



"العوامل المؤثرة على أتعاب التدقيق"

دراسة ميدانية على شركات التدقيق في المملكة الأردنية الهاشمية

"Factors Affecting The Audit Fees"

An Empirical Study of Auditing Firms At The Jordan Hashemite kingdom

إعداد

زيد خضر الحذوه

الرقم الجامعي: (401220087)

إشراف الدكتور

علي عبد الغني اللايذ

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على شهادة الماجستير في المحاسبة

قسم المحاسبة والتمويل

كلية الأعمال

جامعة الشرق الأوسط

نيسان 2015

التفويض

أنا زيد خضر صليبا الحذوه أفوض جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا بتزويد نسخ من رسالتي ورقياً وإلكترونياً للمكتبات, أو المنظمات, أو الهيئات والمؤسسات المعنية بالأبحاث والدراسة العلمية عند طلبها .

الاسم : زيد خضر صليبا الحذوه

التاريخ : ١٥ - ١١ - ٢٠١٥

التوقيع : 

قرار لجنة المناقشة

نوقشت هذه الرسالة وعنوانها : "العوامل المؤثرة على أتعاب التدقيق" دراسة ميدانية على شركات

التدقيق في المملكة الأردنية الهاشمية" وأجيزت بتاريخ 2015 / 6 / 15

أعضاء لجنة المناقشة:

التوقيع



مشرفاً

١. الدكتور علي عبدالغني اللايد

رئيساً

٢. الدكتور عبدالرحيم القومى

عضواً خارجياً

٣. الدكتور راضي الحمادين



شكر وتقدير

لا يسعنا بعد الإنتهاء من إعداد هذا البحث إلا أن أتقدم بجزيل الشكر وعظيم الإمتنان الى
أستاذي الفاضل الدكتور علي اللايذ.

الذي تفضل بالإشراف على هذا البحث، حيث قدم لي كل النصح والإرشاد طيلة فترة الإعداد
فله مني كل الشكر والتقدير .

كما أتقدم بالشكر الجزيل الى أعضاء لجنة المناقشة لتكرمهم بالموافقة على مناقشة هذه
الرسالة.

كما لا يفوتني أن اشكر كل من كان له دور فاعل في تزويدي بالعلم والمعرفة, وكل من
ساعدني في هذه الرسالة بإشارة أو عبارة أو تمكيني من توفير مادة علمية.

الإهداء

إلى وطني الغالي الأردن الحبيب.

إلى من جعل مشواري العلمي ممكناً، إلى أبي الرحيم.

إلى من تحت قدمها تكمن الجنة، إلى أمي الحنون.

إلى من ساندني وآزرني في دربي، إلى زوجتي الحبيبة.

إلى كل من ذكرت ونسيت أهدي هذا الجهد.

إليهم جميعاً أهدي جهدي المتواضع هذا راجياً الله الإطالة بأعمارهم ليرو ثمره جهدهم.

فهرس المحتويات

الصفحة	الموضوع
أ	العنوان
ب	التفويض
ج	قرار لجنة المناقشة
د	الشكر والتقدير
هـ	الإهداء
و	قائمة المحتويات
ط	قائمة الجداول
ي	قائمة الملاحق
ك	الملخص باللغة العربية
م	الملخص باللغة الإنجليزية
1	الفصل الأول الإطار العام للدراسة
2	1.1 مقدمة الدراسة
3	2.1 مشكلة الدراسة وأسئلتها
4	3.1 أهداف الدراسة
5	4.1 أهمية الدراسة
6	5.1 فرضيات الدراسة
8	6.1 أنموذج الدراسة
9	7.1 المصطلحات الإجرائية
10	الفصل الثاني الإطار النظري والدراسات السابقة
11	القسم الأول: الإطار النظري
11	1.2 المقدمة
12	2.2 التدقيق "وتعريفه"

الصفحة	الموضوع
14	3.2 أهمية التدقيق
15	4.2 أهداف التدقيق
17	5.2 أنواع التدقيق
20	6.2 مدقق الحسابات الخارجي
21	7.2 حقوق المدقق
23	8.2 واجبات المدقق
26	9.2 أتعاب المدقق
27	9.2.1 تعريف أتعاب التدقيق الخارجي
29	9.2.2 الحد الأدنى لأتعاب التدقيق الخارجي
31	9.2.3 العوامل المؤثرة على أتعاب المدقق الخارجي
36	القسم الثاني: الدراسات السابقة
36	أولاً: الدراسات العربية
41	ثانياً: الدراسات الأجنبية
44	ثالثاً: ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة
45	الفصل الثالث منهجية الدراسة (الطريقة والإجراءات)
46	1.3 منهج الدراسة
46	2.3 مجتمع الدراسة
47	3.3 أدوات الدراسة
47	4.3 الأساليب الإحصائية
48	الفصل الرابع نتائج الدراسة (التحليل الإحصائي واختبار الفرضيات)
49	1.4 الطريقة والإجراءات
50	2.4 الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة
51	3.4 الإختبارات الخاصة بأداة الدراسة

الصفحة	الموضوع
52	4.4 وصف خصائص عينة الدراسة
62	5.4 اختبار فرضيات الدراسة
68	6.4 حدود الدراسة
69	الفصل الخامس مناقشة النتائج والتوصيات
70	1.5 النتائج
72	2.5 التوصيات
73	المراجع
79	الملاحق

قائمة الجداول

الصفحة	محتوى الجدول	رقم الفصل-رقم الجدول
49	ملخص حجم العينة	1-4
50	المعيار الإحصائي لتفسير المتوسطات الحسابية لتقديرات أفراد عينة الدراسة (الموظفين) على كل فقرة من فقرات الإستبانة وعلى كل مجال من مجالاتها	2-4
51	معاملات ثبات الإتساق الداخلي (كرونباخ ألفا) لكل مجال من مجالات أداة الدراسة وللأداة ككل عينة من (الموظفين) (ن = 184)	3-4
52	خصائص عينة الدراسة	4-4
55	المتوسطات الحسابية لتقديرات أفراد عينة الدراسة على كل مجال من مجالات العوامل المؤثرة على أتعاب التدقيق دراسة ميدانية على شركات التدقيق في المملكة الأردنية الهاشمية.	5-4
56	المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية لإستجابات أفراد عينة الدراسة على نظام الرقابة الداخلي.	6-4
58	المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية لإستجابات أفراد عينة الدراسة على شهرة المكتب.	7-4
59	المتوسطات الحسابية لتقديرات أفراد عينة الدراسة على حجم مكتب التدقيق	8-4
61	المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية لإستجابات أفراد عينة الدراسة على الإستمرارية.	9-4
63	الفرضية الرئيسية اختبار (One-Sample T Test)	10-4
64	الفرضية الفرعية الأولى اختبار (One-Sample T Test)	11-4
65	الفرضية الفرعية الأولى اختبار (One-Sample T Test)	12-4
66	الفرضية الفرعية الأولى اختبار (One-Sample T Test)	13-4
67	الفرضية الفرعية الرابعة اختبار (One-Sample T Test)	14-4

قائمة الملاحق

الصفحة	المحتوى	الرقم
80	إستبانة الدراسة	1
85	أسماء محكمي إستبانة الدراسة	2

العوامل المؤثرة على أتعاب التدقيق

دراسة ميدانية على شركات التدقيق في المملكة الأردنية الهاشمية

إعداد: زيد خضر الحذوه

إشراف: الدكتور علي عبد الغني اللايد

الملخص

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مدققي الحسابات الخارجيين في المملكة الأردنية الهاشمية، وتحليل الأهمية النسبية لهذه العوامل من وجهة نظر المزاولين لمهنة التدقيق في شركات التدقيق الأردنية عن طريق معرفة مدى أهمية كل منها في تحديد مستوى الأتعاب، ولتحقيق أهداف هذه الدراسة فقد تم مراجعة المادة النظرية والدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع بالإضافة لصياغة بعض الفرضيات لتحقيق أهداف الدراسة.

وقد قام الباحث بإتباع المنهج الوصفي التحليلي من خلال تصميم وتوزيع استبانة علمية محكمة على مجتمع الدراسة والذي يتمثل في مكاتب وشركات التدقيق المعتمدة لدى لجنة المكاتب التابعة لجمعية المحاسبين والمدققين الأردنية العاملة في المملكة الأردنية الهاشمية ومدراء الشركات المبحوثة ومدراء التدقيق فيها، وقد تم تطبيق الدراسة على (114) مبحوثاً من مدققي حسابات ومدراء الشركات ومدراء التدقيق، وتوصلت الدراسة الى نتائج أهمها وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) بين كل من المتغيرات المستقلة (وجود جهاز رقابة داخلي فعال، شهرة مكتب التدقيق، حجم مكتب التدقيق، الإستمرارية في تعامل مكتب التدقيق مع الشركة) في تحديد أتعاب المدقق الخارجي في الشركات الأردنية، وعلى ضوء النتائج أوصى الباحث بضرورة العمل على إيجاد

ل

قوانين وتشريعات تحدد الحد الأعلى والأدنى لأتعاب مدققي الحساب فمن الملاحظ أن المكاتب الصغيرة وغير المعروفة تحصل على أتعاب متدنية مقابل حصولها على عميل.

الكلمات المفتاحية: العوامل المؤثرة على أتعاب التدقيق، تحليل الأهمية النسبية، شركات التدقيق

الأردنية

**Factors Affecting The Audit Fees:
An Empirical Study on Auditing Firms at The Hashemite
kingdom of Jordan**

Prepared by: Zaid Khader Al-Hadweh

Supervised By: Dr.Ali Abdul Ghani Al-laith

Abstract

The current study aims at identifying the factors affecting the fees of external auditing from the perspective of the auditing firms, management of companies and the internal auditors. In order to achieve the objectives of the current study, the theoretical framework and previous studies relating to the subject of the study were reviewed in order to develop the research hypotheses.

The researcher has applied the descriptive analytical approach through the design and the distribution of a questionnaire. The questionnaire has been distributed on the study population represented by auditing firms and offices accredited by audit committee of the Jordan Association of Certified Public Accountants. Additionally, questionnaires have been distributed to managers of companies and the Internal Auditors. In total, the current study analyzed (114) responded questionnaires. Results of the analysis revealed that there was a statistically significant association at the significance level ($\alpha=0.05$) between the factors (the existence of effective internal control, reputation of auditor, size of office, continuity of office dealing with the company) and the fees of external auditing.

In light of the results of the current study, the researcher has recommended the necessity of enacting laws and regulations that determine the fees of auditors in terms of the maximum and minimum level of such fees, where small-sized or not famous offices receive law fees in order to attract a client, which in turn, threatening independency of the auditor.

Keywords: Factors Affecting The Audit Fees, Analysing the Relative Importance, Jordanian Auditing Firm.

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

1.1 مقدمة الدراسة.

2.1 مشكلة الدراسة وأسئلتها.

3.1 أهداف الدراسة.

4.1 أهمية الدراسة.

5.1 فرضيات الدراسة.

6.1 أنموذج الدراسة.

7.1 المصطلحات الإجرائية.

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

1.1 مقدمة الدراسة

أصبحت عملية التدقيق أمراً رئيسياً في عصرنا الحالي عصر المساءلة والرقابة الجديد فإن دور التدقيق برز بوضوح من خلال فكرة فصل الإدارة عن الملكية، وظهور الشركات الكبيرة والمتعددة الجنسيات والشركات الدولية التي تتميز بتعقيد أنشطتها وعملياتها، فكان لزاماً على الإدارة أن تصمّم أنظمة للرقابة الداخلية تكفل لها حسن إتمام العمل والإلتزام بتعليمات وقوانين الإدارة (الهاللي، 2002، 312)، ومع توسع أنشطة الشركات وزيادة عملياتها، مما حدا بالإدارة إلى التوجه إلى مدققين خارجيين، لمراقبة حساباتها والتأكد من صحة العمليات المالية والمحاسبية التي تمت في شركاتها، وللحفاظ على ممتلكاتها وسمعتها من خلال دقة بياناتها التي تقدمها للمستخدمين.

وقد تطوّرت الطريقة التي تتبعها الشركات في المحافظة على ممتلكاتها، وتطوّر الدور الذي تقوم به عملية التدقيق الداخلي من إجراء إداري إلى عنصر هام في الشركات، وفي حالات كثيرة قد أصبح وجوده أمراً ضرورياً إن لم نقل إلزامياً (<http://ar.issai.org>).

والمفهوم العام لكلمة تدقيق هو "فحص حسابات وحدة إقتصادية ما للتأكد من صحتها" (عبد الله، 2004)، أما التدقيق الخارجي هو فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والسجلات الخاصة بالشركة تحت التدقيق فحصاً إنتقادياً منظماً وبشكل يمكن المدقق من تقديم تقريره الذي يضمنه رأيه الفني المحايد المستقل حول مدى دلالة القوائم المالية للشركة عن المركز المالي له

في نهاية فترة زمنية محددة، ومدى بيان تلك القوائم لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة (عبدالله: 2004) .

وكما هو معلوم، فإن المدقق الخارجي يقدم خدماته مقابل أتعاب يحصل عليها من الشركة، وأن هذه الأتعاب تعتمد على عوامل عديدة منها سمعة وشهرة مكتب التدقيق والوقت المبذول في عملية التدقيق وكذلك متانة وكفاءة نظام الرقابة الداخلية والإستمراية في تعامل مكتب التدقيق مع الشركة .

وان الإرتقاء بمهنة التدقيق الخارجي ومن يزاولها يتطلب الإلتباه إلى الأتعاب التي يتقاضاها المدقق والتي يجب أن تكون متناسبة مع الجهد المبذول في العملية التدقيقية، وبعبارة أخرى ستكون عملية التدقيق مجرد إسقاط فرض من كلا الطرفين (المدقق الخارجي والشركة) وبذلك تفقد العملية جوداها وأهميتها سواء للشركة أو للمستفيدين من نتائج عمل التدقيق الخارجي، لذلك سنتعرض في هذا الإطار النظري إلى المدقق الخارجي وأتاعبه والعوامل المؤثرة على تحديد تلك الأتعاب فضلاً عن التدقيق وأنواعه وأهدافه وما يتعلق به .

2.1 مشكلة الدراسة وأسئلتها

إن الإختلافات الكبيرة في أتعاب المدقق الخارجي تثير تساؤلات حول المعطيات التي يحدد على ضوءها المدقق أتعابه، فمن الملاحظ أن تحديد تلك الأتعاب يرجع إلى تقدير المدقق الخارجي وذلك التقدير يبنى على أسس مختلفة، وقد اختلفت الدراسات في المعطيات التي تؤثر على أتعاب المدقق، فبعضها توصلت إلى أن سمعة وشهرة مكتب التدقيق، و استقلاليته، ومخاطر عملية التدقيق هي أهم المعطيات التي تؤثر على أتعاب المدقق (نجم، 2012). وترى دراسات أخرى أن أهم تلك المعطيات

تكمّن في حجم الشركة موضع التدقيق وعدد فروعها وحجم مكتب التدقيق (سويدان، 2010)، في حين أن دراسات أخرى أشارت إلى خبرة أعضاء مكتب التدقيق هي أهم تلك المعطيات (Carcello *et al.*, 2002)، وعليه تكمن مشكلة الدراسة في محاولتها إزالة ذلك التباين وتحديد العوامل المؤثرة على أتعاب التدقيق الخارجي، من خلال دراسة اختبارية على شركات التدقيق العاملة في المملكة الأردنية الهاشمية، اعتماداً على متغيرات شملت أهم العوامل التي يعتقد أنها مؤثرة على أتعاب المدقق، وأشملها وهي (وجود جهاز رقابة فعّال، شهرة مكتب التدقيق، حجم مكتب التدقيق، الإستمرارية في تعامل مكتب التدقيق مع الشركة).

وبالتالي يمكن تحديد مشكلة الدراسة من خلال الإجابة على التساؤلات التالية:

- 1 - هل يعتبر وجود جهاز رقابة داخلي فعّال أحد محددات تكلفة أتعاب التدقيق ؟
- 2 - هل تعتبر شهرة مكتب التدقيق أحد محددات تكلفة أتعاب التدقيق ؟
- 3- هل يعتبر حجم مكتب التدقيق أحد محددات تكلفة أتعاب التدقيق ؟
- 4- هل تعتبر الإستمرارية في تعامل مكتب التدقيق مع الشركة أحد محددات تكلفة أتعاب التدقيق ؟

3.1 أهداف الدراسة

إن الهدف الرئيس للدراسة هو بيان العوامل المؤثرة على أتعاب التدقيق دراسة إحصائية على شركات التدقيق في الأردن لذلك تسعى الدراسة الى تحقيق الأهداف التالية:

1. بيان أهم العوامل والأكثر تأثيراً على تحديد أتعاب المدقق الخارجي.

2. التعرف على أسباب التفاوت في أتعاب المدقق الخارجي .
3. تحليل أثر المتغيرات (وجود جهاز رقابة داخلي فعال، شهرة مكتب التدقيق، حجم مكتب التدقيق، الإستمرارية في تعامل مكتب التدقيق مع الشركة) على أتعاب المدقق الخارجي في منظمات الأعمال الأردنية.
4. التوصل إلى نتائج وتوصيات من شأنها أن تمثل العناصر الأهم والأكثر فاعلية في أتعاب المدقق الخارجي.

4.1 أهمية الدراسة

من خلال ما تم عرضه في مشكلة الدراسة وأسئلتها، وإشارة إلى الأهداف التي تسعى الدراسة لتحقيقها، تتبع أهمية الدراسة في معرفة العوامل التي تؤثر على تقدير أتعاب مدقق الحسابات، فهي تفيد إدارة الشركات، المساهمين، المستثمرين، والجهات الحكومية وغيرها من ذوي المصالح في المنظمة، في التعرف على أهم العوامل التي تحدد أتعاب المدقق الخارجي، مما يساهم في زيادة إدراكها وقدرتها على تقدير تلك الأتعاب بما يتناسب مع طبيعة العمل، وبما يضمن العدالة في تحقيق المنفعة المتبادلة للطرفين وعلى الرغم من أن العوامل التي تؤثر على أتعاب المدقق الخارجي كثيرة ومتعددة إلا أنه ومن وجهة نظر الباحث ومن خلال إستقرائه للعوامل قد تكون المتغيرات الأربعة التي تعرضت لها الدراسة من أهم العوامل المؤثرة على أتعاب التدقيق بما يعطي أهمية مضافة، وهذه العوامل تمثلت :

1- مدى وجود ضوابط لنظام الرقابة الداخلية .

2- مدى شهرة مكتب التدقيق .

3- حجم مكتب التدقيق .

4- الإستمرارية في تعامل المكتب مع الشركة.

كما تكمن أهمية الدراسة في إعتادها على المنهج الوصفي التحليلي من خلال استخدامها لأداة دراسة ميدانية تتمثل في الإستبانة كأداة لجمع البيانات للدراسة وأنها من الدراسات التي تم تطبيقها بشكل مباشر على مكاتب التدقيق في الأردن مما يساهم في الوصول إلى أدق النتائج فيما يتعلق في تحليل العوامل المؤثرة على تحديد أتعاب المدقق الخارجي. كما أنها محاولة جادة للمساهمة في إثراء المكتبة العلمية المحلية والعربية من خلال إضافة حديثة في موضوع التدقيق الخارجي وأتعبه .

5.1 فرضيات الدراسة

من خلال ما تقدم ومن أجل الوصول إلى تقديم حل للمشكلة والإجابة عن أسئلتها فقد تم صياغة

الفرضية الرئيسية التالية:

الفرضية الرئيسية:

لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $(0.05 \geq \alpha)$ بين العوامل (وجود جهاز رقابة

فعال وشهرة مكتب التدقيق وحجم مكتب التدقيق والإستمرارية في تعامل مكتب التدقيق مع الشركة)

وأتعاب المدقق الخارجي في شركات التدقيق الاردنية.

ويتفرع من الفرضية الرئيسية الفرضيات الفرعية التالية:

الفرضية الفرعية الأولى:

لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $(0.05 \geq \alpha)$ بين وجود جهاز رقابة داخلي فعال وأتعاب المدقق الخارجي في شركات التدقيق الأردنية.

الفرضية الفرعية الثانية:

لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $(0.05 \geq \alpha)$ بين شهرة مكتب التدقيق وأتعاب المدقق الخارجي في شركات التدقيق.

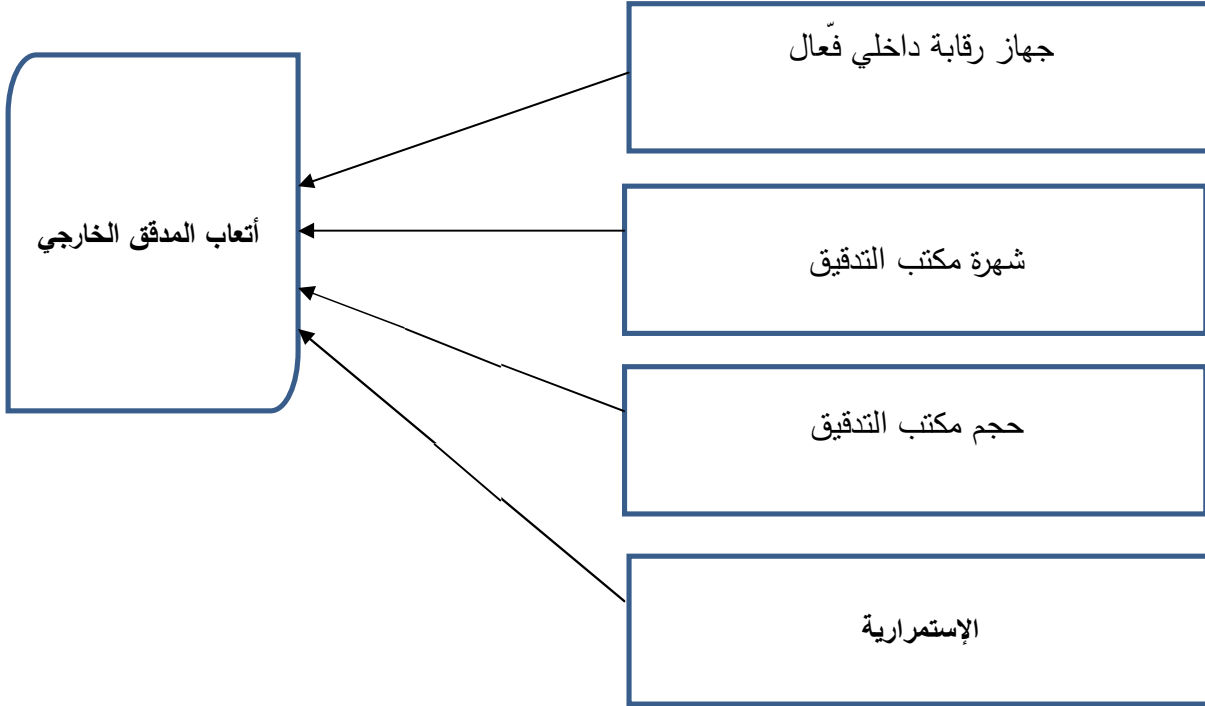
الفرضية الفرعية الثالثة:

لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $(0.05 \geq \alpha)$ بين حجم مكتب التدقيق وأتعاب المدقق الخارجي في شركات التدقيق الأردنية.

الفرضية الفرعية الرابعة:

لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $(0.05 \geq \alpha)$ بين الإستمرارية في تعامل مكتب التدقيق مع الشركة وأتعاب المدقق الخارجي في شركات التدقيق الأردنية.

6.1 أنموذج الدراسة:



الشكل (1-1)

أنموذج الدراسة

المصدر: من إعداد الباحث

7.1 المصطلحات الإجرائية:

التدقيق المحاسبي: عملية منهجية منظمة للحصول على التقييم بموضوعية لأدلة الإثبات المتعلقة بتأكيدات خاصة بأحداث إقتصادية للتأكد من درجة التطابق بين التأكيدات والمعايير المقررة وتوصيل النتائج للمستخدمين المعنيين، وتتم من خلال شخص مستقل وكفاء (Arens, et al., 2012.)

الرقابة: التحقق من صحة قياس العمليات وسلامتها والتي يتم تسجيلها وتحليلها بمعنى أن يتم فحص القياس الحسابي للعمليات المالية الخاصة بالأنشطة المحددة للمنظمة (محمد، 2004).

أتعاب المدقق الخارجي: هي مبالغ نقدية يحصل عليها المدقق من العميل نظير قيامه بأداء عملية تدقيق حسابات العميل وصدار تقرير برأيه الفني المحايد. (سويدان، 2010).

حجم مكتب التدقيق: ويعبر عنه بعدد مدققي الحسابات العاملين في مكتب التدقيق حيث أن العلاقة طردية بين حجم مكتب التدقيق وأتعاب التدقيق (Beattie et al., 2001).

سمعة وشهرة مكتب التدقيق: التدقيق تؤثر إيجاباً على تحديد أتعاب المدقق، ويعتقد الباحث ان السمعة والشهرة عادة ما تتوافق مع مكاتب التدقيق الكبرى وتلك المكاتب تتمتع بالموثوقية لدى كبار الشركات.

طبيعة نظام الرقابة الداخلي: أن وجود نظام رقابة داخلي على مستوى من الجودة والكفاءة عادة ما يتلافى الأخطاء الجوهرية مما يخفف الوقت والجهد اللازم لإنجاز عمل المدقق الخارجي (أحمد، 2010)

الفصل الثاني

الإطار النظري والدراسات السابقة

القسم الأول: الإطار النظري

1.2 المقدمة

2.2 التدقيق "وتعريفه".

3.2 أهمية التدقيق.

4.2 أهداف التدقيق.

5.2 أنواع التدقيق.

6.2 مدقق الحسابات الخارجي.

7.2 حقوق المدقق.

8.2 واجبات المدقق.

9.2 أتعاب المدقق.

9.2.1 تعريف أتعاب التدقيق الخارجي .

9.2.2 الحد الأدنى لأتعاب التدقيق الخارجي.

9.2.3 العوامل المؤثرة على أتعاب المدقق الخارجي.

القسم الثاني: الدراسات السابقة

أولاً: الدراسات العربية

ثانياً: الدراسات الأجنبية

ثالثاً: ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة.

الفصل الثاني الإطار النظري والدراسات السابقة

القسم الأول: الإطار النظري

1.2 المقدمة:

في بداية الستينيات لم يكن هناك أية قوانين لتنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق في الأردن (أبو هين، 2005) حيث صدر في عام 1961 قانون مهنة تدقيق الحسابات رقم 10/1961، والذي عالج مهنة التدقيق دون مهنة المحاسبة وفي القطاع الخاص دون القطاع العام، كما تناول الإجراءات والحقوق والواجبات دون معايير المهنة، وكذلك قانون الشركات رقم 12/1964 (أبو هين، 2005).

ومع بداية عام 1985 صدرت العديد من القوانين والأنظمة في الأردن التي حاولت تنظيم مهنة تدقيق الحسابات وذلك بصدور قانون مهنة تدقيق الحسابات رقم 32/1985 ونظام التصنيف رقم 30/1986، ونظام جمعية مدققي الحسابات رقم 42/1987، وقانون الشركات رقم 1/1989 (جمعة، 2004).

وقبل نهاية عام 2000 تم إقرار العديد من التشريعات المهنية القانونية، ومنها المتعلقة بمهنة المحاسبة، ومن بينها قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية رقم 72/2003 وأنظمته وتعليماته. (جمعة والهاللي، 2004).

وفي إطار تحديث منظومة القوانين الأردنية فقد تم إصدار القانون المؤقت رقم 73/2003 بشأن تنظيم مهنة المحاسبة القانونية في 12/06/2003 وقد تم عرض القانون الجديد في 49 مادة اعتمدت أغلب هذه المواد على القانون الملغي 32/1985 ونظام جمعية مدققي الحسابات القانونيين رقم

1987/42، وقانون الشركات 1997/22، وقد تضمن القانون (2003/73) تعريف مصطلحي المحاسبة والتدقيق، فقد عرفت المحاسبة بأنها: "تطبيق قواعد ومبادئ ومعايير المحاسبة المعتمدة وما يرتبط بها من أعمال وفقاً لأحكام هذا القانون"، وعرف التدقيق بأنه: "فحص الحسابات والبيانات المالية لإبداء الرأي فيها"، كما تضمن القانون بأن المهنة تشمل مهنة المحاسبة القانونية بفرعيها المحاسبة والتدقيق، كما عرّف القانون المحاسب القانوني بأنه: "الشخص الطبيعي المُجاز لمزاولة المهنة وفقاً لأحكام هذا القانون والأنظمة والتعليمات الصادرة بمقتضاه"، كما أشارت المادة (73) من قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية في (2003) بأن القانون يهدف إلى :

1- تنظيم مزاولة المهنة والإرتقاء بها.

2- ضمان الإلتزام بمعايير المحاسبة والتدقيق المعتمدة بما يساهم في حماية الإقتصاد الوطني.

3- الإرتقاء بالمستوى العلمي والمهني للمحاسبين القانونيين.

4- تأكيد الإلتزام بقواعد سلوك المهنة وآدابها.

5- تعزيز دور المحاسب القانوني وحياديته واستقلاليتة.

2.2 التدقيق "وتعريفه":

التدقيق الخارجي:

حظيت مهنة تدقيق الحسابات على إهتمام كبير في الفترة الأخيرة نظراً لأهميتها في ضمان دقة القوائم والتقارير المالية الصادرة عن مدقق الحسابات، حيث أن العديد من المنظمات والشركات تقوم بإخضاع عملية التدقيق التي تتم داخل الشركة إلى مراقبة وتدقيق مستقل وهو بمثابة الفحص الإنتقادي المحايد لدفاتر وسجلات الشركة ومستنداتها بواسطة شخص خارجي بموجب عقد يتقاضى

عنه أتعاباً تبعاً لنوعية الفحص المطلوب بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن صدق وعدالة التقارير المالية للشركة خلال فترة معينة، فالمدقق الخارجي وهو ذلك "الشخص المؤهل والمستقل والمجاز لإنجاز تدقيق البيانات المالية وتقديم تقريره حولها إلى الجهة أو الجهات التي عينته" (عرار، 2006، ص7).

والمقصود هنا بالتدقيق الخارجي هو الفحص والتأكد من الحسابات ويتضمن ذلك فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالشركات المشمولة بعملية التدقيق على أن يكون هذا الفحص انتقادياً منظماً يهدف إلى الخروج برأي نهائي وفني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية على الوضع المالي لتلك الشركة في نهاية فترة زمنية معلومة ومدى تصويرها نتائج أعمالها من ربح أو خسارة عن تلك الفترة (Arens, et.al, 2005).

كما عرف التدقيق الخارجي على أنه "عملية منظمة وموضوعية للحصول على أدلة إثبات وتقييمها فيما يتعلق بحقائق حول وقائع وأحداث إقتصادية، وذلك للتحقق من درجة التطابق بين تلك الحقائق والمعايير المحددة، وإيصال النتائج إلى المستخدمين المهتمين بتلك النتائج" (جمعه، 2000).

أما مسعد (2009) فقد عرف التدقيق الخارجي على أنه "عملية فحص منظّم للمعلومات بواسطة شخص مؤهل فني ومستقل عن معدّي ومستخدمي المعلومات، بقصد جمع وتقييم أدلة وقرائن إثبات موثوق فيها، وإيصال نتيجة الفحص والتحقق إلى مستخدمي البيانات" (مسعد، 2009).

ونظراً لإزدياد حجم المنظمات وتعدد عملياتها وتفرعها الجغرافي نجد أن عملية التدقيق قد اختلفت من حيث النطاق فبعد أن كانت كاملة تفصيلية أصبحت كاملة إختيارية حيث أصبح من الصعوبة بمكان على المدقق القيام بالتدقيق التفصيلي (النوايسة، 2007)، والذي يقتضي حضوره شبه الدائم في

المنظمة أو تعدد زيارته هذا من جانب ومن جانب آخر ستتقي المنفعة المتوخاة من عملية التدقيق بسبب ضخامة أتعابها حيث أن التواجد المتواصل للمدقق الخارجي في المنظمة أو حتى تكرار زيارته التدقيقية للمنظمة يعني مطالبته بأتعاب مرتفعة بالإضافة إلى تكلفة الوقت والجهد حيث أنه والحالة هذه سيأخذ الكثير من وقت وجهد الموظفين لتزويده بما يريد من مستندات ووثائق وأوراق بالإضافة إلى الإجابة على أسئلته التي قد لن تنتهي

3.2 أهمية التدقيق:

يلعب التدقيق دوراً مهماً في الأوساط المالية والأوساط الحكومية والإقتصادية، فالمعلومات المالية التي يعتمد عليها ويوثق بها ضرورية لأي مجتمع، فمثلاً المستثمر يتخذ قرارات الشراء والبيع لإستثمارته، والبنوك تتخذ قرارات منح القروض أو عدم منحها، والسلطات الضريبية تقوم بإحتساب الدخل الخاضع لضريبة الدخل ومبلغ الضريبة، ودخول وخروج شريك في شركات التضامن، ومعرفة مبلغ التركات، وضريبة الإرث في حالة الوفاة، كل هذه الأمور وغيرها تعتمد على معلومات هجّرت أو حُضرت من قبل الآخرين، هذه الجهات ربما تتضارب مصالحها مع مصالح الجهة المستفيدة من هذه المعلومات، ولهذا نشأت الحاجة إلى خدمة المدقق المستقل والمحايد والذي بدوره سيقوم بإعلام الأطراف الأخرى إن كانت هذه البيانات والمعلومات المالية تمثل عدالة ووضوح جميع جوانبها المادية المركز المالي بتاريخ معين والنشاط للسنة أو الفترة المنتهية بذلك التاريخ. (التميمي: 2004).

والإستقلالية من المفاهيم التي تميز مهنة التدقيق عن غيرها من المهن الأخرى، فقرير المدقق لا يأخذ بعين الإعتبار إرضاء عميله، ولكنه يهدف إلى تقديم معلومات يمكن الإعتماد عليها بواسطة أطراف أخرى، والتي قد تتعارض مصالحها مع مصلحة العميل، ومن ثم يجب على المدقق أن يكون مستقلاً حتى لا يفقد ثقة هذه الأطراف، ودرجة اعتمادها على الرأي الذي يقدمه (جمعه، 2005).

وأهمية التدقيق الخارجي تكمن في :

1- الهدف الرئيسي: خدمة طرف ثالث (الملاك) عن طريق إبداء الرأي في سلامة وصدق تمثيل

القوائم المالية .

2- الهدف الثانوي: اكتشاف الأخطاء والغش في حدود ما تتأثر به التقارير والقوائم المالية .

3- التأكد من أن العمليات والأحداث التي حدثت في المنشأ قد سجلت بشكل صحيح ودقيق وأنها

متوافقة مع الإجراءات والخطط الموضوعة . (الصبان، 1999)

4.2 أهداف التدقيق:

من خلال تطور وتوسع منظمات الأعمال أصبح لعملية التدقيق أهداف تعود بالنفع والفائدة

على أطراف متعددة لها علاقة بالمنظمة سواء كانت هذه العلاقة مباشرة أو غير مباشرة ومن هذا

المنطلق يمكن القول بأن عملية التدقيق كانت مجرد وسيلة لإكتشاف ما قد يوجد في الدفاتر والسجلات

من أخطاء وغش وتلاعب.

وأدى قرار القضاء الانجليزي عام 1897، إلى تغيير عملية التدقيق حيث نص هذا القرار

صرحة على أن اكتشاف الغش أو الخطأ ليس هدف من أهداف عملية التدقيق وأنه ليس من

المفروض بالمدقق أن يكون جاسوساً أو بوليساً سرياً كما يجب عليه أن لا يبدأ عمله وهو يشك فيما

يقدم إليه من بيانات (دحوح، 2006) وعليه يمكن القول بأن للتدقيق أهداف تقليدية وأهداف أخرى

حديثة غير تقليدية.

فالأهداف التقليدية للتدقيق يمكن بيانها من خلال ما يلي (مازون، 2011):

1 - التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية التي تم إثباتها في دفاتر المنظمة وتقرير مدى الإعتماد عليها.

2 - الحصول على رأي فني محايد حول مطابقة القوائم المالية لما هو مدون في الدفاتر والسجلات.

3 - إكتشاف ما قد يوجد في الدفاتر من أخطاء أو غش.

4 - تقليل فرص الأخطاء والغش عن طريق زيارات المدقق المفاجئة للمنظمة وكذلك عن طريق تدعيم أنظمة الرقابة الداخلية.

فلو نظرنا إلى هذه الاهداف نجد أن نظام الرقابة الداخلية جدير بأن يحققها جميعا إذا ما كان هذا النظام قويا وكفؤا.

أما الأهداف غير التقليدية (الحديثة) فهي كالتالي (الخطيب والرفاعي، 1998) :

1- مراقبة الخطط الموضوعة ومتابعة تنفيذها والتعرف على ما حققته من أهداف، ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول لأهداف محددة .

2- تقييم نتائج أعمال المشروع بالنسبة للأهداف المرسومة .

3- تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة عن طريق القضاء على الإسراف في جميع نواحي نشاط المشروع .

5.2 أنواع التدقيق:

تعتمد أتعاب المدقق بشكل مبدئي ورئيس على نوع التدقيق المطلوب والتي تختلف فيما بينها بطبيعة وحجم وساعات العمل، وللتدقيق عدة أنواع تتمثل فيما يلي (جمعه، 2005):

1- التدقيق الكامل:

وهو التدقيق الذي يخول للمدقق إطاراً غير محدد للعمل الذي يؤديه، ولا يعني فحص كل عملية تمت خلال فترة محاسبية معينة، وإنما يخضع للمعايير أو المستويات المتعارف عليها، ويتعين على المدقق في نهاية الأمر أن يقدم الرأي الفني المحايد عن مدى عدالة وصحة التقارير المالية ككل بغض النظر عن نطاق الفحص والمفردات التي اشتملتها إختباراته.

ولذلك يناسب هذا التدقيق المنشآت الصغيرة أو تلك التي لا يعتمد نظامها على الرقابة الداخلية.

2- التدقيق الجزئي:

وهو التدقيق الذي يقتصر فيه عمل المدقق على بعض العمليات المعينة أو أن التدقيق يتضمن وضع قيود على النطاق أو مجال العمل، ويراعى هنا أن الجهة التي تعين المدقق هي التي تحدد العمليات المطلوب تدقيقها ، ولذلك يتطلب الأمر وجود إتفاق كتابي أو رسالة إرتباط تبين حدود التدقيق والهدف منه، حتى يتمكن المدقق من التقرير عن الخطوات التي إتبعته والنتائج التي توصل إليها كي لا يُنسب إليه التقصير في القيام بشيء لم ينص عليه في الإتفاق، ومن الأمثلة على التدقيق الجزئي:

- الإتفاق على تدقيق العمليات النقدية من مقبوضات ومدفوعات و العمليات الخاصة بالمخزون والعمليات الآجلة خلال فترة معينة.

ثانياً: التدقيق من حيث التوقيت:

1- التدقيق النهائي:

يعد التدقيق النهائي مناسباً للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم، وذلك لأن المدقق يبدأ عمله بعد إقفال الدفاتر وترصيد الحسابات، وفي هذا ضمان لعدم حدوث أي تعديل للبيانات بعد تدقيقها كما أنه يؤدي إلى عدم حدوث إرتباك في العمل داخل المنشأة ولكن يؤخذ على التدقيق النهائي تأخر النتائج وحدث ارتباك في مكتب المدقق وعدم إكتشاف الغش والتلاعب .

2- التدقيق المستمر:

هو التدقيق الذي يقوم فيه المدقق بالتزرد على المنشأة من وقت إلى آخر، للقيام بفحص العمليات المحاسبية التي تمت وبمعنى آخر يعد التدقيق المستمر التدقيق الذي لا يتم أولاً بأول خلال السنة المالية.

لذلك يعد هذا النوع مناسباً لشركات الأموال والشركات التي تقوم بعمل ضخ من العمليات حيث يحتاج إلى وقت طويل نسبياً لفحصها، كما أنه يوفر للمدقق الوقت خلال المدة مما يساعده على التوسع في عملية التدقيق وبالتالي تلافي أو تقليل فرص إرتكاب الغش والتلاعب فضلاً عن سرعة إكتشاف الخطأ، ولذلك يطلق عليه التدقيق والمصحح في وقت واحد، بالإضافة إلى ما تقدم فإن إتباعه يمكن من القضاء على عيوب التبويب النهائي وأهمها تأخر النتائج وإرتباك العمل بمكتب المدقق.

ثالثاً: التدقيق من حيث مدى الفحص:

يشمل التدقيق من حيث مدى الفحص على الأنواع التالية (جمعه، 2000):

1- التدقيق التفصيلي:

وهو التدقيق الذي كان سائداً في بداية عهد المهنة، وفيه يقوم المدقق بفحص جميع القيود والدفاتر والسجلات والمستندات للتأكد من أن جميع العمليات مقيدة بشكل صحيح كما أنها خالية من الخطأ والغش.

وهذا التدقيق مناسب للمنشآت الصغيرة ولكنه غير مناسب للمنشآت الكبيرة، لأنها ستؤدي إلى زيادة أعباء التدقيق فضلاً عن تعارضه مع عاملي الوقت والتكلفة.

2- التدقيق الإختباري:

وهو التدقيق الذي يعتمد على إقتناع المدقق بصحة وسلامة نظام الرقابة الداخلي، ويتم هذا التدقيق بإتباع المدقق أحد الأساليب التالية:

أ. التقرير الشخصي.

ب. علم الإحصاء والعينات الإحصائية.

واعتماد المدقق على إحدى هاتين الطريقتين يعتمد على الخبرة ومدى إلمام المدقق بالمفاهيم الإحصائية، المجتمع، العينة، الوسط الحسابي، التشتت والتوزيع الطبيعي.

لذلك يعتبر التدقيق الإختباري هو السائد حالياً وأن التدقيق التفصيلي يمثل استثناءً لذلك

الأساس.

6.2 مدقق الحسابات الخارجي:

هو الشخص الذي يقوم بتدقيق القوائم المالية والتي تشمل (وحسب قانون الشركات رقم 22 لسنة 1997 في المملكة الأردنية الهاشمية) الميزانية العامة، حساب الأرباح والخسائر والتدفقات النقدية وكذلك الإيضاحات الملحقة بها والتي تعتبر جزءاً لا يتجزأ من البيانات المالية (التميمي، 2004)

وإن مهمة المدقق الخارجي الذي يعمل كعضو في شركة أو مكاتب مرخصة تتبلور في التدقيق المالي بناءً على معايير التدقيق الدولية أو معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً، والتي تفرض على المدقق إجراء ما يكفي من التدقيق للبيانات المالية وصولاً إلى النتائج المتحصلة لديه لإعطائه أساساً معقولاً لتكوين رأيه حول البيانات المالية مقابل أتعاب محددة (حلس، 2003).

أما عن أهمية معايير المحاسبة والتدقيق جعلت المنظمات المهنية في كثير من دول العالم تهتم بوضع معاييرها، ولعل من أهم هذه المنظمات في هذا المجال مجمع المحاسبين القانونيين في الولايات المتحدة الأمريكية AICPA الذي بادر إلى وضع معايير للتدقيق منذ عام 1939 كما تم تشكيل هيئة أو مجلس لمعايير المحاسبة المالية FASB في الولايات المتحدة الأمريكية منذ عام 1973 كتطوير لصيغة المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً GAAP التي بدأ العمل بها منذ عام 1932. (حمدان، مأمون)

ويقوم مدقق الحسابات الخارجي بإبداء رأيه في صحة وسلامة القوائم المالية و الوضع المالي الحقيقي للشركة، وقد يمكن من إجراء تنبؤات بمقدرتها الإيرادية في سنوات لاحقة، أي أن مهمة مدقق الحسابات تتمحور في فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصاً انتقادياً منظماً بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم

المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة (عبد الله، 2010).

7.2 حقوق المدقق:

لما كان المدقق هو الرقيب على أعمال الإدارة والحارس على حقوق المساهمين ، نراه يُصدر في تقريره حكماً على تصرفات الإدارة، ويكشف للمساهمين نتائج رقابته وما أستخلصه أثناء قيامه في عملية التدقيق .

ومن أجل القيام بمهمته هذه، لا بد وأن يتمتع بالحقوق التي تمكنه من ذلك، حيث أقرت التشريعات والقوانين المختلفة بعض حقوق المدقق، ففي المادة (193) من قانون الشركات رقم (22) الخاص بالمدققين الحسابات المادة (171-203) لسنة 1993 أقر المشرع حقوقاً لمدقق الحسابات الخارجي منها(عبد الله، 2004):

1. الإطلاع في أي وقت على دفاتر الشركة وسجلاتها ومستنداتها، سواء منها الإلزامية أم الإختيارية التي تمسكها الشركة، وكذلك محاضر جلسات مجلس الإدارة والهيئة العامة لمراعاة التقيد بنظام الشركة وما يتطلبه قانون الشركات، و ليتمكن أخيراً من إعطاء رأيه الفني المحايد حول عدالة تصوير القوائم المالية لنتائج أعمال الشركة ووضعها المالي .

2. طلب البيانات والإيضاحات التي يرى ضرورتها للمساعدة على قيامه بعمله وعلى مجلس الإدارة تزويده بذلك كله .

3. تحديد وقت جرد ممتلكات الشركة والتزاماتها من أجل التأكد من عدالة تصوير البيانات المالية لواقع الشركة .

4. دعوة الهيئة العامة للإنعقاد وذلك في حالات الضرورة القصوى.

5. الحصول على صورة أو نسخة من الإستفسارات أو البيانات التي يوجهها مجلس الإدارة للمساهمين لحضور اجتماعات الهيئة العامة بالإضافة إلى القوائم المالية المرفقة حيث تنص المادة (198) على ما يلي :

"على مجلس إدارة الشركة أن يزود مدقق الحسابات بنسخة عن التقارير والبيانات التي يرسلها المجلس للمساهمين بما في ذلك الدعوة لحضور اجتماع الهيئة العامة للشركة وعلى المدقق أو من يمثله حضور الاجتماع".

6. حضور اجتماع الهيئة العامة للمساهمين ، وهو واجب أيضاً حيث نصت المادة رقم (171) من القانون على أن من ضمن ما تناوله الهيئة العامة باجتماعاتها وخاصة الاجتماع السنوي هو سماع "تقرير مدققي حسابات الشركة عن أحوالها وحساباتها وميزانيتها ومناقشة ذلك" ومن هنا جاء هذا الحق في الحضور .

7. وهناك حق أغفله القانون الأردني وهو "حق المدقق في مناقشة إقتراح عزله" ويرى البعض أن إقرار هذا الحق من الضرورة لأن مثل هذا الحق يحول دون العزل التعسفي للمدقق.

8. وكذلك أغفل القانون الأردني حق المدقق في حجز المستندات والأوراق لحين الحصول على أتعابه، والمقصود في هذا الحق الحفاظ على مصلحة المدقق في الحصول على أتعابه من موكله.

9. وقد أجاز القانون للمدقق بالإضافة إلى فحص وتدقيق حسابات الأفراد والشركات والمؤسسات والهيئات أن يقدم المشورة والخبرة المهنية في المجالات المحاسبية المالية والضريبية وأن يقوم بأعمال التحكيم والتصفيات في هذه المجالات (قانون الشركات الأردني، 1997).

8.2 واجبات المدقق:

1- **مراعاة أصول المهنة:** وهو أمر بديهي جاء النص عليه في المادة (125) من القانون رقم (32) لسنة 1985 والخاص بمهنة تدقيق الحسابات، من ضرورة أداء القسم المهني من قبل المجاز قبل مزاوله عمله (أقسم بالله العظيم أن أقوم بواجبات مهنتي في التدقيق بشرف وأمانه دون أي تحيز وأن أتقيد بالقوانين والأنظمة المعمول بها وأن أحافظ على أسرار المهنة وأراعي آدابها وقواعدها). المادة (12) من القانون رقم (32) لسنة 1985.

2- **وضع تقرير سنوي:** نصت المادة (193) فقرة (ز) من قانون الشركات الأردني على أن "يقوم المدققين بعمل تقريراً خطياً موجهاً إلى الهيئة العامة وعليهم أو من ينتدبوه أن يتلوا التقرير أمام الهيئة العامة" أما المادة (195) من قانون الشركات الأردني فقد أوجبت أن يتضمن التقرير ما يلي:

مع مراعاة أحكام قانون مهنة تدقيق الحسابات المعمول به وأي قانون أو نظام آخر له علاقة

بهذه المهنة ، يجب أن يتضمن تقرير مدقق الحسابات ما يلي: (قانون التدقيق رقم 32 سنة 1985)

- أنه حصل على المعلومات والبيانات والإيضاحات التي رآها ضرورية لأداء عمله.

- أن الشركة تمسك حسابات وسجلات ومستندات منظمة وفقاً لقواعد المحاسبة المتعارف عليها عالمياً والمعتمدة في المملكة من الجهات المهنية المختصة، تمكن من إظهار المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها، وأن الميزانية وبيان الأرباح والخسائر متفقة مع القيود والدفاتر.
- أن إجراءات التدقيق التي قام بها لحسابات الشركة تعتبر كافية برأيه لتشكل أساساً معقولاً لإبداء رأيه حول المركز المالي ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية للشركة وفقاً لقواعد التدقيق المتعارف عليها.
- أن البيانات المالية الواردة في تقرير مجلس الإدارة الموجه للهيئة العامة تتفق مع ما قيست في سجلاتها.
- بيان المخالفات لأحكام هذا القانون أو لنظام الشركة الواقعة خلال السنة موضوع التدقيق ولها أثر جوهري على نتائج أعمال الشركة ووضعها المالي وفيما إذا كانت هذه المخالفات لا تزال قائمة، وذلك في حدود المعلومات التي توفرت لديه .
- على مدقق الحسابات أن يبدي رأيه النهائي في الميزانية وحساب الأرباح والخسائر للشركة بإحدى التوصيات التالية:

1. المصادقة على ميزانية الشركة وحساب أرباحها وخسائرها وتدفقاتها النقدية بصورة مطلقة.
2. عدم المصادقة على الميزانية وحساب الأرباح والخسائر وتدفقاتها النقدية، وردها إلى مجلس الإدارة وبيان الأسباب الموجبة لرفضه التوصية على الميزانية .

(قانون التدقيق رقم 32 سنة 1985)

3- الرقابة على صحة إجراء تأسيس الشركة: قلم المؤسسون بتعيين مدققي الحسابات خلال فترة

التأسيس، وبعبارة أخرى الهيئة التأسيسية التأكد من صحة إجراءات التأسيس، غير أنه من الناحية العملية، وكإجراء وقائي، يقوم مدققي الحسابات بهذه المهمة تلقائياً حالما يعين لرفع أية مسؤولية قد تتحقق عليه (عبد الله: 2004).

4- رقابة سير أعمال الشركة وتدقيق حساباتها: فقد ورد في المادة (193) فقرة (أ) من قانون

الشركات الأردني أن يقوم مدققي الحسابات مجتمعين أو منفردين بمراقبة أعمال الشركة وتدقيق حساباتها وعليهم بشكل خاص أن يبحثوا عما إذا كانت الدفاتر منظمة بصورة أصولية، وما إذا كانت الميزانية وحسابات الشركة قد نظمت بصورة توضح حالة الشركة الحقيقية. وتقتصر مهمة المدقق على الرقابة دون التدخل في الإدارة أو إصدار الأوامر والتوجيهات.

5- حضور اجتماع الهيئة العامة للمساهمين: وذلك حتى يتمكن من مناقشة تقريره والتأكد من

صحة إجازة النيابة في الحضور، والنصاب القانوني، وما شابه ذلك.

6- التدقيق والتحقيق في موجودات الشركة والتزاماتها: وهذا الواجب من أدق المسائل التي

يتعرض لها المدقق أثناء قيامه بمهمته لأن القانون يعتبر أعضاء مجلس الإدارة ومدققي الحسابات مسؤولين عن إقتطاع المبالغ المخصصة للإحتياطي الإجباري والإحتياطات الأخرى والإستهلاك على حسب النسب الواردة في نظام الشركة أو المتعارف عليها فنيا (عبد الله: 2004).

وقد حدد (Pickett, 2005) أعمال مدقق الحسابات الخارجي المستقل بالتخطيط لعملية التدقيق، عمل اختبارات لفحص القوائم المالية والتأكد من عدالتها، فحص جودة نظام الرقابة الداخلية للتأكد من أن التدقيق كامل ودقيق، وضع التقرير النهائي .

9.2 أتعاب المدقق

إن أتعاب التدقيق التي يتقاضاها المدقق الخارجي أحد المؤشرات المهمة التي تؤثر على استقلاليته وجودة الخدمة التي يقدمها، ويرى (حس، 2003) أن عملية تحديد أتعاب مدقق الحسابات هي عملية شديدة التعقيد وذلك لتعدد العوامل التي تؤثر في تقدير تلك الأتعاب، إذ يهدف المدقق إلى الوصول إلى الرأي الفني المحايد على صدق وسلامة القوائم المالية من خلال الإجراءات النظامية لفحص القوائم المالية والتحقق من سلامتها.

أما عن التشريعات القانونية في تحديد أتعاب مدقق الحسابات فقد نصت المادة (192) من قانون الشركات الأردني على أنه يجب أن "تنتخب الهيئة العامة لكل من الشركة المساهمة العامة وشركة التوصية بالأسهم والشركة المحدودة المسؤولية مدققاً أو أكثر من مدققي الحسابات بمزاولة المهنة لمدة سنة واحدة قابلة للتجديد وتقرر بدل أتعابهم أو تفويض مجلس الإدارة بتحديد الأتعاب" (قانون الشركات الأردني رقم (22) لسنة 1997م)

كما قررت جمعية المحاسبين القانونيين في (14 آذار 2007) تحديد أتعاب التدقيق على النحو

التالي (المدقق، 2007، ص27):

- المؤسسات الفرديه : 700 دينار

- شركات التضامن والتوصية البسيطة : 1000 دينار
- الشركات ذات المسؤولية المحدودة والتوجيه بالأسهم والشركات الأجنبية العاملة: 1250 دينار
- الشركات المساهمة الخاصة: 2000 دينار
- الشركات المساهمة العامة الغير مدرجة: 4500
- الشركات المساهمة العامة المدرجة والتي تقدم بيانات مالية مرحلية: 7500 دينار
- المؤسسات الحكومية التي تعمل على أسس تجارية: 3500 دينار
- أما الجمعيات والنوادي والمنشآت الأخرى التي لا تهدف إلى الربح فيتم الإتفاق على أتعابها وفقاً لحجم عملها.

9.2.1 تعريف أتعاب التدقيق الخارجي

ويمكن تعريف أتعاب التدقيق الخارجي: بأنها مبالغ نقدية يحصل عليها المدقق من العميل نظير قيامه بأداء عملية تدقيق حسابات العميل وإصدار تقرير برأيه الفني المحايد (سويدان، 2010).

ولا يخص هذا التعريف الخدمات الأخرى التي من الممكن أن يقدمها المدقق مثل الخدمات الإستشارية (سويدان، 2010).

فأتعاب المدقق هي أجور صافية لا تشمل أي مصاريف يقوم بدفعها في سبيل إنجاز مهمته وفي ذلك يرى (المزحاني، 2010) أن "على العميل أن يرد للمدقق أية مصاريف يدفعها أو يتحملها في أثناء تأديته عمله والخاصة بأعمال الشركة " (المزحاني، 2010).

وتخضع أتعاب المدقق أو مكتب التدقيق للتنافسية الحرة في السوق وبالتالي فإن قبول المدقق بأتعاب أقل من المدققين الآخرين هو أمر وارد ولا يتعارض مع أخلاقيات المهنة، شريطة أن لا يؤثر ذلك على كفاءة الأداء وبذل العناية المهنية الكافية ومدى الإلتزام بمتطلبات وشروط إتفاقية التدقيق مع العميل والخدمات التي سيتم تقديمها وطبيعة فريق العمل وكفاءته، والوقت المخصص والكافي لأداء المهمة (JCPA Review,2009).

كما يشير (عبدالله 2010) إلى أن أتعاب عملية التدقيق لها عدة أشكال فمنها الأتعاب الثابتة، ومنها الأتعاب المتغيرة، وأخرى أتعاباً مشروطة ومن الممكن توضيح تلك الأشكال على النحو الآتي:

1. الأتعاب الثابتة (Fixed Fees) هي مبالغ تحدد سلفاً، وغير قابلة للزيادة ويتم تحديدها بناءً

على طبيعة العمل أو الخدمة المطلوبة ووفقاً للإتفاقية التي تتم بين المدقق والعميل.

2. الأتعاب المتغيرة (Variable Fees) وهي المبالغ التي تحدد مقابل أتعاب تعتمد بشكل أساسي

على الوقت الذي يمضيه المدقق في عملية التدقيق، ويرى الباحث أن هذه الطريقة قد لا تكون دقيقة فهي قد تعمل على تشجيع المدقق على إطالة الوقت اللازم لعملية التدقيق.

3. الأتعاب الشرطية (Contingent Fees) وهي الأتعاب التي تتحدد قيمتها وعملية الحصول

عليها بناءً على تحقق شرط مستقبلي، فمثلاً أن تكون نسبة من صافي الدخل المتحقق، إن قبول

هذه الأتعاب عن خدمات لا تمثل خدمات تأكيد قد تؤدي إلى تهديد الموضوعية والإستقلالية

بسبب المصلحة الشخصية للمدقق، لذلك على المدقق أن يأخذ بعين الإعتبار الأمور التالية لتقييم

إمكانية قبول مثل هذه الأتعاب:

- طبيعة المهمة .

- مدى قيم هذه الأتعاب الممكن الحصول عليها.

- أسس تحديد هذه الأتعاب.
 - كتابة إتفاقية عمل مسبق مع العميل تبيين أسس إحتساب الأتعاب.
 - الإفصاح لمستخدمي هذه البيانات عن العمل الذي يتم إنجازه و عن أسس إحتساب هذه الأتعاب.
 - سياسات و إجراءات الرقابة على الجودة.
 - مراجعة العمل الذي تم من قبل طرف ثالث مستقل.
- أما عن العمولات وأتعاب الإحالة فيجب على المدقق أن لا يقبل بها لأنها قد تؤدي إلى تهديد الموضوعية والكفاءة وبذل العناية المهنية (JCPA Review, 2009).
- وتعرف أتعاب الإحالة بأنها الأتعاب التي يحصل عليها المدقق أو يقوم بدفعها نتيجة إحالة بعض العمل الخاص بالعميل لمكتب تدقيق آخر أو العكس . أما العمولات فهي التي تتعلق بقبض المدقق لعمولات من أجل تسويق نشاط عمل معين (JCPA Review, 2009).
- ويعتقد الباحث أن مدقق الحسابات يعتمد في تحديد أتعاب التدقيق على طبيعة الخدمات التي يتم الإتفاق عليها مع العميل من حيث الوقت اللازم لإنجازها، إلا أن أهم عوامل تحديد تلك الأتعاب هي التنافسية وحجم العمل.

9.2.2 الحد الأدنى لأتعاب التدقيق الخارجي

- بالرغم من النصوص القانونية التي تؤكد على أهمية إستقلالية المدقق، لم يولي المشرع الأردني إهتماماً يذكر بالأسس والمعايير التي من الممكن أن تستخدم في عملية تحديد أتعاب التدقيق بإستثناء ما ورد في المادة 171 من قانون الشركات التي تعطي الهيئة العامة للشركة

المساهمة صلاحية إنتخاب مدققي حسابات الشركة للسنة القادمة وتحديد أتعابهم أو تفويض تلك الصلاحيات لمجلس إدارة الشركة.

- لذلك فإن عملية تحديد أتعاب التدقيق تخضع في نهاية الأمر لعوامل العرض والطلب والتي تؤثر على الوضع التساومي لكل من مقدم الخدمة (المدقق) ومتلقيها (العميل) وتتأثر أيضاً بدرجة تنظيم سوق خدمات التدقيق (مهنة التدقيق) والتزام أعضائه (المدققين) (مطر، 1994).
- وفي هذا الإطار ينظر البعض إلى سوق خدمات التدقيق في الأردن كسوق توجد فيه منافسة سعرية حادة تنعكس أحياناً بشكل سلبي على عمل المدقق واستقلاليتته (مطر، 1994).
- لذلك فإن المشكلة التي تواجه مدققي الحسابات وعملائهم عادة هي تحديد أتعاب التدقيق، والتي تكون مقبولة لكلا الطرفين . فمن ناحية يعتقد مدققو الحسابات أن الأتعاب التي يتقاضونها من عملائهم لا تتناسب مع تكاليف التدقيق التي يتحملونها ومع أهمية العمل الذي يقومون به. فالتسعير غير العادل لخدمات التدقيق قد يقود في نهاية الأمر إلى إحجام العديد من الكفاءات عن العمل في هذا المجال مما يؤدي إلى التدهور في جودة خدمات التدقيق (أبو نزار، 1999).

ويرى الباحث، أن وجود قانون محدد لأتعاب المدقق هو أمر يصعب تطبيقه على أرض الواقع، فهناك الكثير من المعطيات التي تخص الشركة المراد التدقيق عليها، والتي تختلف عن شركات أخرى بما يؤثر على حجم عمل المدقق، والزمن اللازم لإنجازه، وبالتالي تحديد الأتعاب، كما أن هناك معطيات تخص مكتب التدقيق، والتي تختلف من مكتب تدقيق لآخر في طريقة العمل، وكفاءته وجودته وشهرة وحجم وسمعة المكتب، كما أن هناك عوامل يحددها السوق التنافسي وحجم الطلب

والعرض، كافة تلك العوامل تجعل من الصعوبة إيجاد تسعيرة محددة عادلة لأتعاب المدقق، وبالتالي فإن التحديد السابق لا يتم تطبيقه بشكل دقيق في كافة مكاتب التدقيق ولكافة الشركات.

9.2.3 العوامل المؤثرة على أتعاب المدقق الخارجي:

من أهم المشاكل التي تواجه مدقق الحسابات الخارجي، هي البحث عن مقاييس ومعايير محددة لتحديد الأتعاب، بسبب الظروف المحيطة في حالات التدقيق المختلفة، إضافة لوجود عدة عوامل يجب مراعاتها عند تحديد الأتعاب ووضع معايير لها، ومن الملاحظ أنه تعددت الدراسات التي تبحث في إيجاد حدود لأتعاب التدقيق. (الشاطري والعنقري، 2006: ص102)

وعلى ضوء ما توصلت إليه الدراسات السابقة في مجال تحديد العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مدقق الحسابات الخارجي، يتضح أن هذه الدراسات توصلت إلى مجموعة من المتغيرات المستقلة التي تؤثر في أتعاب التدقيق والتي يمكن إجمالها على النحو التالي :

(1) **حجم الشركة وطبيعة عملها وعدد فروعها:** يعد الحجم من أهم العوامل المحددة لأتعاب التدقيق، ويمكن قياس حجم الشركة من بنود قائمة المركز المالي وقائمة الدخل، التي تعطي مقاييس معينة للحجم، مثل : إجمالي الأصول و حجم المدينين والمخزون و رأس المال و صافي الأرباح و ما إلى ذلك، وقد أظهرت الكثير من الدراسات السابقة أن حجم الشركة موضع التدقيق يعتبر أهم العوامل المحددة لأتعاب التدقيق. (سويدان، 2010).

(2) **تعدد آليات المستخدمة في النظام المالي للشركة،** وتعدد التخصصات التي تحتاجها عملية التدقيق، لا بد لها من أن ترفع من أتعاب التدقيق.

- (3) **مستوى المخاطر** يؤثر بشكل طردي مع الوقت والدقة في عمل المدقق مما يرفع أتعاب التدقيق، ومخاطر التدقيق هي المخاطر التي تؤدي إلى قيام المراجع بإبداء رأي غير مناسب عندما تكون البيانات المالية خاطئة بشكل جوهري (الإتحاد الدولي للمحاسبين، 2007، ص140).
- (4) **سمعة وشهرة مكتب التدقيق** تؤثر إيجاباً على تحديد أتعاب المدقق، ويعتقد الباحث ان السمعة والشهرة عادة ما تتوافق مع مكاتب التدقيق الكبرى وتلك المكاتب تتمتع بالموثوقية لدى كبار الشركات والمؤسسات مما يكسبها ميزة تنافسية تستطيع من خلالها تحديد أتعابها بأسعار اعلى من المكاتب الاقل شهرة.
- (5) **حجم مكتب التدقيق** ويعبر عنه بعدد مدققي الحسابات العاملين في مكتب التدقيق حيث أن العلاقة طردية بين حجم مكتب التدقيق وأتعاب التدقيق (Beattie et.al، 2001) ، وتعتبر الأتعاب التي يتقاضاها المكتب الكبير من أي عميل يكون وزنها النسبي بالقياس لإجمالي إيراداته في أغلب الأحيان ضئيلاً، كما أن طبيعة العلاقات التي تنشأ عادة بين المكاتب الصغيرة وعمالها غالباً ما يطغى عليها الطابع الشخصي والمزاجي الذي تلعب العلاقة الشخصية دوراً أكبر مما هو عليه بالنسبة للمكاتب الكبيرة. (مطر، 1994)
- (6) **تبعية مكتب التدقيق**، تخصص مكتب التدقيق والشركة محل التدقيق، ومدى تقديم المكتب لخدمات استشارية لنفس العميل الذي يقوم بتدقيق حساباته (نجم، 2012، ص51)
- (7) **ساعات العمل المقدرة للتدقيق** وهو الوقت الذي يحتاجه مدقق الحسابات للتدقيق على أعمال لشركة ما، فعادة يتم تقدير الوقت اللازم لانجاز العمل عند تحديد الأتعاب والتي تعتمد بشكل هام على طول الفترات في زيادة مستوى الأتعاب.

8) المنافسة السوقية بين مكاتب التدقيق تحتل المنافسة السوقية مرتبة هامة في تحديد الأتعاب، فزيادة التنافسية تحد من قدرة مكتب التدقيق على الحصول على صفقة عالية الأتعاب بسبب وجود المنافسين، ويرى (أبو نصار 1999) أن المنافسة إحدى القضايا التي تثير الجدل في حقل مهنة التدقيق، وحصول إحدى الأطراف على مقابل مادي أو معنوي من المنافسة بمثابة الحافز الذي يدفعه إلى القيام بالمزيد من الجهد بغرض الحصول على مزيد من الفائدة ، أما إذا كانت المنافسة ستؤدي إلى حدوث نوع من الضغوط فإن نتائجها حتماً ستكون سلبية . (أبو نصار، 1999)، و يرى البعض أن مستوى أدائهم يرتفع في الأجواء التي لا يسودها التنافس ، إن توفر مثل هذه الأجواء ستؤدي إلى ظهور أفضل مستويات الأداء لدى كل فرد من أفراد المجموعة العاملة ضمن فريق التدقيق، وأن هذا الأداء لن يؤدي حتماً إلى تحطيم أحد الأطراف على حساب الأطراف الأخرى. ويوجد من يعتقد أن وجود روح التنافس تؤدي إلى خلق دفعة لدى الأفراد لغرض تحقيق النجاح (أبو نصار، 1999).

ومن النتائج الأخرى المحتملة لظاهرة شدة التنافس بين المدققين وانخفاض الأتعاب توجه بعض العملاء نحو الضغط على المدقق لتخفيض أتعابه لتتناسب مع مستوى الأتعاب السائد في السوق وقد وجدت العديد من الدراسات التي تناولت الأسباب المحتملة لتغيير المدقق ، أن تخفيض الأتعاب كان من الأسباب الرئيسية وراء ذلك. وهذا يدل على أن بعض العملاء قد لا ينظرون إلى طبيعة وجودة الخدمة التي يقدمها المدقق وبالتالي يلجأون إلى تغييره بمدقق آخر يتقاضى أتعاب أقل من أجل التوفير في الأتعاب، مما يشير إلى أن هذه الفئة من العملاء تنتظر إلى التدقيق كمتطلب قانوني إلزامي أو كمتطلب شكلي أكثر منه حماية لكيان واستمرارية المنشأه (أبو نصار، 1999).

(9) الإستمراريه أخذت العديد من الدراسات طول فترة العلاقة بين الشركة والمدقق كمتغيرات هامة التي تحدد أتعاب مدقق الحسابات، حيث يعمل مكتب التدقيق على المحافظة على عميله الذي يعمل معه لفترات طويلة من خلال تقدير أتعاب أقل، بهدف تشجيع العمل على الإستمرارية، وبهدف تحقيق مستوى دخل متواصل لمكتب التدقيق وقد أوصت (US.Senate,1976) في تقرير صدر عنها بضرورة تغيير المدقق الخارجي دورياً وذلك لتدعيم إستقلاله عن العميل، مبررة ذلك بأن طول الفترة الزمنية بين المدقق والعميل يمكن أن يخلق بينهما نوعاً من العلاقة الشخصية التي قد تفسد إستقلال المدقق. هذا إضافة إلى أن التغيير الدوري للمدقق يوفر فرصة لمدقق جديد يقوم من خلالها بتقويم النظام المحاسبي للشركة للكشف عما فيه من أخطاء أو مخالفات لم يستطع سلفه إكتشافها أو أنه كان قد إعتاد على معاشتها. زد على ذلك فإن هذا الأمر سيولد منافسة في سوق المهنة تساهم في المحافظة على مستوى رفيع من الخدمات المهنية.(مطر،1994).

(10) طبيعة نظام الرقابة الداخلي إذ أن وجود نظام رقابة داخلي على مستوى من الجودة والكفاءة عادة ما يتلافى الأخطاء الجوهرية مما يخفف الوقت والجهد اللازم لإنجاز عمل المدقق الخارجي، إن نظام الرقابة الداخلية الفعّال هو الذي يحقق كافة أهداف الرقابة الداخلية وإذا ما عمل على تحقيق تلك الأهداف فإنه يعتبر نظاماً قوياً ومتيناً يمكن الإعتماد عليه وخصوصاً من قبل المدقق الخارجي الذي يتولى فحص هذا النظام ومعرفة درجة قوته ومثابته، لذلك فإن النظام المتكامل الفعّال للرقابة الداخلية يتحقق بتوفير العناصر التالية:

(1) هيكل تنظيمي مناسب: فنظراً لتعدد الوظائف داخل المنظمة وبالتالي تعدد الإدارات داخل المنظمة أصبح لزاماً أن يكون هناك هيكلًا تنظيمياً واضح المعالم يبين نطاق الإشراف وعلاقات الإدارات بعضها البعض حسب ما تؤديه من وظائف.

كما يجب تحديد السلطات والمسؤوليات والصلاحيات فالمسؤولية يجب أن تكون متوازية مع الصلاحية حيث يسهل ذلك عمليات اتخاذ القرار ويحدد المسؤولية يمنع أي تضارب في الاختصاصات أو تكرار في الإجراءات كما يؤدي تحديد الاختصاصات إلى فصل الواجبات مما يعني عدم قيام موظف واحد بتنفيذ عملية بأكملها حيث يتيح ذلك قيام موظف آخر بمراجعة عمله مما يعني تفعيل دور الرقابة (أحمد، 2010).

(2) نظام محاسبي سليم: ان وجود نظام محاسبي سليم يلعب دوراً كبيراً في تحقيق نظام قوي للرقابة الداخلية حيث يجب أن يتصف النظام المحاسبي بالصفات التالية (الهالي، 2002، 312):

أ. أن يكون مستنداً على مفاهيم ومبادئ واضحة وثابتة ومرنة لتحكم عملية التوجيه المحاسبي.

ب. أن يتضمن مجموعة من الطرق والأساليب والإجراءات الفنية تساعد على التحقق من جهة العمليات المحاسبية والتأكد من دقتها وسلامة تبويبها.

إن وجود مثل هذه الطرق والإجراءات تمثل نقطة مضيئة أمام المنظمة لتوفير أتعاب التدقيق الخارجي ولتوضيح ذلك نورد المثال التالي إن قيام جهاز التدقيق الداخلي والذي يعتبر جزءاً من جهاز الرقابة الداخلية بإرسال شهادات إلى المدينين يذكر بها رصيد الدين المترتب على العميل كل شهر أو كل ثلاثة أشهر على أن يقوم العميل بالتوقيع على النسخة الثانية من هذه الشهادة وإرسالها إلى

المنظمة فذلك يعني أن كافة المبالغ المسجلة على حسابات هؤلاء المدينين صحيحة وصحة توجيهها المحاسبي كان سليماً أيضاً وأنها قد سجلت على حسابات العملاء بطريقة صحيحة فوجود مثل هذا الإجراء في النظام المحاسبي لا يدع أي مجال أمام المدقق الخارجي للشك في حصة هذه الحسابات وبالتالي أن يقوم بإرسال شهادات تأييد إلى هؤلاء المدينين فقد يكتفي بالاطلاع على الردود الواردة من المدينين لجهاز الرقابة الداخلية أو إن تطلب الأمر فإنه سينتقي عينة ضئيلة جداً من هذه الحسابات ليرسل لها شهادات التأييد وعليه ونتيجة لوجود هذا الإجراء يتحقق تخفيف في أتعاب المدقق الخارجي.

القسم الثاني: الدراسات السابقة

أولاً: الدراسات العربية:

1- دراسة (جهماني,1999) بعنوان: "العوامل التي تؤثر على تحديد أتعاب مدقق الحسابات

القانوني: دراسته ميدانية على الشركات المساهمة المدرجة في سوق عمان المالي".

هدف هذا البحث لدراسة العوامل التي تؤثر على تحديد أتعاب عملية التدقيق التي يقوم بها

مدققي الحسابات القانونيين لتدقيق حسابات الشركات المساهمة العامه المدرجه في سوق عمان

المالي , ومن أهم المتغيرات المستقلة التي تم دراستها هي (حجم الشركه وتعقيد عملية التدقيق

وخطرها)

وتبين أن أتعاب عملية التدقيق في الأردن تتأثر بحجم الوحده الأقتصاديه وبخطورة عملية

التدقيق وتعقيدها.

وقد أوصت هذه الدراسة :

- 1- إلزام مكاتب التدقيق بالتقيد بمعايير التدقيق الدولي بصوره قطعيه.
- 2- الأخذ بنظام الدوريه في أعمال التدقيق وعدم ثبات مدقق الشركه لفته طويله من الزمن
- 3- أن تتولى جمعية مدققي الحسابات القانونيين الأردنيه وضع نظام للأتعاب يكون مبنياً على عدد الساعات التي ينفذها المدقق, على أن يتم تحديد كلفة الساعة من قبل الجمعية وفقاً لدرجات المدقق وخبرته وأستناداً على متوسط الكلفة لكل المدققين .

2- دراسة (حلس،2003) بعنوان: "العوامل المؤثره في تحديد أتعاب المراجعة في فلسطين".

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد العوامل التي تؤثر على مستوى أتعاب المراجعة وقياس وتحليل الأهمية النسبية لهذه العوامل من وجهة نظر المراجعين بغية الوقوف على مدى أهمية كل منها في تحديد مستوى الأتعاب.

وتبين أن هناك خمسة عشر متغيراً تؤثر في تحديد أتعاب المراجعة في فلسطين. وقد تم تبويب الأهمية النسبية لهذه العوامل كما يراها المراجعين. وقد بينت الدراسة أن أهم هذه العوامل: حجم المنشأة الخاضعة للمراجعة ، والوقت الذي يستلزمه المراجع في تنفيذ عملية المراجعة.

وقد أوصت الدراسة إلى :

1. توفير الأطر التشريعية والتنظيمية لمهنتي المحاسبة والمراجعة ، وذلك من حيث شروط ممارسة المهنة وتعيين مراجع الحسابات والترخيص للمؤسسات العاملة في هذا الميدان.

2. الحاجة إلى أنظمة وقوانين فلسطينية توفر الحماية للمراجع الذي يبدي رأيه الصريح عن مخالفة الشركات للقوانين والمعايير المحاسبية والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ومعايير المراجعة الدولية.

3- دراسة (قطب،الخاطر،2004) بعنوان: **العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مراجعة الحسابات**

"دراسة ميدانية تطبيقية على دولة قطر"

هدفت هذه الدراسة إلى التوصل للعوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مراجعة الحسابات لعينه من المراجعين المزاولين والعاملين في مكاتب المراجعة في دولة قطر .

وتتمثل أهم نتائج هذا البحث في وجود عوامل عديدة تؤثر في تحديد أتعاب التدقيق، وتشير نتائج الدراسة إلى أن أكثر العوامل والمتغيرات تأثيراً من وجهة نظر المدققين المزاولين للمهنة في قطر هي قيمة مبيعات أو إيرادات العميل، تعدد فروع الشركة، طبيعة الصناعة، تبعية وسمعة مكاتب المراجعة، وعلى ضوء النتائج أوصى الباحث بضرورة الإهتمام بمهنة المراجعة في قطر خاصة بالتشريعات التي تنظم المهنة وتحث من إحتكار شركات المراجعة الكبرى (big 4)، كما أوصت بضرورة وجود منظمات مهنية تعمل على الإشراف على مهنة المحاسبة والمراجعة وتنظم عمل المراجعين وتضع قواعد السلوك المهني التي تمنع المنافسة بين المراجعين فيما يتعلق بالأتعاب حتى لا يكون ذلك على حساب الجوده.

4- دراسة (سويدان، ميشيل 2010) بعنوان: **"بعض العوامل المحددة لأتعاب التدقيق : دراسة**

ميدانية على الشركات المدرجة في بورصة عمان".

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة العوامل المؤثرة على أتعاب المدقق وقد اعتمدت الدراسة على تحليل العوامل (حجم الشركة، ودرجة تعقيد عملياتها، ومخاطر التدقيق، ونوع القطاع الذي تنتمي إليه

الشركة وحجم مكتب التدقيق) حيث تم الإعتماد على المنهج الوصفي التحليلي من خلال إستبانة تم تطبيقها على عينة تكونت من (107) من الشركات الأردنية المدرجة في بورصة عمان لعام 2003م.

وقد أظهرت نتائج الدراسة وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين كل من حجم الشركة موضع التدقيق وعدد فروعها وحجم مكتب التدقيق وبين أتعاب التدقيق كذلك أظهرت نتائج التحليل وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين أتعاب التدقيق لقطاع البنوك من ناحية و أتعاب التدقيق للقطاعات الأخرى من ناحية أخرى.

وأظهرت نتائج التحليل لكل قطاع على حده أن حجم الشركة موضع التدقيق يعتبر أهم العوامل المحددة لأتعاب التدقيق لكل قطاع من القطاعات المبحوثة.

وقد أوصى الباحث بضرورة إجراء مزيد من الدراسات الأردنية التي تأخذ بالإعتبار العديد من الجوانب والمتغيرات التي لم يتم تغطيتها في هذه الدراسة، والتي من الممكن أن تلقي مزيداً من الضوء على التفاوت في أتعاب التدقيق بين الشركات وأيضاً بين مكاتب التدقيق.

5- دراسة (نجم، 2012)، بعنوان "العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مدققي الحسابات الخارجيين في

قطاع غزة".

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مدققي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة، وتحليل الأهمية النسبية لهذه العوامل من وجهة نظر مدققي الحسابات ولقد قامت الباحثة بإتباع المنهج الوصفي التحليلي حيث تم تصميم وتوزيع (80) استبانة على مجتمع الدراسة والذي يتمثل في أصحاب مكاتب وشركات التدقيق العاملة في قطاع غزة والمعتمدة لدى لجنة المكاتب التابعة

لجمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن الوقت اللازم لتخطيط وتنفيذ عملية التدقيق وحجم عمل المنشأة محل التدقيق وسمعة وشهرة مكتب التدقيق واستقلالية وخبرة مكتب التدقيق والنزاهة التي يتمتع بها العاملين بالمكتب من أهم العوامل المؤثرة إيجاباً في تحديد أتعاب المدقق الخارجي، كما أن كفاءة ومثانة نظام الرقابة الداخلية للمنشأة لها تأثير في تحديد الأتعاب.

وقد أوصى الباحث ضرورة أن تتولى جمعية مدققي الحسابات القانونيين في غزة وضع آلية عملية لكيفية تحديد الأتعاب، وضرورة نشر أتعاب المدققين القانونيين في التقارير السنوية للشركات ليتسنى للباحثين عمل الدراسات لمعرفة أهم العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المدقق، يجب على مكاتب التدقيق تخفيض المنافسة غير المهنية بينها، والمطالبة بوضع حد أدنى للأتعاب.

6- دراسة (مدهون، 2014) بعنوان: العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي في المصارف وأثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي "دراسة تطبيقية"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على العوامل المؤثرة على العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، وأثر هذه العلاقة في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الداخليين والخارجيين على المصارف العاملة في قطاع غزة، وتوصلت إلى نتائج أهمها أن اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي يرتبط في تخفيض تكلفة التدقيق الخارجي، حيث يعتمد المدقق الخارجي على المدقق الداخلي، ويأخذ بالحسبان العمل المنجز من قبل المدقق الداخلي،

مما يساهم في تخفيض ساعات عمله والتقليل من أتعابه، كما توصلت الدراسة إلى أن التزام المدقق الداخلي والخارجي بالتطوير المهني لمواكبة المستجدات يفعل العلاقة بينهم، ويساعد في تعزيز نظام الرقابة الداخلية، وذلك من خلال إلتزام الطرفين ببذل العناية المهنية الواجبة عند دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، كما ويساعد إلتزام المدقق الداخلي والخارجي بالتطوير المهني بتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي، وذلك من خلال قيام المدقق الخارجي بالتخفيض من مدى اختباره ونطاق إجراءاته، وأوصت الدراسة بضرورة وجود قسم تدقيق داخلي فعال مؤهل ولديه المعرفة الكافية بالمعايير المهنية.

ثانياً: الدراسات الأجنبية:

1- دراسة (Beattie *et al.*, 2001) بعنوان :

"The Determinants of Audit Fees : Evidence From The Voluntary Sector"

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد أهم العوامل المؤثرة على أتعاب التدقيق لعينة من المؤسسات الخيرية الكبيرة في المملكة المتحدة، وحددت الدراسة ستة مكاتب كبيرة للمقارنة في الأتعاب بينها وبين المكاتب الصغيرة، اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، وتوصلت إلى وجود علاقة إيجابية بين أتعاب التدقيق وكل من عدد فروع المؤسسة الخيرية وبعد موقع المؤسسة عن مكتب التدقيق، كما توصلت الدراسة إلى أن مكاتب التدقيق الستة الكبيرة تتقاضى أتعاباً أعلى في المتوسط بنسبة (18.5%) من الأتعاب التي تتقاضاها مكاتب التدقيق الأخرى.

2- دراسة (القاسم، 2001) بعنوان :

"The reliance of external auditors on internal auditors and its impact on audit fees :an empirical examination"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على العوامل المحددة لإعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي أثناء قيامه بعمله من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الأردن. إضافة الى ذلك معرفة العلاقة بين الإعتماد على عمل المدقق الداخلي وأتاعب التدقيق.

وتوصلت الدراسة إلى أن المقق الخارجي عند قيامه بالإعتماد على عمل المدقق الداخلي يهتم بشكل كبير على أهلية المدقق الداخلي، مصداقية المدقق الداخلي، ثم جودة عمل المدقق الداخلي (على التوالي) كما توصلت إلى أنه لا يوجد علاقة جوهرية بين أتاعب التدقيق واعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي، على عكس دراسة (Felix et al, 2001).

وعلى ضوء النتائج أوصت هذه الدراسة بأن يقوم الباحثين الجدد على عمل دراسة تجريبية لتأثير حجم الصناعة لشركات معينة على العلاقة بين المدقق الخارجي وأتاعب التدقيق عن طريق تقسيم هذه الشركات لمجموعات حسب الحجم ومعرفة مدى تأثير هذه العوامل عليها.

3- دراسة (Felix et al., 2001) بعنوان :

"The impact of the contribution of internal auditors in the audit work on audit fees"

هدفت هذه الدراسة إلى التحقق من مدى تأثير مساهمة المدققين الداخليين في عملية التدقيق على أتاعب التدقيق، إذ قام الباحثون بالتحقق من العوامل التي تتأثر بها هذه المساهمة، ومن المتغيرات التي تمت دراستها في هذا البحث (حجم الشركة، درجة تعقيدها، ودرجة خطورتها)

أوضحت نتائج هذه الدراسة أنه مساهمة المدققين الداخليين بعملية التدقيق ضروري لتحديد أتاعب التدقيق بعلاقة سلبية، وبينت أيضاً مدى توفر وجودة التدقيق عامل مهم في تحديد درجة المساهمة التي يقوم بها المدقق الداخلي في شغل التدقيق.

4-دراسة (Carcello *et al.*, 2002) بعنوان :

"Board Characteristics and Audit Fees"

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أثر خصائص مجلس الإدارة على أتعاب التدقيق لعينة من الشركات الأمريكية كبيرة الحجم.

وطرحت الدراسة وجهتي نظر حول أثر خصائص مجلس الإدارة على أتعاب التدقيق إذ تمثلت وجهة النظر الأولى في أن مجلس الإدارة الذي يتمتع بالإستقلالية ويتميز أعضاؤه بالخبرة الكافية سوف يزيد من نطاق التدقيق و هذا بدوره يؤدي إلى زيادة أتعاب التدقيق.

وأما وجهة النظر البديلة فتمثلت في أن مجلس الإدارة الذي يتمتع بالإستقلالية والخبرة الكافية يؤدي إلى تقليل مخاطر التدقيق ومن ثم تقليل الجهود المبذولة من قبل المدقق الخارجي، وهذا بدوره يؤدي إلى تخفيض أتعاب التدقيق الخارجي.

وقد جاءت نتائج الدراسة لتدعم وجهة النظر الأولى، وخلصت إلى وجود علاقة إيجابية بين إستقلالية مجلس الإدارة و خبرة أعضاؤه وأتعاب التدقيق المدفوعة للمدقق الخارجي.

5-دراسة (Elgammal, 2012) بعنوان :

"Determinants of audit fees :evidence from Lebanon"

هدفت هذه الدراسة لمعرفة رأي المدققين الخارجيين والممثلين للعملاء مثل (المحاسبين، المحللين الماليين، المدققين الداخليين) بالعوامل التي تحدد أتعاب التدقيق اعتمادا الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي عن طريق توزيع 80 استبانة تتضمن جميع العوامل والمتغيرات مثل (حجم الشركة

ودرجة تعقيدها ودرجة الخطوره فيها، وأرباحها أو إيراداتها وسمعتها...)، وتبين فيما إذا كانت تلك العوامل ترتبط بخصائص شركة التدقيق أو بخصائص العميل، وتوصلت الدراسة إلى نتائج أهمها إتفاق شركات التدقيق والعملاء حول أكثر عامل يؤثر على حجم أتعاب التدقيق إذا كانت شركة التدقيق من ال Big Four او خارج ال Big Four وأقل عامل هو حجم شركة التدقيق من خلال عدد موظفيها . وقد أوصت هذه الدراسة أنه سيكون الوضع في لبنان أفضل بكثير إذا ألزم قانون الشركات على نشر الأتعاب التي تدفع على التدقيق في تقاريرهم المالية السنوية حتى يستطيع الباحثون استخدامها في تحديد العوامل التي تؤثر على أتعاب التدقيق .

ثالثاً: ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة:

1- تتميز الدراسة الحالية في أنها من الدراسات القليلة التي تم تطبيقها على شركات التدقيق

في الأردن بواسطة إستبانة بما يضمن الحصول على أدق المعلومات الفعلية .

2- كما تتميز هذه الدراسة في متغيراتها التي شملت (نظام رقابة داخلي فعال, شهرة مكتب

التدقيق, حجم مكتب التدقيق, الإستمرارية) والتي لم تتناولها الدراسات السابقة مجتمعة

حيث تناولت بعض الدراسات متغيرات مختلفة مثل (درجة التعقيد, درجة الخطورة , أهلية

المدقق ومصدقائه, النزاهة) وبعض المتغيرات التي لم نتطرق لها في هذه الدراسة

الحالية.

3- وتتميز الدراسة في توقيتها الذي أصبحت فيه الشركات مطالبة بشكل رسمي في الإفصاح

عن بياناتها وقوائمها المالية في ضوء التغيرات الحديثة في قوانين ضريبة الدخل

والمبيعات.

4- كما يميز هذه الدراسة شمولية المتغيرات التي شملتها وتم تطبيقها بالبيئة الأردنية

الفصل الثالث

الطريقة والإجراءات (منهجية الدراسة)

1.3 منهج الدراسة

2.3 مجتمع الدراسة

3.3 أدوات الدراسة

4.3 الأساليب الإحصائية

الفصل الثالث

الطريقة والاجراءات (منهجية الدراسة)

1.3 منهج الدراسة:

سيتم استخدام المنهج الوصفي التحليلي في إجراء الدراسة لكونه المنهج المناسب لدراسة الظواهر الإجتماعية والإنسانية ولجمع أدلة تجريبية من عدد كبير من مفردات مجتمع الدراسة، ولملاءمته لطبيعة وأهداف الدراسة:

- حيث سيعتمد المنهج الوصفي في وصف أبعاد متغيرات البحث المستقلة والمتمثلة في (نظام رقابة داخلي فعال، حجم مكتب التدقيق، شهرة مكتب التدقيق، الأستمراريه) والمتغير التابع أتعاب المدقق الخارجي.
- المنهج التحليلي بغرض تحديد العوامل المؤثرة على أتعاب المدقق الخارجي.

2.3 مجتمع الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من كافة المدققين الخارجيين في مكاتب وشركات التدقيق في الأردن ومدراء الشركات والتدقيق الداخلي، حيث تم تطبيق أداة الدراسة (الإستبانة) على عينة ممثلة بلغت (114) مدقق خارجي ومدير شركة ومدققين داخليين، وبنسبة بلغت (87.69%) من مجتمع الدراسة في الشركات المبحوثة في الأردن حيث أن عدد المحاسبين القانونيين (600) محاسب.

3.3 أدوات الدراسة:

تم الإعتماد على مصدرين من مصادر جمع البيانات:

1. مصادر ثانوية: وذلك بالإعتماد على الكتب، الدوريات، ومواقع الإنترنت، فيما يتعلق بمتغيرات نموذج البحث.

2. مصادر أولية: سيتم الإعتماد توزيع إستبانه لمكاتب التدقيق المعتمدة في الأردن ومدراء الشركات لغرض الحصول على آرائهم عن أبعاد ومتغيرات نموذج البحث.

4.3 الأساليب الإحصائية:

بالإعتماد على برنامج (SPSS) سيتم إجراء الإختبارات التالية:

مقاييس الإحصاء الوصفي:

وذلك لوصف مجتمع الدراسة وعينتها وتحديد خصائصها، بالإعتماد على النسب المئوية والتكرارات، وترتيب متغيرات الدراسة حسب أهميتها النسبية اعتماداً على قيم الوسط الحسابي والانحرافات المعيارية.

الإحصاء التحليلي: بغرض اختبار فرضيات الدراسة حيث سيتم إعتماد تحليل الإنحدار لإختبار (REGRESSION) فرضيات الأثر، واختبار التباين الأحادي (ONE WAY ANOVA) لإختبار فرضيات الفروق.

الفصل الرابع

عرض النتائج واختبار الفرضيات

1.4 الطريقة والإجراءات

2.4 الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة

3.4 الإختبارات الخاصة بأداة الدراسة

4.4 وصف خصائص عينة الدراسة

5.4 اختبار فرضيات الدراسة

6.4 حدود الدراسة

الفصل الرابع

عرض النتائج واختبار الفرضيات

يهدف هذا الفصل إلى التعرف على العوامل المؤثرة على أتعاب التدقيق دراسة اختبارية على شركات التدقيق في المملكة الأردنية الهاشمية، وللوصول إلى هذا الهدف تم تصميم إستبانة وتوزيعها على (130) فرد من أفراد عينة الدراسة، وبلغ عدد الإستبانات غير المستردة (11) إستبانة وعدد الإستبانات غير الصالحة للتحليل (5)، وبالتالي عدد الإستبانات الصالحة (114) بعد تفرغها، والجدول (1) يلخص توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغيراتها

الجدول (1-4)

ملخص حجم العينة

نسب الإستبانات المستردة إلى حجم العينة	عدد الإستبانات الصالحة للتحليل	عدد الإستبانات غير الصالحة للتحليل	عدد الإستبانات غير المستردة	حجم الإستبانات الموزعة
%87.69	114	5	11	130

1.4 الطريقة والإجراءات

لتحليل بيانات واختبار فرضيات الدراسة تم الإعتماد على مقياس ليكرت الخماسي في الإجابة على

الأسئلة وذلك حسب الدرجة التالية:

درجة (1) تعبر عن: غير موافق بشدة.

درجة (2) تعبر عن: غير موافق.

درجة (3) تعبر عن: موافق بدرجة متوسطة.

درجة (4) تعبر عن: موافق.

درجة (5) تعبر عن: موافق بشدة.

ولتفسير المتوسطات الحسابية لتقديرات أفراد عينة الدراسة (الموظفين) على كل فقرة من فقرات الإستبانة وعلى كل مجال من مجالاتها؛ تم استخدام المعيار الإحصائي الآتي والمبين في الجدول (2):

الجدول (4-2)

المعيار الإحصائي لتفسير المتوسطات الحسابية لتقديرات أفراد عينة الدراسة (الموظفين) على كل فقرة من فقرات الإستبانة وعلى كل مجال من مجالاتها

درجة الموافقة	المتوسط الحسابي
بدرجة متدنية	من 1.00 – أقل من 2.49
بدرجة متوسطة	من 2.50 – أقل من 3.49
بدرجة عالية	من 3.50 – 5.00

2.4 الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة:

للإجابة على أسئلة الدراسة واختبار صحة فرضياتها تم استخدام الإختبارات الإحصائية

المناسبة والمستقاة من الرزمة الإحصائية (SPSS):

- مقياس الإحصاء الوصفي (Descriptive Statistics Measures): لوصف خصائص عينة

الدراسة، والإجابة عن أسئلتها.

- اختبار ثبات الأداة (Reliability Test): عن طريق معامل كرونباخ ألفا لتقدير ثبات الإتساق

الداخلي للأداة.

- اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات الدراسة (Normal Distribution): وذلك باستخدام اختبار

(One Sample Kolmogrov Test).

- تحليل (ONE SAMPLE T TEST) لاختبار فرضيات الدراسة.

3.4 الإختبارات الخاصة بأداة الدراسة:

توضح هذه الإختبارات مصداقية الأداة المستعملة في الدراسة وذلك بتوضيح أنها تقيس فعلاً ما ينبغي قياسه، وبذلك يكون لها الصلاحية والصحة في الإختبار، حيث تم إستخدام إختبار الاتساق الداخلي كرونباخ ألفا (Cronbach Alpha) وتكون قيمته مقبولة عند (60%) وما فوق⁽¹⁾، وقد كانت النتائج كما هو موضح في الجدول (3).

جدول (3-4)

معاملات ثبات الاتساق الداخلي (كرونباخ ألفا) لكل مجال من مجالات أداة الدراسة وللأداة ككل عينة من (الموظفين) (ن = 114)

المجال	معامل ثبات الاتساق الداخلي (كرونباخ ألفا)
نظام الرقابة الداخلي	0.725
شهرة المكتب	0.725
حجم تدقيق المكتب	0.724
الإستمرارية	0.665

نلاحظ من خلال الجدول (3) أن معاملات الثبات لجميع مجالات أداة الدراسة (العوامل المؤثرة على أتعاب التدقيق) كانت أكبر من (0.60) مما يدل على أنه يوجد إتساق داخلي بين فقرات كل مجال من المجالات.

¹ Sekaran, Uma, "Research Methods for business: A skill-Building Approach", opcit, p 311.

4.4 وصف خصائص عينة الدراسة:

(1) وصف خصائص عينة الدراسة:

تناولت الدراسة جملة من المتغيرات الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة من حيث " التخصص العلمي، المؤهل العلمي، عدد سنوات الخبرة في مجال التدقيق الخارجي، الوظيفة، والشهادات المهنية" والمستقاة من المعلومات العامة التي تضمنتها الإستبانة، ولستنادا على ذلك تم وصف عينة الدراسة كالاتي:

الجدول (4-4)
خصائص عينة الدراسة

النسبة المئوية%	التكرار	المستوى/الفئة	المتغير
90.4%	103	محاسبة	التخصص العلمي
7.9%	9	علوم مالية ومصرفية	
1.8%	2	اقتصاد	
100%	114	المجموع	
		دكتورة	المؤهل العلمي
17.5%	20	ماجستير	
82.5%	94	بكالوريوس	
		دبلوم	
		غير ذلك	
100%	114	المجموع	
38.6%	44	أقل من 5 سنوات	عدد سنوات الخبرة في مجال التدقيق
29.8%	34	من 5 إلى أقل من 10 سنوات	
17.5%	20	من 10 إلى أقل من 15 سنوات	
13.2%	15	15 سنة فأكثر	
100%	113	المجموع	
30.7%	35	JCPA	الشهادات العلمية
29.8%	34	CPA	

المتغير	المستوى/الفئة	التكرار	النسبة المئوية%
	CISA	1	0.9%
	CA	1	0.9%
	Bachelor	43	37.7%
	المجموع	114	100%
الوظيفة	مدقق	88	77.2%
	مدير	26	22.8%
	المجموع	114	100%
الشكل القانوني للمنشأة	مكتب تدقيق	76	66.7%
	مكتب تدقيق مشارك مع مكاتب عالمية	36	31.6%
	المجموع	112	100%

يظهر الجدول (4) أن (90.4%) من أفراد عينة الدراسة من تخصص المحاسبة، و(7.9%) من تخصص علوم مالية ومصرفية و (1.8%) من تخصص الإقتصاد.

أما المؤهل العلمي لأفراد عينة الدراسة فيشير الجدول (4) إلى أن أكثر أفراد العينة من حملة البكالوريوس بنسبة (82.5%)، بينما بلغت نسبة حملة ماجستير 17.5% من مجموع أفراد عينة الدراسة.

كما يشير الجدول إلى أن عدد سنوات الخبرة (أقل من 5 سنوات) كانت أعلى فئة حيث بلغت نسبتهم (38.6%) من مجموع عينة الدراسة، تلتها الفئة العمرية (من 5 إلى أقل من 10 سنوات) وبنسبة بلغت (29.8%)، ثم الفئة (من 10 إلى أقل من 15 سنوات) و بنسبة بلغت (17.5%)، وأخيراً الفئة العمرية (15 سنة فأكثر) وبنسبة بلغت (13.2%) من مجموع أفراد عينة الدراسة.

ويظهر الجدول (4) أن أعلى فئات الشهادات العلمية هي شهادة JCPA حيث بلغت نسبتها (30.7%)، تلتها CPA وبلغت (29.8%)، تلتها شهادة CISA وبنسبة بلغت (0.9%)، ثم CA

وبنسبة بلغت (0.9%) من مجموع أفراد عينة الدراسة الذين يحملون هذه الشهادات العلمية.

أما الموقع الوظيفي لأفراد عينة الدراسة فيشير الجدول (4) إلى أن أكثر أفراد العينة من المدققين بنسبة (77.2%)، بينما بلغت نسبة مدراء الشركات 22.85% من مجموع أفراد عينة الدراسة.

ويشير الجدول (4) أن أعلى الشركات المبحوثة هي مكاتب تدقيق حيث بلغت نسبتها (66.7%)، أما مكتب تدقيق مشارك مع مكاتب عالمية فكانت بنسبة بلغت (31.6%) من مجموع الشركات والمكاتب المبحوثة.

نتائج التحليل

تحليل آراء عينة الدراسة لفهم العبارات الخاصة بالعوامل المؤثرة على أتعاب التدقيق دراسة اختبارية على شركات التدقيق في المملكة الأردنية الهاشمية، فقد تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات كل مجال، كما هو موضح في الجدول رقم (5) كما يلي:

جدول (4-5)

المتوسطات الحسابية لتقديرات أفراد عينة الدراسة على كل مجال من مجالات العوامل المؤثرة على أتعاب التدقيق دراسة اختبارية على شركات التدقيق في المملكة الأردنية الهاشمية

رقم المجال	المجال	المتوسط الحسابي*	الانحراف المعياري	درجة التقدير	الرتبة
1	نظام الرقابة الداخلي	3.737	0.820	عالية	3
2	شهرة المكتب	4.011	0.780	عالية	1
3	حجم مكتب التدقيق	3.876	0.919	عالية	2
4	الإستمراريه	3.652	0.850	عالية	4

* الدرجة الدنيا (1) والدرجة القصوى من (5)

يبين الجدول (5) أن المتوسطات الحسابية لتقديرات أفراد عينة الدراسة تراوحت ما بين [3.652 - 4.011] وبانحراف معياري ما بين [0.780 - 0.919] وبدرجة تقدير عالية، كما يتبين من الجدول (5) أن متوسط تقديرات عينة من (الموظفين) على متغيرات أداة الدراسة (العوامل المؤثرة على أتعاب التدقيق) أن المجال الثاني (شهرة المكتب) جاء في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4.011) بانحراف معياري (0.780) وبدرجة تقدير عالية. أما المجال الثالث (حجم مكتب التدقيق) فجاء في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي (3.876) بانحراف معياري (0.919) وبدرجة تقدير عالية، أما المجال الأول (نظام الرقابة الداخلي) فجاء في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي (3.737) بانحراف معياري (0.820) وبدرجة تقدير عالية، أما المجال الرابع (الإستمرارية) فجاء في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي (3.652) بانحراف معياري (0.850) وبدرجة تقدير عالية.

• فيما يتعلق بفقرات نظام الرقابة الداخلي:

تحليل آراء عينة الدراسة لفهم العبارات الخاصة بنظام الرقابة الداخلي بهدف التعرف على

أهميته في تحديد أتعاب المدقق، وفيما يلي عرض تفصيلي:

جدول (4-6)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإستجابات أفراد عينة الدراسة على نظام الرقابة الداخلي

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي *	الانحراف المعياري	درجة التقدير
1	تعتمد أتعاب المدقق على مدى وجود ضوابط لنظام الرقابة الداخلية.	4.412	0.607	عالية
2	تعتمد أتعاب المدقق على مدى التعاون والتنسيق الفعال من قبل المدقق الداخلي مع ما يطلبه المدقق الخارجي.	4.096	0.665	عالية
3	تعتمد أتعاب المدقق على مدى تعيين المدقق الداخلي من قبل مجلس الإدارة.	3.728	0.732	عالية
4	تعتمد أتعاب المدقق على مدى إستقلاليه المدقق الداخلي.	3.456	0.904	متوسطة
5	تعتمد أتعاب المدقق على مدى تقديم المدقق الداخلي تقاريره وملاحظاته إلى المدير العام.	3.202	1.082	متوسطة
6	تعتمد أتعاب المدقق على مدى دعم الشركة لإجراءات التدقيق الداخلي ومتابعة تقييد الملاحظات.	3.522	0.897	عالية
7	تعتمد أتعاب المدقق على مدى تطبيق متطلبات الحوكمة المؤسسية.	3.974	0.734	عالية
8	بوجود التعاون والتنسيق الفعال بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي في بعض مراحل التدقيق لمنع التكرار والإزدواجية للعمل يؤدي إلى تقليل أتعاب المدقق الخارجي.	3.754	0.826	عالية
9	إن للمراجع الداخلي الدور الكبير في تقليل نطاق الفحص التفصيلي لكمية الإختبارات للمراجع الخارجي مما يؤدي إلى تقليل أتعاب المدقق الخارجي.	3.491	0.934	عالية
	المعدل العام للمحور	3.737	0.820	عالية

* الدرجة الدنيا (1) والدرجة القصوى من (5)

يُلاحظ من الجدول (6) أن المتوسطات الحسابية لإستجابات أفراد عينة الدراسة تراوحت ما بين

[4.412-3.202] وبانحراف معياري تراوح ما بين [1.082-0.607] وبدرجة تقدير تراوحت بين

(متوسطة وعالية).

ويشير الجدول (6) إلى أن الفقرة (1) (مدى وجود ضوابط لنظام الرقابة الداخلية) كانت أهم العوامل التي تؤثر على أتعاب المدقق الخارجي , تلاها الفقرة (2) (مدى التعاون والتنسيق الفعال من قبل المدقق الداخلي مع ما يطلبه المدقق الخارجي) التي تأتي في المرتبة الثانية من حيث التأثير على أتعاب المدقق الخارجي , أما فيما يتعلق بالفقرة (5) (مدى تقديم المدقق الداخلي تقاريره وملاحظاته إلى المدير العام) فإنها العامل الأقل أهميه في تأثيرها على أتعاب المدقق الخارجي .

استنتج الباحث هنا أن وجود ضوابط لنظام الرقابة الداخلية له دور كبير في التأثير على تحديد أتعاب المدقق الخارجي في حين أن التقارير والملاحظات المقدمة من المدقق الداخلي للمدير العام هي الأقل تأثيراً على تحديد أتعاب المدقق الخارجي .

• فيما يتعلق بفقرات شهرة المكتب:

تحليل آراء عينة الدراسة لفهم العبارات الخاصة بشهرة المكتب بهدف التعرف على أهميته في تحديد أتعاب المدقق، وفيما يلي عرض تفصيلي:

جدول (7-4)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإستجابات أفراد عينة الدراسة على شهرة المكتب

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي *	الانحراف المعياري	درجة التقدير
1	تعتمد أتعاب المدقق على شهرة مكتب التدقيق بشكل كبير.	4.350	0.560	عالية
2	تعتمد أتعاب المدقق على تميز مكتب التدقيق في أعماله وموثوقيته.	4.500	0.552	عالية
3	تعتمد أتعاب المدقق على مدى تعامل مكتب التدقيق مع شركات عالمية للتدقيق.	4.131	0.792	عالية
4	تعتمد أتعاب المدقق على مدى إرتباط مكتب التدقيق مع مكتب تدقيق عالمي من ال Big Four	4.354	0.693	عالية
5	تعتمد أتعاب المدقق على وجود تخصص معروف لمكتب التدقيق (بنوك، شركات خاصة، مساهمة).	3.912	0.690	عالية
6	تعتمد أتعاب المدقق على عمر مكتب التدقيق.	3.456	1.106	متوسطة
7	تعتمد أتعاب المدقق على مدى وجود فروع داخلية وخارجية لمكتب التدقيق.	3.371	1.070	متوسطة
المعدل العام للمحور		4.011	0.780	عالية

* الدرجة الدنيا (1) والدرجة القصوى من (5)

يُلاحظ من الجدول (7) أن المتوسطات الحسابية لإستجابات أفراد عينة الدراسة تراوحت ما بين [4.500-3.371] وبانحراف معياري ما بين [1.106-0.552] وبدرجة تقدير تراوحت بين (متوسطة وعالية).

ويشير الجدول (7) الى ان الفقره (2) (مدى تميز مكتب التدقيق في أعماله وموثوقيته) كانت أهم العوامل التي تؤثر على أتعاب المدقق الخارجي , تلاها الفقره (4) (مدى إرتباط مكتب التدقيق مع مكتب تدقيق عالمي من ال Big Four) التي تأتي في المرتبة الثانية من حيث التأثير على أتعاب المدقق الخارجي، أما فيما يتعلق بالفقره (7) (مدى وجود فروع داخلية وخارجية لمكتب التدقيق) فأنها

العامل الأقل أهمية في تأثيرها على أتعاب المدقق الخارجي .

إتضح للباحث أنه كلما كان المكتب ذو موثوقية وتميّز في أعماله وخبرته له أثر إيجابي على تحديد أتعاب المدقق الخارجي , بينما تبين له أن إرتباط المكتب بفروع داخلية أو خارجية ليس له الأثر الكبير على تحديد أتعاب المدقق الخارجي في الأردن.

• فيما يتعلق بفقرات حجم مكتب التدقيق :

تحليل آراء عينة الدراسة لفهم العبارات الخاصة بحجم مكتب التدقيق بهدف التعرف على أهميته في تحديد أتعاب المدقق، وفيما يلي عرض تفصيلي :

جدول (4-8)

المتوسطات الحسابية لتقديرات أفراد عينة الدراسة على حجم مكتب التدقيق

رقم المجال	المجال	المتوسط الحسابي*	الإنحراف المعياري	درجة التقدير
1	تعتمد أتعاب المدقق على عدد من العاملين ذوي الخبرة والكفاءة في مكتب التدقيق.	4.27	0.844	عالية
2	تعتمد أتعاب المدقق على حجم اعمال مكتب التدقيق ومدى الأقبال عليه	4.14	0.818	عالية
3	تعتمد أتعاب المدقق على حجم أصول مكتب أو شركة التدقيق.	3.71	0.984	عالية
4	تعتمد أتعاب المدقق على مدى حجم الإيرادات السنوية التي يحققها المكتب.	3.44	1.056	متوسطة
5	تعتمد أتعاب المدقق على ماهية تصنيف مكتب التدقيق (مؤسسة، شركة محلية، شركة دولية..)	3.82	0.894	عالية
	المعدل العام للمحور	3.876	0.919	عالية

* الدرجة الدنيا (1) والدرجة القصوى من (5)

يبين الجدول (8) أن المتوسطات الحسابية لتقديرات أفراد عينة الدراسة تراوحت ما بين

[4.27 - 3.44] وبنحرف معياري ما بين [1.056 - 0.818] وبدرجة تقدير تراوحت بين (متوسطة

وعالية).

ويشير الجدول (8) إلى أن الفقرة (1) (عدد من العاملين ذوي الخبرة والكفاءة في مكتب التدقيق) كانت أهم العوامل التي تؤثر على أتعاب المدقق الخارجي , تلاها الفقرة (2) (حجم أعمال مكتب التدقيق ومدى الإقبال عليه) التي تأتي في المرتبة الثانية من حيث التأثير على أتعاب المدقق الخارجي , أما فيما يتعلق بالفقرة (4) (حجم الإيرادات السنوية التي يحققها المكتب) فإنها العامل الأقل أهمية في تأثيرها على أتعاب المدقق الخارجي .

وهذا ما يدل على أن أتعاب المدقق الخارجي تتأثر بعامل الخبرة والكفاءة أكثر من تأثرها بحجم الإيرادات السنوية التي يتقاضاها المكتب وهذا ما أوضحته النتائج في الفقرة (4) من الجدول.

فيما يتعلق بفقرات الإستمرارية:

تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية بفقرات الإستمرارية، كما هو موضح في الجدول (9) كما يلي:

جدول (4-9)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإستجابات أفراد عينة الدراسة على الإستمرارية

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي *	الانحراف المعياري	درجة التقدير
1	تعتمد أتعاب المدقق على مدى استمرارية عمل مكتب التدقيق مع الشركة المراد تدقيقها.	3.763	0.744	عالية
2	تعتمد أتعاب المدقق على عدد ساعات العمل المقدرة للتدقيق على المنشأة.	4.140	0.818	عالية
3	تعتمد أتعاب المدقق على العلاقة الشخصية بين أصحاب أو مدراء الشركة والمدقق.	3.298	0.967	متوسطة
4	تعتمد أتعاب المدقق على مدى تدوير المدقق وفق متطلبات القانون.	3.421	0.840	متوسطة
5	تعتمد أتعاب المدقق على مدى تكرار التعامل مع الشركة لسنوات متلاحقة.	3.640	0.883	عالية
	المعدل العام للمحور	3.652	0.850	عالية

* الدرجة الدنيا (1) والدرجة القصوى من (5)

يُلاحظ من الجدول (9) أن المتوسطات الحسابية لإستجابات أفراد عينة الدراسة تراوحت ما بين [3.298 – 4.140] وبانحراف معياري ما بين [0.744 – 0.967] وبدرجة تقدير تراوحت بين (متوسطة وعالية).

ويشير الجدول (9) إلى أن الفقرة (2) (مدى على عدد ساعات العمل المقدرة للتدقيق على المنشأة.) كانت أهم العوامل التي تؤثر على أتعاب المدقق الخارجي ، تلاها الفقرة (1) (مدى

استمرارية عمل مكتب التدقيق مع الشركة المراد تدقيقها) التي تأتي في المرتبة الثانية من حيث التأثير على أتعاب المدقق الخارجي، أما فيما يتعلق بالفقرة (3) (العلاقة الشخصية بين أصحاب أو مدراء الشركة والمدقق) فأنها العامل الأقل أهمية في تأثيرها على أتعاب المدقق الخارجي .

وتبين هنا أن عدد ساعات العمل المقدرة للتدقيق على المنشأة لها تأثير إيجابي كبير على تحديد أتعاب المدقق الخارجي، أما العلاقة الشخصية بين أصحاب أو مدراء الشركة والمدقق فلها التأثير الأقل على تحديد الأتعاب وهذا ما يدل على صحة العملية بين المدققين الخارجيين والشركة إذ أن تأثير العلاقات لم يكن له الأثر البالغ كما ذكرنا في أعلاه وكما بينت نتائج التحليل.

5.4 اختبار فرضيات الدراسة:

الفرضية الرئيسية:

لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $(0.05 \geq \alpha)$ بين العوامل (نظام رقابة داخلي فعال، شهرة مكتب التدقيق، حجم مكتب التدقيق، الإستمرارية في تعامل مكتب التدقيق مع الشركة) وأتعاب المدقق الخارجي في الشركات الأردنية.

ولإختبار الفرضية فقد تم استخدام اختبار (One Sample T test) على الوسط الفرضي (3.500)، لمعرفة إن كانت هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين: العوامل مجتمعة (وجود جهاز رقابة فعال، شهرة مكتب التدقيق، حجم مكتب التدقيق، الإستمرارية في تعامل مكتب التدقيق مع الشركة) وأتعاب المدقق، على مستوى الدلالة الإحصائية $(\alpha \leq 0.05)$ ويبين الجدول (10) ذلك.

الجدول رقم (4-10)

الفرضية الرئيسية اختبار (One-Sample T Test)

المتوسط الحسابي	T	T الجدولية	درجات الحرية	مستوى الدلالة
3.8199	8.994	1.646	113	0.000

يشير الجدول أعلاه إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل (وجود جهاز رقابة فعال، شهرة مكتب التدقيق، حجم مكتب التدقيق، الإستمرارية في تعامل مكتب التدقيق مع الشركة)، وأتباع المدقق على مستوى دلالة إحصائية ($\alpha \leq 0.05$)، حيث بلغت قيمة الإختبار (T) : (8.994) وهي أعلى من قيمتها الجدولية البالغة (1.646)، وعلى مستوى الدلالة الإحصائية (0.000) وهي أقل من القيمة المحددة ($\alpha \leq 0.05$)، وبالتالي نقبل الفرضية البديلة أي : أنه يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية على مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين العوامل (وجود نظام رقابة داخلي فعال، شهرة مكتب التدقيق، حجم مكتب التدقيق، الإستمرارية في تعامل مكتب التدقيق مع الشركة) وأتباع المدقق الخارجي في الشركات الأردنية أي انه يوجد تأثير للعوامل في تحديد أتباع المدقق الخارجي.

ولبيان العلاقة بين كل عامل من العوامل: (مؤهلات مدقق الحسابات، وجود جهاز رقابة داخلي فعال، شهرة مكتب التدقيق، إرتباطه بمكتب تدقيق دولي)، وأتباع المدقق الخارجي تم اختبار

الفرضيات الفرعية التالية:

الفرضية الفرعية الأولى:

لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $(0.05 \geq \alpha)$ بين وجود نظام رقابة داخلي فعال في الشركات وأتباع المدقق الخارجي في شركات التدقيق الأردنية.

ولإختبار الفرضية فقد تم استخدام اختبار : (One Sample T test) على الوسط الفرضي

(3.500) ؛ لمعرفة إن كان هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين وجود جهاز رقابة فعال وأتباع

المدقق الخارجي في شركات التدقيق الأردنية، على مستوى الدلالة الإحصائية $(\alpha=0.05)$ ويبين الجدول (11) ذلك.

الجدول (11-4)

الفرضية الفرعية الأولى اختبار (One-Sample T Test)

المتوسط الحسابي	T	T الجدولية	درجات الحرية	مستوى الدلالة
3.7378	5.473	1.646	113	0.000

يشير الجدول أعلاه إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين وجود جهاز رقابة فعال وأتباع المدقق الخارجي في شركات التدقيق الأردنية على مستوى دلالة إحصائية $(\alpha = 0.05)$ ، حيث بلغت قيمة الإختبار (T): (5.473) وهي أعلى من قيمتها الجدولية البالغة (1.646)، وعلى مستوى الدلالة الإحصائية (0.000) وهي أقل من القيمة المحددة $(\alpha = 0.05)$ ، وبالتالي نقبل الفرضية البديلة أي: أنه يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية على مستوى دلالة $(\alpha < 0.05)$ بين وجود جهاز رقابة داخلي فعال في الشركات المبحوثة وأتباع المدقق الخارجي أي أن العامل يؤثر في تحديد أتباع المدقق الخارجي وهذا ما جاء متطابقاً مع دراسة (نجم, 2012) ودراسة (المدهون, 2014) فيما يخص وجود نظام رقابة داخلي فعال

الفرضية الفرعية الثانية:

لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $(0.05 \geq \alpha)$ بين شهرة مكتب التدقيق وأتاعب المدقق الخارجي في شركات التدقيق.

ولإختبار الفرضية فقد تم استخدام اختبار: (One Sample T test) على الوسط الفرضي (3.500)؛ لمعرفة إن كان هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين شهرة مكتب التدقيق وأتاعب المدقق الخارجي في شركات التدقيق، على مستوى الدلالة الإحصائية $(\alpha=0.05)$ ويبين الجدول (12) ذلك.

الجدول (4-12)

الفرضية الفرعية الأولى اختبار (One-Sample T Test)

المتوسط الحسابي	T	T الجدولية	درجات الحرية	مستوى الدلالة
4.0103	10.602	1.646	113	0.000

يشير الجدول أعلاه إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين شهرة مكتب التدقيق وأتاعب المدقق الخارجي في شركات التدقيق على مستوى دلالة إحصائية $(\alpha = 0.05)$ ، حيث بلغت قيمة الإختبار (T): (10.602) وهي أعلى من قيمتها الجدولية البالغة (1.646)، وعلى مستوى الدلالة الإحصائية (0.000) وهي أقل من القيمة المحددة $(\alpha = 0.05)$ ، وبالتالي نقبل الفرضية البديلة أي: أنه يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية على مستوى دلالة $(\alpha < 0.05)$ بين شهرة مكتب التدقيق في الشركات المبحوثة وأتاعب المدقق الخارجي أي أنه يوجد تأثير للعامل في تحديد أتاعب المدقق الخارجي وهذا ما جاء متطابقاً مع دراسة (نجم، 2012) فيما يخص شهرة مكتب التدقيق.

الفرضية الفرعية الثالثة:

لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $(0.05 \geq \alpha)$ بين حجم مكتب التدقيق وأتاعب

المدقق الخارجي في شركات التدقيق الأردنية.

ولإختبار الفرضية فقد تم استخدام اختبار: (One Sample T test) على الوسط الفرضي (3.500) ؛ لمعرفة إن كان هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين حجم مكتب التدقيق وأتعب المدقق الخارجي في شركات التدقيق الأردنية، على مستوى الدلالة الإحصائية ($\alpha=0.05$) وبين الجدول (13) ذلك.

الجدول (4-13)

الفرضية الفرعية الأولى اختبار (One-Sample T Test)

المتوسط الحسابي	T	T الجدولية	درجات الحرية	مستوى الدلالة
3.8789	6.349	1.646	113	0.000

يشير الجدول أعلاه إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين حجم مكتب التدقيق وأتعب المدقق الخارجي في شركات التدقيق الأردنية على مستوى دلالة إحصائية ($\alpha = 0.05$)، حيث بلغت قيمة الاختبار (T): (6.349) وهي أعلى من قيمتها الجدولية البالغة (1.646)، وعلى مستوى الدلالة الإحصائية (0.000) وهي أقل من القيمة المحددة ($\alpha = 0.05$)، وبالتالي نقبل الفرضية البديلة أي: أنه يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية على مستوى دلالة ($\alpha < 0.05$) بين حجم مكتب التدقيق في الشركات المبحوثة وأتعب المدقق الخارجي أي أنه يوجد تأثير للعامل في تحديد أتعب المدقق الخارجي وهذا ما جاء متطابقاً مع دراسة (سويدان, 2010).

الفرضية الفرعية الرابعة:

لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $(0.05 \geq \alpha)$ بين الإستمرارية في تعامل مكتب التدقيق مع الشركة وأتعاب المدقق الخارجي في شركات التدقيق الأردنية.

ولإختبار الفرضية فقد تم استخدام اختبار : (One Sample T test) على الوسط الفرضي (3.500)؛ لمعرفة إن كان هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإستمرارية في تعامل مكتب التدقيق مع الشركة وأتعاب المدقق الخارجي في شركات التدقيق الأردنية، على مستوى الدلالة الإحصائية $(\alpha=0.05)$ ويبين الجدول (14) ذلك.

الجدول (4-14)

الفرضية الفرعية الرابعة اختبار (One-Sample T Test)

المتوسط الحسابي	T	Tالجدولية	درجات الحرية	مستوى الدلالة
3.6526	3.382	1.646	113	0.001

يشير الجدول أعلاه إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإستمرارية في تعامل مكتب التدقيق مع الشركة وأتعاب المدقق الخارجي في شركات التدقيق الأردنية على مستوى دلالة إحصائية $(=0.05)$ α ، حيث بلغت قيمة الإختبار (T): (3.382) وهي أعلى من قيمتها الجدولية البالغة (1.646)، وعلى مستوى الدلالة الإحصائية (0.001) وهي أقل من القيمة المحددة $(\alpha = 0.05)$ ، وبالتالي نقبل الفرضية البديلة أي: أنه يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية على مستوى دلالة $(\alpha < 0.05)$ بين الإستمرارية في تعامل مكتب التدقيق مع الشركة في الشركات المبحوثة وأتعاب المدقق الخارجي أي أنه يوجد تأثير للعامل في تحديد أتعاب المدقق الخارجي.

6.4 حدود الدراسة:

تحدد الدراسة ضمن الحدود التالية:

1. الحدود الموضوعية : العوامل المؤثرة على أتعاب التدقيق الخارجي.
2. الحدود المكانية : مكاتب التدقيق المعتمدة في الأردن.
3. الحدود الزمنية : وذلك خلال الفصل الدراسي الثاني 2015.
4. الحدود البشرية : شركات التدقيق الخارجي (المدقق الخارجي ومسؤولي التدقيق الداخلي ومدراء الشركات المبحوثة).

الفصل الخامس

مناقشة النتائج والتوصيات

1.5 النتائج.

2.5 التوصيات

الفصل الخامس

مناقشة النتائج والتوصيات

1.5 النتائج:

من خلال البحث توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

(1) أشارت النتائج إلى أن كافة العوامل التي تم دراستها كان لها أثر واضح وهام في تحديد أتعاب المدقق الخارجي حيث أشارت الدراسة إلى أن شهرة المكتب كانت من أكثر العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المدقق ويعتقد الباحث أن شهرة المكتب ترتبط بشكل مباشر بقدرته التنافسية وبحجم عملاءه وبالتالي يصبح مكتب التدقيق في مركز قوة في تحديد الأتعاب، تلاه حجم مكتب التدقيق فالمكاتب الكبيرة تستطيع إسقاط عملاء من الشركات الكبرى بالتالي فأتعابها عادة ما تكون مرتفعة، أما متغير نظام الرقابة الداخلي فكان ترتيبه ثالثاً، فمن المعلوم أن كفاءة نظام الرقابة الداخلي يعمل على تسهيل عمل المدقق الخارجي مما يخفض من مستوى الأتعاب التي يتقاضاها، تلاها الإستمرارية حيث أن إستمرارية عمل مكتب التدقيق تعمل بشكل هام على تخفيض أتعاب المدقق الخارجي وذلك رغبة منه في المحافظة على عميله كما أن حسابات الشركة تكون معروفة لدى المدقق الخارجي مما يسهل مهمته.

(2) وأشارت النتائج أن العوامل (مدى وجود ضوابط لنظام الرقابة الداخلية، وعلى مدى التعاون والتنسيق الفعال من قبل المدقق الداخلي مع ما يطلبه المدقق الخارجي، وعلى مدى تعيين المدقق الداخلي من قبل مجلس الإدارة، وعلى مدى تطبيق متطلبات الحوكمة المؤسسية، والتنسيق الفعال بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، عبر مكتب التدقيق). كانت من العوامل الهامة في تحديد

أُتْعَابُ الْمُدَقَّقِ الْخَارِجِيِّ.

(3) أشارت النتائج إلى أنه يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية على مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين العوامل (وجود جهاز رقابة فعّال، شهرة مكتب التدقيق، حجم مكتب التدقيق، الإستمرارية في تعامل مكتب التدقيق مع الشركة) وأُتْعَابُ الْمُدَقَّقِ الْخَارِجِيِّ فِي الشَّرَكَاتِ الْأُرْدُنِيَّةِ.

(4) وتبين من خلال الدراسة الميدانية أن تحديد أتعاب المدقق تختلف من مكتب لآخر لأسباب مختلفة منها حجم التنافسية، والقدرة التفاوضية للشركة، وخبرة المدقق.

2.5 التوصيات:

من خلال النتائج توصلت الدراسة الى التوصيات التالية:

(1) ضرورة العمل على إيجاد قوانين وتشريعات تحدد أتعاب مدققي الحسابات من حيث الحد الأعلى فمع القوانين الحديثة لنظام الضرائب والحوكمة في الأردن لأنه زاد الطلب على مكاتب التدقيق الخارجية مما أعطاها المزيد من القوة التفاوضية في تحديد أتعابها والتي لا تكون عادلة في الكثير من الأحيان والتي تؤثر في بعض الأحيان على إستقلالية المدقق وأخذ بعين الاعتبار العوامل التي تم دراستها لأنه تبين أن لها أثر كبير في تحديد أتعاب المدقق والتركيز على عامل شهرة مكتب التدقيق.

(2) ضرورة توعية الشركات للمعدل العام لأتعاب التدقيق وأهمية عملية التدقيق في حماية المنشأة واستمرارها.

(3) ضرورة تحديد الحد الأدنى لأتعاب مدققي الحسابات الخارجيين فمن الملاحظ أن المكاتب الصغيرة وغير المعروفة تحصل على أتعاب متدنية مقابل حصولها على عميل.

(4) كما نوصي بالقيام بالمزيد من الدراسات خاصة في ضوء التطور الكبير في أهمية التدقيق الخارجي وتطور القوانين المالية والضريبية في الأردن وأن تشمل الدراسات المستقبلية عوامل جديدة لتحديد أتعاب التدقيق لخصر العوامل الأكثر تأثيراً وإدراجها من ضمن القوانين.

(5) كذلك نشر أتعاب المدققين القانونيين في التقارير السنوية للشركات والمنظمات لتوفير البيانات للباحثين لعمل الدراسات ومعرفة أهم العوامل التي تؤثر على تحديد أتعاب التدقيق.

قائمة المراجع

أ- قائمة المراجع بالعربية:

1. أبو نصار، محمد حسين (1999) العوامل المحددة لأتعب التدقيق في الأردن من وجهة نظر المدققين و الشركات المساهمة العامة، مجلة دراسات، مجلد 26، عدد 2، ص (397-411).
2. أبو هين، إياد (2005) العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونيين في فلسطين، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
3. أحمد، محمد على يوسف (2010)، دور السلطات الرقابية فى الرقابة على المؤسسات المالية الإسلامية، بحث مقدم لمؤتمر الخدمات المالية الإسلامية الثاني، طرابلس، ليبيا.
4. التميمي، هادي، (2004)، مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، ص14.
5. جمعة، أحمد وهلالى، محمد (2004) إتجاهات التطور في منظومة مهنة المحاسبة القانونية في المملكة الأردنية الهاشمية: دراسة تحليلية مقارنة.
6. جمعة، أحمد حلمي (2000)، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء للنشر.
7. جمعة، أحمد حلمي (2005)، "المدخل إلى التدقيق الحديث"، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان، الأردن.

8. جلس، سالم عبدالله(2003)، العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب التدقيق في فلسطين، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد(18)، العدد(1)، غزة، فلسطين.
9. حمدان ، مأمون، عضو جمعية المحاسبين القانونيين، مقدمة عن معايير المحاسبة الدولية ، جامعة دمشق.
10. خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، (1998)، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل، الاردن.
11. دحدوح، حسين أحمد (2006)، مسؤولية مراجع الحسابات عن اكتشاف التضليل في التقارير المالية للشركات الصناعية والعوامل المؤثرة في اكتشافه، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية- المجلد 22- العدد الأول.
12. الذنيبات، علي، وخداش، حسام الدين (2009)، المادة العلمية والعملية للتأهيل لإمتحان المحاسب القانوني الأردني (JCPAJCPA Review) ، الطبعة الثانية، عمان - الأردن.
13. سويدان ، ميشيل (2010) بعض العوامل المحددة لأتعاب التدقيق : دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في سوق عمان ، مجلة جامعة الملك عبد العزيز : الإقتصاد و الإدارة ، م 24 ع1، ص ص (49-86).
14. الشاطري، إيمان حسين والعنقري، حسام عبدالمحسن (2006) انخفاض مستوى أتعاب المراجعة وأثاره على جودة الأداء المهني: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية، مجلة جامعة الملكة عبدالعزيز: الإقتصاد والإدارة، م20، ع1، ص: 97-163.
15. عبد الله، خالد أمين (2004)، علم تدقيق الحسابات، عمان: دار وائل للنشر، الطبعة الثالثة.

16. عبد الله، خالد أمين(2010)، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية، الطبعة الرابعة، عمان الأردن.
17. عبد الله، خالد أمين، (2004)، علم تدقيق الحسابات، عمان: دار وائل للنشر، الطبعة الثالثة.
18. عبد الله، خالد أمين، (2010) علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية، الطبعة الرابعة، عمان الأردن.
19. عرار، شادن هاني، (2009)، مدى التزام المدقق الخارجي في الأردن بإجراءات واختبارات تقييم مخاطر الأخطاء المادية عند تدقيق البيانات المالية، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، عمان، الاردن.
20. قانون الشركات رقم (22) لسنة 1997 وتعديلاته لسنة 2010 ، المنشور في الجريدة الرسمية رقم (5059) ص:5567.
21. قانون الشركات رقم (32): لسنة 1997 ، الخاص بمهنة التدقيق ، المادة (191-203) (والمنشور في الصحيفة الرسمية على صفحة 870 من عدد الجريدة الرسمية رقم 3323 تاريخ 1985\6\16 .
22. قانون الشركات رقم (22) ، لسنة 1997، الخاص بالمدققين الحسابات المادة (171-190) ، (والمنشور في الصحيفة الرسمية على صفحة 870 من عدد الجريدة الرسمية رقم 3323 تاريخ 1985\6\16 .
23. الكحلوت، خالد عمر(2004)، مدى التزام مدققي الحسابات الخارجيين بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في البنوك الإسلامية العاملة في فلسطين، غزة، فلسطين.

24. مازون، محمد أمين، (2011)، **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر**، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر.
25. **مجلة المدقق**، جمعية مدققي الحسابات القانونية الاردنيين، العدد 69-70، كانون الثاني، 2007
26. محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي (1999)، **المراجع الخارجي-المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية**، الدار الجامعية الإسكندرية.
27. المزحاني، حسين (2010)، **العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب تدقيق الحسابات في الجمهورية اليمنية**، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، صنعاء، اليمن.
28. مسعد، محمد فضل، الخطيب، خالد راغب (2009)، **"دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات"**، دار كنوز المعرفة العلمية، عمان .
29. المطارنة، غسان فلاح، (2009)، **تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية**، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان الأردن
30. مطر، محمد (1994) **سبل تدعيم استقلال مدقق الحسابات الخارجي بالأردن : دراسة ميدانية تحليلية لآراء المدققين، ومستخدمي البيانات المالية، وجهات الرقابة والإشراف على المهنة**، مجلة دراسات، مجلد 21، عدد 3، ص (321-373).
31. المملكة الأردنية الهاشمية قانون الشركات رقم 22 لسنة 1997 وزارة التجارة والصناعة ، عمان، الأردن.

32. المملكة الأردنية الهاشمية، قانون مؤقت رقم 2003/73 قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية، الجريدة الرسمية، العدد 4606، 2003/06/12.
33. المملكة الأردنية الهاشمية، قانون مؤقت رقم 2003/73 قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية، الجريدة الرسمية، العدد 4606، 2003/06/12.
34. المملكة الأردنية الهاشمية، نظام جمعية مدققي الحسابات القانونية الأردنية، رقم 94 لسنة 2001.
35. المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، [/http://ar.issai.org](http://ar.issai.org)
36. نجم، مها رزق، (2012)، العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مدققي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة، رسالة ماجستير، جامعة غزة.
37. النوايسة، محمد ابراهيم، (2007)، العوامل المؤثرة في بناء استراتيجية تدقيق الحسابات (دراسة ميدانية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن)، *المجلة الأردنية في ادارة الأعمال*، المجلد 3، العدد 3.
38. الهالي، محمد، (2002)، *جلال المحاسبة الحكومية*، دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع، الاردن.

ب - المراجع الاجنبية:

1. Arens, A., Elder, R., and Beasley, M., (2005), *Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach*, 10th Edition, Pearson Education International, New Jersey, USA.
2. Beattie, V., Goodacre, A., Pratt, K. and Stevenson, J. (2001) "*The Determinants of Audit Fees: Evidence From the Voluntary Sector*", *Accounting and Business Research*, v.31.No (4) P.P(243-274).
3. Carcello, S.V., Hermanson, D.R., Neal, T.L. and Riley, R.A. (2002) "*Board Characteristics and Audit Fees*", *Contemporary Accounting Research*, V.19 (Fall) P.P (365-385)
4. Gul, F.A. (1999) "Audit Price, Product Differentiation and Economic Equilibrium", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, V.18. NO(1) P.P (219-237)
5. Pickett, K.H Spenser, Pickett, Jennifer M,(2005),*Auditing for Managers: The ultimate risk management tool", John Waily and sonsltd, the Atrium, Southern Gate, Chichester, England.*
6. Sekaran, Uma, "*Research Methods for busness: A skill-Building Approach*",*opcit.*
7. U.S. Senate. (1976) Accounting Establishment. Prepared by the Subcommittee on Reports, *Accounting and Management of the Committee on Governmental Affairs*, Wahsington, D.C.: Governament Office.

الملاحق

ملحق (1) استبانة الدراسة

ملحق (2) أسماء الأساتذة محكمي استبانة الدراسة

ملحق (1): استبانة الدراسة بسم الله الرحمن الرحيم

تحية طيبة وبعد ،،،،

تشكل هذه الاستبانة جزءاً من بحث بعنوان "العوامل المؤثرة على أتعاب التدقيق دراسة اختبارية على شركات التدقيق في المملكة الأردنية الهاشمية" وما يفضي إليه هذا البحث من نتائج وتوصيات تخدم هذا القطاع وتساعد على العمل بصورة صحيحة وعلمية. ونود التنويه إلى أن المعلومات والبيانات التي سيتم تدوينها وتجميعها ستعامل لأغراض البحث العلمي فقط.

وسأكون ممتناً لو تكرمتم بإكمال الإستبيان المرفق الذي تم تصميمه للمساعدة في التعرف على العوامل الرئيسية المعنية، كما أرجو من حضرتكم توخي الدقة والحذر في تعبئة البيانات المرفقة لما لذلك من اثر على نتائج هذا البحث.

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام

الباحث

الجزء الأول

هذا الجزء يحتوي على بعض الأسئلة عن المعلومات الشخصية التي سوف تساعد على تحليل الدراسة، الرجاء وضع إشارة (×) أمام الإجابة المناسبة أو ملء الفراغ المناسب (حسب الأحوال):

1 - التخصص العلمي:

- محاسبة ()
 علوم مالية ومصرفية ()
 إدارة أعمال ()
 اقتصاد ()
 غير ذلك.....

2 - المؤهل العلمي:

- دكتوراه ()
 ماجستير ()
 بكالوريوس ()
 دبلوم ()
 غير ذلك.....

3 - عدد سنوات الخبرة في مجال التدقيق الخارجي:

- أقل من 5 سنوات ()
 من 5 إلى أقل من 10 سنوات ()
 من 10 إلى أقل من 15 سنة ()
 15 سنة فأكثر ()

4 - الشهادات المهنية:

- JCPA - 1 ()
 CPA - 2 ()
 CISA - 3 ()
 CA - 4 ()

الوظيفة:

مدقق () مدير شركة ()

الشكل القانوني للمنشأه :

مكتب تدقيق	مكتب تدقيق مشارك مع مكاتب عالمية	أخرى ارجو تحديدها

الجزء الثاني

هذا الجزء من العوامل المؤثرة على اتعاب المدقق الخارجي . الرجاء وضع إشارة (x) أمام

الإجابة المناسبة.

1. نظام الرقابه الداخلي:

التسلسل	موافق	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
نظام الرقابه الداخلي					
1.					تعتمد أتعاب المدقق على مدى وجود ضوابط لنظام الرقابه الداخليه.
2.					تعتمد أتعاب المدقق على مدى التعاون والتنسيق الفعال من قبل المدقق الداخلي مع ما يطلبه المدقق الخارجي.
3.					تعتمد أتعاب المدقق على مدى تعيين المدقق الداخلي من قبل مجلس الأداره.
4.					تعتمد أتعاب المدقق على مدى استقلاليه المدقق الداخلي.

					5. تعتمد أتعاب المدقق على مدى تقديم المدقق الداخلي تقاريره وملاحظاته الى المدير العام.
					6. تعتمد أتعاب المدقق على مدى دعم الشركه لاجراءات التدقيق الداخلي ومتابعة تنفيذ الملاحظات.
					7. تعتمد أتعاب التدقيق على مدى تطبيق متطلبات الحاكميه المؤسسيه.
					8. بوجود التعاون والتنسيق الفعال بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي في بعض مراحل التدقيق لمنع التكرار والازدواجية للعمل يؤدي إلى تقليل أتعاب المدقق الخارجي.
					9. ان للمراجع الداخلي الدور الكبير في تقليل نطاق الفحص التفصيلي لكمية الاختبارات للمراجع الخارجي مما يؤدي إلى تقليل أتعاب المدقق الخارجي.
شهرة المكتب					
					1. تعتمد أتعاب المدقق على شهره وسمعة مكتب التدقيق بشكل كبير.
					2. تعتمد أتعاب المدقق على تميز مكتب التدقيق في أعماله وموثوقيته.
					3. تعتمد أتعاب المدقق على مدى تدقيقه لشركات كبرى.
					4. تعتمد أتعاب المدقق على مدى ارتباط مكتب التدقيق مع مكتب تدقيق عالمي من ال big 4 .
					5. تعتمد أتعاب المدقق على وجود تخصص معروف لمكتب التدقيق (بنوك، شركات خاصه، مساهمه).
					6. تعتمد أتعاب المدقق على عمر مكتب التدقيق.
					7. تعتمد أتعاب المدقق على مدى وجود فروع داخلية

					وخارجيه لمكتب التدقيق.
حجم مكتب التدقيق					
					1. تعتمد أتعاب المدقق على عدد العاملين ذوي الخبرة والكفاءة في مكتب التدقيق.
					2. تعتمد أتعاب المدقق على حجم أعمال مكتب التدقيق ومدى الأقبال عليه.
					3. تعتمد أتعاب المدقق على حجم أصول مكتب او شركة التدقيق.
					4. تعتمد أتعاب المدقق على مدى حجم الايرادات السنوية التي يحققها المكتب.
					5. تعتمد أتعاب المدقق على ماهية تصنيف مكتب التدقيق (مؤسسة، شركة محلية، شركة دولية..)
الاستمراريه					
					1. تعتمد أتعاب المدقق على مدى استمرارية عمل مكتب التدقيق مع الشركه المراد تدقيقها.
					2. تعتمد أتعاب المدقق على عدد ساعات العمل المقدره للتدقيق على المنشأه.
					3. تعتمد أتعاب المدقق على العلاقة الشخصية بين أصحاب او مدراء الشركة والمدقق.
					4. تعتمد أتعاب المدقق على مدى تدوير المدقق وفق متطلبات القانون.
					5. تعتمد أتعاب المدقق على مدى تكرار التعامل مع الشركة لسنوات متلاحقة.

ملحق (2)

أسماء الأساتذة محكمي استبانة الدراسة

الجامعة	الرتبه الأكاديمية	الأسم	التسلسل
الأردنية	استاذ	د. احمد الظاهر	1
عمان الأهلية	استاذ مشارك	د. إيناس العبادي	2
الأميرة سمييه للتكنولوجيا	استاذ مشارك	د. مضر عبد اللطيف	3
مصنع النبيل للصناعات الغذائية	مدقق داخلي	أ.محمد الدسوقي	4