تأثير عوامل تحديد أتعاب التدقيق في جودة التدقيق الخارجي

(دراسة تحليلية مقارنة بين سوريا والعراق)

The Impact of Factors Determining Audit Fees on External Audit Quality (A comparative Analytical Study between Syria and Iraq)

أ.د ماهر عيّاش الأمين

جامعة الفراهيدي

drmaheralameen @ gmil.com

رقم التصنيف الدولي ISSN 2709-2852

تاريخ استلام البحث : ٢٠٢٦/٢/٢٩ تاريخ قبول النشر: ٢٠٢٦/٣/٢٤

المستخلص

هدف البحث تحديد العوامل التي تؤثر في أتعاب التدقيق، وقياس وتحليل الأهمية النسبية لها من وجهة نظر مدققي سوريا والعراق، للوقوف على مدى أهمية كل منها في تحديدها، ومعرفة طرائق تحديد تلك الأتعاب. وتحقيقاً للهدف صممت استبانة لجمع البيانات، وتمثل مجتمع الدراسة بفئتي المدققين. وتم اختيار عينة عشوائية من كل فئة /٣٠/ مفردة. وكانت نسبة الاستجابة من المدققين السوريين ٨٠٪، أي بواقع /٢٤/ مدققاً، ومن المدققين العراقيين ٩٠٪، أي بواقع /٢٧/ مدققاً. اختبر البحث العوامل المؤثرة في تحديد الأتعاب، وتم تبويب الأهمية النسبية لتلك العوامل كما تراها الفئتان، وأخضعت الإجابات للتحليلات الإحصائية المناسبة لاختبار الفرضيات. توصل البحث

مجلة العلوم المالية والمحاسبية
AFSJ
ACCOUNTING & FINANCIAL SCIENCES JOURNAL

مجلة العلوم المالية والمحاسبية
العدد الثاني والعشرون/ حزيران ٢٠٢٦
الصفحات ٦٩– ١١٤

إلى أن أهم العوامل المؤثرة في تحديد الأتعاب من وجهة نظر المدققين السوريين وتؤثر على جودة التدقيق هي:

الوقت المستغرق في تنفيذ عملية التدقيق، حجم منشأة العميل، كفاءة التدقيق الداخلي لدى العميل، اختلاف البيئة التنظيمية للمهنة، مستوى الأجور وظروف العمل.

أما من وجهة نظر المدققين العراقيين، فكانت أهم العوامل المؤثرة في تحديد الأتعاب هي:

حجم منشأة العميل، سلامة نظام الرقابة الداخلية لدى العميل، المنافسة في سوق التدقيق، الحاجة لتنظيم موحد لسياسة تسعير الأتعاب.

وأن طريقة الأتعاب الثابتة هي الأكثر أهمية من وجهة نظر المدققين العراقيين، أما طريقة الأتعاب المتغيرة فهي الأكثر أهمية بالنسبة للمدققين السوريين.

وأن عوامل تحديد الأتعاب تؤثر على جودة التدقيق من خلال اختلاف البيئة التنظيمية للمهنة، المنافسة في السوق، مستوى الأجور، والحاجة لتنظيم موحد لسياسات تسعير الأتعاب في البلدين.

الكلمات المفتاحيّة:

أتعاب التدقيق، التدقيق الخارجي المالي، الأهمية النسبية، طرائق تحديد الأتعاب، جودة التدقيق.

Abstract

This research aims to identify the factors influencing external audit fees and analyze their relative importance from the perspectives of practitioners in Syria and Iraq. Furthermore, the study explores the specific methods employed for fee determination in both countries. To achieve these objectives, a descriptive-analytical approach was adopted, utilizing a structured questionnaire for data collection. The study population consisted of external auditors in both nations, with a random sample of 30 individuals selected from each country. The response rate was 80% for Syrian auditors (n = 24) and 90% for Iraqi auditors (n = 27). The collected data were subjected to rigorous statistical

analysis to test the formulated hypotheses and categorize the relative importance of the identified factors Findings..

The results indicate that from the perspective of Syrian external auditors, the primary factors influencing audit fees and, subsequently, audit quality are:

The duration required to complete the audit engagement.

The size of the client's entity.

The efficiency of the client's internal audit function .

Discrepancies in the profession's regulatory environment.

Wage levels and prevailing working conditions.

Conversely, Iraqi external auditors identified the most significant factors as :The size of the client's entity.

The integrity and robustness of the client's internal control system.

Market competition within the auditing sector .

The necessity for a standardized regulatory framework for fee-pricing policies.

The study concludes that the fixed-fee method is the most significant from the viewpoint of Iraqi auditors, whereas the variable-fee method is more prominent among Syrian auditors. Finally, the findings demonstrate that audit fee determinants significantly impact audit quality through variables such as the regulatory environment, market competition, wage structures, and the urgent need

Keywords: Audit Fees, External Financial Audit, Relative Importance, Fee Determination Methods, Audit Quality.

المقدّمة:

يعتبر التدقيق الخارجي خدمة اقتصادية في سوق الخدمات، وتمثل الأتعاب مصدر الإيراد الأساسي للمدقق، وأساس وجوده. وبالتالي بات تعظيم هذه الأتعاب هدف المدقق

لتحقيقه بغية الحصول على أكبر أتعاب ممكنة، هذا من جهة. ومن جهة أخرى تمثل الأتعاب تكلفة على العملاء الذين يرغبون بأن يحصلوا مقابلها على منفعة تبرر تحمل تلك التكلفة، وبحيث تكون عملية التدقيق اقتصادية، أي تفوق منفعتها تكلفتها، كأي خدمة اقتصادية أخرى...

ولذلك أصبحت عملية تحديد الأتعاب 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 العملاء بحصولهم على المنفعة التي تبرّر تحملهم تلك الأتعاب، ويرتبط ذلك بالنوعية والجودة التي تقدم بها تلك الخدمة، والتي تعد ضرورية للمدققين الذين يسعون للنهوض بالمهنة والمحافظة على العملاء، هؤلاء العملاء الذين يتوقعون نوعية جيدة من الخدمة مقابل ما تحملوا لقاءها من تكاليف. وقد ساهمت عدة عوامل في زيادة أهمية هذا الموضوع من أهمها الآتي **[1]**:

١–عدم وجود أساس موضوعي عادل يتفق عليه الطرفان، يحقق للمدقق عائداً معقولاً، وفي الوقت نفسه يحقق للعميل المنفعة التي يبتغيها. ولا شك أنّ مثل هذا الأمر تتزايد حدّته في بداية التعاقد (الارتباط) نظراً لعدم معرفة المدقق بظروف 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 مقدّرة أحياناً.

٢– المنافسة بين المدققين وأثرها في تحديد الأتعاب، وما يمكن أن يترتب عليها من قبول بعضهم أتعاباً متدنية كسباً للعملاء، وعلى أمل زيادتها مستقبلاً، وما قد ينعكس على أداء المدقق وكفاءته في القيام بعمله.

وهذا ما ألقى بالكثير من التساؤلات حول استقلال المدقق وحياده واستخدام الأتعاب كأحد مقومات الاستقلال، ما دفع الباحثين والمهتمين لتسليط الضوء على مسألة تحديد الأتعاب ومدى تأثيرها في سلوك المدقق واستقلاله وكفاءته **[٢]**. ونظراً لأهميّة دور

المدقق الخارجي في الحدّ من المخاطر التي تنعكس على مستوى الشّفافيّة، تأتي أهمية البحث كمحاولة لمعرفة العوامل المؤثرة في تحديد الأتعاب وطرائق تحديدها وأثرها على جودة التدقيق في البلدين.

١- المبحث الاول/ منهجية البحث

١.١- مشكلة البحث:

يعتبر تحديد أتعاب التدقيق محل جدل في الفكر المحاسبي عموماً والقانوني خصوصاً. وقد ازداد الاهتمام به مع تقدم الحياة الاقتصادية ونمو وتطور الشركات وما رافقها من تطور وتعقد عمليات التدقيق وازدياد المسؤوليات القانونية والمهنية على المدقق. وقد يخضع في بعض الأحيان تحديد الأتعاب لمناقشات لدى العملاء، نظراً لطبيعة عملية التدقيق باعتبارها عملية غير ملموسة (خدمية)، وتكون نتيجة هذه المناقشات دائماً لصالح الطرف الأقوى في التعامل، وهو إدارة العميل. ويمكن صياغة مشكلة البحث الرئيسية بالتالي: ما تأثير عوامل تحديد أتعاب التدقيق في جودة التدقيق؟.

وتتفرع عنها التساؤلات الآتية:

١- هل يتأثر تحديد أتعاب التدقيق بعوامل معينة ؟. وما هي العوامل الأكثر تأثيراً في تحديدها من وجهة نظر مدققي البلدين؟

٢- هل يوجد اختلاف جوهري بين أهمية العوامل المحددة للأتعاب من وجهة نظر مدققي البلدين؟

٣- ما هي الطريقة الأكثر اتباعاً في تحديد الأتعاب من وجهة نظر مدققي البلدين؟

٤- ما هو أثر العوامل المحددة لأتعاب التدقيق على جودة التدقيق في البلدين؟.

٢.١- أهمية البحث وأهدافه:

تكمن أهمية البحث من أهمية متغيراته وقياسها كمياً، ودراسة العوامل التي تؤثر في تحديد الأتعاب، وقياس وتحليل الأهمية النسبية لتلك العوامل من وجهة نظر مدققي البلدين، للوقوف على مدى تأثيرها في ذلك. وكذلك معرفة طرائق تحديد تلك الأتعاب، والطريقة المتبعة من قبل ممارسي المهنة، وأثر تلك العوامل على جودة عملية التدقيق.

لذلك يمكن تحديد أهداف البحث بمايلي:

١- تحديد العوامل التي يمكن أن تؤثر في تحديد الأتعاب، وأهميتها بالنسبة لمدققي البلدين.

٢- تحديد ما إذا كانت أهمية العوامل المؤثرة في تحديد الأتعاب تختلف بالنسبة لمدققي البلدين.

٣- تحديد الطريقة الأكثر قبولاً في تحديد الأتعاب من وجهة نظر مدققي البلدين.

٤- تحديد أثر تلك العوامل على جودة عملية التدقيق من وجهة نظر مدققي البلدين.

٣.١- منهجيّة البحث:

تم اتباع المنهج الاستنباطي من خلال مراجعة الدراسات السابقة والأدبيات، بغية تحديد العوامل المؤثرة في مستوى الأتعاب وصياغة فرضياته، والمنهج الاستقرائي الوصفي في القسم العملي. وتم الحصول على آراء المدققين بشأن درجة أهمية كل عامل من تلك العوامل، من خلال استبانة صممت لهذا الغرض – بناء على الدراسات السابقة – كأداة لجمع البيانات، وأخضعت إجابات المستجوبين للتحليلات الإحصائية المناسبة لاختبار الفرضيات، واستخدم فيها مقياس ليكارت الخماسي الدرجات.

٤.١- متغيرات البحث:

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

٥.١- 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 نفسها.

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

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

الفرضيّة الرابعة: يوجد اختلاف جوهري في طرائق تحديد الأتعاب من وجهة نظر مدققي البلدين.

الفرضيّة الخامسة: يوجد اختلاف جوهري في أثر العوامل المحددة لأتعاب التدقيق وجودة التدقيق من وجهة نظر مدققي البلدين.

٦.١- دراسات سابقة:

١- دراسة (راضي، ١٩٩٨) بعنوان " تحليل العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة دراسة تطبيقية على جمهورية مصر العربية " [١].

هدفت الدراسة إلى تحديد العوامل التي تؤثر في مستوى أتعاب المراجعة وقياس وتحليل الأهمية النسبية لهذه العوامل من وجهة نظر المراجعين والشركات بغية الوقوف على مدى أهمية كل منها في تحديد مستوى الأتعاب في سوق العمل المصري. توصلت الدراسة إلى حصر/٢٥/ متغيراً يمكن أن تؤثر في تحديد الأتعاب، وتم تبويب الأهمية النسبية لها كما يراها المراجعون والشركات باستخدام المتوسطات الحسابية. وتوصلت الدراسة إلى أن أهم هذه العوامل من وجهة نظر المراجعين: الوقت الذي يتطلبه إنجاز عملية المراجعة، وحجم الشركة الخاضعة للمراجعة. أما من وجهة نظر الشركات فكانت أهم العوامل: حجم الشركة الخاضعة للمراجعة، ومدى سلامة نظام الرقابة الداخلية فيها.

٢- دراسة (قطب والخاطر، ٢٠٠٤) بعنوان " العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مراجعة الحسابات دراسة ميدانية تطبيقية على دولة قطر " [٣].

هدفت الدراسة إلى بيان العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مراجعي الحسابات من خلال الفحص والتحليل للدراسات والأبحاث السابقة في هذا المجال، فقسمت 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 القيمة السوقية لأسهم الشركة.

– تعتبر تبعية مكتب المراجعة لإحدى شركات المراجعة 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 محاسبية 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.

٣– دراسة (سويدان، 2008) بعنوان " بعض العوامل المحددة لأتعاب التدقيق – دراسة ميدانية على عينة من الشركات المدرجة في بورصة عمّان " [٤].

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/١٠٧/ شركات من الشركات المدرجة في بورصة عمّان، وتم 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 عمّان، 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 أتعاب التدقيق.

٤– 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 وزعت على/٧٠/ 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.

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

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 /٨٠/ 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: تبعية مكتب التدقيق 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.

٦- 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 /٦٠/ شركة خلال الفترة الممتدة بين عامي ٢٠١٠ و٢٠١١. تم الحصول على البيانات من التقارير السنوية للشركات، واختبرت الفرضية عن طريق استخدام نموذج الانحدار الخطي الذي يتكون من متغيرين،الأول هو المتغير التابع متمثلاً بأتعاب التدقيق الخارجي، والثاني هو المتغير المستقل المتمثل بعدة متغيرات:(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.

٧- 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 ٢٠٠٠ – وحتى عام ٢٠٠٧). تم صياغة أربع فرضيات تناولت المتغيرات الآتية:(حجم شركة العميل، نوع شركة التدقيق، معدلات الديون، المخاطر المتأصلة). وباختبار الفرضيات تم استخدام نموذجي الانحدار البسيط والمتعدد. وتوصلت الدراسة إلى أن المتغيرات المذكورة سابقاً ذات تأثير في تحديد أتعاب التدقيق.

يلاحظ من خلال استعراض بعض الدراسات السـابقة أنها تشـابهت لـحد كبير في

المنهجية المتبعة، وكذلك في النتائج التي توصلت إليها، حيث تم التوصل إلى مجموعة من المتغيرات المستقلة التي تؤثر في تحديد أتعاب التدقيق. أما البحث الحالي فيتميز 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. فالتحليل العاملي أسلوب إحصائي يستكشف العوامل أو المتغيرات الكامنة (غير المرصودة) التي تفسر الارتباط بين مجموعة كبيرة من المتغيرات المرصودة، وبالتالي يبسط البيانات من خلال تقليل عدد المتغيرات لعدد أقل من العوامل المشتركة التي تفسر معظم التباين الموجود في البيانات.

٢- المبحث الثاني / الجانب النظري (أتعاب التدقيق وطرائقها وجودة التدقيق):

١.٢- العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب التدقيق [1]:

تناول البحث العوامل المؤثرة في تحديد الأتعاب، والتي تناولتها الدراسات السابقة فضلاً عن إضافة بعض العوامل التي تتمشى مع خصوصية البيئة المدروسة:

١- حجم العميل: ويقاس 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، ما يؤثر بشكل مباشر على مستوى الأتعاب، فالعملاء الكبار يحصلون على خدمات تدقيق أكثر من العملاء الصغار.

٢- حجم وشهرة المدقق: فمكاتب التدقيق الكبيرة تتقاضى أتعاباً أكبر من المكاتب الصغيرة، 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 أو سمعتها العالية.

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

٤- 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، ما يتطلب التوسع في تقييم نظام الرقابة الداخلية واختبارات الفحص، وينعكس 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 تزيد تكاليف عملية التدقيق، وتنعكس على الأتعاب المطلوبة بالزيادة.

٥- 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.

٦- 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.

٧- ملكية العميل ونوعها: تتوقف متطلبات التدقيق لحد كبير على نوع ملكية العميل، فتزداد تلك المتطلبات في شركات الأموال (المساهمة) عنها في شركات الأشخاص والمنشآت الفردية، ويرى البعض [٨] أن التعرض لمخاطر التدقيق يكون أكثر ارتباطاً

في الشركات العامة (المساهمة) مقارنة بالشركات غير العامة (شركات الأشخاص والمنشآت الفردية).

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

٩- 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.

١٠-عدد المواقع المختلفة للعميل: لا شك أن الأتعاب تتأثر بأعمال التدقيق، والتعقيدات المحيطة بها، ومن مظاهر ذلك، عدد المواقع المختلفة للعميل، والتي تتطلب زيارات متعددة من قبل المدقق [٩].

١١- سلامة نظام الرقابة الداخلية للعميل: وهو 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، ما يؤثر بدوره في أتعاب التدقيق.

١٢- كفاءة التدقيق الداخلي لدى العميل: إن تزايد وظائف التدقيق الداخلي وكفاءته يمكن أن تنعكس قي تخفيض حجم وتكلفة أعمال التدقيق الخارجي، والذي بدوره يؤثر في أتعاب التدقيق. وقد توصل البعض [١٠] لوجود علاقة عكسية بين تكاليف التدقيق الداخلي وأتعاب التدقيق الخارجي.

١٣- مشاركة العميل: قد يستفيد المدقق من بعض المزايا أو التسهيلات المتوفرة لدى العميل في إنجاز بعض أعماله، ما يوفر له الجهد والوقت، كسلامة نظم الرقابة الداخلية وتطويرها، وتزايد وظائف التدقيق الداخلي وفعاليته، واستخدام موظفي العميل في أداء بعض مهام التدقيق [١١]. وهذا يؤدي إلى تخفيض جهد ووقت المدقق في عمله، وبالتالي تخفيض أتعابه.

١٤- مدى مسؤولية المدقق وتعرضه للخسائر: تتفاوت أعمال التدقيق من حيث مدى الخسائر التي يمكن أن يتعرض لها المدقق نتيجة الدعاوى القضائية المحتملة التي قد

تقام ضده، وكلما ازدادت المسؤولية كلما أدى ذلك به لطلب أتعاب أعلى كي يعوض ما قد يتعرض له من خسائر.

١٥- 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.

١٦- 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 [١١] [١٠] [٩].

١٧- درجة استعجال أداء الخدمة من قبل العميل: قد يكون لدى العميل الرغبة أو الحاجة في الحصول على خدمة التدقيق بشكل عاجل، ولاشك أن مثل هذا الاستعجال قد يحمّل المدقق تكاليف إضافية ناتجة عن استعانته بقوة بشرية إضافية لتنفيذ 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.

١٨- 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 [١١] [٩]، فضلاً عن أن التقارير المتضمنة قدراً كبيراً من البيانات تتطلب زيادة في وقت المدقق لإنجازها [١٣]، بالتالي زيادة الأتعاب.

١٩- مدى وطبيعة المنافسة في سوق خدمات التدقيق: تتأثر أتعاب التدقيق بطبيعة السوق التي يعمل فيها المدقق، هل هي سوق منافسة كاملة أم لا ؟، وكذلك بـــــدرجة المنافسة السائدة في ذلك السوق.

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

٢١- قيمة الخدمات التي ستعود على العميل: تختلف قيمة هذه الخدمات وفقاً لظروف عملية التدقيق والاعتبارات المحيطة بها، حيث تتوقف 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 مثلاً، أو الموافقة على توسعات كبيرة مرتقبة...

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

٢٣- تأثير الدخول في ارتباط مع العملاء الجدد مقارنة بالارتباطات المستمرة: وذلك من خلال قدرة العميل على تخفيض الأتعاب 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 [١٣].

٢٤-النفوذ الاجتماعي للمدقق: قد يكون أحد الشركاء في مكتب التدقيق أو صاحب المكتب شغل منصباً مهماً في المجتمع، ما 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.

٢٥-قيام المدقق بتقديم خدمات أخرى للعميل: فقد أظهرت العديد من الدراسات السابقة

وجود علاقة طردية بين أتعاب التدقيق، وأتعاب الخدمات الأخرى، كالخدمات الاستشارية المقدمة للإدارة مثلاً. وأن الأتعاب كانت أعلى للعملاء الذين يحصلون على خدمات أخرى خلاف خدمة التدقيق.

٢.٢- طرائق تحديد أتعاب التدقيق [١٤]:

تحدد أتعاب المدقق الجهة التي تعيّنه، 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، يعرّض المدقق لخطر تخفيض الأتعاب، إذا لم يستجب لمطالبها، لذلك أبقت القوانين والتشريعات هذا الأمر بيد الهيئة العامة للمساهمين أو بيد لجنة التدقيق، التي تعيّن أصلاً من الهيئة العامة للمساهمين. وتحدد الأتعاب بعدّة طرائق تنحصر فيما يلي:

١- طريقة الأتعاب الثابتة: بموجبها تحدّد الأتعاب بين طرفي التعاقد مسبقاً (قبل القيام بالتدقيق) بمبلغ معيّن (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، ما قد يضطره لخفض العمل لتقليل خسارته.
- يصبح من الصعوبة بمكان اقتناع العميل بزيادة الأتعاب في العمليات التالية (المستقبلية).
- نشوء 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 هذه العيوب 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.

٢- طريقة الأتعاب المتغيّرة: 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 تضاف 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 الاعتبار طبيعة عملية التدقيق، وأهميتها، ومستواها الفني، كما يتعذر على العميل معرفة الأتعاب مقدماً.

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

٣.٢- جودة التدقيق [١٥]:

تعرّف جودة التدقيق بأنها مدى قدرة التدقيق على اكتشاف الأخطاء الجوهرية أو حالات الغش والإفصاح عنها في القوائم المالية للعميل وذلك وفقاً للمعايير المهنية المتعارف عليها، فهي تعكس درجة التزام المدقق بالمعايير المهنية والأخلاقية ومدى كفاءته واستقلاله وموضوعيته في فحص القوائم المالية وإبداء الرأي فيها بشكل موثوق. فقد عرّفها Deangelo [١٦]: بأنها احتمال اكتشاف المدقق مخالفة في النظام المحاسبي للعميل، واحتمال أن يفصح عن هذه المخالفة. كما عرّفتها المعايير الدولية للتدقيق (ISA) بأنها النتيجة التي تتحقق عندما يجرى التدقيق وفقاً للمعايير المهنية، ويظهر المدقق سلوكاً أخلاقياً مناسباً ويصدر تقريراً مناسبا في ظل الظروف القائمة. وتقاس

جودة التدقيق بعدّة مؤشرات منها: درجة الالتزام بالمعايير المهنية، عدد الخطاء المالية المكتشفة، وتقييم العملاء. وأهم عناصر جودة التدقيق هي:

١- كفاءة وخبرة المدقق: أي امتلاكه المعرفة الفنية والقدرة على اكتشاف الأخطاء والغش.

٢- الحياد والاستقلال: أي أن يكون المدقق مستقلاً عن الجهة محل التدقيق ولايتأثر بمصالحها.

٣- الالتزام بالمعايير المهنية: سواء أكانت دولية أو محلية.

٤- نظام الرقابة الداخلية لدى المدقق: أي وجود إشراف ومراجعة داخلية لأعمال المدققين.

٥- التخطيط الجيد لعملية التدقيق: من خلال تحديد المخاطر واختيار العينة المناسبة وتصميم الإجراءات اللازمة.

٣- المبحث الثالث/ الجانب العملي (اختبار الفرضيات والاستنتاجات والتوصيات):

تمثل مجتمع الدراسة بفئتين هما: المدققون في مكاتب التدقيق في سوريا والعراق. وتم اختيار عينة عشوائية من كل فئة مؤلفة من/٣٠/ مفردة. وكانت نسبة الاستجابة من المدققين السوريين (٨٠ %) أي بواقع/٢٤/ مدققاً، ومن المدققين العراقيين كانت بحوالي (٩٠ %) أي بواقع /٢٧/ مدققاً. أما خصائص عينتي الدراسة فكانتا كما يلي:

الجدول رقم (١) خصائص عينة المدققين السوريين

١- الخبرة في مجال التدقيق:				
أقل من ٥ سنوات	٥ – ١٠ سنوات	١١ – ١٥ سنة	أكثر من ١٥ سنة	–
٧ %	١٢ %	٧٠ %	١١ %	–
٢- عدد المنشآت التي قام بتدقيق حساباتها:				
أقل من ٥ منشآت	٥– ١٠ منشآت	١١–١٥ منشأة	أكثر من ١٥ منشاة	–

% ١٢	% ٦٤	% ١٥	% ٩	–
٣- درجة الآلية المستخدمة في العمل:				
قليلة جداً	قليلة	متوسطة	كبيرة	كبيرة جداً
% ٢٤	% ٢	% ١٧	% ٢٠	% ٣٧

يلاحظ من الجدول (١) أن نسبة المدققين الذين لديهم خبرة تزيد على ١٠ سنوات ٨١ %، والذين تقل خبرتهم عن ١٠ سنوات ١٩ %، وأن ٦٤ % من المدققين يدققون حسابات ما لايقل عن ١٠ منشآت، وأن المدققين الذين يستخدمون الكمبيوتر في عملهم بدرجة كبيرة جداً نسبتهم ٣٧ %، أما الذين يستخدمونه بدرجة قليلة جداً فنسبتهم ٢٤ %.

الجدول رقم (٢) خصائص عينة المدققين العراقيين

١- الخبرة في مجال التدقيق:				
أقل من ٥ سنوات	٥ – ١٠ سنوات	١١ – ١٥ سنة	أكثر من ١٥ سنة	–
% ٩	% ٧	% ٦٥	% ١٩	–
٢- عدد المنشآت التي قام بتدقيق حساباتها:				
أقل من ٥ منشآت	٥– ١٠ منشآت	١١–١٥ منشأة	أكثر من ١٥ منشاة	–
% ٢٠	% ٥٢	% ٢٣	% ٥	–
٣- درجة الآلية المستخدمة في العمل:				
قليلة جداً	قليلة	متوسطة	كبيرة	كبيرة جداً
% ١١	% ٧	% ٢٤	% ٢٧	٪٣١

يلاحظ من الجدول أن نسبة المدققين الذين لديهم خبرة تزيد على ١٠ سنوات ٨٤ %، والذين تقل خبرتهم عن ١٠ سنوات نسبتهم ١٦ %، وأن ٥٢ % من المدققين يقومون بتدقيق حسابات ما لايقل عن ١٠ منشآت، وأن المدققين الذين يستخدمون الكمبيوتر في

عملهم بدرجة كبيرة جداً نسبتهم ٣١ %، أما الذين يستخدمونه بدرجة قليلة جداً فنسبتهم ١١ %.

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

الجدول رقم (٣) ثبات وصدق المقياس

العوامل المؤثرة في تحديد الأتعاب	ألفا كرونباخ	سبيرمان	إعادة الاختبار	معامل الصدق
١– حجم العميل	٩١,٦	٨٥,٤	٨٤,١	٨٧,٣
٢– المدقق وشهرته	٨٩,٢	٨٨,٤	٨٦,٦	٨٥,٧
٣– خبرة المدقق في تدقيق العملاء المماثلين	٨٣,٨	٨٨,٧	٨٨,٤	٧٨,٥
٤– صعوبة عملية التدقيق وتعقيداتها	٨٦	٩٠,٦	٨٩,٧	٩٠,٢
٥– طبيعة نشاط العميل ومدى الحاجة لخبرات وكفاءات متخصصة	٩٣,٤	٩١,٢	٩١,٦	٩٢,٤
٦– مركزية أو لامركزية فروع وأقسام العميل	٩١,٥	٩٨,١	٨٨,٢	٨٩,٣
٧– مركزية أو لامركزية تنفيذ الواجبات والوظائف المحاسبية لدى العميل	٩٢	٩٠,٦	٩٠,١	٩٠
٨– عدد المواقع المختلفة للعميل	٩٥,٦	٩١	٩٣,٤	٩٢,٨
٩– نظام تشغيل البيانات لدى العميل	٨٩,٢	٩٢,٤	٩٠,٧	٨٩,٦
١٠– سلامة نظام الرقابة الداخلية لدى العميل	٨٩,٧	٨٨,٢	٨٨,٩	٩٠,٢
١١–كفاءة التدقيق الداخلي لدى العميل	٨٨,١	٨٦,٥	٨٦,٦	٨٥,٥
١٢–مشاركة العميل في تنفيذ أعمال التدقيق	٩٠,٦	٩٣,١	٩٠,٤	٨٨,٦

العوامل المؤثرة في تحديد الأتعاب	ألفا كرونباخ	سبيرمان	إعادة الاختبار	معامل الصدق
١٣- مسؤولية المدقق ومدى تعرضه للخسارة	٩١	٩٠,٦	٨٩,١	٨٨,٤
١٤- وقت تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق	٩٧,٧	٩٨,١	٩٥	٩٤,٢
١٥- توقيت القيام بعملية التدقيق	٨٠,٩	٨٢,٤	٨٣,٣	٨١,١
١٦- درجة استعجال الخدمة من قبل العميل	٨٤,٢	٨٥,٣	٨٤,٨	٨٣,٦
١٧- عدد التقارير المطلوبة للعميل	٨٧,٣	٨٨,٩	٩٠,٢	٨٩,٨
١٨- طبيعة المنافسة في سوق خدمات التدقيق	٩٢,٤	٩١,٦	٩٢	٩١,٩
١٩- مراعاة مستوى الأتعاب المألوفة والسائدة	٩٤,٣	٩٤	٩٢,٦	٩٣,٩
٢٠- قيمة الخدمات المؤداة للعميل	٩٤,٢	٩٥,١	٩٦,٤	٩٥,٤
٢١- تكلفة تغيير المدقق ووجود صعوبات نظامية	٩٦,١	٩٧	٩٦,٣	٩٦
٢٢- تأثير الارتباط مع عملاء جدد مقارنة بالارتباطات المستمرة	٨٧,٣	٨٦,٧	٨٨,٥	٨٩,٧
٢٣- النفوذ الاجتماعي للمدقق	٨٨,٨	٩٠,٢	٨٨,٤	٨٨,٩
٢٤- قيام المدقق بتقديم خدمات أخرى للعميل	٨٧,٤	٩٨,١	٨٩,٦	٩٠,٢

ويتضح من الجدول السابق (٣) أن معامل الصدق مرتفع جداً.

١.٣- اختبار الفرضيات:

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

الجدول رقم (٤) نتائج اختبار الفرضية الأولى

العوامل المؤثرة في تحديد الأتعاب	قيمة T المحسوبة لإجابات المدققين السوريين	قيمة T المحسوبة لإجابات المدققين العراقيين
١-حجم العميل	**١,٨٧١	*١,٦٦٥
٢-المدقق وشهرته	*١,٥٩٥	*١,٧٦٥
٣-خبرة المدقق في تدقيق العملاء المماثلين	*١,٥٨٥	*١,٦٩٥
٤-صعوبة عملية التدقيق وتعقيداتها	*١,٧٧٥	*١,٧٨٥
٥-طبيعة نشاط العميل ومدى الحاجة لخبرات وكفاءات متخصصة	**١,٩١٥	*١,٧٨
٦-مركزية أو لامركزية فروع وأقسام العميل	١,٠٣٩	١,٠٣١
٧-مركزية أو لامركزية تنفيذ الواجبات والوظائف المحاسبية لدى العميل	١,٠٤٣	١,٠٣٨
٨-عدد المواقع المختلفة للعميل	**١,٩٨٥	*١,٦٢٣
٩-نظام تشغيل البيانات لدى العميل	*١,٦٥٢	**١,٨٩٥
١٠-سلامة نظام الرقابة الداخلية لدى العميل	***٢,١٠٥	*١,٦١١
١١-كفاءة التدقيق الداخلي لدى العميل	***٢,٠١٨	**١,٨٩٩
١٢-مشاركة العميل في تنفيذ أعمال التدقيق	١,٠٢٢	١,٠٣٢
١٣-مسؤولية المدقق ومدى تعرضه للخسارة	١,٠٢٧	١,٠٢٦
١٤-وقت تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق	***٢,٢٥١	**١,٩٧٢
١٥-توقيت القيام بعملية التدقيق	*١,٥١٦	*١,٧٨٣
١٦-درجة استعجال الخدمة من قبل العميل	**١,٨٩٢	**١,٩١٢
١٧-عدد التقارير المطلوبة للعميل	١,٠٣٥	١,٠٢٩
١٨-طبيعة المنافسة في سوق خدمات التدقيق	*١,٧٨٣	**١,٨٩٩
١٩-مراعاة مستوى الأتعاب المألوفة والسائدة.	**١,٩٦٦	**١,٩٢٣
٢٠-قيمة الخدمات المؤداة للعميل	**١,٨٠٢	**١,٩٠٥
٢١-تكلفة تغيير المدقق ووجود صعوبات نظامية في ذلك	١,٠٤١	١,٠٢٨

العوامل المؤثرة في تحديد الأتعاب	قيمة T المحسوبة لإجابات المدققين السوريين	قيمة T المحسوبة لإجابات المدققين العراقيين
٢٢–تأثير الدخول في ارتباط مع عملاء جدد مقارنة بالارتباطات المستمرة	*١,٦٠١	*١,٦٩٥
٢٣–النفوذ الاجتماعي للمدقق	١,٠٢٥	١,٠٣٤
٢٤–قيام المدقق بتقديم خدمات أخرى للعميل	*١,٧٢١	*١,٧٤٤

*عند مستوى معنوية ٩٢,٥ %. **عند مستوى معنوية ٩٥ %. ***عند مستوى معنوية ٩٧,٥ %.

أ– العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب التدقيق من وجهة نظر المدققين السوريين:

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

١– مركزية أو لامركزية فروع وأقسام العميل: وقد يعزى ذلك لعدم وجود فروع أو أقسام للعميل منتشرة في مناطق جغرافية بعيدة عن الإدارة العامة.

٢– 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.

٣– مشاركة العميل في تنفيذ أعمال التدقيق: وذلك لأن مشاركة العميل للمدقق أمر غير مقبول في الوسط المهني لتعارضه مع استقلال المدقق وحياده.

٤– مسؤولية المدقق ومدى تعرضه للخسارة: لمحدودية نشاط العملاء.

٥– عدد التقارير المطلوبة للعميل: لعدم وجود منشآت تابعة تتطلب تقارير عن نشاطها ونشاط المنشأة الأم (القابضة).

٦– تكلفة تغيير المدقق ووجود صعوبات نظامية: ففي ظل المنافسة بين المدققين، فإن دور إدارة العميل في تعيين وعزل المدقق لا يؤثر على استقلاله، ولا على تحديد أتعابه.

٧- النفوذ الاجتماعي للمدقق: لعدم ادعاء المدققين أن مبرر اختيارهم كان بسبب نفوذهم الاجتماعي، وإنما كان لكفاءتهم وخبرتهم في القيام بالعمل. أما بقية العوامل ألـ ١٧ فإن الاختبار الإحصائي يشير لقبولها بمستوى معنوية يتراوح بين ٩٢,٥ –٩٧,٥ %.

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

يتضح من الجدول (٤) أن هناك اتفاقاً تاماً لمدققي البلدين حول العوامل التي ليس لها دور في تحديد أتعاب التدقيق.

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

الجدول رقم (٥) اختبار العوامل المؤثرة في الأتعاب

العوامل المؤثرة في تحديد الأتعاب	قيمة-M W	القرار عند مستوى ثقة ٩٥ %
١-حجم العميل	٢٨٨	ترفض الفرضية
٢-المدقق وشهرته	٢٥٣	ترفض الفرضية
٣-خبرة المدقق في تدقيق العملاء المماثلين	٢٣٨	ترفض الفرضية
٤-صعوبة عملية التدقيق وتعقيداتها	٢٧٦	ترفض الفرضية
٥-طبيعة نشاط العميل ومدى الحاجة لخبرات وكفاءات متخصصة	٢٥٥	ترفض الفرضية
٦-مركزية أو لامركزية فروع وأقسام العميل	٢٦٧	ترفض الفرضية
٧-مركزية أو لامركزية تنفيذ الواجبات والوظائف المحاسبية لدى العميل	٢٧٨	ترفض الفرضية
٨-عدد المواقع المختلفة للعميل	٢٤٣	ترفض الفرضية
٩-نظام تشغيل البيانات لدى العميل	١٨٨	تقبل الفرضية الثانية

العوامل المؤثرة في تحديد الأتعاب	قيمة-M W	القرار عند مستوى ثقة ٩٥ %
١٠–سلامة نظام الرقابة الداخلية لدى العميل	١٩٤	تقبل الفرضية الثانية
١١–كفاءة التدقيق الداخلي لدى العميل	١٩٧	تقبل الفرضية الثانية
١٢–مشاركة العميل في تنفيذ أعمال التدقيق	٢٣٣	ترفض الفرضية الثانية
١٣–مسؤولية المدقق ومدى تعرضه للخسارة	٢٨١	ترفض الفرضية الثانية
١٤–وقت تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق	١٨٦	تقبل الفرضية الثانية
١٥–توقيت القيام بعملية التدقيق	١٩٧	تقبل الفرضية الثانية
١٦–درجة استعجال الخدمة من قبل العميل	٢٦٨	ترفض الفرضية الثانية
١٧–عدد التقارير المطلوبة للعميل	٢٨٣	ترفض الفرضية الثانية
١٨–طبيعة المنافسة في سوق خدمات التدقيق	٢٩٢	ترفض الفرضية الثانية
١٩–مراعاة مستوى الأتعاب المألوفة والسائدة	٢٧٤	ترفض الفرضية الثانية
٢٠–قيمة الخدمات المؤداة للعميل	١٨٦	تقبل الفرضية الثانية

العوامل المؤثرة في تحديد الأتعاب	قيمة-M W	القرار عند مستوى ثقة ٩٥ %
٢١–تكلفة تغيير المدقق ووجود صعوبات نظامية في ذلك	٢٣٩	ترفض الفرضية الثانية
٢٢–تأثير الدخول في ارتباط مع عملاء جدد مقارنة بالارتباطات المستمرة	٢٢٨	ترفض الفرضية الثانية
٢٣–النفوذ الاجتماعي للمدقق	٢٥٧	ترفض الفرضية الثانية
٢٤–قيام المدقق بتقديم خدمات أخرى للعميل	١٩٨	تقبل الفرضية الثانية

يتضح من الجدول (٥) 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/.

- ٣.٣– 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 (٦) التحليل العاملي للعوامل المؤثرة في تحديد الأتعاب من وجهة نظر المدققين السوريين

العوامل	١	٢	٣	٤	٥	٦	٧	٨	٩	١٠	تغير العوامل
١–حجم العميل	١	٠,٦٦٤٧	١	١	١	١	١	١	١	١	٠,٨٦٥١٣

العوامل	١	٢	٣	٤	٥	٦	٧	٨	٩	١٠	تغير العوامل
٢-المدقق وشهرته	–	–	٠,٥٦٧٨	–	–	–	–	–	–	–	٠,٨٩٤٢٢
٣-خبرة المدقق في تدقيق العملاء المماثلين	٠,٧٨٥٢	–	–	–	–	–	–	–	–	–	٠,٦٨٩٥
٤-صعوبة عملية التدقيق وتعقيداتها	–	٠,٨٨٢٤	–	–	–	–	–	–	–	–	٠,٨٤٣٦٥
٥-طبيعة نشاط العميل ومدى الحاجة لخبرات وكفاءات متخصصة	–	٠,٨٤٩٣	–	–	–	–	–	–	–	–	٠,٩٢٤٣

العوامل	١	٢	٣	٤	٥	٦	٧	٨	٩	١٠	تغير العوامل
٦–مركزية أو لامركزية فروع وأقسام العميل	–	–	–	–	–	–	–	–	٠,٨٥٦٨	–	٠,٦٧٧٢
٧–مركزية أو لامركزية تنفيذ الواجبات والوظائف المحاسبية لدى العميل	–	–	–	–	–	–	–	–	–	٠,٩٢٢٣	٠,٧٥٩٤
٨–عدد المواقع المختلفة للعميل	٠,٨١٣٣	–	–	–	–	–	–	–	–	–	٠,٧٨٣٢

العوامل	١	٢	٣	٤	٥	٦	٧	٨	٩	١٠	تغير العوامل
٩-نظام تشغيل البيانات لدى العميل	–	–	–	٠,٧٢٣١	–	–	–	–	–	–	٠,٦٨٨٩
١٠-سلامة نظام الرقابة الداخلية لدى العميل	–	–	٠,٧٩٤٣	–	–	–	–	–	–	–	٠,٩٤٩١
١١-كفاءة التدقيق الداخلي لدى العميل	–	–	٠,٧٧٨٤	–	–	–	–	–	–	–	٠,٨٨٧٣
١٢-مشاركة العميل في تنفيذ أعمال التدقيق	–	–	–	–	–	–	–	–	٠,٥٤٩٢	–	٠,٦٤٨٣

العوامل	١	٢	٣	٤	٥	٦	٧	٨	٩	١٠	تغير العوامل
١٣-مسؤولية المدقق ومدى تعرضه للخسارة	–	–	–	–	–	–	–	٠,٥٧٣٢	–	–	٠,٦٧٨٣
١٤-وقت تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق	–	–	–	–	–	٠,٩٤٢٣	–	–	–	–	٠,٦٩٥٧
١٥-توقيت القيام بعملية التدقيق	–	٠,٥٦٢١	–	–	–	–	–	–	–	–	٠,٨٣٢٤
١٦-درجة استعجال الخدمة من قبل العميل	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	٠,٨٩٦٧
١٧-عدد التقارير المطلوبة للعميل	–	–	–	–	–	–	–	–	–	٠,٧٣٨١	٠,٦٩٠٣

العوامل	١	٢	٣	٤	٥	٦	٧	٨	٩	١٠	تغير العوامل
١٨-طبيعة المنافسة في سوق خدمات التدقيق	٠,٧٤٥٣	–	–	–	–	–	–	–	–	–	٠,٦٨٤٦
١٩-مراعاة مستوى الأتعاب المألوفة والسائدة	–	–	–	–	٠,٦٨٩١	–	–	–	–	–	٠,٨٦٠٩
٢٠-قيمة الخدمات المؤداة للعميل	–	–	–	–	٠,٧١٢٣	–	–	–	–	–	٠,٨٦٥٧
٢١-تكلفة تغيير المدقق ووجود صعوبات نظامية في ذلك	–	–	–	–	–	–	–	–	–	٠,٨٢٥١	٠,٦٥٥٥

العوامل	١	٢	٣	٤	٥	٦	٧	٨	٩	١٠	تغير العوامل
٢٢-تأثير الدخول في ارتباط مع عملاء جدد مقارنة بالارتباطات المستمرة	–	–	–	–	–	–	٠,٧٣٥٥	–	–	–	٠,٧٥٩٧
٢٣-النفوذ الإجتماعي للمدقق	–	–	–	–	–	–	–	–	–	٠,٦٥١٣	٠,٦٨٥١
٢٤-قيام المدقق بتقديم خدمات أخرى للعميل	٠,٦٨٥٣	–	–	–	–	–	–	–	–	–	٠,٧٨١٩
تفسير التباين بواسطة كل عامل	٢,٥٦٩٤٦	٢,٤٦٨٣	٢,٣٦٧١٤	٢,٢٤٥٧٢	٢,١٤٤٥٩	٢,٠٨٣٨٩٦	١,٩٠١٨٨	١,٧٨٠٤١٦	١,٥٩٨٣٣	١,٠٧٢٢٩٦	٢٠,٢٣٢

العوامل	١	٢	٣	٤	٥	٦	٧	٨	٩	١٠	تفير العوامل
النسبة المئوية لتأثير العامل من المجموع	٪١٢,٧	٪١٢,٢	٪١١,١٧	٪١١,١	٪١٠,٦	٪١٠,٣	٪٩,٤	٪٨,٨	٪٧,٩	٪٣,٥	٪١٠٠

يتضح من الجدول (٦) وجود عشرة عوامل حصلت على قيمة تزيد على الواحد، وأن الدرجة الكلية لهذه العوامل ٢٠,٢٣٢ ما يعني أن القوة التفسيرية لها ٨٤,٣٪ 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 ١٢,٧٪.

العامل الثاني ومكوناته: حجم العميل، صعوبة التدقيق ودرجة التعقيد المصاحبة له، طبيعة نشاط العميل ومدى حاجته لخبرات وكفاءات متخصصة، توقيت القيام بالتدقيق. وبلغ تأثير هذه العوامل ١٢,٢٪.

العامل الثالث ومكوناته: حجم مكتب التدقيق وشهرته، سلامة نظام الرقابة الداخلية، كفاءة التدقيق الداخلي. وبلغ تأثير هذه العوامل ١١,٧٪.

العامل الرابع ومكوناته: عامل واحد هو نظام تشغيل بيانات العميل. وبلغ تأثيره ١١,١٪.

العامل الخامس ومكوناته: مراعاة مستوى الأتعاب المألوفة والسائدة، وقيمة الخدمات المؤداة والتي ستعود للعميل. وبلغ تأثيرهما ١٠,٦٪.

العامل السادس ومكوناته: الوقت الذي يتطلبه تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق. وبلغ تأثيره ١٠,٣٪.

العامل السابع ومكوناته: تأثير الدخول في ارتباط مع عملاء جدد مقارنة بالارتباطات السابقة. وبلغ تأثيره ٩,٤٪.

العامل الثامن ومكوناته: درجة استعجال أداء الخدمة من قبل العميل، مدى مسؤولية المدقق بخصوص عملية التدقيق ومدى تعرضه للخسائر. وبلغ تأثيرهما ٨,٨٪.

العامل التاسع ومكوناته: مركزية ولامركزية فروع وأقسام العميل، مشاركة العميل في تنفيذ أعمال التدقيق. وبلغ تأثيرهما ٧,٩٪.

العامل العاشر ومكوناته: عدد التقارير المطلوبة، تكلفة تغيير المدقق ووجود صعوبات نظامية في تغييره، مركزية ولامركزية تنفيذ الواجبات والوظائف المحاسبية، النفوذ الاجتماعي للمدققين. وبلغ تأثير هذه العوامل ٣,٥٪.

الجدول رقم (٧) التحليل العاملي للعوامل المؤثرة في تحديد الأتعاب من وجهة نظر المدققين العراقيين

العوامل	١	٢	٣	٤	٥	٦	٧	٨	تغير العوامل
١-حجم العميل	٠,٧٥٩٤	-	-	-	-	-	-	-	٠,٧٢٢٥
٢-المدقق وشهرته	-	-	-	-	-	-	-	-	٠,٧١٨١
٣-خبرة المدقق في تدقيق العملاء المماثلين	-	٠,٧٣٨٢		-	-	-	-	-	٠,٨٥٤٢

العوامل	١	٢	٣	٤	٥	٦	٧	٨	تغير العوامل
٤-صعوبة عملية التدقيق وتعقيداتها	٠,٩٦٥٧	–	–	–	–	–	–	–	٠,٨٧٧٩
٥-طبيعة نشاط العميل ومدى الحاجة لخبرات وكفاءات متخصصة	–	٠,٨٧٥٤	–	–	–	–	–	–	٠,٧٤٣١
٦-مركزية أو لامركزية فروع وأقسام العميل	–	–	–	–	–	–	–	٠,٥٧٢٤	٠,٥٥٦٣
٧-مركزية أو لامركزية تنفيذ الواجبات والوظائف المحاسبية لدى العميل	–	–	–	–	–	–	٠,٦٣٢٨	–	٠,٦٨٧٩
٨-عدد المواقع المختلفة للعميل	–	٠,٨٨٣٩	–	–	–	–	–	–	٠,٧٤٢٨
٩-نظام تشغيل البيانات لدى العميل	٠,٦٤٥٣	–	–	–	–	–	–	–	٠,٦٩٤
١٠-سلامة نظام الرقابة الداخلية لدى العميل.	٠,٦٣٢١	–	–	–	–	–	–	–	٠,٦٧٢٨

العوامل	١	٢	٣	٤	٥	٦	٧	٨	تغير العوامل
١١-كفاءة التدقيق الداخلي لدى العميل	٠,٦٤٢٧	–	–	–	–	–	–	–	٠,٥٩٤٢
١٢-مشاركة العميل في تنفيذ أعمال التدقيق	–	–	–	–	–	–	–	٠,٥٥٣٢	٠,٥٦٨٣
١٣-مسؤولية المدقق ومدى تعرضه للخسارة	–	–	–	–	–	–	٠,٦٤٨٢	–	٠,٦٩٧١
١٤-وقت تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق	٠,٩٧٦٣	–	–	–	–	–	–	٠,٥٦١١	٠,٩٤٣٨
١٥-توقيت القيام بعملية التدقيق	–	–	–	–	–	–	–	–	٠,٦١٥٤
١٦-درجة استعجال الخدمة من قبل العميل	–	–	–	–	٠,٦٣٥١	–	–	–	٠,٧٠٢٣

العوامل	١	٢	٣	٤	٥	٦	٧	٨	تغير العوامل
١٧–عدد التقارير المطلوبة للعميل	–	–	–	–	–	–	٠,٦٥٨٦	–	٠,٥٣١٢
١٨–طبيعة المنافسة في سوق خدمات التدقيق	–	–	٠,٦٦٣٩	–	–	–	–	–	٠,٦٧٠٦
١٩–مراعاة مستوى الأتعاب المألوفة والسائدة	–	–	–	–	٠,٦٤٨٣	–	–	–	٠,٥٨٠٩
٢٠–قيمة الخدمات المؤداة للعميل	–	–	٠,٦٧١١	–	–	–	–	–	٠,٦٠١٣
٢١–تكلفة تغيير المدقق ووجود صعوبات نظامية في ذلك	–	–	–	–	–	–	–	٠,٥٤٥٩	٠,٥٦٣٧
٢٢–تأثير الدخول في ارتباط مع عملاء جدد مقارنة بالارتباطات المستمرة	–	–	–	–	–	٠,٥٨٨٣	–	–	٠,٦٠١٨

العوامل	١	٢	٣	٤	٥	٦	٧	٨	تغير العوامل
٢٣-النفوذ الاجتماعي للمدقق	–	–	–	–	–	–	–	٠,٦٢٥١	٠,٦٩٧٢
٢٤-قيام المدقق بتقديم خدمات أخرى للعميل	–	–	–	٠,٨٤٤١	–	–	–	–	٠,٨٤٠٨
تفسير التباين بواسطة كل عامل	٣,٠٣١٥٤	٢,٩٨٨٨	٢,٨٦٠٧٥	٢,٧٩٦٠	٢,٧٣٢٦	٢,٤٩٧٨	٢,٣٩١٠	٢,٠٤٩٤٩	٢١,٣٤٨٩
النسبة المئوية لتأثير العامل إلى مجموع العوامل	١٤,٢٪	١٤٪	١٣,٤٪	١٣,١٪	١٢,٨٪	١١,٧٪	١١,٢٪	٩,٦٪	١٠٠٪

يبين الجدول (٧) وجود ثمانية عوامل حصلت على قيمة تزيد عن الواحد، وأن الدرجة الكلية لهذه العوامل ٢١,٣٤٨٩ بقوة تفسيرية ٨٩٪ وكانت مكوناتها حسب تسلسل كبر تأثيرها 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. وبلغ تأثير هذه العوامل ١٤,٢٪.

العامل الثاني ومكوناته: خبرة المدقق، طبيعة نشاط العميل ومدى حاجته لخبرات وكفاءات متخصصة، عدد المواقع المختلفة للعميل. وبلغ تأثير هذه العوامل ١٤٪.

العامل الثالث ومكوناته: حجم مكتب التدقيق وشهرته، المنافسة السائدة في سوق خدمات التدقيق. وبلغ تأثيرهما ١٣,٤٪.

العامل الرابع ومكوناته: قيمة الخدمات المؤداة التي ستعود للعميل. وبلغ تأثيره ١٣,١٪.

العامل الخامس ومكوناته: درجة استعجال أداء الخدمة من قبل العميل، مراعاة مستوى الأتعاب المألوفة والسائدة. وبلغ تأثيرهما ١٢,٨٪.

العامل السادس ومكوناته: تأثير الدخول في ارتباط مع عملاء جدد مقارنة بالارتباطات المستمرة. وبلغ تأثيره ١١,٧٪.

العامل السابع ومكوناته: مركزية أو لامركزية تنفيذ الواجبات والوظائف المحاسبية لدى العميل، مسؤولية المدقق ومدى تعرضه للخسارة، عدد التقارير المطلوبة للعميل. وبلغ تأثير هذه العوامل ١١,٢٪.

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. وبلغ تأثير هذه العوامل ٩,٦٪.

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

الجدول رقم (٨) نتائج اختبار الفرضية الرابعة

طرائق تحديد الأتعاب	قيمة T المحسوبة لإجابات المدققين السوريين	قيمة T المحسوبة لإجابات المدققين العراقيين
١- طريقة الأتعاب الثابتة	١,٧٧١**	١,٦٥٥*
٢- طريقة الأتعاب المتغيرة	١,٤٩٥*	١,٥٦٥*
٣- طريقة الأتعاب الشرطية	١,٣٨٣	١,٦٩٢

*عند مستوى معنوية ٩٢,٥ %. **عند مستوى معنوية ٩٥ %.

١–طريقة الأتعاب الشرطية: يتضح من الجدول (٨) 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 ...

٢–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.

٣–طريقة الأتعاب المتغيرة: وهي الأكثر اتباعاً، لعدالتها لطرفي التعاقد كونها تربط الأتعاب بالجهد الذي يبذله المدقق في عمله. وهناك اتفاق تام للمدققين مع مديري المنشآت الخاضعة للتدقيق حيالها (أهميتها).

- ٥.٣– لاختبار الفرضية الخامسة تم استخدام اختبار M-W Test لبيان مستوى أهمية العوامل المحددة للأتعاب وأثرها على جودة التدقيق من وجهة نظر مجموعتي المدققين كمايلي:

الجدول رقم (٩) مستوى أهمية العوامل المؤثرة في الأتعاب

مدققو االحسابات السوريين		العوامل المؤثرة في تحديد الأتعاب	مدققو العراقيين	الحسابات
الترتيب	الوسط الحسابي		الترتيب	الوسط الحسابي
1	٤,٤٥	١–حجم العميل	٢	٤,٤
9	٣,٩٣	٢–المدقق وشهرته	٨	٣,٩٢
8	٣,٩٥	٣–خبرة المدقق في تدقيق العملاء المماثلين	١٠	٣,٩٠
3	٤,٤٠	٤–صعوبة عملية التدقيق وتعقيداتها	٣	٤,٣٨
4	٤,٣١	٥–طبيعة نشاط العميل ومدى الحاجة لخبرات وكفاءات متخصصة	٤	٤,٢

مدققو الحسابات السوريين		العوامل المؤثرة في تحديد الأتعاب	مدققو الحسابات العراقيين	
الترتيب	الوسط الحسابي		الترتيب	الوسط الحسابي
22	١,٠١	٦-مركزية أو لامركزية فروع وأقسام العميل	٢٣	١,٠٦
٢١	١,٠٢	٧-مركزية أو لامركزية تنفيذ الواجبات والوظائف المحاسبية لدى العميل	٢٠	١,١٧
٦	٤,١٥	٨-عدد المواقع المختلفة للعميل	٥	٤,١٥
٥	٣,٤	٩-نظام تشغيل البيانات لدى العميل	٩	٣,٩١
٢	٤,٤٤	١٠-سلامة نظام الرقابة الداخلية لدى العميل	٦	٤,٠٠
٢ مكرر	٤,٤٤	١١-كفاءة التدقيق الداخلي لدى العميل	٧	٣,٩٣
١٦	١,٢	١٢-مشاركة العميل في تنفيذ أعمال التدقيق	١٩	١,١٨
١٧	١,٠٧	١٣-مسؤولية المدقق ومدى تعرضه للخسارة	١٨	١,٢
٥ مكرر	٤,٣	١٤-وقت تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق	١	٤,٦٥
١٠	٣,٦٧	١٥-توقيت القيام بعملية التدقيق	١٣	٢,٦٠
١٥	٢,٣٥	١٦-درجة استعجال الخدمة من قبل العميل	١٤	٢,٤٠
١٩	١,٠٥	١٧-عدد التقارير المطلوبة للعميل	١٧	١,٢٢
١١	٣,٦٥	١٨-طبيعة المنافسة في سوق خدمات التدقيق	١٢	٣,٨
١٢	٣,٦٢	١٩-مراعاة مستوى الأتعاب المألوفة والسائدة	١٢ مكرر	٣,٨
١٣	٣,٥١	٢٠-قيمة الخدمات المؤداة للعميل	١١	٣,٨٥
٢٠	١,٠٤	٢١-تكلفة تغيير المدقق ووجود صعوبات نظامية في ذلك	٢٢١	١,٠٩
١٤	٢,٤	٢٢-تأثير الدخول في ارتباط مع عملاء جدد مقارنة بالارتباطات المستمرة	١٦	٢,١
١٨	١,٠٦	٢٣-النفوذ الاجتماعي للمدقق	٢١	١,١٥
٧	٤,١	٢٤-قيام المدقق بتقديم خدمات أخرى للعميل	١٥	٢,١٥

بالنظر للجدول (٩) 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 المدققين السوريين عنها من وجهة نظر المدققين العراقيين. وقد يكون ذلك لاعتقادهم بأنها تؤثر في جودة عملية التدقيق ومدى التعقيد المصاحب لها، فكلما كان نظام الرقابة الداخلية سليماً، كلما أدّى ذلك للحدّ من هذه الصعوبات. أما اهتمامهم بالعامل الرابع فقد يعزى للرغبة في تعظيم منفعة العميل من عملية التدقيق، وأن تتم بأقل تكلفة. وكذلك الحال مع عامل توقيت القيام بعملية التدقيق، فمعظم العملاء يرغب بالإعلان عن نتائج أعماله 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 للعميل/، إذ أن هذين العاملين قد أعطيا أهمية أكبر من وجهة نظر المدققين العراقيين عنها من وجهة نظر المدققين السوريين، وقد يكون السبب للاهتمام بالوقت الذي تتطلبه عملية التدقيق يعود لاعتقادهم بتأثيره الكبير في تحديد أتعاب التدقيق وجودته، 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 للعميل، فيمكن أن ينسب إلى نظرتهم لأهمية مهنتهم بالنسبة للعملاء. بينما العوامل السبعة عشرة الأخرى يبدو واضحاً عدم وجود تباين ملفت للانتباه في مستوى الأهمية النسبية التي أعطيت لها 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/.

٤- المبحث الرابع/ الاستنتاجات والتوصيات

٤.١- الاستنتاجات

١. تتفق نتائج 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 هذا من جهة. 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، ما يعني أن بيئة التطبيق تؤثر في درجة تأثير تلك العوامل، مما يقود لاستنتاج مفاده أن تأثير هذه العوامل يختلف باختلاف بيئة التطبيق.

٢. تتعارض نتائج 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 اتفقت مع الدراسات السابقة وهي: كفاءة التدقيق الداخلي لدى العميل، وقت تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق، قيام المدقق بتقديم خدمات أخرى للعميل. ما يؤكد الاستنتاج السابق بخصوص أثر بيئة التطبيق في درجة تأثير العوامل المحددة للأتعاب.

٣. 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.

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

٥. توجد فروق واضحة في مستوى الأتعاب يعود لاختلاف البيئة التنظيمية للمهنة في البلدين.

٦. تتأثر جودة التدقيق بمستوى الأجور وظروف النشاط الاقتصادي، ما يتطلب وجود تنظيم موحد لسياسات تسعير الأتعاب في البلدين.

٢.٤- التّوصيات:

١. 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.

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

٣. تحديد حد أدنى للأتعاب – من قبل جمعيات ونقابات المحاسبين القانونيين بناء على ضوابط معينة – إذا كانت الأمور لدى العميل عادية، وحد أقصى إذا ما طرأت بعض الظروف غير العادية أثناء التنفيذ على غرار ما هو سائد في المهن الحرة الأخرى...

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

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

٦. إجراء دراسات مستقبلية تتناول إدخال متغيرات ضابطة، كنوع النشاط الممارس

وملكية المنشأة والقطاع الذي تنتمي له مثلاً...

٢.٥- المصادر والمراجع:

١. 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، (١٩٩٨).

٢. قانون مجلس المحاسبة والتدقيق رقم /٣٣/ تاريخ ٢٠٠٩/١٢/١.

٣. 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 (١٨)، العدد (٢٤)، المملكة العربية السعودية، (٢٠٠٤).

٤. سويدان، ميشيل. بعض العوامل المحددة لأتعاب التدقيق دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في بورصة عمان. مجلة جامعة الملك عبد العزيز (٢٤) العدد الأول، المملكة العربية السعودية، (٢٠٠٨).

٥. الأمين، ماهر؛ (٢٠٠٨)، أساسيات المراجعة (المعايير والإجراءات)، جامعة تشرين، مركز التعليم المفتوح، اللاذقية، سوريا.

٦. الميثاق المهني لجمعية المحاسبين القانونيين- دمشق- سورية ١٩٩٠.

٧. معايير التدقيق الدولية.

8. 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,.

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

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

11. 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..

12. .Arens,A.A.,andJ.K.Loebbecke,Auditing;AnIntegratedApproach,(N.J.;prentice-Hall,1984).
13. Palmorse, Z,. "Audit Fees and Auditors Size: Further Evidence". Journal of Accounting Research(Spring 1986),.
14. Wallace, W.A.,"Internal Audittors Can Cut Outside CPA Costs", Harvard Busness Review (march-April1984 b)
15. Rubin, M., "Municipal Audit Fee Determinants", The Accounting Review(April 1988),
16. 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),
17. Deangelo,L.E auditor size and audit quality.journal of Acconting and Economics (1981).