

أثر خصائص شركات التدقيق في أتعاب التدقيق -دراسة تطبيقية على المصارف المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية-

د. مدين الضابط*

رغده محمد**

(تاريخ الإيداع ٢٠/٧/٢٠٢٥ - تاريخ النشر ١٠/٧/٢٠٢٥)

□ ملخص □

هدف البحث إلى دراسة أثر خصائص شركات التدقيق في أتعاب التدقيق الممنوحة من قبل المصارف المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية لشركات التدقيق خلال الفترة من ٢٠١٦ إلى ٢٠٢٣، وقد ركزت الدراسة على ثلاث خصائص رئيسية وهي: حجم شركة التدقيق - التخصص الصناعي للمدقق - فترة الارتباط بالعميل، مع إدراج حجم شركة العميل كمتغير ضابط. ولتحقيق أهداف البحث واختبار فرضياته تم تطبيق نموذج الانحدار الخطي المتعدد باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS 22.

توصل البحث إلى أن حجم شركة التدقيق والتخصص الصناعي للمدقق يؤثران طردياً ومعنوياً في أتعاب التدقيق، وفي المقابل تبين أن فترة الارتباط بالعميل تؤثر عكسياً ومعنوياً، إذ يؤدي طول العلاقة إلى انخفاض الأتعاب نتيجة تراكم المعرفة والخبرة، كما أكد البحث أهمية حجم شركة العميل كعامل مؤثر في تحديد الأتعاب.

وأوصى البحث بضرورة تعزيز الإفصاح عن معايير تسعير الأتعاب وضمان استقلالية المدقق، مع الموازنة بين الكفاءة المهنية والتكلفة، إضافةً إلى إجراء دراسات مستقبلية تشمل متغيرات أوسع وقطاعات مختلفة.

الكلمات المفتاحية: أتعاب التدقيق، خصائص شركات التدقيق، حجم شركة التدقيق، التخصص الصناعي، فترة التدقيق.

*أستاذ، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة طرطوس، طرطوس، سورية (MadianAldabet@tartous-univ.edu.sy).

**طالبة دراسات عليا (دكتوراه)، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة طرطوس، طرطوس، سورية (RaghdaMohammed@tartous-univ.edu.sy)

The Impact of Audit Firm Characteristics on Audit Fees: An Applied Study on Banks Listed on the Damascus Securities Exchange

Dr. Madian Aldabet*
Raghda Mohammad**

(Received 20/7/2025.Accepted 7/10/2025)

□ABSTRACT □

The study aimed to examine the impact of audit firm characteristics on audit fees charged by banks listed on the Damascus Securities Exchange during the period 2016–2023. It focused on three main characteristics: audit firm size, auditor industry specialization, and auditor–client tenure, while including client firm size as a control variable. To achieve the research objectives and test its hypotheses, a multiple linear regression model was applied using SPSS 22.

The findings revealed that audit firm size and auditor industry specialization have a positive and significant effect on audit fees, whereas auditor–client tenure has a negative and significant effect, as longer relationships lead to lower fees due to accumulated knowledge and experience. The study also confirmed the importance of client firm size as a key determinant of audit fees.

The research recommends enhancing disclosure of audit fee pricing criteria and ensuring auditor independence, while balancing professional efficiency with cost considerations. It further suggests conducting future studies with broader variables and across different sectors.

Key words: Audit Fees, Audit Firm Characteristics, Audit Firm Size, Industry Specialization, Audit Tenure.

* Professor, Department of Accounting, Faculty of Economics, University of Tartous, Tartous, Syria. (MadianAldabet@tartous-univ.edu.sy)

**Postgraduate Student (Doctoral), Department of Accounting, Faculty of Economics, University of Tartous, Tartous, Syria. (RaghdaMohammed@tartous-univ.edu.sy)

المقدمة

تُعد مهنة التدقيق الخارجي من المكونات الأساسية التي تسهم في ترسيخ ثقة أصحاب المصلحة بالتقارير المالية؛ لأن عملية اتخاذ القرار منوطة بالمعلومات الدقيقة والموثوقة التي تعرضها هذه التقارير، ومن بين الموضوعات التي حظيت باهتمام كبير في الأبحاث المحاسبية والمالية مسألة أتعاب التدقيق؛ نظراً لما تعكسه من ارتباط بجودة خدمات التدقيق من جهة، وما تمثله من استجابة للمخاطر وحجم الجهد المبذول من جهة أخرى.

ركزت العديد من الدراسات على العوامل التي تؤثر في تحديد أتعاب التدقيق، ومن بين تلك الدراسات ما يتعلق بخصائص شركة العميل (قيد التدقيق) كالحجم والتعقيد والمخاطر، ولكن مع تطور الأبحاث في هذا المجال بدأت خصائص شركة التدقيق تلقى اهتماماً بحثياً متزايداً، لما لها من دور في ضبط جودة أداء شركات التدقيق وتعزيز الكفاءة المهنية لها، ومن أبرز الخصائص التي تم التركيز عليها ويُعتقد أن لها تأثيراً في الأتعاب: حجم شركة التدقيق والتخصص الصناعي لها وطول فترة ارتباطها بالعميل.

تبين من الدراسات السابقة في هذا المجال أن هذه المشكلة طُرحت في العديد من الدراسات الأجنبية والعربية، ولكن الأبحاث التي استهدفت البيئة السورية قليلة، وخاصة في ظل ما مرت به سورية من تحديات اقتصادية ومهنية، وتفاوت في تنظيم سوق خدمات التدقيق.

لذلك وبناءً على ما سبق، وامتداداً للدراسات السابقة يسعى هذا البحث إلى تحليل أثر خصائص شركات التدقيق في أتعاب التدقيق في السوق السورية، في محاولة للتوسع البحثي في هذا المجال في البيئة السورية؛ وبهدف تحسين الفهم العميق لطبيعة هذه العلاقة بما ينعكس إيجاباً على الممارسة المهنية واتخاذ القرارات لدى الجهات الرقابية والشركات على حد سواء.

مشكلة البحث

حظيت أتعاب التدقيق باهتمام متزايد من قبل الباحثين والمهنيين في مجال البحوث المالية والمحاسبية، ويعود هذا الاهتمام إلى طبيعة العلاقة بين مؤشر أتعاب التدقيق وجودة التدقيق، وكذلك طبيعة العلاقة بين المدقق والعميل. وعلى الرغم من العديد من الدراسات تناولت محددات أتعاب التدقيق، إلا أن تركيز أغلبها على خصائص العميل، في حين أن خصائص شركة التدقيق ذاتها (حجم شركة التدقيق، التخصص الصناعي للمدقق، وفترة ارتباطها بالعميل) لم تحظَ بالقدر الكافي من الدراسة في سياق الشركات العربية وخصوصاً السورية.

وبالتالي تتمثل المشكلة البحثية في التساؤل الآتي:

هل تؤثر خصائص شركات التدقيق في أتعاب التدقيق؟

ويتفرع عنه الأسئلة التالية:

١. هل يؤثر حجم شركة التدقيق في أتعاب التدقيق؟
٢. هل يؤثر التخصص الصناعي للمدقق في أتعاب التدقيق؟
٣. هل تؤثر فترة الارتباط بالعميل في أتعاب التدقيق؟

أهمية البحث

تتجلى أهمية البحث في النواحي الآتية:

١. الناحية الأكاديمية: تكمن أهمية البحث في إثراء الأدبيات العلمية المتعلقة بمحددات أتعاب التدقيق، من خلال تسليط الضوء على دور خصائص شركات التدقيق، وهي عوامل لم تغطي في أبحاث البيئة السورية، ويُعد

هذا البحث محاولة من المحاولات القليلة التي تجمع هذه المتغيرات (حجم شركة التدقيق، التخصص الصناعي للمدقق، وفترة الارتباط بالعميل) ضمن نموذج تطبيقي في بيئة أعمال ناشئة؛ مما يفتح آفاقاً جديدة للأبحاث المستقبلية.

٢. **الناحية العملية:** يستمد البحث أهميته العملية من مساعدة شركات التدقيق وشركات الأعمال في سورية على تحسين سياسات تسعير خدمات التدقيق، من خلال التعرف على العوامل التي تؤثر فعلياً في تحديد الأتعاب. كما يمكن الاستفادة من نتائج هذا البحث من قبل الهيئات التنظيمية والمهنية لتطوير معايير مهنية محلية أكثر ملاءمة لواقع البيئة السورية، بما يعزز من كفاءة السوق المالية وشفافية العلاقة بين المدققين والعملاء.

أهداف البحث

يهدف هذا البحث إلى توضيح أثر خصائص شركات التدقيق في أتعاب التدقيق من خلال الأهداف الفرعية الآتية:

- ١- بيان أثر حجم شركة التدقيق في أتعاب التدقيق.
- ٢- بيان أثر التخصص الصناعي للمدقق في أتعاب التدقيق.
- ٣- بيان أثر فترة الارتباط بالعميل في أتعاب التدقيق.

منهجية البحث

اعتمدت الدراسة على المنهج الكمي التحليلي لاختبار أثر خصائص شركات التدقيق (حجم شركة التدقيق، التخصص الصناعي للمدقق، فترة الارتباط بالعميل) في أتعاب التدقيق الممنوحة من قبل المصارف المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية لشركات التدقيق. تم جمع البيانات من التقارير السنوية وتقارير الحوكمة من عام ٢٠١٦ إلى ٢٠٢٣، وتم استبعاد البنك الوطني الإسلامي بسبب بدء نشاطه من عام ٢٠٢١. واستخدم الباحث نموذج الانحدار الخطي المتعدد (OLS) بوصفه الأداة الإحصائية الرئيسية لتقدير المعاملات، وذلك لقدرته على قياس العلاقة والأثر بين متغير تابع واحد وعدة متغيرات مستقلة. استخدم الباحث أيضاً البرنامج الإحصائي SPSS 22 لإجراء الاختبارات الإحصائية. اعتمد الباحث بداية على تحديد مجتمع البحث، وتحديد المدة الزمنية المناسبة لجمع البيانات وإجراء الاختبارات، ومن ثم تطوير الفرضيات وتحديد المتغيرات وطريقة قياسها.

مجتمع وعينة البحث

يتمثل مجتمع البحث في المصارف الخاصة المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية، والتي عددها ١٥ مصرفاً. وكانت العينة مكونة من ١٤ مصرف حيث تم استبعاد فقط البنك الوطني الإسلامي بسبب بدء نشاطه عام ٢٠٢١.

فرضيات البحث

الفرضية الرئيسية: H: لا يوجد أثر بين خصائص شركات التدقيق وأتعاب التدقيق.

تبرز اعتماداً على الأدبيات البحثية في مجال أتعاب التدقيق عدد من المتغيرات المرتبطة بخصائص شركات التدقيق، والتي يُتوقع أن تؤثر بشكل مباشر على مستوى أتعاب التدقيق التي تتقاضاها شركة التدقيق. على الشكل الآتي:

١. **حجم شركة التدقيق:** أظهرت معظم الدراسات أن شركات التدقيق الكبيرة تقدم جودة تدقيق أعلى، وتفرض أتعاباً أعلى نتيجة مواردها وخبرتها الواسعة (DeAngelo, 1981; Tran et al., 2025; Liu, 2017)، وفي المقابل أشارت بعض الدراسات إلى أن هذه العلاقة ليست دائماً إيجابية، فقد تخفض الشركات الكبرى أتعابها أحياناً للحفاظ على العملاء الاستراتيجيين، مما يقلل من قوة أثر الحجم في الأتعاب (Francis & Stokes, 1986). هذا التباين يبرز الحاجة لاختبار أثر حجم شركة التدقيق في أتعاب التدقيق في بيئة السوق المالية السورية. وتكون الفرضية الأولى على الشكل الآتي:

H1: لا يوجد أثر بين حجم شركة التدقيق وأتعاب التدقيق.

٢. **التخصص الصناعي للمدقق:** أظهرت معظم الدراسات أن تخصص شركة التدقيق في صناعة معينة يعزز جودة التدقيق وبالتالي تفرض أتعاب تدقيق أعلى، إذ يمتلك المدققون المتخصصون معرفة أعمق بالتحديات والفرص وفهماً أكبر للمخاطر الخاصة بالصناعة، مما يمكنهم من تحديد الأخطاء المالية وتطبيق معايير التدقيق بشكل أكثر فعالية (Habib, 2011). وفي المقابل أشارت دراسات أخرى إلى أن التخصص قد لا يترجم دائماً إلى أتعاب أعلى، إذ يمكن أن يقلل الكفاءة المكتسبة من الجهد المطلوب، وبالتالي قد يخفف الأثر المتوقع للتخصص في الأتعاب (Krishnan, 2003). هذا التباين يبرز الحاجة لاختبار أثر التخصص الصناعي للمدقق في أتعاب التدقيق في بيئة السوق المالية السورية. وتكون الفرضية الثانية على الشكل الآتي:

H2: لا يوجد أثر بين التخصص الصناعي للمدقق وأتعاب التدقيق.

٣. **فترة الارتباط بالعميل:** النظرة التقليدية ترى أن الارتباط الطويل بالعميل قد يقلل استقلالية المدقق بسبب العلاقة الشخصية والألفة (DeAngelo, 1981)، وقد تؤدي هذه الفترة الطويلة إلى رفع الأتعاب إذا ارتبطت بمخاطر فقدان الاستقلالية (Ghosh & Moon, 2005)؛ بينما تشير الدراسات الحديثة إلى أن الخبرة التراكمية مع العميل تحسن الكفاءة وقد تؤدي إلى نتائج أكثر دقة دون المساس بالاستقلال (Cheynel et al., 2024; Myers et al., 2003). ولأن المدقق ليس بحاجة لبذل جهد إضافي الأمر الذي يؤدي إلى خفض الأتعاب (Carcello & Nagy, 2004). هذا التباين يبرز الحاجة لاختبار أثر فترة الارتباط في أتعاب التدقيق في بيئة السوق المالية السورية. وتكون الفرضية الثالثة على الشكل الآتي:

H3: لا يوجد أثر بين فترة الارتباط بالعميل وأتعاب التدقيق.

متغيرات البحث

المتغير التابع: أتعاب التدقيق: تم قياسها باللوغاريتم الطبيعي لأتعاب التدقيق، وتم سحب بياناته من التقارير السنوية للمصارف المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية.

المتغيرات المستقلة: خصائص شركات التدقيق وهي:

١. حجم شركة التدقيق: تم قياسه من خلال متغير ثنائي: ١ إذا كانت شركة التدقيق من Big

4 و ٠ خلاف ذلك.

٢. التخصص الصناعي للمدقق: تم قياسه بالنسبة المئوية لعدد المصارف المدرجة في سوق

دمشق للأوراق المالية التي تم تدقيقها من قبل شركة تدقيق واحدة في سنة واحدة، إذا كانت أكثر من ١٥% تأخذ القيمة ١، و ٠ خلاف ذلك.

٣. فترة الارتباط بالعميل: تم قياسها بعدد سنوات ارتباط شركة التدقيق مع العميل.

تجدر الإشارة إلى أن ضمن النموذج المبدئي تم اختبار أثر متغير دوران المدقق (كمتغير ثنائي: ١ إذا كانت فترة ارتباط المدقق بالعميل ٣ سنوات أو أكثر و ٠ خلاف ذلك) في أتعاب التدقيق، غير أن نتائج التحليل الإحصائي أوضحت وجود ارتباط مرتفع جداً بينه وبين متغير فترة الارتباط بالعميل ($r = 0.884$)، إضافة إلى ذلك كانت قيم VIF مرتفعة نسبياً (≈ 4.6)، مما يشير إلى وجود مشكلة تعدد خطي بين المتغيرين. وبناءً عليه تم استبعاد متغير دوران المدقق من النموذج النهائي، مع الاحتفاظ بمتغير فترة الارتباط بالعميل كونه الأكثر استقراراً وقدرة على تمثيل بعد الاستمرارية في علاقة المدقق بالعميل.

المتغير الضابط: حجم شركة العميل: تم قياسه باللوغاريتم الطبيعي لإجمالي أصول الشركة قيد التدقيق. تم إدخال حجم شركة العميل كمتغير ضابط نظراً لاعتباره من أهم محددات أتعاب التدقيق في الأدبيات (Hay et al., 2006; Simunic, 1980)، حيث يرتبط الحجم الأكبر بزيادة تعقيد العمليات المحاسبية وبالتالي ارتفاع الجهد والأتعاب، مما يستوجب التحكم فيه لعزل أثر خصائص شركات التدقيق في الأتعاب. لذلك تقترض هذه الدراسة أن:

“لحجم شركة العميل أثر جوهري في أتعاب التدقيق، مما يستوجب إدخاله كمتغير ضابط للتحكم في أثره عند دراسة العلاقة بين خصائص شركات التدقيق وأتعاب التدقيق”.

الدراسات السابقة

دراسة Fafatas et al. (٢٠١٠)

The relationship between auditor size and audit fees: further evidence from big four market shares in emerging economies

العلاقة بين حجم المدقق وأتعاب التدقيق: مزيد من الأدلة من حصص السوق الأربعة الكبار في

الاقتصادات الناشئة

هدفت هذه الدراسة إلى البحث في العلاقة بين حصص السوق المحلية لشركات التدقيق الأربعة الكبار وأتعاب التدقيق، من خلال عينة من تسعة اقتصادات ناشئة (الأرجنتين، البرازيل، تشيلي، هونغ كونغ، كوريا، المكسيك، جنوب إفريقيا، وتايوان)، حيث قام الباحث باحتساب حصة سوق التدقيق كنسبة مئوية من مبيعات العملاء بناءً على جميع الشركات المدرجة في بورصة كل من دول العينة خلال الفترة من ٢٠٠٢-٢٠٠٥، ثم استخدم تحليلات التدقيق للحصول على بيانات أتعاب التدقيق لمجموعة من الشركات الأجنبية المدرجة في بورصة الولايات المتحدة الرئيسية، كانت العينة النهائية ٤٨٣ ملاحظة على مدار العام، واستخدم الباحث نموذج الانحدار لتحليل البيانات.

وأظهرت النتائج أن بعد التحكم في العوامل الأخرى المتعلقة بأتعاب التدقيق؛ يحصل مدققو الأربعة الكبار ذوو الحصص السوقية المهيمنة على مستوى الدولة على علاوة رسوم تبلغ حوالي ٢٧% مقارنة بالشركات المنافسة.

دراسة El-Gammal (٢٠١٢)

Determinants of Audit Fees: Evidence from Lebanon

محددات أتعاب التدقيق: أدلة من لبنان

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة آراء المدققين الخارجيين وممثلي العملاء (المحاسبين والمراقبين الماليين والمدققين الداخليين) حول العوامل التي تؤثر على تحديد أتعاب التدقيق، وإذا كانت هذه العوامل مرتبطة

بخصائص شركة التدقيق أو خصائص شركة العميل، ولتحقيق هذا الهدف وزع الباحث قائمة استبانة على عينة من ٨٠ فرداً.

وأظهرت النتائج أن جميع المحددات المقترحة لأتعاب التدقيق كانت مهمة، حيث اتفق كل من المدققين الخارجيين ومجموعات ممثلي العملاء على أن أهم عامل هو إذا كانت شركة التدقيق من الأربعة الكبار، وكان العامل الأقل أهمية هو حجم شركة التدقيق بناءً على عدد موظفيها.

دراسة Kikhia (٢٠١٥)

Determinants of Audit Fees: Evidence from Jordan

محددات أتعاب التدقيق: أدلة من الأردن

هدفت هذه الدراسة إلى العوامل المؤثرة في أتعاب التدقيق الخارجي في الأردن (مثل حجم شركة العميل، تعقيد العميل، الربحية، مخاطر العميل، حجم المدقق، وفترة التدقيق)، ولتحقيق هذا الهدف قام الباحث بالحصول على بيانات التقارير السنوية للشركات غير المالية المدرجة في بورصة عمان ل ١١٧ شركة من عام ٢٠١٠ حتى ٢٠١٢ (٣٥١ ملاحظة)، واستخدم نموذج الانحدار بطريقة المربعات الصغرى العادية OLS لتحليل البيانات.

وأشارت النتائج إلى أن حجم شركة العميل كان المحدد الرئيسي للأتعاب حيث ترتبط ارتباطاً إيجابياً بها، وكذلك بالنسبة للربحية، بينما كانت المخاطر المالية مرتبطة سلباً وبشكل كبير بالأتعاب، في حين لم تظهر مخاطر العميل وفترة التدقيق تأثيراً ذا دلالة إحصائية على الأتعاب، وأخيراً أن الشركات التي دققتها الأربعة الكبار لديها أتعاب تدقيق أعلى بكثير من التي دققتها شركات محلية.

دراسة De Fuentes et al. (٢٠١٥)

Industry specialization and audit fees: a meta-analytic approach

التخصص الصناعي وأتعاب التدقيق: منهج تحليل تجميعي (ميتا-تحليل)

هدفت هذه الدراسة إلى تجميع وتحليل نتائج دراسات متعددة لفهم العلاقة بين تخصص المدقق في صناعة معينة وأتعاب التدقيق، ولتحقيق هذا الهدف استخدم الباحث تقنيات تحليل-ميتا لجمع نتائج نحو ٣٠ دراسة أكاديمية تتناول التخصص الصناعي والأتعاب، وكذلك استخدم مؤشرات مثل حصة السوق للمدقق في الصناعة أكبر من ٢٠%، وهل هو القائد في السوق على المستوى الوطني أو المحلي.

وأشارت النتائج إلى أن في الدراسات الأمريكية بعد تطبيق قانون ساربنز-أوكسلي ظهر تأثير قوي وثابت أنه كلما زاد التخصص زادت أتعاب التدقيق، وقدر معامل التخصص بنحو ٢% زيادة في الأتعاب، إي أن حصول المدقق على تخصص صناعي واضح يبرر زيادة في الأتعاب مقابل خدماته.

دراسة Liu (٢٠١٧)

An Empirical Study: Auditors' Characteristics and Audit Fee

دراسة تجريبية: خصائص المدققين وأتعاب التدقيق

هدفت هذه الدراسة إلى البحث في تأثير خصائص المدقق الفردي في مستوى أتعاب التدقيق حيث تفترض أن المدققين المختلفين يحصلون على أتعاب تدقيق مختلفة، اعتمد الباحث بيانات الشركات المدرجة في الصين من عام ٢٠١٠ حتى ٢٠١٥، واستخدم نموذج الانحدار لتحليل البيانات.

وأظهرت النتائج أن العمر والجنس والخلفية التعليمية والتخصص الصناعي والمنصب والانشغال جميعها مرتبطة ارتباطاً وثيقاً بأتعاب التدقيق، وأن عميل التدقيق يأخذ بعين الاعتبار مستوى المدقق الفردي عند اختيار خدمات التدقيق، ويدفع مستويات مختلفة من أتعاب التدقيق، مما يوفر أدلة عملية على اختيار المدققين وصقل مهاراتهم.

دراسة Cheynel et al. (٢٠٢٤)

Auditor Tenure and Misreporting: Evidence from a Dynamic Oligopoly Game

فترة ارتباط المدقق والتقارير المالية المضللة: أدلة من نموذج احتكار قلة ديناميكي

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل العلاقة بين مدة ارتباط المدقق بشركة العميل وبين أتعاب التدقيق وجودة المعلومات المالية، ضمن إطار تنافسي ديناميكي في سوق التدقيق مع التركيز على تأثير سياسة تدوير المدقق على هذه العلاقة، ولتحقيق هذا الهدف استخدم الباحث بيانات مستمدة من شركات أمريكية مدرجة خلال فترة زمنية كبيرة، واعتمد على المحاكاة عبر نموذج أوليغوبولي ديناميكي؛ حيث يحل تفاعل المدققين والعملاء عبر الزمن ويأخذ بالاعتبار التعلم التراكمي وعلاقات الثقة والمنافسة. وأظهرت النتائج: أولاً: أن زيادة فترة الارتباط بين المدقق والعميل تؤدي إلى الانخفاض التدريجي في أتعاب التدقيق نتيجة التعلم التراكمي والكفاءة التشغيلية، ثانياً: جودة التدقيق تتحسن في السنوات الأولى ثم تبدأ في التدهور بعد فترة طويلة، ثالثاً: فرض التناوب الإلزامي للمدقق يؤدي إلى زيادة مؤقتة في أتعاب التدقيق بسبب تكلفة التعلم لمكتب التدقيق الجديد.

التعليق على الدراسات السابقة

يتضح من مراجعة الدراسات السابقة أن العلاقة بين خصائص شركات التدقيق وأتعاب التدقيق ليست محل اتفاق، بل ما تزال جدلية وتختلف باختلاف السياق المؤسسي والتنظيمي، حيث تناولت هذه الدراسات أتعاب التدقيق من زوايا عدة؛ فقد أظهرت دراسة (Kikhia, 2015) في الأردن تأثيراً إيجابياً لحجم العميل والربحية في الأتعاب، بينما لم يكن لفترة التدقيق تأثير معنوي، وبينت دراسة (El-Gammal, 2012) في لبنان أن الانتماء للأربعة الكبار هو المحدد الأهم، في حين اعتبرت دراسة (Liu, 2017) أن خصائص المدقق الفردية تؤثر بشكل واضح في الأتعاب، أما دراسة (Fafatas et al., 2010) فأكدت دور الحصة السوقية للمدقق في رفع الأتعاب، في حين أظهرت دراسة (Cheynel et al., 2024) أن فترة الارتباط الطويلة تخفض الأتعاب بمرور الوقت، وخلصت دراسة (De Fuentes et al., 2015) إلى وجود علاقة إيجابية بين التخصص الصناعي والأتعاب.

من خلال هذا العرض يتضح أن الأدبيات السابقة وإن تناولت خصائص متعددة لشركات التدقيق وأثرها في الأتعاب، إلا أن نتائجها متناقضة وتعتمد بدرجة كبيرة على البيئة المؤسسية والرقابية في كل سوق. كما أن غالبية هذه الدراسات ركزت على أسواق أجنبية أو عربية مجاورة، دون وجود دراسات مماثلة في السوق السورية، التي تتميز بخصوصية تشريعية وتنظيمية مختلفة، وهو ما يبرز أهمية دراسة الحالة السورية التي لم تبحث سابقاً.

وتختلف الدراسة الحالية عن هذه الدراسات بتركيزها على بيئة الشركات المساهمة السورية التي لم تُدرس سابقاً في هذا السياق، كما تتميز بدمج ثلاثة متغيرات رئيسية في نموذج واحد: (حجم شركة التدقيق،

التخصص الصناعي للمدقق، وفترة الارتباط بالعميل)، مما يوفر رؤية شاملة لأثر خصائص شركات التدقيق في أتعاب التدقيق في بيئة ناشئة تواجه تحديات مهنية وتنظيمية.

الدراسة النظرية

أولاً. أتعاب التدقيق

١. مفهوم أتعاب التدقيق

أتعاب التدقيق هي المقابل المالي الذي يحصل عليه المدقق نظير قيامه بتنفيذ مهام تدقيق القوائم المالية للشركات؛ وتشمل جميع التكاليف المتعلقة بعملية التدقيق من فحص ميداني، وتحليل البيانات المالية وإعداد التقارير، وضمن الالتزام بالمعايير المحاسبية ومعايير التدقيق الدولية (Liu, 2017)، ومن المنظور الاقتصادي تُعد أتعاب التدقيق أداة تعكس توازناً بين جودة الخدمة المقدمة وتكلفتها؛ إذ ينبغي أن تكون كافية لتغطية تكاليف المدقق وتحفيزه على أداء مهامه بكفاءة، دون أن تشكل عبئاً غير مبرر على العميل (Hay, 2017; Ye, 2020)، وقد أشارت الأبحاث إلى أن هذه الأتعاب تتأثر بعوامل متعددة ومتداخلة منها خصائص العميل (كحجم الشركة وتعقيد عملياتها ومدى توفر أنظمة رقابة داخلية فعالة)، والمخاطر المرتبطة بالتدقيق إذ أن زيادة مستوى المخاطر تتطلب بذل جهد إضافي من قبل المدقق لتقليل احتمال حدوث أخطاء أو تلاعب (Ye, 2020)، بالإضافة إلى خصائص شركات التدقيق (كحجم المدقق وسمعته، التخصص الصناعي، فترة الارتباط، ..) (El-Gammal, 2012; Fafatas et al., 2010; Cheynel et al., 2024)، وبناءً على ذلك فإن فهم المحددات المؤثرة في أتعاب التدقيق يعد أمراً جوهرياً لتقييم جودة التدقيق وتحديد ممارسات التسعير العادل في السوق.

٢. العوامل المؤثرة في أتعاب التدقيق: تتأثر أتعاب التدقيق بعدة عوامل مالية ورقابية وتنظيمية وفيما يلي أبرز

هذه العوامل:

(١) **حجم الشركة:** يُعتبر حجم الشركة التي يتم تدقيقها من أهم العوامل المحددة لأتعاب التدقيق، حيث تشير العديد من الدراسات أنه كلما زاد حجم الشركة من حيث الأصول أو الإيرادات أو عدد الفروع، زاد حجم العمل والجهد المطلوب من المدقق مما يؤدي إلى ارتفاع الأتعاب؛ فالشركات الكبيرة تتطلب وقتاً أطول وجهداً أكبر بسبب تنوع وتعقيد عملياتها (Joshi et al., 2021; Widmann et al., 2021; Hay et al., 2006; Simunic, 1980)

(٢) **مستوى المخاطر المرتبطة بالتدقيق:** عادةً ما تحتاج الشركات التي تواجه مخاطر مالية أو تشغيلية عالية (مثل وجود ضعف في أنظمتها الرقابية الداخلية أو احتمال وجود أخطاء جوهريّة في قوائمها المالية أو تلاعب في الأرباح)، إلى تدقيق أكثر عمقاً وتفصيلاً، وهذا المستوى الإضافي من التدقيق غالباً ما يؤدي إلى ارتفاع في الأتعاب؛ نظراً لما تتطلبه هذه الحالات من جهد ووقت أكبر (Daryaei et al., 2024; Sayed. 2023; Bell et al., 2001).

(٣) **تعقيد العمليات:** تحتاج الشركات التي لديها هياكل مالية معقدة أو عمليات متنوعة إلى إجراءات تدقيق أكثر عمقاً وتخصصاً، مما يمكن أن يزيد من الوقت والموارد المطلوبة لفحص أنظمتها المالية والرقابية، وبالتالي رفع الأتعاب. أظهرت الدراسات أن الشركات ذات التعقيد التشغيلي الأعلى تواجه تكاليف تدقيق أعلى بشكل ملحوظ (Taylor et al., 1999; Widmann et al., 2021; Hay et al., 2006)

٤) **حجم وسمعة شركة التدقيق:** يلعب حجم وسمعة مكتب التدقيق دوراً مهماً في تحديد الأتعاب؛ حيث تميل مكاتب التدقيق الكبيرة "الأربعة الكبار" إلى فرض أتعاب أعلى مقارنةً بالمكاتب الصغيرة، ويُعزى ذلك إلى ما تتمتع به من سمعة وخبرة وجودة عالية في الأداء (Wahyuni et al., 2024; Francis, 2004)

٥) **مدة العقد:** يمكن أن تؤثر مدة التعاقد في الأتعاب أيضاً إذ قد تؤدي العقود الطويلة والعلاقة المستمرة بين المدقق والعميل إلى تخفيض الأتعاب بمرور الوقت بسبب الثقة المتبادلة والألفة التي تتطور، ولكنها تؤثر على استقلالية المدقق وجودة التدقيق (Maghakyan et al., 2025; Santos-Jaén et al., 2023).

٦) **التخصص الصناعي:** يؤثر التخصص الصناعي للمدقق في قطاع معين على تكاليف التدقيق، فحين يكون لدى المدقق معرفة متعمقة بطبيعة الصناعة التي يعمل بها، يصبح أكثر قدرة على فهم التفاصيل المعقدة وتحديد المخاطر المحتملة بشكل أدق وبالتالي أداء مهمته بكفاءة أكبر (Cahan et al., 2011)، في المقابل قد يترتب على ذلك رفع قيمة الأتعاب باعتبار أن الشركات ترى في التخصص قيمة مضافة تعزز من جودة التدقيق (Balsam et al., 2003)، كما أن الطلب المتزايد على خدمة المدققين المتخصصين خاصة في الصناعات ذات الطابع المعقد قد يزيد من الأتعاب (Gramling et al., 2001; Alharasis et al., 2023)؛ من ناحية أخرى قد يؤدي تراكم خبرة المدقق مع مرور الوقت في قطاع واحد إلى تقليل الوقت والجهد المبذول لكل عملية تدقيق، بسبب التشابه في الأنظمة المحاسبية ومتطلبات الإفصاح وبالتالي إلى خفض أتعاب التدقيق (Chen, 2001)، كما أن تبادل المعرفة بين فريق العمل حول أفضل الممارسات داخل القطاع الواحد يعزز هذه الكفاءة (Petrov et al., 2022).

٧) **لجان التدقيق:** أن وجود لجنة تدقيق فعالة يرتبط بشكل كبير بجودة عملية التدقيق وتنظيم العلاقة بين الإدارة والمدقق الخارجي؛ حيث أظهرت الدراسات أن لجان التدقيق الفعالة يمكن أن تساعد في خفض أتعاب التدقيق من خلال تحسين الرقابة الداخلية وتقليل المخاطر؛ فلجان التدقيق التي تضم أعضاء ذوي خبرة مالية واستقلالية عالية تساهم في تحسين جودة التقارير المالية وتقليل احتمالية التلاعب بها، وتعزيز فعالية التفاوض مع المدققين بشأن الأتعاب (Alkhazaleh et al., 2024; Carcello et al., 2002; Abbott et al., 2003).

ثانياً. شركات التدقيق

تلعب شركات التدقيق دوراً محورياً في ضمان موثوقية ونزاهة التقارير المالية وحماية مصالح مستخدميها، وخاصة في ظل تزايد تعقيد البيانات التنظيمية والتكنولوجية؛ وتختلف هذه الشركات فيما بينها بمجموعة من الخصائص التي تنعكس على جودة خدماتها وكفاءتها وموثوقيتها (DeAngelo, 1981)، ومن أهم هذه الخصائص:

١. **حجم شركة التدقيق:** يُعد الحجم من الخصائص المهمة وله تأثير كبير على جودة التدقيق، حيث أظهرت العديد من الدراسات السابقة أن شركات التدقيق الأربعة الكبار تقدم مستويات أعلى من الجودة مقارنة بالشركات الصغيرة، بسبب مواردها التقنية والبشرية وخبراتها الواسعة والمتخصصة، مما يمكنها من اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية بدقة وكفاءة أعلى ويزيد ثقة السوق بها (DeAngelo, 1981; Tran et al., 2025).

٢. **الاستقلالية:** تعتبر الاستقلالية من أهم الخصائص التي يجب أن تتمتع بها شركات التدقيق، فهي تضمن أن تكون التقارير المالية المقدمة خالية من أي تأثيرات خارجية قد تؤثر على موضوعية المدقق أثناء تقديم رأيه، إذ أن الاستقلالية تعزز نزاهة عملية التدقيق والثقة بين جميع الأطراف المعنية (Francis, 2004; Yen et al., 2018).
٣. **الخبرة والكفاءة:** يجب أن تمتلك شركات التدقيق خبرة واسعة في مجالات متعددة، وخاصة المحاسبة والمالية؛ إذ أن الخبرة تعزز من قدرة المدققين على فهم التعقيدات المالية والتقنية التي قد تواجه الشركات، مما يساهم في تحسين جودة التدقيق (Lai et al., 2018).
٤. **التخصص الصناعي للمدقق:** التخصص في صناعة معينة يمكن أن يعزز جودة التدقيق، فالمدققين المتخصصين في صناعة معينة يمتلكون معرفة أعمق بالتحديات والفرص وفهم أكبر للمخاطر التي تواجه تلك الصناعة؛ مما يمكنهم من تحديد الأخطاء المالية وتطبيق معايير التدقيق المناسبة بشكل أكثر فعالية، وتقديم تقييمات أكثر دقة وموثوقية (Habib, 2011).
٥. **فترة الارتباط بالعميل:** من الخصائص الجدلية في أدبيات المحاسبة، حيث تنقسم الآراء حول تأثير فترة الارتباط بين شركة التدقيق والعميل؛ فوجهة النظر التقليدية ترى أن الفترة الطويلة قد تقلل من استقلالية المدقق بسبب العلاقة الشخصية والألفة (DeAngelo, 1981)، بينما ترى وجهة النظر الحديثة أن الخبرة التراكمية والمعرفية مع العميل يمكن أن تحسن الكفاءة دون المساس بالاستقلال (Cheynel et al., 2024; Myers et al., 2003).
٦. **دوران المدقق:** يعد دوران المدقق من السياسات المالية التي تفرضها العديد من الدول بهدف الحفاظ على الاستقلالية وتجنب الاستئثار بالعميل، حيث يفترض أن التغيير الدوري يمنع تكون علاقات مفرطة بين المدقق والعميل قد تضعف من الاستقلالية وتزيد احتمالات الغش والفساد (Carey et al., 2006)، وفي المقابل قد يزيد هذا الإجراء تكاليف التدقيق بسبب فقدان المعرفة التراكمية حول العميل وضرورة منح المدقق الجديد فترة تعلم أولية لفهم أنظمة الشركة (Jackson et al., 2008; Johnson et al., 2002).
٧. **التواصل الفعال:** يعد التواصل الجيد بين شركات التدقيق والعملاء من الخصائص الأساسية، يجب أن يكون المدققون قادرين على توصيل النتائج والتوصيات بوضوح، مما يسهل على الإدارة اتخاذ القرارات المناسبة بناءً على نتائج التدقيق (Christensen et al., 2014).
٨. **استخدام التكنولوجيا:** يجب على شركات التدقيق أن تكون قادرة على استخدام التكنولوجيا الحديثة في عصر الرقمنة، لتحسين كفاءة عملية التدقيق حيث استخدام البرمجيات المتقدمة يمكن أن يساعد في تحليل البيانات بشكل أسرع وأكثر دقة (Appelbaum et al., 2017).
٩. **الالتزام بالمعايير الأخلاقية:** يجب أن تلتزم شركات التدقيق بالمعايير الأخلاقية والمهنية؛ حيث أن هذا الالتزام يعزز من مصداقية الشركة ويضمن أن يتم التعامل مع جميع المعلومات بسرية واحترام (Svanstrom, 2016).

النتائج والمناقشة

الدراسة العملية

التحليل الوصفي Descriptive Analysis

جدول رقم (١) بيانات الإحصاء الوصفي

| Descriptive Statistics | | | | | |
|------------------------|-----|---------|---------|---------|----------------|
| | N | Minimum | Maximum | Mean | Std. Deviation |
| لوح أتعاب التدقيق | 112 | 13.02 | 18.98 | 16.2371 | 1.55683 |
| حجم شركة التدقيق | 112 | .0 | 1.0 | .214 | .4122 |
| التخصص الصناعي للمدقق | 112 | .0 | 1.0 | .348 | .4785 |
| فترة الارتباط بالعميل | 112 | 1.0 | 4.0 | 2.027 | 1.0608 |
| Valid N (listwise) | 112 | | | | |

المصدر: من إعداد الباحث بناءً على نتائج التحليل الإحصائي للبرنامج الإحصائي SPSS

يوضح الجدول رقم (١) التحليل الوصفي الإحصائي (المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري، أدنى وأعلى قيمة) لعينة الدراسة المكوّنة من ١١٢ مشاهدة والتي تغطي الفترة من ٢٠١٦ إلى ٢٠٢٣، بهدف تحديد الخصائص العامة لمتغيرات البحث، وفق الآتي:

• بلغ المتوسط الحسابي للوغاريتم الطبيعي لأتعاب التدقيق (١٦.٢٤) مما يدل على أتعاب متوسطة مرتفعة نوعاً ما، مع انحراف معياري معتدل قدره (١.٥٦)، وأعلى قيمة (١٨.٨٩) كانت لبنك سورية الدولي الإسلامي الذي دفعها لشركة التدقيق يو تي سي إنترناشيونال ولطفي سلامات عن عام ٢٠٢٣، وأدنى قيمة (١٣.٠٢) كانت لبنك الشام الذي دفعها لشركة التدقيق تدمر المهنية عن عام ٢٠١٨.

• بلغ المتوسط الحسابي لحجم شركة التدقيق (٠.٢١٤) يعني أن حوالي ٢١.٤% من الشركات تتعامل مع مدققين كبار (Big 4).

• بلغ المتوسط الحسابي للتخصص الصناعي للمدقق (٠.٣٤٨) يشير إلى أن حوالي ٣٤.٨% من المدققين لديهم تخصص.

• بلغ المتوسط الحسابي لفترة الارتباط بالعميل (٢.٠٣) يعني أن العلاقة بين شركة العميل والمدقق غالباً قصيرة إلى متوسطة الأمد لأن الحد الأعلى المسموح به ٤ سنوات، وكانت أعلى قيمة (٤) وأدنى قيمة (١).

تعكس هذه المؤشرات وجود درجة من التباين في خصائص شركات التدقيق، مما يبرر استخدام نموذج الانحدار لتحليل أثر هذه المتغيرات في أتعاب التدقيق.

اختبار الارتباط (Correlation Analysis)

لنحسب العلاقة البسيطة بين المتغيرات المستقلة وأتعاب التدقيق تم إجراء اختبار Pearson

.Correlation

جدول رقم (٢) Pearson Correlation

| | | لوع أتعاب التدقيق | حجم شركة التدقيق | التخصص الصناعي للمدقق | فترة الارتباط بالعميل |
|--------------------------|---------------------|----------------------|---------------------|--------------------------|--------------------------|
| لوع أتعاب التدقيق | Pearson Correlation | 1 | .182 | .321** | -.106- |
| | Sig. (2-tailed) | | .055 | .001 | .265 |
| حجم شركة التدقيق | Pearson Correlation | .182 | 1 | .212* | .110 |
| | Sig. (2-tailed) | .055 | | .025 | .247 |
| التخصص الصناعي للمدقق | Pearson Correlation | .321** | .212* | 1 | .070 |
| | Sig. (2-tailed) | .001 | .025 | | .462 |
| فترة الارتباط بالعميل | Pearson Correlation | -.106- | .110 | .070 | 1 |
| | Sig. (2-tailed) | .265 | .247 | .462 | |

المصدر: من إعداد الباحث بناءً على نتائج التحليل الإحصائي للبرنامج الإحصائي SPSS

يوضح الجدول رقم (٢) ما يلي:

أظهرت نتائج اختبار بيرسون وجود علاقة طردية معنوية بين أتعاب التدقيق والتخصص الصناعي للمدقق ($r = 0.321$, $Sig = 0.001$)، مما يدل على أن المدققين المتخصصين صناعياً يفرضون أتعاباً أعلى. في المقابل لم يظهر ارتباط معنوي بين أتعاب التدقيق وكل من حجم شركة التدقيق ($r = 0.182$, $Sig = 0.055$) وفترة الارتباط بالعميل ($r = -0.106$, $Sig = 0.265$)

جدول رقم (٣) توضيح قيم الارتباط

| العلاقة | معامل الارتباط | مستوى الدلالة (Sig.) | التفسير |
|--|-------------------|-------------------------|--|
| لوع أتعاب التدقيق * حجم شركة التدقيق | ٠.١٨٢ | ٠.٠٥٥ | غير دال قريب من ٠.٠٥ / ارتباط طردي ضعيف، لكنه غير معنوي إحصائياً |
| لوع أتعاب التدقيق * التخصص الصناعي للمدقق | ٠.٣٢١ | ٠.٠٠١ | دال عند مستوى ٠.٠١ / ارتباط طردي ومعنوي؛ يشير إلى أن التخصص الصناعي يزيد من أتعاب التدقيق |
| لوع أتعاب التدقيق * فترة الارتباط بالعميل | -٠.١٠٦ | ٠.٢٦٥ | غير دال / ارتباط عكسي ضعيف وغير معنوي؛ لا يوجد أثر واضح لفترة الارتباط في الأتعاب |
| حجم شركة التدقيق * التخصص الصناعي للمدقق | ٠.٢١٢ | ٠.٠٢٥ | دال عند مستوى ٠.٠٥ / ارتباط طردي ضعيف إلى متوسط ومعنوي. مما يشير إلى أن الشركات الكبرى غالباً ما تمتلك تخصصات صناعية أكثر. |
| حجم شركة التدقيق * فترة الارتباط بالعميل | ٠.١١٠ | ٠.٢٤٧ | ارتباط ضعيف جداً وغير معنوي؛ لا توجد علاقة واضحة |
| التخصص الصناعي للمدقق * فترة الارتباط بالعميل | ٠.٠٧٠ | ٠.٤٦٢ | ارتباط ضعيف جداً وغير معنوي؛ لا توجد علاقة تذكر |

المصدر: من إعداد الباحث

النموذج الإحصائي المستخدم (نموذج الانحدار الخطي)

النموذج الأساسي: تم تقدير النموذج وفق المعادلة الآتية:

$$\ln(\text{Audit Fees}) = \beta_0 + \beta_1 \cdot \text{AUDSIZ} + \beta_2 \cdot \text{AUDSPE} + \beta_3 \cdot \text{AUDTEN} + \beta_4 \cdot \text{Controls} + \varepsilon$$

حيث:

- Ln (Audit Fees) = اللوغاريتم الطبيعي لأتعاب التدقيق.
- AUDSIZ = متغير ثنائي: ١ إذا كانت شركة التدقيق من Big 4 و ٠ خلاف ذلك.
- AUDSPE = النسبة المئوية لعدد المصارف المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية التي تم تدقيقها من قبل شركة تدقيق واحدة في سنة واحدة، إذا كانت أكثر من ١٥% تأخذ القيمة ١، و ٠ خلاف ذلك.
- AUDTEN = عدد سنوات ارتباط شركة التدقيق مع العميل.
- Ln (Total assets) : {Controls} = اللوغاريتم الطبيعي لإجمالي أصول الشركة قيد التدقيق.
- ε = الخطأ العشوائي

جدول رقم (٤) تحليل الانحدار

| Model Summary ^b | | | | | |
|--|-------------------|----------|-------------------|----------------------------|---------------|
| Model | R | R Square | Adjusted R Square | Std. Error of the Estimate | Durbin-Watson |
| 1 | .477 ^a | .228 | .199 | 1.39341 | 2.189 |
| a. Predictors: (Constant), لوغ إجمالي الأصول | | | | | |
| b. Dependent Variable: لوغ أتعاب التدقيق | | | | | |

المصدر: من إعداد الباحث بناءً على نتائج التحليل الإحصائي للبرنامج الإحصائي SPSS

أظهر جدول تحليل الانحدار ما يأتي:

- بلغت قيمة معامل الارتباط المتعدد ($R = 0.477$)، مما يشير إلى وجود علاقة متوسطة القوة بين المتغيرات المستقلة (حجم شركة التدقيق، التخصص الصناعي للمدقق، فترة الارتباط بالعميل، وحجم شركة العميل كمتغير ضابط) وبين أتعاب التدقيق.
- توضح قيمة معامل التحديد ($R^2 = 0.228$) أن حوالي 22.8% من التباين في أتعاب التدقيق يمكن تفسيره من خلال المتغيرات المستقلة المدرجة في النموذج.
- بلغت القيمة المعدلة ($\text{Adjusted } R^2 = 0.199$)، هي قيمة مقبولة في البحوث الاجتماعية والمحاسبية، مما يؤكد استقرار النموذج وقدرته التفسيرية.
- وقد بلغت قيمة اختبار دورين-واتسون ($\text{Durbin-Watson} = 2.189$) وهي تقع ضمن النطاق المقبول (١.٥ - ٢.٥)، مما يدل على عدم وجود مشكلة ارتباط ذاتي في بواقي النموذج.

جدول رقم (٥) تحليل التباين

| ANOVA ^a | | | | | | |
|--|------------|----------------|-----|-------------|-------|-------------------|
| Model | | Sum of Squares | Df | Mean Square | F | Sig. |
| 1 | Regression | 61.285 | 4 | 15.321 | 7.891 | .000 ^b |
| | Residual | 207.749 | 107 | 1.942 | | |
| | Total | 269.035 | 111 | | | |
| a. Dependent Variable: لوغ أتعاب التدقيق | | | | | | |
| b. Predictors: (Constant), لوغ إجمالي الأصول | | | | | | |

المصدر: من إعداد الباحث بناءً على نتائج التحليل الإحصائي للبرنامج الإحصائي SPSS

من خلال الجدول رقم (5):

يبين الجدول أن قيمة إحصائية $F = 7.891$ بمستوى دلالة (Sig. = 0.000) وهي أقل من (٠.٠٥)، مما يشير إلى أن النموذج ككل دال إحصائياً عند مستوى معنوية ١%. بمعنى أن المتغيرات المستقلة مجتمعة قادرة على تفسير التباين في أتعاب التدقيق بشكل دال. وبالتالي فإن النتائج تدعم صلاحية وكفاءة النموذج بشكل عام وتبرر الانتقال إلى تحليل معاملات الانحدار الفردية لكل متغير مستقل.

جدول رقم (٦) معاملات الانحدار

| Coefficients ^a | | | | | | | | |
|---------------------------|-----------------------|-----------------------------|------------|---------------------------|--------|------|-------------------------|-------|
| Model | | Unstandardized Coefficients | | Standardized Coefficients | T | Sig. | Collinearity Statistics | |
| | | B | Std. Error | Beta | | | Tolerance | VIF |
| 1 | (Constant) | 8.539 | 2.178 | | 3.920 | .000 | | |
| | حجم شركة التدقيق | .776 | .339 | .205 | 2.291 | .024 | .897 | 1.114 |
| | التخصص الصناعي للمدقق | .839 | .286 | .258 | 2.934 | .004 | .933 | 1.072 |
| | فترة الارتباط بالعميل | -.290 | .128 | -.198 | -2.271 | .025 | .954 | 1.048 |
| | لوغ إجمالي الأصول | .299 | .084 | .316 | 3.554 | .001 | .916 | 1.092 |

a. Dependent Variable: لوغ أتعاب التدقيق

المصدر: من إعداد الباحث بناءً على نتائج التحليل الإحصائي للبرنامج الإحصائي SPSS

من خلال الجدول رقم (٦) أظهرت قيم الـ VIF لجميع المتغيرات أنها تقع ضمن النطاق المقبول (2 <) مما يدل على عدم وجود مشكلة تعدد خطي وارتباط ذاتي في النموذج. ويمكننا مناقشة فرضيات البحث على الشكل الآتي:

١. **الفرضية الأولى:** أظهرت النتائج أن حجم شركة التدقيق يؤثر طردياً ومعنوياً في أتعاب التدقيق عند مستوى دلالة ٥% ($B = 0.776, Sig. = 0.024$)، وتشير هذه النتيجة إلى أن الشركات التي تتعامل مع مدققين كبار تدفع أتعاباً أعلى؛ نظراً لما تتمتع به هذه الشركات من سمعة وخبرة وأدوات تحليلية متقدمة، بما يضمن جودة خدمات التدقيق. وتتفق هذه النتيجة مع دراسة (Fafatas et al., 2010; Kikhia, 2015).

٢. **الفرضية الثانية:** أظهرت النتائج أن التخصص الصناعي للمدقق يؤثر طردياً ومعنوياً في أتعاب التدقيق، عند مستوى دلالة ١% ($B = 0.839, Sig. = 0.004$). وتشير هذه النتيجة إلى أن المدقق المتخصص في قطاع معين يفرض أتعاباً أعلى؛ نظراً لمعرفته التفصيلية بأنظمة وإجراءات ذلك القطاع، مما يزيد من كفاءة التدقيق ويضيف قيمة للعملاء. وتتفق هذه النتيجة مع دراسة (De Fuentes et al., 2015).

٣. **الفرضية الثالثة:** أظهرت النتائج أن فترة الارتباط بالعميل تؤثر عكسياً ومعنوياً في أتعاب التدقيق عند مستوى دلالة ٥% ($B = -0.290, Sig. = 0.025$). وتشير هذه النتيجة إلى أن فترة الارتباط الطويلة بين المدقق والعميل تؤدي إلى خفض أتعاب التدقيق، ويعزى ذلك إلى أن المدقق يصبح أكثر دراية بأنظمة الشركة ويستغرق وقتاً أقل لإتمام عملية التدقيق. وتتفق هذه النتيجة مع دراسة (Cheynel et al., 2024).

٤. **حجم الشركة العميل (المتغير الضابط - لوغاريتم إجمالي الأصول):** أظهرت النتائج أن حجم شركة العميل يؤثر طردياً ومعنوياً في أتعاب التدقيق عند مستوى دلالة ١% ($B = 0.299, Sig. = 0.001$). وتشير هذه النتيجة إلى أن الشركات الكبرى تتحمل أتعاب تدقيق أعلى، ويعزى ذلك إلى أنها غالباً ما تكون أكثر تعقيداً من الناحية

التشغيلية والمالية، وتخضع لمتطلبات تنظيمية وتدقيقية أشد؛ مما يتطلب جهد أكبر من المدققين وبالتالي يزيد من تكلفة التدقيق.

النتائج والتوصيات

بناءً على الدراسة العملية تم التوصل إلى النتائج الآتية:

١. أن المدققين الكبار يتقاضون أتعاباً أعلى نظراً لما يتمتعون به من سمعة وخبرات وكفاءات متقدمة وموارد داعمة لعملية التدقيق.
٢. أن المدققين المتخصصين في قطاع معين يفرضون أتعاباً أعلى نظراً لمعرفةهم الفنية المتعمقة بطبيعة أنشطة ذلك القطاع وأنظمتهم.
٣. كلما زادت مدة العلاقة بين المدقق والعميل، تنخفض أتعاب التدقيق نتيجة تراكم المعرفة والخبرة لدى المدقق بما يقلل الجهد المطلوب سنوياً.
٤. أن حجم شركة العميل الذي أدرج كمتغير ضابط، فقد ثبت تأثيره كذلك، وهو ما يتسق مع ما ورد في الأدبيات حول تعقيد عمليات الشركات الكبرى وارتفاع متطلبات تدقيقها.

استناداً إلى ما تقدم يوصي هذا البحث بما يلي:

١. للجهات التنظيمية:
 - ✓ مراجعة العوامل المؤثرة في تسعير أتعاب التدقيق لضمان الشفافية والعدالة، خاصة فيما يتعلق بحجم شركة التدقيق والتخصص الصناعي للمدقق.
 - ✓ تعزيز متطلبات الإفصاح الإلزامي عن آليات تسعير أتعاب التدقيق ضمن التقارير والقوائم المالية.
٢. للشركات:
 - ✓ الموازنة بين حجم شركة التدقيق وتخصصها مقابل التكاليف المتوقعة عند اختيار المدقق.
 - ✓ الانتباه إلى أن استمرار الارتباط مع المدقق نفسه على المدى الطويل قد يقلل الأتعاب ولكنه قد يخلق مخاطر تتعلق بالاستقلالية.
٣. للمدققين:
 - ✓ الاستثمار في التخصص الصناعي كميزة تنافسية يمكن توظيفها في تسعير خدمات التدقيق.
 - ✓ توثيق وتوضيح أساس تسعير الأتعاب للعملاء وخاصة في ظل توسع أعمال الشركات.
٤. للباحثين في المستقبل:
 - ✓ دراسة متغيرات إضافية لتعزيز تفسير التغير في أتعاب التدقيق.
 - ✓ توسيع نطاق الدراسة لتشمل قطاعات مختلفة.

محددات الدراسة

واجهت الدراسة عدداً من المحددات كان أبرزها عدم القدرة على دراسة أثر جميع خصائص شركات التدقيق في أتعاب التدقيق؛ نتيجة عدم توفر البيانات اللازمة لقياسها كمياً في التقارير السنوية، وتم استبعاد متغير دوران المدقق من النموذج النهائي نتيجة الارتباط المرتفع مع متغير فترة الارتباط، مما قد يحد من شمولية النموذج في تفسير جميع الأبعاد. كما تقتصر نتائج الدراسة على المصارف الخاصة المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية خلال الفترة الزمنية المدروسة، وهو ما قد يحد من إمكانية تعميم النتائج على بيانات أخرى.

References:

- Abbott, L. J., Parker, S., Peters, G. F., & Raghunandan, K. (2003). *The association between audit committee characteristics and audit fees*. Auditing: A journal of practice & theory, 22(2), 17-32.
- Alharasis, E. E., Haddad, H., Alhadab, M., & Alkhwaldi, A. F. (2023). *Audit pricing and specialist auditors: The role of market share and portfolio share in Jordanian financial institutions*. Asian Review of Accounting, 31(1), 78-96. <https://doi.org/10.1108/ARA-04-2022-0096>
- Alkhazaleh, S. J. S., Ibrahim, H., & Ali, A. J. (2024). *Audit committee characteristics and firm performance with the moderating role of political connections*. International Journal of Academic Research in Accounting, Finance & Management Sciences, 14(1), 11..
- Appelbaum, D., Kogan, A., & Vasarhelyi, M. A. (2017). *Big data and analytics in the modern audit engagement: Research needs*. Auditing: A Journal of Practice & Theory, 36(4), 1-27.
- Balsam, S., Krishnan, J., & Yang, J. S. (2003). *Auditor industry specialization and earnings quality*. Auditing: A Journal of Practice & Theory, 22(2), 71-97. <https://doi.org/10.2308/aud.2003.22.2.71>
- Bell, T. B., Landsman, W. R., & Shackelford, D. A. (2001). *Auditors' perceived business risk and audit fees: Analysis and evidence*. Journal of Accounting research, 39(1), 35-43.
- Cahan, S. F., Jeter, D. C., & Naiker, V. (2011). *Are all industry specialist auditors the same?* Auditing: A Journal of Practice & Theory, 30(4), 191-222.
- Carcello, J. V., & Nagy, A. L. (2004). *Audit firm tenure and fraudulent financial reporting*. Auditing: A Journal of Practice & Theory, 23(2), 55-69. <https://doi.org/10.2308/aud.2004.23.2.55>
- Carcello, J. V., Hermanson, D. R., Neal, T. L., & Riley Jr, R. A. (2002). *Board characteristics and audit fees*. Contemporary accounting research, 19(3), 365-384.
- Carey, P., & Simnett, R. (2006). *Audit partner tenure and audit quality*. The accounting review, 81(3), 653-676.
- Chen, C. J. P., Su, X., & Wu, X. (2001). *Audit pricing and auditor industry specialization in an emerging market: Evidence from China*. Journal of International Accounting Research, 1, 1-24. <https://doi.org/10.2308/jiar.2001.1.1.1>
- Cheynel, E., & Zhou, F. S. (2024). *Auditor tenure and misreporting: Evidence from a dynamic oligopoly game*. Management Science, 70(8), 5557-5585.

- Christensen, B. E., Glover, S. M., & Wolfe, C. J. (2014). *Do critical audit matter paragraphs in the audit report change nonprofessional investors' decision to invest?*. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 33(4), 71-93.
- Daryaei, A. A., Askarany, D., & Fattahi, Y. (2024). *Impact of Audit Fees on Earnings Management and Financial Risk: An Analysis of Corporate Finance Practices*. *Risks*, 12(8), 123.
- de Fuentes, C., & Sierra, E. (2015). *Industry specialization and audit fees: a meta-analytic approach*. *Academia Revista Latinoamericana de Administración*, 28(3), 419–435. <https://doi.org/10.1108/ARLA-06-2014-0083>
- DeAngelo, L. E. (1981). *Auditor size and audit quality*. *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), 183–199.
- El-Gammal, W. (2012). *Determinants of audit fees: Evidence from Lebanon*. *International Business Research*, 5(11), 136–145. <https://doi.org/10.5539/ibr.v5n11p136>
- Fafatas, S. A., & Sun, K. J. (2010). *The relationship between auditor size and audit fees: Further evidence from Big Four market shares in emerging economies*. In *Research in Accounting in Emerging Economies* (Vol. 10, pp. 57–85). [https://doi.org/10.1108/S1479-3563\(2010\)0000010008](https://doi.org/10.1108/S1479-3563(2010)0000010008)
- Francis, J. R. (2004). *What do we know about audit quality?*. *The British accounting review*, 36(4), 345-368.
- Francis, J. R., & Stokes, D. J. (1986). *Audit prices, product differentiation, and scale economies: Further evidence from the Australian audit market*. *Journal of Accounting Research*, 24(2), 383–393. <https://www.jstor.org/stable/2491143>
- Ghosh, A., & Moon, D. (2005). *Auditor tenure and perceptions of audit quality*. *The Accounting Review*, 80(2), 585–612. <https://doi.org/10.1111/j.1475-679X.2005.00113.x>
- Gramling, A. A., & Stone, D. N. (2001). *Audit firm industry expertise: A review and synthesis of the archival literature*. *Journal of Accounting Literature*, 20, 1–27.
- Habib, A. (2011). *Audit firm industry specialization and audit outcomes: Insights from academic literature*. *Research in Accounting Regulation*, 23(2), 114–129. <https://doi.org/10.1016/j.racreg.2011.06.008>
- Hay, D. C. (2017). *Audit fee research on issues related to ethics*. *Current Issues in Auditing*, 11(2), A1-A22.
- Hay, D. C., Knechel, W. R., & Wong, N. (2006). *Audit fees: A meta-analysis of the effect of supply and demand attributes*. *Contemporary Accounting Research*, 23(1), 141-191
- Jackson, A. B., Moldrich, M., & Roebuck, P. (2008). *Mandatory audit firm rotation and audit quality*. *Managerial Auditing Journal*, 23(5), 420-437.
- Johnson, V. E., Khurana, I. K., & Reynolds, J. K. (2002). *Audit-firm tenure and the quality of financial reports*. *Contemporary Accounting Research*, 19(4), 637–660. <https://doi.org/10.1506/LLTH-JXQV-8CEW-8MXD>
- Joshi, P. L., Deshmukh, A., & Azibi, J. (2021). *The effects of internal audit, audit committee and firm characteristics on audit fees in a multi-country and industry setting*. *EMAJ: Emerging Markets Journal*, 11(2), 25-35.

- Kikhia, H. (2015). *Determinants of audit fees: Evidence from Jordan*. Accounting and Finance Research, 4(1), 42–53. <https://doi.org/10.5430/afr.v4n1p42>
- Krishnan, J. (2003). *Audit quality and the pricing of discretionary accruals*. Auditing: A Journal of Practice & Theory, 22(1), 109–126. <https://doi.org/10.2308/aud.2003.22.1.109>
- Lai, S.-M., & Liu, C.-L. (2018). *The effect of auditor characteristics on the value of diversification available to purchase*. Auditing: A Journal of Practice & Theory, 37(1), 115–137. <https://doi.org/10.2308/ajpt-51831>
- Liu, S. (2017). *An empirical study: Auditors' characteristics and audit fee*. Open Journal of Accounting, 6(2), 52-70.
- Maghakyan, A., Jarva, H., Niemi, L., & Sihvonen, J. (2025). *The effect of audit partner digitalization expertise on audit fees*. European Accounting Review, 34(2), 519-540.
- Myers, J. N., Myers, L. A., & Omer, T. C. (2003). *Exploring the term of the auditor-client relationship and the quality of earnings: A case for mandatory auditor rotation?*. The accounting review, 78(3), 779-799.
- Petrov, O., & Stocken, P. C. (2022). *Information spillovers and audit pricing*. The Accounting Review, 97(1), 329-351. <https://doi.org/10.2308/TAR-2019-0447>
- Santos Jaén, J. M., Martín de Almagro Vázquez, G., & Valls Martínez, M. D. C. (2023). *Is earnings management impacted by audit fees and auditor tenure? An analysis of the Big Four audit firms in the US market*.
- Sayed, N. (2023). *Citation analysis of audit fee determinants literature*. American Journal of Finance and Accounting, 7(2), 71-89.
- Scott, W. D., & Gist, W. E. (2013). *Forced auditor change, industry specialization and audit fees*. Managerial Auditing Journal, 28(8), 708–734. <https://doi.org/10.1108/MAJ-11-2012-0779>
- Simunic, D. A. (1980). *The pricing of audit services: Theory and evidence*. Journal of Accounting Research, 18(1), 161-190.
- Svanström, T. (2016). *Time pressure, training activities and dysfunctional auditor behaviour: evidence from small audit firms*. International Journal of Auditing, 20(1), 42-51.
- Taylor, M. H., & Simon, D. T. (1999). *Determinants of audit fees: the importance of litigation, disclosure, and regulatory burdens in audit engagements in 20 countries*. The International Journal of Accounting, 34(3), 375-388.
- Tran, T. G. T., Pham, Q. T., & Bui, T. T. H. (2025). *The impact of audit firm size on audit quality: An empirical study of the Vietnamese stock market*. SAGE Open, Advance online publication. <https://doi.org/10.1177/21582440251336005>
- Wahyuni, W., Sueny, L. N. R., Wahyu, A. S., & Fadewa, N. N. (2024). *Examining Audit Fee Determinants and Their Impact on Audit Quality*. Advances in Managerial Auditing Research, 2(3), 119-129.
- Widmann, M., Follert, F., & Wolz, M. (2021). *What is it going to cost? Empirical evidence from a systematic literature review of audit fee determinants*. Management Review Quarterly, 71, 455–489.

Ye, X. (2020). *Literature review on influencing factors of audit fees*. *Modern Economy*, 11(02), 249.

Yen, J.-C., Lim, J.-H., Wang, T., & Hsu, C. (2018). *The impact of audit firms' characteristics on audit fees following information security breaches*. *Journal of Accounting and Public Policy*, 37(6), 489–507.
<https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2018.10.002>