ يبدو منه واضحاً عدم وجود تباين ملفت للانتباه في مستوى الأهمية النسبية التي أعطيت لتلك العوامل من قبل كلا الفئتين المستجوبتين، وخاصة العوامل الآتية:/ حجم العميل، حجم المدقق وشهرته، خبرة المدقق في تدقيق العملاء المماثلين، صعوبة عملية التدقيق وتعقيداتها، عدد المواقع المختلفة للعميل، تكلفة تغيير المدقق ووجود صعوبات نظامية في تفسيره، تأثير الدخول في ارتباط مع عملاء جدد مقارنة بالارتباطات المستمرة، مركزية أو لامركزية فروع وأقسام العميل، مشاركة العميل في تنفيذ أعمال التدقيق، درجة استعجال الخدمة من قبل العميل/.

-لاختبار الفرضية الثالثة تم استخدام التحليل العاملي، حيث أظهرت النتائج وجود اختلاف جوهري في أثر العوامل المحددة للأتعاب من وجهة نظر عينتي الدراسة كما يلي:

الجدول رقم (7) التحليل العاملي للعوامل المؤثرة في تحديد الأتعاب من وجهة نظر مديري المنشآت

العوامل	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	تغير العوامل
1-حجم العميل.	-	0,6647	-	-	-	-	-	-	-	-	0,86513
2-المدقق وشهرته.	-	-	0,5678	-	-	-	-	-	-	-	0,89422
3-خبرة المدقق في تدقيق العملاء المماثلين.	0,7852	-	-	-	-	-	-	-	-	-	0,6895
4-صعوبة عملية التدقيق وتعقيداتها.	-	0,8824	-	-	-	-	-	-	-	-	0,84365
5-طبيعة نشاط العميل ومدى الحاجة لخبرات وكفاءات متخصصة.	-	0,8493	-	-	-	-	-	-	-	-	0,9243
6-مركزية أو لامركزية فروع وأقسام العميل.	-	-	-	-	-	-	-	-	0,8568	-	0,6772
7-مركزية أو لامركزية تنفيذ الواجبات والوظائف المحاسبية لدى	-	-	-	-	-	-	-	-	-	0,9223	0,7594

العوامل	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	تغير العوامل
العميل.											
8-عدد المواقع المختلفة للعميل.	0,8133	-	-	-	-	-	-	-	-	-	0,7832
9-نظام تشغيل البيانات لدى العميل.	-	-	-	0,7231	-	-	-	-	-	-	0,6889
10-سلامة نظام الرقابة الداخلية لدى العميل.	-	-	0,7943	-	-	-	-	-	-	-	0,9491
11-كفاءة التدقيق الداخلي لدى العميل.	-	-	0,7784	-	-	-	-	-	-	-	0,8873
12-مشاركة العميل في تنفيذ أعمال التدقيق.	-	-	-	-	-	-	-	-	0,5492	-	0,6483
13-مسؤولية المدقق ومدى تعرضه للخسارة.	-	-	-	-	-	-	-	0,5732	-	-	0,6783
14-وقت تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق.	-	-	-	-	-	0,9423	-	-	-	-	0,6957
15-توقيت القيام بعملية التدقيق.	-	0,5621	-	-	-	-	-	-	-	-	0,8324
16-درجة استعجال الخدمة من قبل العميل.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	0,8967
17-عدد التقارير المطلوبة للعميل.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	0,7381	0,6903
18-طبيعة المنافسة في سوق خدمات التدقيق.	0,7453	-	-	-	-	-	-	-	-	-	0,6846
19-مراعاة مستوى الأتعاب المألوفة والسائدة.	-	-	-	-	0,6891	-	-	-	-	-	0,8609
20-قيمة الخدمات المؤداة للعميل.	-	-	-	-	0,7123	-	-	-	-	-	0,8657
21-تكلفة تغيير المدقق ووجود صعوبات نظامية في ذلك.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	0,8251	0,6555
22-تأثير الدخول في ارتباط مع عملاء جدد مقارنة بالارتباطات المستمرة.	-	-	-	-	-	-	0,7355	-	-	-	0,7597
23-النفوذ الاجتماعي للمدقق.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	0,6513	0,6851
24-قيام المدقق بتقديم خدمات أخرى للعميل.	0,6853	-	-	-	-	-	-	-	-	-	0,7819
تفسير التباين بواسطة كل عامل	2,56946	2,4683	2,36714	2,24572	2,14459	2,083896	1,90188	1,780416	1,59833	1,072296	20,232
النسبة المئوية لتأثير العامل من المجموع	%12,7	%12,2	%11,17	%11,1	%10,6	%10,3	%9,4	%8,8	%7,9	%3‘5	%100

يتضح من الجدول السابق (7) وجود عشرة عوامل حصلت على قيمة تزيد عن الواحد،وأن الدرجة الكلية لهذه العوامل بلغت20,232 مما يعني أن القوة التفسيرية لها بلغت 84,3% وأن مكوناتها حسب تسلسل كبر تأثيرها كانت كما يلي:

العامل الأول ومكوناته: خبرة المدقق، عدد المواقع المختلفة للعميل، المنافسة السائدة في سوق الخدمات، قيام المدقق بتقديم خدمات أخرى للعميل. وقد كان تأثير هذه العوامل 12,7%.

العامل الثاني ومكوناته: حجم العميل، صعوبة التدقيق ودرجة التعقيد المصاحبة له، طبيعة نشاط العميل ومدى حاجته لخبرات وكفاءات متخصصة، توقيت القيام بالتدقيق. وقد بلغ تأثير هذه العوامل 12,2%.

العامل الثالث ومكوناته: حجم مكتب التدقيق وشهرته، سلامة نظام الرقابة الداخلية، كفاءة التدقيق الداخلي. وقد بلغ تأثير هذه العوامل 11,7%.

العامل الرابع ومكوناته:عامل واحد هو نظام تشغيل بيانات العميل.وقد بلغ تأثيره 11,1%.

العامل الخامس ومكوناته : مراعاة مستوى الأتعاب المألوفة والسائدة، وقيمة الخدمات المؤداة والتي ستعود للعميل. وقد بلغ تأثيرهما 10,6%.

العامل السادس ومكوناته: الوقت الذي يتطلبه تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق. وقد بلغ تأثيره 10,3%.

العامل السابع ومكوناته: تأثير الدخول في ارتباط مع عملاء جدد مقارنة بالارتباطات السابقة. وقد بلغ تأثيره 9,4%.

العامل الثامن ومكوناته: درجة استعجال أداء الخدمة من قبل العميل، مدى مسؤولية المدقق بخصوص عملية التدقيق ومدى تعرضه للخسائر. وقد بلغ تأثيرهما 8,8%.

العامل التاسع ومكوناته : مركزية ولامركزية فروع وأقسام العميل، مشاركة العميل في تنفيذ أعمال التدقيق. وقد بلغ تأثيرهما 7,9%.

العامل العاشر ومكوناته : عدد التقارير المطلوبة، تكلفة تغيير المدقق ووجود صعوبات نظامية في تغييره، مركزية ولامركزية تنفيذ الواجبات والوظائف المحاسبية، النفوذ الاجتماعي للمدققين. وقد بلغ تأثير هذه العوامل 3,5%.

الجدول رقم (8) التحليل العاملي للعوامل المؤثرة في تحديد الأتعاب من وجهة نظر المدققين

العوامل	1	2	3	4	5	6	7	8	تغير العوامل
1-حجم العميل.	0,7594	-	-	-	-	-	-	-	0,7225
2-المدقق وشهرته.	-	-	-	-	-	-	-	-	0,7181
3-خبرة المدقق في تدقيق العملاء المماثلين.	-	0,7382		-	-	-	-	-	0,8542
4-صعوبة عملية التدقيق وتعقيداتها.	0,9657	-	-	-	-	-	-	-	0,8779
5-طبيعة نشاط العميل ومدى الحاجة لخبرات وكفاءات متخصصة.	-	0,8754	-	-	-	-	-	-	0,7431
6-مركزية أو لامركزية فروع وأقسام العميل.	-	-	-	-	-	-	-	0,5724	0,5563
7-مركزية أو لامركزية تنفيذ الواجبات والوظائف المحاسبية لدى العميل.	-	-	-	-	-	-	0,6328	-	0,6879
8-عدد المواقع المختلفة للعميل.	-	0,8839	-	-	-	-	-	-	0,7428
9-نظام تشغيل البيانات لدى العميل.	0,6453	-	-	-	-	-	-	-	0,694
10-سلامة نظام الرقابة الداخلية	0,6321	-	-	-	-	-	-	-	0,6728

العوامل	1	2	3	4	5	6	7	8	تغير العوامل
لدى العميل.									
11-كفاءة التدقيق الداخلي لدى العميل.	0,6427	-	-	-	-	-	-	-	0,5942
12-مشاركة العميل في تنفيذ أعمال التدقيق.	-	-	-	-	-	-	-	0,5532	0,5683
13-مسؤولية المدقق ومدى تعرضه للخسارة.	-	-	-	-	-	-	0,6482	-	0,6971
14-وقت تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق.	0,9763	-	-	-	-	-	-	0,5611	0,9438
15-توقيت القيام بعملية التدقيق.	-	-	-	-	-	-	-	-	0,6154
16-درجة استعجال الخدمة من قبل العميل.	-	-	-	-	0,6351	-	-	-	0,7023
17-عدد التقارير المطلوبة للعميل.	-	-	-	-	-	-	0,6586	-	0,5312
18-طبيعة المنافسة في سوق خدمات التدقيق.	-	-	0,6639	-	-	-	-	-	0,6706
19-مراعاة مستوى الأتعاب المألوفة والسائدة.	-	-	-	-	0,6483	-	-	-	0,5809
20-قيمة الخدمات المؤداة للعميل.	-	-	0,6711	-	-	-	-	-	0,6013
21-تكلفة تغيير المدقق ووجود صعوبات نظامية في ذلك.	-	-	-	-	-	-	-	0,5459	0,5637
22-تأثير الدخول في ارتباط مع عملاء جدد مقارنة بالارتباطات المستمرة.	-	-	-	-	-	0,5883	-	-	0,6018
23-النفوذ الاجتماعي للمدقق.	-	-	-	-	-	-	-	0,6251	0,6972
24-قيام المدقق بتقديم خدمات أخرى للعميل.	-	-	-	0,8441	-	-	-	-	0,8408
تفسير التباين بواسطة كل عامل	3,03154	2,9888	2,86075	2,7960	2,7326	2,4978	2,3910	2,04949	21,3489
النسبة المئوية لتأثير العامل إلى مجموع العوامل	%14,2	%14	%13,4	%13,1	%12,8	%11,7	%11,2	%9,6	%100

يبين الجدول السابق (8) وجود ثمانية عوامل حصلت على قيمة تزيد عن الواحد، وأن الدرجة الكلية لهذه العوامل بلغت 21,3489 بقوة تفسيرية بلغت 89% وأن مكوناتها حسب تسلسل كبر تأثيرها كانت كما يلي:

العامل الأول ومكوناته: حجم العميل، صعوبة عملية التدقيق، نظام تشغيل البيانات لدى العميل، مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية لدى العميل، كفاءة التدقيق الداخلي لدى العميل، وقت تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق، قيام المدقق بتقديم خدمات أخرى للعميل. وقد بلغ تأثير هذه العوامل 14,2%.

العامل الثاني ومكوناته : خبرة المدقق، طبيعة نشاط العميل ومدى حاجته لخبرات وكفاءات متخصصة، عدد المواقع المختلفة للعميل. وقد بلغ تأثير هذه العوامل 14%.

العامل الثالث ومكوناته : حجم مكتب التدقيق وشهرته، المنافسة السائدة في سوق خدمات التدقيق. وقد بلغ تأثيرهما 13,4%.

العامل الرابع ومكوناته: قيمة الخدمات المؤداة التي ستعود للعميل. وقد بلغ تأثيره 13,1%.

العامل الخامس ومكوناته : درجة استعجال أداء الخدمة من قبل العميل، مراعاة مستوى الأتعاب المألوفة والسائدة. وقد بلغ تأثيرهما 12,8%.

العامل السادس ومكوناته: تأثير الدخول في ارتباط مع عملاء جدد مقارنة بالارتباطات المستمرة. وقد بلغ تأثيره 11,7%.

العامل السابع ومكوناته: مركزية أو لامركزية تنفيذ الواجبات والوظائف المحاسبية لدى العميل، مسؤولية المدقق ومدى تعرضه للخسارة، عدد التقارير المطلوبة للعميل. وقد بلغ تأثير هذه العوامل 11,2%.

العامل الثامن ومكوناته : مركزية أو لامركزية فروع وأقسام العميل، مشاركة العميل في تنفيذ أعمال التدقيق، توقيت القيام بعملية التدقيق، تكلفة تغيير المدقق ووجود صعوبات نظامية في ذلك، النفوذ الاجتماعي للمدقق. وقد بلغ تأثير هذه العوامل 9,6%.

لاختبار الفرضية الرابعة تم استخدام اختبار T-Test أيضاً نظراً لكون العينة تتكون من مجموعتين، من خلال تحليل نتائج الفرضية لكل مجموعة على حدة بغية التعرف على الطرائق المتبعة في تحديد الأتعاب من وجهة نظر كل منهما كما يلي:

الجدول رقم (9) نتائج اختبار الفرضية الرابعة

طرائق تحديد الأتعاب	قيمة T المحسوبة لإجابات المديرين	قيمة T المحسوبة لإجابات المدققين
1-طريقة الأتعاب الثابتة.	**1,771	*1,655
2- طريقة الأتعاب المتغيرة.	*1,495	*1,565
3- طريقة الأتعاب الشرطية.	1,383	1,692

*عند مستوى معنوية 92,5 %. **عند مستوى معنوية 95 %.

1-طريقة الأتعاب الشرطية: يتضح من الجدول السابق (9) أن طريقة الأتعاب الشرطية غير متبعة في تحديد أتعاب التدقيق. وقد يعزى ذلك لعدم قبول هذه الطريقة في أوساط المهنة، لكونها لا تربط الأتعاب التي يحصل عليها المدقق بالجهد المبذول، كما أنها محظورة من خلال قواعد وآداب السلك المهني، ولا يتم اللجوء إليها إلا في حالات خاصة ...

2-طريقة الأتعاب الثابتة: تلقى هذه الطريقة قبولاً كبيراً لدى المنشآت محل التدقيق،على اعتبار أن العميل يعلم مسبقاً الأتعاب المطلوبة منه (الالتزام المترتب عليه)، أما لدى المدققين فلا تلقى نفس الأهمية.

3-طريقة الأتعاب المتغيرة: وهذه الطريقة هي الأكثر اتباعاً، لعدالتها للطرفي التعاقد ولكونها تربط الأتعاب بالجهد الذي يبذله المدقق في عمله. وهناك اتفاق تام للمدققين مع مديري المنشآت الخاضعة للتدقيق حيالها (أهميتها).

الاستنتاجات والتّوصيات:

الاستنتاجات:

1. تتفق نتائج هذه الدراسة مع نتائج الدراسات السابقة بخصوص محدودية تأثير العوامل الآتية في تحديد الأتعاب: مشاركة العميل في تنفيذ أعمال التدقيق، تكلفة تغيير المدقق ووجود صعوبات نظامية في ذلك، النفوذ الاجتماعي للمدقق. وتقود هذه النتيجة لاستنتاج مفاده أن تأثير تلك العوامل في تحديد الأتعاب لا يختلف باختلاف بيئة

التطبيق. ومن جهة أخرى أظهرت نتائج الدراسة أيضاً عدم اتفاقها مع الدراسات السابقة بخصوص العوامل الآتية في تحديد الأتعاب: عدد التقارير المطلوبة للعميل، مركزية أو لامركزية فروع وأقسام العميل، مركزية أولا مركزية تنفيذ الواجبات والوظائف المحاسبية لدى العميل، مسؤولية المدقق ومدى تعرضه للخسارة.أي عدم تأثير هذه المتغيرات في تحديد الأتعاب، مما يعني أن بيئة التطبيق تؤثر في درجة تأثير تلك العوامل، مما يقود لاستنتاج مفاده أن تأثير هذه العوامل يختلف باختلاف بيئة التطبيق.

2. تعارض نتائج هذه الدراسة مع نتائج الدراسات السابقة حول وجود فروق ذات دلالة إحصائية جوهرية لأثر العوامل المحددة للأتعاب من وجهة نظر مديري المنشآت عن أثرها من وجهة نظر المدققين، باستثناء ثلاثة عوامل، حيث أتت متفقة مع الدراسات السابقة وهي: كفاءة التدقيق الداخلي لدى العميل، وقت تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق، قيام المدقق بتقديم خدمات أخرى للعميل. مما يؤكد الاستنتاج السابق بخصوص أثر بيئة التطبيق في درجة تأثير العوامل المحددة للأتعاب.

3. تباين تبويبات وأثر العوامل المحددة للأتعاب من وجهة نظر كل فئة، مما يعني أن تسعير خدمات التدقيق يتم من خلال التفاوض بين الطرفين، وأن أية محاولة لوضع تسعيرة موحدة غير مجدية. وعليه يمكن الاستنتاج بأن تسعير خدمات التدقيق يتم كما في البلاد الأخرى.

4. طريقة الأتعاب المتغيرة هي الأكثر اتباعاً، لعدالتها للطرفي التعاقد ولكونها تربط الأتعاب بالجهد الذي يبذله المدقق في عمله.

التّوصيات:

1. تكرار إجراء مثل هذه الدراسة على عينة أخرى للتأكد من النتائج التي توصلت إليها، وخصوصاً فيما يتعلق بالعوامل الآتية: عدد التقارير المطلوبة للعميل، مركزية أو لامركزية فروع وأقسام العميل، مركزية أو لامركزية تنفيذ الواجبات والوظائف المحاسبية لدى العميل، مسؤولية المدقق ومدى تعرضه للخسارة.

2. القيام بدراسات أخرى لإيجاد العلاقة بين قيمة الأتعاب الفعلية للتدقيق، وبين بعض المتغيرات المستمدة من القوائم المالية للعميل، وذلك لمعرفة أثر بعض العوامل في تحديد الأتعاب.

3. تحديد حد أدنى للأتعاب – من قبل جمعية المحاسبين القانونيين – إذا كانت الأمور لدى العميل عادية، وكذلك حد أقصى إذا ما طرأت بعض الظروف غير العادية أثناء التنفيذ، وذلك من قبل الجهات المهنية – بناء على ضوابط معينة – على غرار ما هو سائد في المهن الحرة الأخرى...

4. توعية العملاء بأهمية مهنة التدقيق ودورها ووظيفتها في المجتمع، وذلك بتغليب الكفاءة والجودة على عامل الأتعاب المنخفضة.

5. دعوة مكاتب التدقيق الصغيرة للاندماج في مجموعات مناسبة، تتجمع فيها الإمكانات والقدرات والخبرات لتدعيم مركزها التنافسي في السوق، وتطوير أساليبها،وتوسيع نطاق خدماتها.

المراجع:

1. راضي، محمد سامي. تحليل العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة دراسة تطبيقية على جمهورية مصر العربية، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد الثاني، العدد الأول، جامعة البحرين، البحرين، (1998).

2. قانون مجلس المحاسبة والتدقيق رقم /33/ تاريخ 2009/12/1.

3. قطب أحمد سباعي، الخاطر خالد ناصر. العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مدقق الحسابات دراسة ميدانية

تطبيقية على دولة قطر، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، المجلد (18)، العدد (24)، المملكة العربية السعودية، (2004).

4. سويدان، ميشيل. بعض العوامل المحددة لأتعاب التدقيق دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في بورصة عمان. مجلة جامعة الملك عبد العزيز (24) العدد الأول، المملكة العربية السعودية، (2008).

5. Hutchinson, marion and Ho, Sandra(2010).Internal audit department characteristics /activities and audit fees: some evidence from Hong Kong firms. journal of International Accounting, Auditing and Taxation,.

6. Gammal, walid(2012). Determenants of Audit Fees; evidence from Lebanon. International Business Research.vol.5,No.11.

7. Kusharyanti (2013).Analysis of the Factors Determining The Audit Fee. Journal of Economics. Vol 16,no.1..

8. Karimpour, Zahra.(2013), Effective Factors on the determination of audit fees in Iran. European Onlin journal of Natural and social Sciences.vol.2,no.3..

9. .Arens,A.A.,andJ.K.Loebbecke,Auditing;AnIntegratedApprouch,(N.J.;prentice-Hall,1984).

10. Palmorse, Z,. "Audit Fees and Auditors Size: Further Evidence". Journal of Accounting Research(Spring 1986),.

11. Wallace, W.A.,"Internal Audittors Can Cut Outside CPA Costs", Harvard Busness Review (march-April1984 b)

12. Rubin, M., "Municipal Audit Fee Determinants", The Accounting Review(April 1988),

13. Simon, D.T., and J.R. ,Francis, "The Effects of Auditor Change on Audit Fees: Test of Praice Cutting and Praice Recovery" The Accounting Review,(April 1988),

14. الأمين، ماهر؛(2008)، أساسيات المراجعة (المعايير والإجراءات)، جامعة تشرين، مركز التعليم المفتوح، اللاذقية، سورية.

15. الميثاق المهني لجمعية المحاسبين القانونيين– دمشق– سورية 1990.