

أثر حجم أتعاب مدقق الحسابات في جودة عملية التدقيق  
دراسة ميدانية في مكاتب تدقيق الحسابات العاملة في دمشق.

\*\*أحمد يونس رمضان

\*أ.د. حسين أحمد دحدوح

(الإيداع: 1 تشرين الثاني 2018 ، القبول: 20 كانون الثاني 2019)

الملخص:

يسعى هذا البحث إلى المساهمة في توضيح إحدى أهم أدبيات تدقيق الحسابات بالاستناد إلى ما تقدم من بحوث في نفس الموضوع أو في إحدى جزئياته، وذلك عن طريق البحث في تأثير حجم أتعاب مدققي الحسابات ومكاتب التدقيق في جودة عملية التدقيق التي يقدمونها لعملاء التدقيق، باعتبار أن مسؤولية المدقق الخارجي تتركز في ضمان جودة البيانات المالية، ومدى صحتها، ونزاهتها، وملاءمتها للمستخدمين النهائيين. و مستخدمو التقارير المالية ينظرون إلى مدقق الحسابات بصفته مستقلاً وموضوعياً وحيادياً خلال إعداد تقاريره المالية، وبالتالي فإن عملية التدقيق التي يجريها يجب أن تتسم بالجودة لموافقة الصورة الذهنية التي لدى العملاء عن المدقق وممارساته، وقد توصل البحث من خلال الدراسة الميدانية التي تم إجراؤها في أكبر 10 مكاتب تدقيق حسابات في دمشق إلى عدة نتائج منها:

- 1- توجد اختلافات بالنسبة ل عينة الدراسة فيما يتعلق بأتعاب التدقيق وجودة عملية التدقيق، تعزى إلى المتغيرات الديموغرافية (الجنس- العمر- الخبرة- المؤهل العلمي).
- 2- يؤثر حجم أتعاب مدقق الحسابات في جودة عملية التدقيق، حيث ظهرت العلاقة بين المتغيرين بشكل علاقة متوسطة عكسية.

كلمات مفتاحية: تدقيق الحسابات، حجم أتعاب التدقيق، جودة عملية التدقيق.

\* أستاذ ورئيس قسم المحاسبة- كلية الاقتصاد - جامعة دمشق.

\*\* طالب دراسات عليا (دكتوراه في تدقيق الحسابات) - كلية الاقتصاد - جامعة دمشق

## The Impact Of Auditor's Fees Size On Audit Quality field Study In The Audit Offices Working In Damascus

\*Ahmed Ramadan

\*\*Prof: Husain Dahdoh

(Received:1 November2018, Accepted: 20 January 2019)

### Abstract:

This paper seeks to contribute to the clarification of one of the most important audit literature, based on the research presented in the same subject, or in one of its parts, by examining the effect of the fees size of the auditors and audit offices on the quality of the audit process they provide to audit clients, As the responsibility of the external auditor is to ensure the quality, integrity, and suitability of the financial statements to the end-users. Financial reporting users view the auditor as independent, objective and impartial during the preparation of his financial reports, and therefore his review process must be of quality to the approval of the mental image that clients have about references and practices. This paper, through the field study conducted in the top 10 accounting firms in Damascus, has reached several results:

1. There are differences in the sample of the study regarding audit fees and the quality of the audit, due to the demographic variables (gender, age, experience, qualification).
2. The size of the auditor's fees affects the quality of the audit, as the relationship between the two variables has emerged in an inverse medium relationship.

**Keywords:** Auditing, Audit Fees size, Quality of Audit Process.

---

\* Ph.D. student– Department of Accounting–Faculty of Economics– Damascus University– Damascus– Syria.  
Phone Number: / 0963 966 571 228 /.

\*\* Professor– Department of Accounting– Faculty of Economics– Damascus University Damascus– Syria.

**1- مقدمة: Introduction**

بعد سلسلة الأزمات المالية المتعددة والمختلفة التي حدثت في الكثير من الشركات في العالم، وما صاحبها من انهيارات مالية في عدد من دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية، وأزمة شركة (ENRON) عام 2001، وشركة (WORLD COM) عام 2002، والأزمة المالية العالمية في الربع الأخير من عام 2008، والتي ما تزال آثارها حتى الوقت الحاضر، ظهرت العديد من التحديات أمام مهنتي المحاسبة والتدقيق، كما حُمل المحاسبون والمدققون مسؤوليات كبيرة تجاه تلك الأزمات. وما تصفية مكتب Arthur Anderson إلا مثلاً على ذلك، وقد صدرت العديد من الانتقادات للمدققين بعدم القدرة على أداء واجباتهم المهنية بأسلوب يتماشى مع المبادئ والمعايير المحاسبية ومعايير التدقيق، والالتزام بأخلاقيات وسلوك المهنة، مما أدى إلى تأثر مهنة مدقق الحسابات بذلك، الأمر الذي خلق تحديات أمام مهنتي المحاسبة والتدقيق لتعزيز جودة عملية التدقيق وجودة التقارير المالية وجودة الأداء المهني للمراجع، كون الهدف الرئيس من تدقيق البيانات المالية هو تمكين المدقق من إبداء رأيه الفني المحايد حول صدق تعبير القوائم المالية عن نتيجة الأعمال والمركز المالي وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً (GAAP)، والمعايير الدولية للتدقيق (ISA).

وبذلك فإن جودة التقارير المالية الخاضعة لعمل مدقق الحسابات تعكس عنوان جودة عملية التدقيق ككل، وتحدد مستقبل مهنة التدقيق، وباعتبار وظيفة التدقيق هي التعبير بكل حيادية وصدق عن الصورة الواقعية العادلة للتقارير المالية، وإن أية ممارسات تؤدي إلى خلل وظيفي لا ينسجم مع متطلبات ومعايير التدقيق الدولية (ISA) والمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً (GAAP) تتعكس آثارها على جودة التقارير المالية بشكل مباشر. ومن الانتقادات الموجهة إلى مدقق الحسابات أن اهتمامه بألعاب العملية التي يجريها يؤثر بشكل كبير في جودة عملية التدقيق التي يقدمها، إذ ينصب تركيزه على الأتعاب العالية التي يتقاضاها من العميل. وعند حصوله على الأتعاب العالية فإنه يتساهل في كثير من الإجراءات المتبعة متخلياً عن استقلاله وحياده فيدعم تقاريراً نظيفة لكي لا يخسر عميل التدقيق، ولذلك يأتي هذا البحث من أجل الحصول على مقارنة واقعية لهذه المزايم والانتقادات.

**2- مشكلة البحث: Research Problem**

تتمثل مشكلة البحث من خلال السؤال الرئيس التالي:

- هل يؤثر حجم الأتعاب التي يتقاضاها مدقق الحسابات في جودة عملية التدقيق؟.

ويفرع عن هذا السؤال الرئيس، السؤالان الفرعيان التاليان:

1- هل يؤثر حجم الأتعاب التي يتقاضاها مدقق الحسابات في مصداقية تقرير التدقيق؟.

2- هل يؤثر حجم الأتعاب التي يتقاضاها مدقق الحسابات في حياد تقرير التدقيق؟.

**3- أهمية البحث Research Importance**

من ناحية أولى، تتبع الأهمية العلمية لهذا البحث من أهمية المجال البحثي الذي يتناوله، حيث يعتبر مفهوماً جودة عملية التدقيق، وأتعاب التدقيق، من المفاهيم البارزة التي تطرقت إليها الأدبيات والدراسات والبحوث الأكاديمية في مجال تدقيق الحسابات، وبالتالي يسعى البحث إلى بيان وشرح مفهومي جودة التدقيق؛ وأتعاب التدقيق؛ والعوامل المؤثرة فيهما، في ظل سعي المدقق إلى الحصول على الأتعاب المرضية خلال العملية التفاوضية مع الشركة عند التعاقد.

ومن ناحية أخرى، تتجلى الأهمية العملية لهذا البحث من خلال محاولته بيان أثر حجم الأتعاب التي يتقاضاها مدقق الحسابات من عميل التدقيق في جودة عملية التدقيق، ضمن السوق السورية، وبالتالي مساعدة المستفيدين من التقارير المالية الداخليين والخارجيين في اتخاذهم القرار المناسب الذي يحقق غايتهم، كما تظهر هذه الأهمية في التوصيات التي تم التوصل إليها وإمكانية الاستفادة منها في البيئة السورية.

**4- أهداف البحث: Research Objectives**

للإجابة على أسئلة البحث المطروحة، تم وضع الهدف الرئيس للبحث، والمتمثل بـ :  
- بيان أثر حجم الأتعاب التي يتقاضاها مدقق الحسابات في جودة عملية التدقيق.  
ويتفرع عنه الهدفان التاليان:

- 1- بيان أثر حجم الأتعاب التي يتقاضاها مدقق الحسابات في مصداقية تقرير التدقيق.
- 2- بيان أثر حجم الأتعاب التي يتقاضاها مدقق الحسابات في حياد تقرير التدقيق.

**5- مجتمع وعينة البحث: Population & Sample**

يتمثل مجتمع البحث في مدققي الحسابات في مكاتب وشركات التدقيق المزاوله للمهنة في الجمهورية العربية السورية، والتي يبلغ عدد المسجل منها في هيئة الأوراق والأسواق المالية (29) شركة ومكتب لغاية تاريخه<sup>1</sup>. أما عينة الدراسة فقد اقتصر على مدققي الحسابات في (10) مكاتب وشركات تدقيق حسابات<sup>2</sup>، والتي تمارس مهنة التدقيق بشكل أساسي في مدينة دمشق باعتبار أن المتعاملين مع هذه المكاتب هم المنشآت ذات الأحجام الكبيرة، فضلاً عن عدد العملاء الكبير المتعامل معهم والفترة الطويلة لمزاولة المهنة.

**6- منهج البحث: Research Method**

اعتمد الباحث في بحثه على المنهج الوصفي لدراسة مشكلة البحث والإجابة على الأسئلة المطروحة بعد اختبار فرضياته، وذلك من خلال الاطلاع على الدراسات والأبحاث والمراجع المختلفة ذات الصلة بموضوع البحث، والاعتماد على أسلوب الاستبانة كأداة للبحث لما لها من ميزات إيجابية من ناحية توفير الوقت وسهولة التطبيق بما في ذلك من مرونة الأسئلة الواردة بها، حيث قام الباحث بتوزيع (170) استبانة على عينة البحث وتم استرداد (145) استبانة صالحة للتحليل، حيث بلغت نسبة الاسترداد 85.2%.

وفيما يتعلق بأسلوب التحليل الإحصائي فقد قام الباحث بعد جمع الاستبانات، بإجراء عدد من الاختبارات الإحصائية وفق برنامج الـ "SPSS 18" لحزمة البرامج الإحصائية للعلوم الاجتماعية بما يمكنه من تعميم النتائج التي يتم الوصول إليها وأهم هذه الاختبارات، النسبة المئوية؛ والوسط الحسابي؛ والانحراف المعياري؛ والارتباط؛ والانحدار.

**7- فرضيات البحث: Research Hypotheses**

بناءً على مشكلة البحث والدراسات السابقة يقوم البحث على الفرضيات التالية:

- 1- لا توجد اختلافات جوهرية لعينة الدراسة فيما يتعلق بحجم أتعاب التدقيق وجودة عملية التدقيق تعزى للمتغيرات الديموغرافية.
- 2- لا يؤثر حجم الأتعاب التي يتقاضاها مدقق الحسابات في جودة عملية التدقيق.  
وتتفرع عن هذه الفرضية الفرضيتان التاليان:

- أ- لا يؤثر حجم الأتعاب التي يتقاضاها مدقق الحسابات في مصداقية تقرير التدقيق.
- ب- لا يؤثر حجم الأتعاب التي يتقاضاها مدقق الحسابات في حياد تقرير التدقيق.

**8- متغيرات البحث: Research Variables**

تم بناء هذا البحث على متغيرين أساسيين هما:

<sup>1</sup> راجع موقع هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية- مفتشو الحسابات:

<http://scfms.sy/auditors/ar/6/0/%D9%85%D9%81%D8%AA%D8%B4%D9%88-%D8%A7%D9%84%D8%AD%D8%B3%D8%A7%D8%A8%D8%A7%D8%AA>

<sup>2</sup> راجع الملحق رقم (1) الذي يوضح شركات ومكاتب التدقيق عينة البحث

- 1- حجم أتعاب التدقيق كمتغير مستقل، حيث يتم تحديد الأتعاب عند التعاقد بعد التفاوض بين المدقق والشركة.  
2- جودة عملية التدقيق كمتغير تابع، ممثلة بـ (مصداقية وحياد) تقرير التدقيق.

## 9- الدراسات السابقة: Literature Review

### 9-1 الدراسات العربية: Arabic Literature

1- دراسة محمد و عمر (2017) بعنوان "العوامل المؤثرة على استقلال مراجع الحسابات: هدفت هذه الدراسة إلى معرفة العوامل المؤثرة في استقلال مراجع الحسابات، على اعتبار أنه معيار من المعايير التي يجب أن تتوفر في الشخص القائم بمهمة المراجعة حتى يبدي رأيه الفني المحايد حول مصداقية القوائم المالية في شكل تقرير يحمل عنوان تقرير مراجع الحسابات المستقل.  
وقد تبين من خلال الدراسة أن هناك عوامل تؤثر في استقلالية مراجع الحسابات تتمثل في مستوى التأهيل العلمي والخبرة المهنية اللازمة لمزاولة المهنة، ومقدار الأتعاب التي يحصل عليها المراجع لقاء أدائه لمهمة المراجعة.

2- دراسة قريط (2008) بعنوان "الخدمات الاستشارية وأثرها على حياد المدقق في الأردن":  
وقد هدفت هذه الدراسة إلى بيان المهام الأخرى التي تقوم بها مكاتب التدقيق في غير مجال "المراجعة" لكي يتمكن الجمهور من التعرف عليها، وقد اعتمد الباحث على منهج تحليل المحتوى لأهم المراجع والبحوث المتعلقة بموضوع البحث، والمنهج الإيجابي المتمثل في دراسة الواقع بهدف تحسينه وتطويره. ومن النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة:  
أ- تمثل أتعاب مدقق الحسابات الناجمة عن الخدمات الاستشارية التي يحصل عليها نسبة كبيرة من إجمالي دخله السنوي.  
ب- قد تتكون علاقة صداقة بين المدقق والعميل وذلك من خلال حضور الحفلات التي يقيمها العميل وقبول الهدايا منه وهذا ما يؤثر على حيادية المدقق.

3- دراسة النوايسة (2006) بعنوان "العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات: دراسة ميدانية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن.

حيث هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أهمية جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الأردن، والتعرف على العوامل التي تؤثر في جودة التدقيق من وجهة نظر المدقق الخارجي، إضافة إلى تحليل الأثر (درجة التأثير) للعوامل المؤثرة على جودة التدقيق منفردة ومجمعة.  
وقد توصلت الدراسة إلى أن المدققين يدركون أهمية جودة التدقيق، وأن أكثر ما يؤثر في جودة التدقيق هي العوامل المرتبطة بفريق عمل التدقيق، في حين أن أقل ما يؤثر في جودة التدقيق هي العوامل المرتبطة بعملية تنظيم المكتب.

### 9-2 الدراسات الإنجليزية: English Literature

1- دراسة Walther et al (2014) بعنوان "Determinants of Audit Fees: a Study in the Companies Listed on the BM&FBOVESPA, Brazil في البرازيل"

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل محددات أتعاب التدقيق المدفوعة من قبل الشركات المدرجة في BM & FBOVESPA في البرازيل.

ومن نتائج الدراسة وجود علاقة إيجابية بين أتعاب التدقيق وحجم المتغيرات، وتعقيد العمل، إضافة إلى أن المدقق يتقاضى أتعاباً أقل للعملاء الأكثر استنادة وأقل خطورة، خلافاً للفرضية القائلة بأن المدقق قد يتقاضى أتعاباً أعلى كمكافأة على المخاطرة.

وفي المقابل، أظهرت النتائج التي تم الحصول عليها من العملاء الأكبر حجماً أن العملاء الذين لديهم مخاطرة أكبر، مقاسة بالسيولة والرافعة المالية، أو أولئك الذين لديهم ممارسات حوكمة أقوى، يميلون إلى إنفاق المزيد من التكاليف على أعمال التدقيق.

## 2- دراسة Whisenant et al (2003) بعنوان " Evidence on the Joint Determination of Audit and Non-Audit Fees " دليل على تحديد أتعاب عمليات التدقيق وغير التدقيق":

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار فيما إذا كان تعميم المدققين على بعض المعلومات الجوهرية في المنشأة راسخاً في قضية أتعاب المدقق، أم أن أتعاب المدقق تعتبر أمراً محايداً لا يؤثر في منهج عمله ولا في طريقة تسييره لعملياته أثناء البحث والتحري وتدقيق بيانات شركة العميل،

ومن نتائج هذه الدراسة أن مراجعي الحسابات لديهم تفضيلاتهم وأولوياتهم خلال أعمالهم وهم يميلون للأتعاب العالية وتفضيل العمليات التي تقدم لهم هذه الأتعاب وتحقق تطلعاتهم.

## 3- دراسة Pong & Whittington (1994) بعنوان " The Determinants of Audit Fees: Some Empirical Models " محددات أتعاب التدقيق: بعض النماذج التجريبية:

هدفت الدراسة إلى بيان دور المدقق الخارجي المحدد في إبداء رأيه الفني والمحايد حول مصداقية القوائم المالية التي تعرضها منشأة العميل، وما يجب أن يتمتع به المدقق من صفات مهنية تتمثل ب الاستقلال والنزاهة والموضوعية، وأن ينفذ واجباته بمستوى مرتفع من الكفاءة المهنية اعتماداً على المهارة والخبرة والمعرفة، وأن يزول الشك المهني في حالات الأخطاء والغش والتصرفات غير القانونية التي يمكن أن تحدث.

ومن نتائج هذه الدراسة أنه توجد بعض العوامل التي تؤثر في استقلالية المدقق وحياده ومنها أتعاب المدقق وحصوله على مزايا ومنافع مالية من العميل والتي تتجم عن طول فترة ارتباطه بمنشأة العميل وتقديمه لخدمات استشارية غير التدقيق مما يعكس سلباً على كامل العملية وبالتالي على جودة عملية التدقيق التي يقوم بها المدقق.

## 10- الإطار النظري للبحث: Theoretical Framework

### 10-1 مفهوم أتعاب التدقيق Audit Fees:

تلجأ العديد من مكاتب التدقيق إلى استرضاء العملاء المهمين من وجهة نظرها وذلك لزيادة حصتها السوقية وتحسين سمعتها، بالإضافة إلى الحصول على أتعاب وفيرة وجيدة، وتختلف هذه الأتعاب من مهمة لمهمة أخرى، وعندما تكون أتعاب العملية كبيرة فإن الأمر يخلق قدرة تفاوضية بالنسبة لعملاء التدقيق حول محتوى التقارير النهائية لتأتي مرضية لهم فيعمدون إلى إقناع مراجعي الحسابات لإصدار تقارير نظيفة، من خلال التهديد أيضاً بتغيير شركة التدقيق في حال عدم امتثال المدققين لطلب العميل، أو لطلب الإدارة العليا منهم الاستجابة لرغبات العميل، وتستند أتعاب التدقيق إلى عدد ساعات العمل المتوقعة لمهمة التدقيق ومن المحتمل في كثير من الأحيان أن تتجاوز ساعات العمل الفعلية الموازنة الموضوعية لها (Rani et al, 2007). وفي دراسة أجراها (Larker & Richardson 2004) توصل الباحثان إلى نتيجة مفادها أن ليس هناك علاقة كبيرة بين كمية وحجم الأتعاب التي يتقاضاها مراجعو الحسابات وبين السلوك المختل وظيفياً الذي يقع فيه الممارس والمؤدي إلى شكل من أشكال خلل عملية التدقيق وبالتالي انخفاض جودة عملية التدقيق، وذلك على خلاف النتيجة التي توصل إليها Rani والتي مفادها أن مراجعي الحسابات وعندما يتعلق الأمر بالأتعاب التي يتقاضونها فإنهم يبدون مرونة كبيرة تجاه الالتزام بمبادئ المحاسبة المقبولة عموماً (GAAP)، وكلما كانت الأتعاب كبيرة كلما انخفض التزام المدقق بتلك المبادئ والمعايير. كما أشارت نتائج الأبحاث التي قاموا بها أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية سلبية بين الأتعاب الإجمالية التي تتقاضاها مكاتب التدقيق وبين جودة عملية التدقيق، لأنه إذا خشيت الإدارة العليا في مكاتب التدقيق من خطر فقدان العميل فعندها ستعتمد إلى إلزام

المدققين العاملين في ظل إدارتها لإنتاج تقارير تدقيق تصب في صالح العملاء. وقد عرّف (Chan, 2009) أهمية العميل وشرح مفهوم هذا التعبير بالاستناد إلى فكرة أتعاب التدقيق، فكلمًا كانت الأتعاب مرتفعة كلما زادت أهمية العميل وزادت التنازلات التي يقدمها مكتب التدقيق، وبالتالي يتم العمل على إرضاء هذا العميل والاهتمام بحصوله على درجة الرضا التي يريدها من خلال تقارير التدقيق. فتعمل مكاتب التدقيق على توجيه مدققها بهذا الاتجاه، أي دفعهم إلى سلوك ممارسات الخلل الوظيفي وإجراءات التدقيق غير المنتظمة، لتعظيم أرباحها وضمان بقاء العملاء ذوي الأهمية الجيدة.

تناقش العديد من الأبحاث فكرة أتعاب التدقيق وأثرها في كل من استقلالية المدقق ومهنيته والتزامه بأصول ومعايير مهنة التدقيق، وعدم خروجه عن وظيفته الأساسية بإبداء الرأي الفني الصادق، وبالتالي عدم اللجوء إلى الممارسات المختلة وغير المنتظمة، هذا وقد برزت أهمية هذه الدراسات وتم ربطها بشكل خاص بالشركات الكبرى للتدقيق BIG 5 وما رافقها من انهيار شركة اندرسون لتصبح الشركات الكبرى BIG 4 أمام واقع جديد وسوق متغيرة من ناحية ثقة المستثمرين، مما شكل ضغوطاً كبيرة على إدارات الشركات للالتزام بالمعايير المهنية وجعلها عرضة للمساءلة من قبل جمهور المستثمرين، وحاجة هذه الشركات لإعادة الصورة الحسنة لخدماتها. وقد أحدثت من أجل ذلك عدة تشريعات وقوانين بهدف ضبط سلوكيات مدققي الحسابات وإلزامهم بضوابط تشريعية وقانونية ترتب عليهم نهجاً محدداً في عملهم، إذ أن سعيهم وراء تحقيق المكاسب العالية والأتعاب المرتفعة دفعهم للخروج عن معايير التدقيق وارتكاب ممارسات التدقيق غير المنتظمة، ومثال على هذه القوانين قانون Sarbanes-Oxley-Act، حيث نص القسم 201 منه على أنه يحظر على شركات التدقيق ومراجعيها تقديم خدمات استشارية معينة لعملاء التدقيق وذلك بسبب القلق المتزايد من سلوكيات مدقق الحسابات وتأثير الخدمات التي يقدمها على مهنة التدقيق بشكل عام، وعلى استقلال المدقق، وجودة تقاريره المالية، وجودة عملية التدقيق التي يقدمها بشكل خاص. فقد أظهرت دراسة أجراها (Frankel et al, 2002) أن شركات التدقيق تكسب ما يقارب من نصف مجموع أتعابها من الخدمات الاستشارية - خدمات غير التدقيق - (non-audit services) مما يثير الشكوك والمخاوف في أن معاً من سعي المدققين ومكاتب التدقيق نحو زيادة هذه النسبة على حساب المهنية والسلوك السليم ومعايير التدقيق، وزيادة ممارسات التدقيق غير المنتظمة المشار إليها بالخلل الوظيفي لسلوك المدقق. وفي بعض الحالات تلجأ مكاتب التدقيق إلى انتهاج أساليب التلاعب والمراوغة والاحتيال على الضوابط المهنية المتعارف عليها لضمان أن متطلبات العميل تم الامتثال لها وتحقيقها، وهذا بالضبط تجسيد لممارسات التدقيق المختلة وسلوك الخلل الوظيفي المؤدي إلى انخفاض جودة عملية التدقيق.

## 10-2 مفهوم جودة عملية التدقيق Audit Quality:

كان لفضيحة ENRON عام 2002 تليها الأزمة المالية عام 2008 أكبر حدثٍ دعا إلى زيادة الاهتمام العالمي بجودة تدقيق الحسابات، للوقوف على سلامة التقارير المالية وزيادة فاعلية حوكمة الشركات، كما أن حجم الأزمة أثار أيضاً توقعات نحو مزيد من التنظيم والضبط في جميع المجالات الاقتصادية والتي قد تؤثر في التقارير المالية. كما أن حجم الثقة بجودة تدقيق الحسابات لم تكن مشكلة تقتصر على الولايات المتحدة، فشرية Arthur Anderson للتدقيق كانت عالمية كما عملاء التدقيق والجهات التنظيمية، مما جعل مشكلة جودة عملية التدقيق مشكلة عالمية.

تم تعريف جودة عملية التدقيق بعدة تعريفات، منها تعريف (Watkins, 2004) بأنها درجة اتفاق ممارسات مدقق الحسابات مع المعايير الدولية للتدقيق (ISA). كما ويعرفها Deangelo على أنها القدرة على التقييم التي تعطي مدقق الحسابات إمكانية اكتشاف الثغرات والخروقات في النظام المحاسبي للعميل والإبلاغ عن هذه الثغرات والخروقات، وجمع أدلة تدقيق كافية وملئمة من أجل التعبير عن رأيه حول ما إذا تم إعداد القوائم المالية من جميع النواحي الجوهرية. ويناقش (Francis, 2004) بأن عملية التدقيق غير قابلة للرصد وبأن سلوك المدقق هو أمر أساسي لتعزيز ثقة الجمهور في التدقيق وقيمه، إضافة إلى ذلك فإن الاختلافات في نوعية وجودة عملية التدقيق موجودة، ويمكن الاستدلال عليها من خلال إجراء مقارنات بين مجموعات

مختلفة من المدققين مع مراعاة حجم مكاتب التدقيق المتفاوتة بين الصغيرة والمتوسطة والكبيرة وذلك من أجل التجانس والتوازن في اختيار المجموعات المقارنة. وعزف (Knechel, 2009) مفهوم جودة عملية التدقيق من حيث أنه مفهوم معقد ولا يمكن تحديده أو قياسه أو ملاحظته بشكل واضح ومستمر، ولكن مفهوم الجودة يرتبط بعملية التدقيق بشكل رئيسي فكلاً تم ضبط وتحسين عملية التدقيق أدى ذلك إلى الزيادة الطردية في جودة عملية التدقيق ونتائج العملية بما يضمن الاستمرارية والفعالية العالية، مع مراعاة الظروف التنافسية داخل المهنة والحوافز المقدّمة للمدقق. وأضاف (Grant et al, 1996) أن جودة التدقيق مفهوم واسع، ومع ذلك يمكن تعريفها بأنها قدرة مكتب التدقيق على تزويد كافة الأطراف بتقارير تتمتع بالمصداقية، والحياد، في ظل التزام المكتب بأخلاقيات المهنة.

تعتمد جودة عملية التدقيق على قدرة المدقق على إجراء فحص واسع وشامل للحسابات والقوائم والكشف عن أي خطأ أو تحريف، ومن ثم تقديم رأي موضوعي مستقل بشأنها، الأمر الذي يزيد من القيمة الإعلامية للحسابات والقوائم المعروضة. كما أن معايير التدقيق الدولية توفر دعماً هاماً لجودة عملية التدقيق. وعلى وجه الخصوص فإن معايير التدقيق الدولية ISA الصادرة عن لجنة معايير التدقيق الدولية IAASB تصف أهداف التدقيق وتحدد الحد الأدنى من المتطلبات والإجراءات التي يتبعها مدقق الحسابات خلال سير العملية، وتوفّر إطاراً عاماً للأحكام الصادرة المتعلقة بمهنة التدقيق. وبناءً عليه فإن جودة عملية التدقيق تعتمد على الالتزام والانضباط القائم على خبرة الأشخاص المختصين ومثابرتهم ونزاهتهم وموضوعيتهم وتشكيكهم بالمعطيات بغية تمكينهم من إصدار الأحكام المناسبة التي تدعمها الوقائع والظروف القائمة.

بالإضافة إلى طبيعة عناصر ومكونات البيانات المالية الأساسية، هناك عدد من العوامل كما حددها الإطار المفاهيمي لجودة عملية التدقيق (FFAQ Framework for Audit Quality) المقدم من قبل لجنة معايير التدقيق الدولية IAASB والتي تجعل تقييم جودة عملية التدقيق تحدياً كبيراً، ومن هذه العوامل:

- إن وجود الأخطاء المادية أو عدم وجودها في البيانات المالية المدققة لا يوفر سوى نظرة جزئية عن جودة تدقيق الحسابات والتي لا تقتصر فقط على عدم وجود أخطاء مادية في البيانات المدققة حيث أن وجود أية معلومة جوهرية خاطئة في تلك البيانات والتي تم الكشف عنها من قبل قد لا يكون مؤشراً على فشل التدقيق، كما أن عدم وجود معلومات جوهرية خاطئة لا يمكن في حد ذاته أن يكون المقياس الوحيد لجودة تدقيق الحسابات إذ إن هناك أخطاء جوهرية قد تكون غير قابلة للكشف، وحتى في هذه الحالة عند وجود أخطاء جوهرية لم يتم اكتشافها في البيانات المالية فهذا لا يعني أن جودة عملية التدقيق رديئة حيث أن العملية مصممة للحصول على تأكيد معقول وليس مطلق، ومن هنا يمكن النظر إلى المفاهيم "أدلة تدقيق كافية" و " تأكيد معقول" بأنها مفاهيم لا يمكن تعريفها بدقة بل تحتاج إلى النظر فيها في سياق المعايير والممارسات المعمول بها .
- إن انحراف ممارسات المدقق (الخلل الوظيفي)، وما يتم اعتباره "أدلة تدقيق كافية وملائمة لدعم رأي التدقيق"، هي أدلة حكمية قائمة على الحكم الشخصي.
- تختلف وجهات النظر في جودة عملية التدقيق، وتتفاوت من مدقق لآخر، كما أنها تختلف بين أصحاب المصلحة "المستفيدين من تقارير التدقيق"، أي أن مفهوم جودة عملية التدقيق نسبي بحسب الشخص المتلقي.
- إن الشفافية المتبعة في التدقيق أيضاً محدودة ومتفاوتة وكذلك نتائج عملية التدقيق.
- ليس ثمة هناك كيانان متطابقان تماماً، ولذلك فإن أعمال التدقيق والأحكام المبنية عليها سوف تختلف بالضرورة من مدقق إلى آخر، مما يعكس طبيعة وتعقيد الحكم على جودة عملية التدقيق من منظور ثابت قابل للقياس، وكذلك الأمر عندما يتم تقييم المخاطر العملية بواسطة عدة مدققين فالنتائج حكماً سوف تكون متفاوتة تبعاً لرؤية كل منهم وحكمه.
- يتم النظر إلى جودة عملية التدقيق من منظور الأتعاب التي يمكن أن يحصل عليها المكتب المكلف بالعملية و هنا أيضاً يتفاوت الحكم على الجودة بحسب حجم المكتب والسياسات المتبعة، إذ إن مكاتب التدقيق الـ BIG 4 – على سبيل المثال – لا



تضحي بسمعتها المستقبلية في سبيل الحصول على أتعاب أعلى، بينما المكاتب الصغيرة قد تلجأ إلى خفض كلفة التدقيق بخفض الإجراءات المتبعة للحصول على أتعاب عالية، وتقديم تقارير نظيفة قد تخفي تحريفات جوهرية لم يتم الكشف عنها.

- مدققو الحسابات هم المسؤولون عن جودة عملية التدقيق عندما يقومون بعمليات تدقيق فردية، وينبغي أن تهدف إلى ضمان توكي معايير الجودة للحصول على بيانات مالية يمكن الاعتماد عليها بالاستناد إلى أدلة تدقيق " كافية" و " ملائمة" وذلك ضمن المحددات التالية:

- ❖ هل تم عرض القيم المناسبة واتباع الأخلاقيات والمواقف الملائمة.
- ❖ هل كان المدقق على دراية وخبرة بما فيه الكفاية، وهل خصص الوقت الكافي لتنفيذ أعمال التدقيق.
- ❖ هل تم تطبيق إجراءات صارمة على مراقبة جودة عملية التدقيق.
- ❖ هل تم تقديم التقارير في الوقت المناسب.

وفي دراسة أجراها (Krishnan, 2000) وجد أن مكاتب تدقيق الحسابات الكبيرة هي أكثر تأهيلاً من تلك الصغيرة العاملة في المضمار نفسه، أي أن هناك علاقة إيجابية بين حجم مكتب التدقيق وبين نوعية التدقيق المقدمة. بالإضافة إلى ذلك فإن مكاتب التدقيق الكبرى تتلقى حوافزاً أكبر لتقديم خدمات تدقيق عالية الجودة وذلك بسبب الخبرة والحرفية في أداء العمل التي تتمتع بها المكاتب الكبيرة دون الصغيرة، ويعتقد (Reisch, 2000) أن هناك علاقة إيجابية بين التخصص الصناعي وبين جودة عملية التدقيق المقدمة، إذ أن المدققين الخبراء في المجال الصناعي لديهم قدرة أكبر على النظر والاكتشاف للمشاكل التي تعاني منها صناعة معينة بسبب المواقف الكثيرة التي يمرون بها والخبرة التي اكتسبونها وهذا هو سبب الجودة العالية للتدقيق لديهم، بالإضافة إلى رسوم الاستشارات التي أثرت سلباً على استقلالية المدقق وبالتالي على جودة عمليات التدقيق التي يجريها. وجد Francis في دراسته أن جودة تدقيق الحسابات تتأثر بعدة عوامل منها حجم مكتب التدقيق وخصائصه وحجم شركة العميل وخصائص الصناعة في الشركة محل التدقيق إضافة إلى الفروق والاختلافات الدولية في النظم القانونية الناظمة لعمليات التدقيق. وخلص (Geiger, Rama: 2006) في دراسة أجريها عن حجم مكاتب التدقيق إلى أن الشركات الـ BIG 4 في التدقيق تقدم خدمات ذات جودة عالية مقارنة بغيرها من شركات التدقيق. ويعرض (Chen, 2007) فكرة في بحثه الذي أجراه مفادها أن شركات التدقيق التي يتواجد أفراد العائلة الواحدة في مجلس إدارتها تتلقى تقارير تدقيق أقل جودة من الشركات الأخرى التي لا تخضع لرقابة العائلة. كما أشار (Kallapur, 2008) إلى أن قياس جودة عملية التدقيق ليس أمراً سهلاً أو بسيطاً، إذ أن النتائج لا يمكن ملاحظتها بسهولة، ويمكن قياس جودة عملية التدقيق على شكل مؤشرات وعناصر، ويمكن الاستدلال عليها بقرائن معينة مثل حجم الشركة والأتعاب التي يتم تقاضيها لقاء العملية والمتطلبات القانونية الناظمة والدخل السنوي الاجمالي وغيرها الكثير من العوامل. أما (Hamilton, 2005) فقد أجرى دراسة مفادها أن انخفاض معدل دوران مدقق الحسابات وبقائه لفترة طويلة كعميل تدقيق لذات الشركة يلعب تأثيراً مباشراً في انخفاض جودة عملية التدقيق تعزى إلى المصالح المشتركة التي تنشأ، ولذلك فإن تناوب شركات التدقيق يؤدي إلى زيادة جودة عملية التدقيق سواء كان هذا التناوب إلزامياً بموجب القوانين أو طوعياً (Lu, 2005).

#### العوامل المؤثرة في جودة عملية التدقيق Influential factors on audit quality :

يحدد معيار التدقيق الدولي /ISA 6105/ كيف يمكن لمعرفة وخبرة وظيفة التدقيق الداخلي أن تعيد فهم المدقق الخارجي للشركة وبينتها، وتدعم حكمه المهني حول جودة التقارير المالية. إذ تتطلب معايير التدقيق الداخلي والخارجي على حد سواء وجود مشاركة فعالة للمعلومات وتنسيقها. و يعتبر المدققون الخارجيون من أبرز المستفيدين من تقارير التدقيق الداخلي بما يعزز رأيهم الفني المحايد (ECIA, 2013)، ومن العوامل الرئيسية المؤثرة في جودة عملية التدقيق:

- ❖ الثقافة المالية لأعضاء فريق التدقيق الداخلي (Song, 2000) .
- ❖ تعدد اجتماعات لجنة التدقيق الداخلي (Abbott, 2000).

- ❖ عضوية مجلس إدارة متعددة لأعضاء لجنة التدقيق الداخلي (Ruzaidah, 2004).
- ❖ استقلال لجنة التدقيق الداخلي (BRC, 2000).
- ❖ التفاعل بين استقلال لجنة التدقيق الداخلي والمدققين الخارجيين (Goodwin, 2000).
- ❖ الأتعاب وحيازة شركة التدقيق (Anderson, 1991).

#### 11- الدراسة العملية Practical Study:

أولاً- توزيع عينة الدراسة حسب المتغيرات الديموغرافية:

توزعت عينة الدراسة وفقاً للجنس الى 102 ذكراً و 43 أنثى حيث مثل الذكور ما نسبته %70.43 من اجمالي العينة، ويرى الباحث أن نسبة الذكور العالية تعود الى الأعباء العالية التي تتضمنها مهنة التدقيق وبالتالي لا ترغب الإناث بشكل عام التخصص في مثل هذه الاعمال.

بينما يلاحظ أيضاً أن النسبة الأكبر من المستقصين تتراوح أعمارهم ما بين 36 الى 40 سنة ويشكلون ما نسبته %29.65 من اجمالي العينة كما كانت نسبة الذين تتراوح الفترة التي قضوها في العمل "الخبرة" ما بين 16 الى 20 سنة ما نسبته %26.89 من اجمالي عدد المستقصين وبالتالي نستطيع القول أن عينة الدراسة تعتبر ذات خبرة جيدة في مجال أعمال التدقيق، كما كانت نسبة المدققين من اجمالي عدد المستقصين %55.17 ، و حملة الاجازة الجامعية هم الأغلبية في حين كان من يحمل شهادات عليا وخصوصاً الدكتوراه هم الاقل حيث لم تتجاوز نسبتهم %4.82 من إجمالي العينة والجدول التالي يبين توزيع العينة حسب الجنس والعمر والوظيفة ومدة العمل والمؤهل العلمي .

الجدول رقم (1): توزيع عينة الدراسة حسب المتغيرات الديموغرافية

النسبة	العدد	الجنس
70.43%	102	ذكر
29.6%	43	انثى
النسبة	العدد	العمر
8.96%	13	أقل من 30
17.93%	26	من 31 حتى 35
29.65%	43	من 36 حتى 40
28.27%	41	من 41 حتى 45
15.17%	22	أكبر 45
النسبة	العدد	الوظيفة
44.82%	65	محاسب
55.17%	80	مراجع حسابات
النسبة	العدد	مدة العمل
13.10%	19	أقل من 5 سنوات
18.62%	27	من 6 حتى 10
29.96%	42	من 11 حتى 15
26.89%	39	من 16 حتى 20
12.41%	18	أكثر من 20
النسبة	العدد	المؤهل
56.55%	82	إجازة
24.82%	36	دبلوم
13.79%	20	ماجستير
4.82%	7	دكتوراه

الجدول من اعداد الباحث

ثانياً: الاعتمادية والموثوقية لمقياس البحث:

قام الباحث بتبيان مدى ثبات وصلاحيه الاستبيان الذي استخدمه في التحليل الإحصائي الأمر الذي مكنه من الوقوف على

مدى اعتمادية النتائج التي يمكن الوصول إليها لاحقاً عبر تحليل الفرضيات لذلك قام الباحث بـ:

1- عرض قائمة الاتساق الداخلي التي تقيس مدى قدرة العبارات في قياس البعد الذي تقيسه بوضوح عبر عرض مصفوفة

الارتباط بين كل بعد من أبعاد البحث والعبارات (الأسئلة) التي تقيسه، كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (2): قائمة الاتساق الداخلي لعبارات الاستبيان وأبعاده<sup>1</sup>

م	الفقرة	معامل الارتباط Pearson (r)	القيمة الاحتمالية Sig
النقاط المتعلقة بالمتغير المستقل (اتعاب التدقيق)			
X1		.837**	0.00
X2		.925**	0.00
X3		.838**	0.00
X4		.955**	0.00
X5		.853**	0.00
النقاط المتعلقة بالمتغير التابع (مصادقية تقرير التدقيق)			
Y1		.864**	0.00
Y2		.789**	0.00
Y3		.912**	0.00
Y4		.883**	0.00
النقاط المتعلقة بالمتغير التابع (حياد تقرير التدقيق)			
Y5		.783**	0.00
Y6		.833**	0.00
Y7		.902**	0.00
Y8		.844**	0.00
** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed)			

يلاحظ من الجدول السابق أن ارتباط كل سؤال مع البعد الذي يقيسه جيد جداً ومقبول إحصائياً لذلك قبل الباحث بجميع الأسئلة ولم يتم رفض أي منها، حيث أن نسب الارتباط العالية دليل على مدى قدرة هذا السؤال على تفسير وقياس البعد الذي يمثله بوضوح. وبالتالي الاستبانة صالحة للتطبيق على عينة الدراسة الأساسية.

## 2- معامل الارتباط Cronbach's Alpha:

يستخدم مقياس Cronbach's Alpha لقياس ثبات العبارات التي تقيس بعداً ما وتتراوح قيمته بين (0-1) وكلما أقترب من 1 كان ذلك دليلاً على صدق العبارات وموضوعيتها في قياس البعد الذي تمثله. لذا قام الباحث أيضاً للوقوف على مدى صلاحية وموضوعية الاستبيان في التحليل الإحصائي بإجراء اختبار معامل ألفا كرونباخ وقد كانت النتائج كما في الجدول التالي:

<sup>1</sup> راجع الملحق رقم (2) الذي يوضح الربط بين الرموز المستخدمة في التحليل الإحصائي وبين عبارات الاستبيان .

الجدول رقم (3): معامل ألفا كرونباخ

م	المحور	عدد العبارات	الثبات (Cronbach's Alpha)	الصدق = الجذر التربيعي للثبات
X	النقاط المتعلقة باتعاب التدقيق	5	0.846	0.919
Y	النقاط المتعلقة بمصادقية تقرير التدقيق	4	0.913	0.955
Y	النقاط المتعلقة بحياد تقرير التدقيق	4	0.899	0.948
الإجمالي		12	0.947	0.959

المصدر : مخرجات استخدام برنامج "SPSS 18"

من الجدول السابق يلاحظ أن مجمل عبارات البحث سواء بالنسبة للبعد الذي تقيسه أم بالنسبة لمجمل المقياس تتمتع بمصادقية وثبات عالي حيث أن قيمة ألفا كرونباخ تتراوح بين 0.846 وبين 0.913 وهي معامل ثبات قوي جداً. ولم يتم حذف أي فقرة لعدم وجود فقرات ذات تمييز سالب أو معامل تمييز ضعيف أقل من 0.19 .  
اختبار الفرضية الأولى: لا توجد اختلافات جوهرية لعينة الدراسة فيما يتعلق بأتعاب التدقيق وجودة عملية التدقيق تعزى للمتغيرات الديموغرافية.

تخضع جودة عملية التدقيق لعدة عوامل ومنها المتغيرات الشخصية الديموغرافية للمدقق. ولدراسة مدى جوهرية الاختلاف في العلاقة بين المتغيرات الديموغرافية لعينة البحث بجودة عملية التدقيق، قام الباحث بإجراء تحليل ANOVA لدراسة التباين وقد كانت النتائج كما في الجدول التالي:

الجدول رقم (4): تحليل ANOVA

	مجموع المربعات Sum of Squares	درجات df الحرية	Mean Square مربع الوسط الحسابي	قيمة F	الدلالة. Sig.
الجنس Between Groups	55.716	5	2.143	253.758	.000
Within Groups	1.714	139	.008		
Total	57.430	144			
العمر Between Groups	198.726	5	7.643	102.638	.000
Within Groups	15.117	139	.074		
Total	213.843	144			
الوظيفة Between Groups	204.478	5	7.865	175.342	.000
Within Groups	9.105	139	.045		
Total	213.583	144			
مدة العمل Between Groups	214.112	5	8.235	113.113	.000
Within Groups	14.779	139	.073		
Total	228.891	144			
المؤهل Between Groups	217.870	5	8.380	206.916	.000
Within Groups	8.221	139	.040		
Total	226.091	144			

المصدر : مخرجات استخدام برنامج "SPSS 18"

من الجدول السابق نلاحظ أن قيم Sig في الجدول (0.000) أصغر من (0.05) وهي معنوية ولذلك لا نقبل فرضية العدم القائلة "لا توجد اختلافات جوهرية لعينة الدراسة فيما يتعلق بألعاب التدقيق وجودة عملية التدقيق تعزى للمتغيرات الديموغرافية". ونقبل الفرضية البديلة "توجد اختلافات جوهرية لعينة الدراسة فيما يتعلق بألعاب التدقيق وجودة عملية التدقيق تعزى للمتغيرات الديموغرافية".

اختبار الفرضية الثانية: لا يؤثر حجم أتعاب مدقق الحسابات في جودة عملية التدقيق.

وتتفرع هذه الفرضية إلى فرضيتين فرعيتين:

-الفرضية الفرعية الأولى: لا يؤثر حجم أتعاب مدقق الحسابات في مصداقية تقرير التدقيق:

لاختبار هذه الفرضية قام الباحث أولاً بإجراء اختبار الارتباط للتأكد من وجود علاقة بين حجم الأتعاب ومصداقية تقرير التدقيق عبر استخدام معامل الارتباط بيرسون " والجدول ( 5 ) يوضح ذلك :

الجدول رقم (5): معامل ارتباط بيرسون

مصادقية تقرير التدقيق		المتغير
الدلالة	Sig	معامل الارتباط بيرسون
معنوية	0.000	-688-

\*\* الارتباط معنوي عند درجة معنوية 0.01

المصدر : مخرجات استخدام برنامج "SPSS 18"

نلاحظ من الجدول السابق أن الارتباط بين أتعاب التدقيق ومصادقية تقرير التدقيق ارتباط مقبول والعلاقة عكسية حيث بلغت قيمة معامل الارتباط بيرسون (0.688). ولتبيان جوهرية التأثير قام الباحث بإجراء اختبار تحليل الانحدار البسيط بين المتغيرين والنتائج كانت كما في الجدول (6):

الجدول رقم (6): ملخص النموذج Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
dimension0	1	-.688a	.473	.876

الجدول رقم (7): ANOVA

Model	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	18390.055	1	18390.05	12387.896	.000a
Residual	336.934	143	1.488		
Total	18665.996	144			

Predictors: (Constant), x

Dependent Variable: y

نلاحظ من الجدول السابق أن  $0.05 > \text{sig} = 0.000$  وبالتالي نرفض الفرض الصفري وأن خط الانحدار يلائم البيانات المعطاة.

الجدول رقم (8) جدول المعاملات:

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant) x	.139	.242		0.169	.000
أتعاب التدقيق	-.812	.285	-.746	2.848	.000

Dependent Variable: y مصداقية تقرير التدقيق

نلاحظ من خلال جدول المعاملات السابق أن أتعاب التدقيق تؤثر في مصداقية تقرير التدقيق. وعند دراسة جودة نموذج الانحدار باستخدام اختبار F نلاحظ أن قيمة (sig)  $0.000 < 0.05$  وبالتالي نرفض فرض العدم القائلة بعدم وجود أثر بين حجم الأتعاب ومصداقية تقرير التدقيق، كما بلغت قيمة معامل الدقة  $R^2 = 0.473$ ، حيث يفسر المتغير أتعاب التدقيق (473). من تباين المتغير التابع (مصداقية تقرير التدقيق). ويمكن أيضاً تشكيل معادلة الانحدار الخطي البسيط  $Y=ax+b$  حيث نجد أن مقطع خط الانحدار = (0.139) أما ميل خط الانحدار = (0.812).

$$Y = -0.812 X + 0.139$$

وتصبح المعادلة:

خلاصة الفرضية لا تقبل فرضية العدم القائلة " لا يؤثر حجم أتعاب مدقق الحسابات في مصداقية تقرير التدقيق. ونقبل الفرضية البديلة القائلة " يؤثر حجم أتعاب مدقق الحسابات في مصداقية تقرير التدقيق. -الفرضية الفرعية الثانية: لا يؤثر حجم أتعاب مدقق الحسابات في حياد تقرير التدقيق. لاختبار هذه الفرضية قام الباحث أيضاً بإجراء اختبار الارتباط للتأكد من وجود علاقة بين حجم الأتعاب وحياد تقرير التدقيق عبر استخدام معامل الارتباط بيرسون " والجدول (9) يوضح ذلك :

الجدول رقم (9): معامل ارتباط بيرسون

حياد تقرير التدقيق		المتغير
الدالة	Sig	معامل الارتباط بيرسون
معنوية	0.000	-679-

\*\* الارتباط معنوي عند درجة معنوية 0.01

المصدر : مخرجات استخدام برنامج "SPSS 18"

نلاحظ من الجدول السابق أن الارتباط بين أتعاب التدقيق وحياد تقرير التدقيق ارتباط مقبول والعلاقة أيضاً عكسية حيث بلغت قيمة معامل الارتباط بيرسون (0.679) ولتبيان جوهرية التأثير قام الباحث بإجراء اختبار تحليل الانحدار البسيط بين المتغيرين (الأتعاب والحياد) والنتائج كانت كما في الجدول (10):



الجدول رقم (10): ملخص النموذج Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1 dimension0	.679a	.461	.881	1.22561

الجدول رقم (11): ANOVA

Model	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	18198.095	1	18390.06	12387.896	.000a
Residual	336.934	143	1.488		
Total	18445.976	144			

Predictors: (Constant), x

Dependent Variable: y

نلاحظ من الجدول السابق أن  $\text{sig} = 0.000 > 0.05$  وبالتالي نرفض الفرض الصفري وأن خط الانحدار يلائم البيانات المعطاة.

الجدول رقم (12): جدول المعاملات

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant) x	.151	.242		0.169	.000
أتعاب التدقيق	-.823	.285	-.746	2.848	.000

Dependent Variable: y

نلاحظ من خلال جدول المعاملات السابق أن أتعاب التدقيق تؤثر في حيايد تقرير التدقيق. وعند دراسة جودة نموذج الانحدار باستخدام اختبار F نلاحظ أن قيمة  $\text{sig} = 0.000 > 0.05$  وبالتالي نرفض فرض العدم القائلة بعدم وجود أثر بين حجم الأتعاب وحيايد تقرير التدقيق، كما بلغت قيمة معامل الدقة  $R^2 = 0.461$ ، حيث يفسر المتغير أتعاب التدقيق (0.461) من تباين المتغير التابع (حيايد تقرير التدقيق). ويمكن أيضاً تشكيل معادلة الانحدار الخطي البسيط  $Y = ax + b$  حيث نجد أن مقطع خط الانحدار = (0.151). أما ميل خط الانحدار = (0.823).

وتصبح المعادلة:  $Y = -0.823 X + 0.151$

خلاصة الفرضية لا نقبل الفرضية العدم القائلة " لا يؤثر حجم أتعاب مدقق الحسابات في حيايد تقرير التدقيق. ونقبل الفرضية البديلة القائلة " يؤثر حجم أتعاب مدقق الحسابات في حيايد تقرير التدقيق.

**12- النتائج: Results**

- 1- توجد اختلافات بالنسبة ل عينة الدراسة فيما يتعلق بالمتغير المستقل والمتغير التابع، تعزى إلى المتغيرات الديموغرافية (الجنس- العمر- الخبرة- المؤهل العلمي).
- 2- يؤثر حجم أتعاب مدقق الحسابات في جودة عملية التدقيق.
- 3- حصول مدقق الحسابات على أتعاب عالية من عميل التدقيق لا تتناسب مع الجهد المبذول، يخفض من مصداقية وحياد التقرير الذي يصدره المدقق، حيث كانت العلاقة بين حجم الأتعاب وكل من مصداقية وحياد تقرير التدقيق علاقة عكسية.

**13- التوصيات: Recommendations**

من خلال النتائج التي توصل إليها الباحث نوصي بما يلي:

- 1- تحديد حجم أتعاب عملية التدقيق بشكل موضوعي، بما يتناسب مع جهد مدقق الحسابات والوقت الذي يمضيه خلال عملية التدقيق.
- 2- تفعيل مفهوم دوران مدقق الحسابات، بحيث لا يرتبط مدقق الحسابات مع عميل التدقيق لفترات طويلة، بهدف الحفاظ على الاستقلالية والحياد للمدقق.
- 3- التأكيد على ربط مكاتب وشركات التدقيق الخارجي، بالمنظمات والهيئات الأكاديمية والمهنية، المعنية بالارتقاء بمهنة التدقيق مثل جمعية المحاسبين القانونيين والجامعات، وتحقيق الممارسة العملية في ظل المعايير الدولية.

**14- قائمة المراجع: References****1-14 المراجع العربية: Arabic References**

- 1- محمد، براق. عمر، ديلمي (2017)، "العوامل المؤثرة على استقلال مراجع الحسابات"، الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية- قسم العلوم الاقتصادية والقانونية، العدد 17، ص ص 16- 26.
- 2- قريط، عصام (2008)، " الخدمات الاستشارية وأثرها على حياد المدقق في الأردن "، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد الأول، ص ص 7- 39.
- 3- النوايسة، محمد ابراهيم (2006)، "العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات: دراسة ميدانية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن"، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 2، العدد 3، ص ص 390 – 415.

**2-14 المراجع الإنجليزية: English References**

1. Abbott, L. J., Park, Y. and Parker, S. (2000). "The effects of Audit Committee Activities and Independence on Corporate Fraud", Managerial Finance, 26(11),Pp 55-67.
2. Blue Ribbon Committee (BRC), (2000). "Report and Recommendation of the Blue Ribbon Committee on Improving Effectiveness of Corporate Audit Committees". New York Stock Exchange and National Association of Securities Dealers.
3. Castro, W., Peleias, I., Da Silva., G. (2014), "Determinants of Audit Fees: a Study in the Companies Listed on the BM&FBOVESPA, Brazil". R. Cont. Fin. – USP, São Paulo, v. 26, n. 69, Pp. 261-273.
4. Chan, L. (2009), "Does Client Importance Affect Auditor Independence at the Office Level? Empirical Evidence from Going Concern Opinions", Contemporary Accounting Research, Vol. 26 No. 1, pp. 201-230.

5. Chen, C. I. and Yen ,G . and Fu, C.J. and Chang,F.H., (2007), "**Family Control ,Auditor independence, and Audit Quality: Empirical Evidence from The Tse-listed Firms**", Corporate Ownership and Control,vol .4,PP .96–100.
6. ECIIA "European Confederation of Institutes of Internal Auditing". (2013), "**Improving cooperation between internal and external audit**", POSITION PAPER. PP.1–11
7. Francis,J. R, (2004), "**What do We know about audit quality?**" ,British Accounting Review, vol.36,No.4 ,PP. 345–350.
8. Frankel, R., M. F. Johnson, and K. K. Nelson. (2002). "**The relation between auditors' fees for non-audit services and earnings quality**". *The Accounting Review* 77 (Supplement):Pp 71–114.
9. Geiger, M. A.and Rama,D.V ., (2006), "**Audit Firm Size and Going –Concern Reporting Accuracy**", Accounting Horizons, Vol. 20,No .1 , PP.1–4.
10. Goodwin, J, and Seow, J. L. (2000). "**The influence of Corporate Governance Mechanisms on the Quality of Financial Reporting and Auditing: Perceptions of Auditors and Directors in Singapore**", Journal of Accounting and Finance, 42(3),Pp.195–224.
11. Grant, Julia, Bricker, Robert and shiptsova, Rimma, (1996), "**Audit Quality and Professional Self-Regulation: A social Dilemma Perspective and Laboratory Investigation**", **Auditing: A Journal of Practice and Theory**, (Vol.15, No.1, Spring), pp .142– 156
12. Hamilton, J; Ruddock,C ; Stockes,D. and Taylor, S. (2005), "**Audit partner rotation**", Earnings Quality and Earnings Conservation. Working paper.[https://http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=740846](https://http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=740846).
13. Kallapur,S .and Sankaragurus wamy ,S . and Zang , Y., (2008), "**Audit Market Competition and Audit Quality**" ,PP. 1–4.
14. Knechel, W. R, (2009), "**Audit Lessons from the Economic Crisis: Rethinking Audit Quality**" ,Inaugural Lecture, Maastricht University, PP. 1–16.
15. Krishnan, J. and Schauer, P. C. (2000). "**The differentiation of quality among auditors: evidence from the not-for-profit sector**". *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 19 (2),Pp 9 – 26. DOI: <http://dx.doi.org/10.2308/aud.2000.19.2.9>
16. Larker, D.F. and Richardson, S.A. (2004), "**Fees Paid to Audit Firms, Accruals Choices, and Corporate Governance**", *Journal of Accounting Research*, Vol. 42, pp. 625–658.
17. Lu, T; (2005), "**Does Opinion Shopping Impair Auditor Independence And Audit Quality?**", *Jornal Of Accounting Research*, Vol.44(3), Pp.561–583.

18. Pong, C. and G. Whittington (1994), "**The Determinants of Audit Fees: Some Empirical Models**", Journal of Business Finance & Accounting, Vol. 21, No. 8, pp. 1071–1095.
19. Rani, H., Markelevich, A. and Barragato, C.A. (2007), "**Auditor Fees and Audit Quality**", Managerial Auditing Journal, Vol. 22 No. 8, pp. 215–235.
20. Reisch, J. T, 2000. "**Ideas for Futur Research on Audit Quality**", Auditing Section American accounting Association, vol. 24,No.1.
21. Ruzaidah, R. and Takiah, M.I. (2004). "**the Effectiveness of Audit Committee in Monitoring the Quality of Corporate Reporting**", A chapter in Corporate Governance: An International Perspective. MICG Publication: 154–175.
22. Song, J and Windram, B, (2000). "**The Effectiveness of Audit Committee: Experience from UK**", Working Paper. 12th Asian–Pacific Conference on International Accounting Issues. Beijing. China.Pp. 21–24, October
23. Watkins, A. L., Hillison,W. and Morecroft, S.E. 2004. "**Audit Quality: A synthesis of theory and empirical evidence**". Journal of Accounting Literature, 23, 1 – 37.
24. Whisenant, S., S. Sankaraguruswamy and K. Raghunandan (2003), "**Evidence on the Joint Determination of Audit and Non–Audit Fees**", Journal of Accounting Research, Vol. 4, pp. 141–158.

الملحق رقم (1): مكاتب وشركات تدقيق الحسابات عينة الدراسة والشركات التي يدققونها:

الرقم	الشركة/المكتب	الشركة الخاضعة للتدقيق
1	شركة حصرية ومشاركوه أرنست ويونغ	المصرف الدولي للتجارة والتمويل-بنك عودة-بنك سورية والخليج- سيريتل موبايل تليكوم- بنك الشام الإسلامي- شركة عمريت للاستثمار- بنك سورية والمهجر- بنك البركة- بنك بيبيلوس
2	شركة ديلاويت أند توتش وتميمي والسمان	الشركة المتحدة للتأمين- شركة اسمنت البادية- الشركة السورية الدولية للتأمين
3	شركة أسامة طيارة وشركاه	المجموعة المتحدة للنشر والإعلان والتسويق
4	مجني وشركاه	بنك قطر الوطني- شركة العقيلة للتأمين التكافلي
5	مجموعة النجاوي للتدقيق	تجمع شركات راماك - شركة صروح - شركة نينار - شركة البوادي - شركة فاتكس
6	شركة جواد وكسور المهنية	الشركة الأهلية للزيوت النباتية- الشرق الأدنى لمنتجات الزيتون
7	مكتب أسعد شرباتي	شركة بركة للمنتجات الزراعية والحيوانية- شركة الشام الزراعية
8	مكتب فرزت العمادي	الشركة الهندسية الزراعية للاستثمارات - نماء
9	مكتب قحطان السيوفي	شركة MTN سورية
10	مصطفى الجاجة	الشركة العربية السورية للمنشآت السياحية- الأهلية للنقل- الأدهم للصرافة- شركة شام للصرافة ش.م.م

الملحق رقم(2): أسئلة الاستبيان الذي تم توزيعه:

1- أسئلة الاستبيان المتعلقة بالمتغير المستقل (حجم أتعاب التدقيق)

X1	تفاوت أتعاب التدقيق بين بعض المكاتب المتشابهة
X2	تحقق الأتعاب التي يتقاضاها بعض مدققي الحسابات طموحاتهم
X3	الأتعاب التي يتقاضاها بعض المدققين تتناسب مع جهدهم المبذول
X4	يفضل مدقق الحسابات التعاقد مع العملاء الذين يقدرون جهده ويرضونه
X5	يقوم المدقق بتقديم خدمات غير التدقيق (Non-audit services) لتعظيم أتعابه

2- أسئلة الاستبيان المتعلقة بالمتغير التابع (مصدقية تقارير التدقيق)

Y1	بعض المعلومات الواردة في تقارير التدقيق لا تتمتع بالمصدقية العالية.
Y2	بعض المعلومات الواردة في تقارير التدقيق لا تتمتع بالشمولية.
Y3	بعض المعلومات الواردة في تقارير التدقيق لا تتمتع بالكفاءة العالية.
Y4	بعض المعلومات الواردة في تقارير التدقيق لا تتمتع بالشفافية.

3- أسئلة الاستبيان المتعلقة بالمتغير التابع (حياد تقارير التدقيق)

Y5	يحاول بعض المدققين وضع تقرير مرضي لجميع الأطراف.
Y6	يعتمد مكتب التدقيق إلى انتقاء العملاء الذين يتعامل معهم.
Y7	عند وضع تقرير التدقيق، يتأثر المدقق بضغط العميل.
Y8	بعض المعلومات الواردة في تقرير التدقيق متحيزة إلى العميل.

4- مقياس ليكرت الخماسي لإجابات المبحوثين

مقياس ليكرت الخماسي المتبع للإجابات				
موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة