



عمادة الدراسات العليا  
جامعة القدس

محددات أتعاب التدقيق الخارجي للمؤسسات غير الهادفة للربح في فلسطين

عصام عدنان عبدالله جفال

رسالة ماجستير

القدس - فلسطين

1440هـ - 2019م

محددات أتعاب التدقيق الخارجي للمؤسسات غير الهادفة للربح في فلسطين

إعداد:

عصام عدنان عبدالله جفال

بكالوريوس محاسبة، جامعة بيت لحم / فلسطين

المشرف: د. إبراهيم عتيق

قدمت هذه الدراسة استكمالاً لمتطلبات درجة الماجستير في تخصص  
المحاسبة والضرائب - معهد الإدارة والاقتصاد - كلية الدراسات العليا -

جامعة القدس

1440هـ - 2019م



جامعة القدس

عمادة الدراسات العليا

المحاسبة والضرائب

### إجازة الرسالة:

محددات اتعاب التدقيق الخارجي للمؤسسات غير الهادفة للربح في فلسطين

اسم الطالب: عصام عدنان جفال

الرقم الجامعي: 21720258

المشرف: د. ابراهيم عتيق

نوقشت هذه الرسالة بتاريخ: 7 / 7 / 2019م، واجيزت من لجنة المناقشة التالية أسماؤهم وتواقيعهم:

التوقيع: .....  
التوقيع: .....  
التوقيع: .....

- 1- رئيس لجنة المناقشة د. ابراهيم عتيق
- 2- ممتحنا داخلياً د. ساهر عقل
- 3- ممتحنا خارجياً د. غسان دعاس

القدس - فلسطين

1440هـ / 2019م

## الإهداء

بعبق الياسمين من القلب أهدي عطر إنجازي لمن كان لهم الفضل الأعظم في مسيرة حياتي  
حتى وصولي لهذا الحلم، أمي وأبي، ومن تحمل معي مشقتي: زوجتي وأبنائي.

## إقرار:

اقر انا معد الرسالة بانها قدمت لجامعة القدس، لنيل درجة الماجستير، وأنها نتائج ابحاثي الخاصة، باستثناء ما تمت الإشارة اليه حيث ما ورد، وان هذه الرسالة، او أي جزء منها، لم يقدم لنيل درجة عليا لأي جامعة او معهد اخر

الاسم: عصام عدنان عبد الله جفال



التوقيع:

التاريخ: 2019 / 7 / 7 م

## الشكر والتقدير

أقدم شكري الخاص الى جامعتي، وإدارة دائرة المحاسبة والضرائب، وإلى أساتذتي الذين علموني ولم يخلوا علي، وأخص بالذكر مشرفي الدكتور إبراهيم عتيق.

## المخلص:

هدفت هذه الدراسة إلى بيان العوامل المؤثرة في تحديد اتعاب التدقيق الخارجي للمؤسسات غير الهادفة للربح في فلسطين، من خلال العوامل الخاصة بالمؤسسة الخاضعة للتدقيق والعوامل الخاصة بمكتب التدقيق والعوامل الخاصة ببيئة التدقيق، وهدفت أيضاً إلى تشخيص مدى الاختلاف في آراء عينة الدراسة حول أثر العوامل السابقة على اتعاب التدقيق الخارجي للمؤسسات غير الهادفة للربح. ولتحقيق هذه الأهداف اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي وعلى أداة الاستبانة، والتي تكونت من جزئين أساسيين، الأول تضمن الخصائص الديمغرافية للعينة، والثاني مكون من (15) فقرة موزعة على ثلاثة محاور، أولاً: المتغيرات المتعلقة بالمؤسسة موضع التدقيق بواقع (7) فقرات، ثانياً: المتغيرات المتعلقة بمكتب التدقيق بواقع (4) فقرات. ثالثاً: المتغيرات المتعلقة في بيئة التدقيق بواقع (4) فقرات

وبعد إجراء التحليل الإحصائي المناسب توصلت الدراسة إلى أن خصائص المؤسسة من العوامل المهمة المحددة لأتعاب التدقيق، وأن أكثر العوامل المرتبطة بالمؤسسة تأثيراً على الأتعاب هي عدد المشاريع المنفذة من قبل المؤسسة بدرجة عالية جداً ومستوى فعالية نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة بدرجة عالية. وأظهرت النتائج أن خصائص مكتب التدقيق من العوامل المهمة المحددة لأتعاب التدقيق فلسطين، وأن أكثر العوامل المرتبطة بمكتب التدقيق تأثيراً هي ارتباط مكتب التدقيق مع مكتب تدقيق عالمي من ال Big 4 بدرجة عالية.

واتضح من النتائج أن خصائص بيئة التدقيق من العوامل المهمة المحددة لأتعاب التدقيق، وأن أكثر العوامل المرتبطة ببيئة التدقيق تأثيراً هي درجة المنافسة بين مكاتب التدقيق بدرجة عالية ووجود معايير مهنية متفق عليها بين زملاء المهنة بدرجة عالية أيضاً.

وقد أوصى الباحث بضرورة قيام جمعية مدققي الحسابات الفلسطينيين وبالتعاون مع مجلس مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين بوضع معايير مهنية واليات لتحديد اتعاب تدقيق المؤسسات غير الهادفة للربح بناءً على نتائج الدراسة وبشكل يتناسب مع الجهد والوقت المبذول في عملية التدقيق ولا يؤثر سلباً على جودة التدقيق وخاصة للمؤسسات غير الهادفة للربح.

# **Determinants of external audit fees for Not for profit Organization in Palestine**

Prepared by: Issam Jaffal

Supervisor: Dr. Ibrahim Ateeq

## **Abstract:**

This study aimed to identify the factors affecting external audit fees for not-for-profit organizations in Palestine through examining factors related to: The institution subject to the audit (auditee), the audit office and the audit environment. It also aimed to examine the differences in the views of the study sample members regarding the effects of the previously mentioned factors on external audit fees for not-for-profit organizations in Palestine.

To achieve these objectives, the study relied on the descriptive analytical method using questionnaire tool, which consists of two main parts. The first includes the demographic characteristics of the sample, and the second consists of (15) paragraphs distributed over three axes: (7) paragraphs for the variables related to the auditee, (4) paragraphs for the variables related to the audit office and (4) paragraphs for the variables related to the audit environment.

After conducting the appropriate statistical analysis, the study found that:

- Factors related to the auditee are highly important in determining audit fees. Specially, the number of projects implemented by the auditee and the effectiveness level of internal control system.
- Factors related to the audit office are highly important in determining audit fees. Specially, the association of the audit office with a Big Four audit firm.
- Factors related to the audit environment are highly important in determining audit fees. Specially, the level of competition among audit offices and the absence of standards agreed upon among auditors for determining audit fees.

The researcher recommended:

- Development of a model by the Palestinian Association of Certified Public Accountants (PACPA) to determine audit fees which considers basically: Number of projects implemented by the auditee, auditee's number of branches and auditee's internal control system.
- Mechanism activation by the Board of Auditing Profession (POBA) in Palestine to control audit fees and reduce harmful competition between audit offices.

## الفصل الأول:

---

1.1 مقدمة الدراسة

2.1 أهمية الدراسة

3.1 مشكلة الدراسة وأسئلتها

4.1 أهداف الدراسة

5.1 متغيرات الدراسة

6.1 فرضيات الدراسة

## 1.1 مقدمة الدراسة:

يشكل قطاع المؤسسات غير الهادفة للربح في فلسطين أحد القطاعات المهمة والكبيرة نسبيا في فلسطين ويعمل هذا القطاع على توفير الموارد المالية والمنح والمشاريع التنموية التي يحتاجها المجتمع الفلسطيني من خلال الدعم المقدم من الدول المانحة المختلفة (واقع الجمعيات الخيرية والهيئات الاهلية الأجنبية العاملة في فلسطين، سلسلة تقارير 26، الائتلاف من اجل النزاهة والمسائلة "أمان"، شباط 2010).

يتم تدقيق البيانات المالية السنوية لهذه المؤسسات انسجاما مع المادة 50 من قانون الجمعيات الخيرية والهيئات غير الهادفة للربح رقم 1 لسنة 2000 والمادة 46 من قانون الجمعيات التعاونية رقم 20 لسنة 2017 حيث ألزمت هذه القوانين الجمعيات الخيرية والتعاونية بتعيين مدقق حسابات قانوني وتقديم البيانات المالية السنوية المدققة. وازضافة الى التدقيق الخارجي السنوي يطلب بعض المانحين تدقيق مشاريع معينة يقومون بتمويلها وفق الشروط والمتطلبات المالية الخاصة بالمانح.

ان ثقة المانحين والممولين لهذه المؤسسات تعتمد بشكل رئيسي على مستوى الشفافية المالية التي تتمتع بها، والتي يعكسها جودة وصحة البيانات المالية المدققة. وهذا يعتمد بشكل رئيسي على عمل المدقق الذي يتأثر بشكل مباشر بالأتعاب التي يتقاضاها المدقق لقاء عملية التدقيق التي يقوم بها. وتتباين اتعاب التدقيق الخارجي لهذه المؤسسات مع الاخذ بعين الاعتبار مستوى المنافسة بين مكاتب التدقيق في ظل عدم وجود حد للأتعاب معتمد من قبل جمعية مدققي الحسابات الفلسطينية باعتبارها الجسم الممثل للمدققين المرخصين او مجلس مهنة تدقيق الحسابات باعتباره الجسم المنظم للمهنة.

وبالرجوع الى الأبحاث السابقة التي تناولت الموضوع في فلسطين، فان هناك دراستان:

- 1- (جلس، 2003) بعنوان: العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب التدقيق في فلسطين وتوصل الباحث الى تأثير اتعاب التدقيق بحجم المؤسسة الخاضعة للتدقيق والوقت الذي يستلزمه تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق ومدى صعوبة عملية التدقيق ودرجة التعقيدات المصاحبة له.
- 2- دراسة (نجم، 2012) بعنوان: العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مدققي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة وتوصل الباحث فيها أن أهم العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب التدقيق هي: الوقت اللازم لتخطيط وتنفيذ عملية التدقيق، حجم عمل المنشأة، سمعة وشهرة مكتب التدقيق، استقلالية وخبرة مكتب التدقيق

أما الدراسات الاجنبية التي تناولت هذا الموضوع فقد توصلت دراسة (Berisha, 2016) عن "محددات اتعاب التدقيق للمؤسسات غير الهادفة للربح في كوسوفو" الى ان حجم المنشأة والوقت اللازم لعملية التدقيق مهمة بجانب عوامل اخرى مثل طبيعة سوق التدقيق والمنافسة بين المكاتب وعدد المانحين وطبيعتهم. وهناك ايضا دراسة في استراليا (Priest, 2015) عن محددات اتعاب التدقيق للمنظمات الخيرية توصلت ايضا الى ان حجم المنشأة وتعقيد عملية التدقيق من العوامل المهمة الى جانب وجود تأثير لطبيعة مكتب التدقيق في حال كان من Big 4.

والجدير بالإشارة أن عملية تحديد أتعاب المدقق 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) وترتيباً على ذلك فالمشكلة التي تواجه مدققي الحسابات وعملائهم تكمن عادة في 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 يتحملوها 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 خدمات التدقيق. وفي هذا الإطار يمكن النظر إلى سوق خدمات التدقيق كسوق توجد فيه منافسة سعرية حادة تنعكس أحياناً بشكل سلبي على عمل المدقق واستقلاليته، لذلك فالمشكلة التي تواجه مدققي الحسابات وعملائهم تكمن عادة في 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 يتحملوها 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 خدمات التدقيق (سويدان، 2008، ص51)

إن الاختلافات 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، واستقلاليته، ومخاطر عملية التدقيق هي أهم المعطيات التي تؤثر على أتعاب المدقق (نجم، 2012). وترى دراسات أخرى أن أهم تلك المعطيات تكمن في حجم الشركة موضع التدقيق وعدد فروعها وحجم مكتب التدقيق (سويدان، 2008)، في حين أن دراسات أخرى أشارت إلى خبرة أعضاء مكتب التدقيق هي أهم تلك المعطيات (Carcello et. al, 2002)

## 2.1 أهمية البحث:

- 1- تكمن أهمية هذا البحث في تناوله أحد المواضيع الهامة والشائكة في مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين وخاصة للمؤسسات غير الهادفة للربح ووجود مطالبات من مدققي الحسابات بتحديد حد أدنى للأتعاب بحيث يحد من المنافسة السلبية بين مكاتب وما يعكسه ذلك من حصول مكتب تدقيق الحسابات على الاتعاب المناسبة للجهد والوقت الذي يتطلبه العمل. كما أن العميل -وهو الجهة المستفيدة من عملية التدقيق - بحاجة الى الحصول على اتعاب معقولة لا تستنزف الموارد المالية للمؤسسة وخصوصاً أن هذه المؤسسات تمثل المنح الخارجية المورد الرئيسي لها. وفي نفس الوقت فإن هذه المؤسسات -وهي من القطاعات المهمة في فلسطين- بحاجة الى خدمات تدقيق ذات جودة عالية نظراً لطبيعة المانحين ومتطلباتهم.
- 2- استخدام العديد من المتغيرات المستقلة التي يمكن أن تسهم في تفسير العوامل المؤثرة في تحديد اتعاب التدقيق بالاعتماد على الدراسات السابقة بهذا المجال، وفحص أثر هذه المتغيرات على أتعاب التدقيق.
- 3- يمثل هذا البحث مصدرًا ومرجعًا للباحثين والمهتمين بالمهنة وتطورها، وخاصة مجلس مهنة تدقيق الحسابات -باعتباره الجهة المنظمة لمهنة تدقيق الحسابات - وجمعية مدققي الحسابات الفلسطينيين لمساعدة مدققي الحسابات أن يكون لديهم نموذج يقتدى به في تحديد أتعاب التدقيق.

### 3.1 مشكلة البحث وأسئلته:

تتمثل مشكلة الدراسة بعدم وجود تعليمات من الجهات المنظمة لمهنة تدقيق الحسابات في فلسطين (وهي مجلس مهنة تدقيق الحسابات وجمعية مدققي الحسابات الفلسطينيين) أو أساس متفق عليه بين مدققي الحسابات يتم بموجبه تحديد أتعاب المدقق وخاصة في مجال تدقيق المؤسسات غير الهادفة للربح.

وتعتبر عملية تحديد أتعاب التدقيق من الأمور التي لم يحسم فيها الجدل حتى الآن باختلاف العوامل التي يحتكم عليها مدققو الحسابات عند تسعير عملية التدقيق واختلاف هذه العوامل أيضا من بلد الى بلد ومن صناعة الى صناعة، فمنها ما يتعلق بالمؤسسة محل التدقيق مثل حجم عمل المؤسسة، مدى وجود فروع للشركة، طبيعة المخاطر الموجودة ونظام الرقابة الداخلية وما تؤثره هذه العوامل على الوقت اللازم لتخطيط وتنفيذ عملية التدقيق، وقد تختلف الأتعاب للمؤسسة نفسها من سنة الى سنة. ومنها ما يتعلق بمكتب التدقيق مثل حجم أعمال المكتب، طاقم التدقيق ومستوياتهم المهنية، سمعة وشهرة مكتب التدقيق، التقنيات المستخدمة بمكتب التدقيق، قيام المدقق بتقديم مجموعة من الخدمات خلاف خدمات التدقيق كالخدمات الاستشارية، إضافة إلى ارتباط مكتب التدقيق بشركة من شركات التدقيق الأربع الكبرى (ارنست ويونغ، ديلويت اند توش، برايس ووتر هاوس كوبرز، كي بي ام جي). ومنها ما هو مرتبط ببيئة التدقيق نفسها وطبيعة التشريعات التي تنظم المهنة ومراقبة جودة التدقيق للمكاتب وما يعكسه ذلك على المنافسة بين المكاتب.

ويمكن صياغة مشكلة الدراسة بالأسئلة التالية:

**المجموعة الأولى:** هل تعتبر خصائص المؤسسة محل التدقيق من العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب التدقيق الخارجي؟ ويشمل ذلك:

1- هل يعتبر حجم المؤسسة محل التدقيق -متمثلا باجمالي الإيرادات السنوية- من العوامل

المؤثرة في تحديد أتعاب التدقيق الخارجي؟

2- هل يعتبر حجم المؤسسة محل التدقيق -متمثلا بوجود فروع - من العوامل المؤثرة في

تحديد أتعاب التدقيق الخارجي؟

3- هل تعتبر عدد المشاريع المنفذة من قبل المؤسسة محل التدقيق من العوامل المؤثرة في

تحديد أتعاب التدقيق الخارجي؟

4- هل يعتبر مصدر التمويل للمؤسسة محل التدقيق من العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب

التدقيق الخارجي؟

- 5- هل تعتبر مخاطر الاعمال التي تتعرض لها المؤسسة محل التدقيق من العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب التدقيق الخارجي؟
- 6- هل يعتبر مستوى فعالية نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل التدقيق من العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب التدقيق الخارجي؟
- 7- هل يعتبر وجود مدقق داخلي داخل المؤسسة محل التدقيق من العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب التدقيق الخارجي؟

**المجموعة الثانية:** هل تعتبر خصائص مكتب التدقيق من العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب التدقيق الخارجي؟ ويشمل ذلك:

- 1- هل يعتبر تخصص مكتب التدقيق في تدقيق المؤسسات غير الهادفة للربح من العوامل المؤثرة على اتعاب التدقيق الخارجي؟
- 2- هل تعتبر الاستمرارية في التعامل مع مكتب التدقيق من العوامل المؤثرة في تحديد اتعاب التدقيق الخارجي؟
- 3- هل يعتبر ارتباط مكتب التدقيق بالشركات الأربعة الكبار Big 4 من العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب التدقيق الخارجي؟
- 4- هل يعتبر حجم محفظة التدقيق (الإيرادات السنوية لعقود التدقيق) التي يستهدفها مكتب التدقيق من العوامل المؤثرة على اتعاب التدقيق الخارجي؟

**المجموعة الثالثة:** هل تعتبر خصائص بيئة التدقيق من العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب التدقيق الخارجي؟ ويشمل ذلك:

- 1- هل تعتبر درجة المنافسة بين مكاتب التدقيق من العوامل المؤثرة على اتعاب التدقيق الخارجي؟
- 2- هل يعتبر وجود معايير مهنية متفق عليها بين زملاء المهنة من العوامل المؤثرة على اتعاب التدقيق الخارجي؟
- 3- هل تعتبر العلاقة الشخصية بين مكتب التدقيق وإدارة المؤسسة تحت التدقيق من العوامل المؤثرة في تحديد اتعاب التدقيق الخارجي؟
- 4- هل يعتبر وجود رقابة من الجهات المختصة على جودة عملية التدقيق من العوامل المؤثرة على اتعاب التدقيق الخارجي؟

## 4.1 أهداف الدراسة:

ان الهدف الرئيسي لهذه الدراسة هو بيان العوامل المؤثرة في تحديد اتعاب التدقيق الخارجي للمؤسسات غير الهادفة للربح في فلسطين من خلال بيان:

1- العوامل الخاصة بالمؤسسة الخاضعة للتدقيق والتي تؤثر على اتعاب التدقيق الخارجي وتشمل: حجم المؤسسة (ممثلاً بالاييرادات السنوية وعدد الفروع)، مشاريع المؤسسة (ممثلة بعددها وطبيعة المانحين)، مخاطر الأعمال والرقابة الداخلية (ممثلة بمخاطر الاعمال، مستوى فعالية نظام الرقابة الداخلي ووجود مدقق داخلي)

2- العوامل الخاصة بمكتب التدقيق والتي تؤثر على اتعاب التدقيق الخارجي وتشمل: تخصص المكتب في تدقيق المؤسسات غير الهادفة للربح، مدة استمراريته مع المؤسسة، ارتباطه باسم عالمي من Big 4 وحجم المحفظة التي يستهدفها

3- العوامل الخاصة ببيئة التدقيق والتي تؤثر على اتعاب التدقيق الخارجي وتشمل: درجة المنافسة بين مكاتب التدقيق، وجود معايير مهنية، العلاقة الشخصية بين المدقق والمؤسسة ووجود رقابة من الجهات المختصة على جودة التدقيق

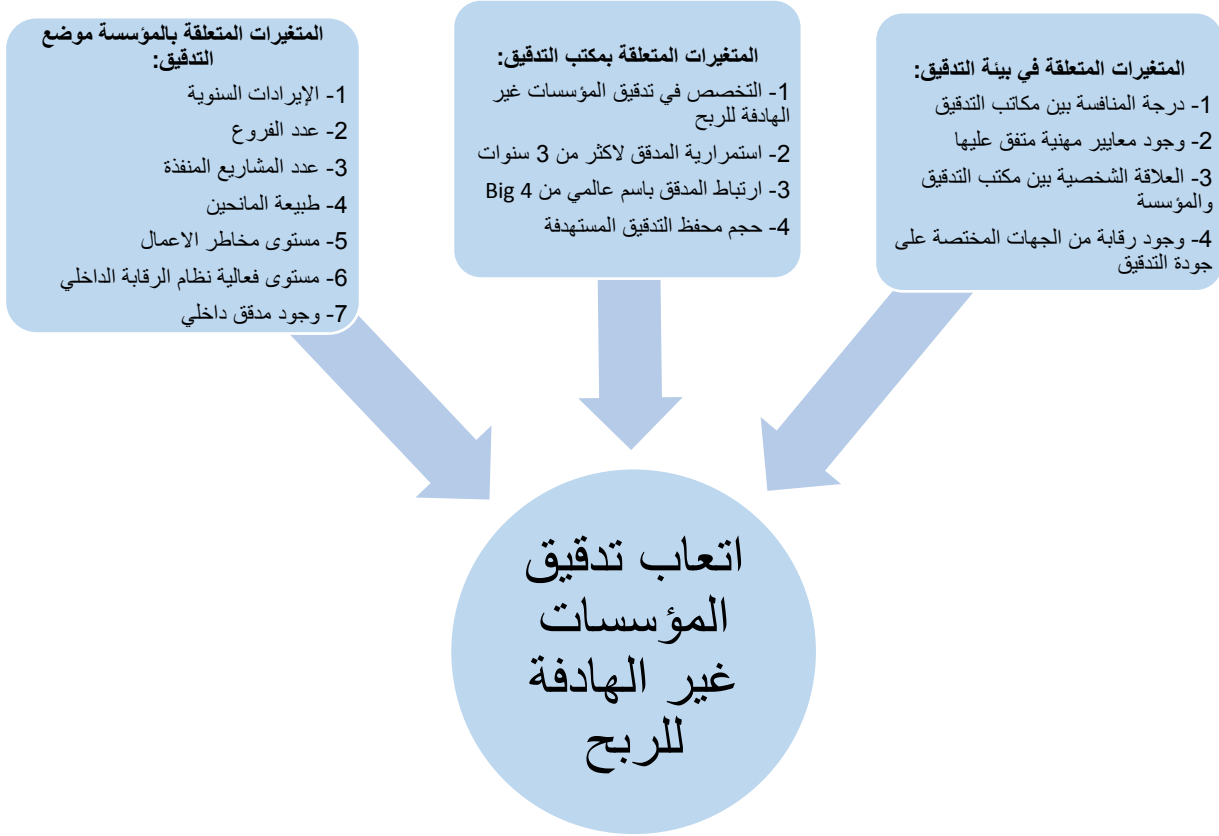
4- تشخيص مدى الاختلاف في اراء عينة الدراسة حول أثر العوامل الخاصة بالعميل على حجم اتعاب المدقق الخارجي

5- تشخيص مدى الاختلاف في اراء عينة الدراسة حول أثر العوامل الخاصة بمكتب التدقيق على حجم اتعاب المدقق الخارجي

6- تشخيص مدى الاختلاف في اراء عينة الدراسة حول أثر العوامل الخاصة ببيئة التدقيق على حجم اتعاب المدقق الخارجي

## 5.1 متغيرات الدراسة:

- أ. المتغير التابع: وهو اتعاب التدقيق
- ب. المتغيرات المستقلة: وتشمل:
  - 1- الإيرادات السنوية
  - 2- عدد الفروع
  - 3- عدد المشاريع المنفذة
  - 4- طبيعة المانحين
  - 5- مستوى مخاطر الاعمال
  - 6- مستوى فعالية نظام الرقابة الداخلي
  - 7- وجود مدقق داخلي
  - 8- التخصص في تدقيق المؤسسات غير الهادفة للربح
  - 9- استمرارية المدقق لأكثر من 3 سنوات
  - 10- ارتباط المدقق باسم عالمي من Big 4
  - 11- حجم محفظ التدقيق المستهدفة
  - 12- درجة المنافسة بين مكاتب التدقيق
  - 13- وجود معايير مهنية متفق عليها
  - 14- العلاقة الشخصية بين مكتب التدقيق والمؤسسة
  - 15- وجود رقابة من الجهات المختصة على جودة التدقيق



## 6.1 فرضيات الدراسة:

يحاول هذا البحث اختبار الفرضيات التالية:

**الفرضية الأولى:** تعتبر خصائص المؤسسة محل التدقيق من العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب التدقيق الخارجي عند مستوى الدلالة ( $\alpha=0.05$ ) ويشمل ذلك:

- 1- يعتبر حجم المؤسسة محل التدقيق -ممثلاً بإجمالي الإيرادات السنوية - من العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب التدقيق الخارجي عند مستوى الدلالة ( $\alpha=0.05$ )
- 2- يعتبر حجم المؤسسة محل التدقيق -متمثلاً بوجود فروع - من العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب التدقيق الخارجي عند مستوى الدلالة ( $\alpha=0.05$ )
- 3- تعتبر عدد المشاريع المنفذة من قبل المؤسسة محل التدقيق من العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب التدقيق الخارجي عند مستوى الدلالة ( $\alpha=0.05$ )
- 4- يعتبر مصدر التمويل للمؤسسة محل التدقيق من العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب التدقيق الخارجي عند مستوى الدلالة ( $\alpha=0.05$ )
- 5- تعتبر مخاطر الأعمال التي تتعرض لها المؤسسة محل التدقيق من العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب التدقيق الخارجي عند مستوى الدلالة ( $\alpha=0.05$ )
- 6- يعتبر مستوى فعالية نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل التدقيق من العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب التدقيق الخارجي عند مستوى الدلالة ( $\alpha=0.05$ )
- 7- يعتبر وجود مدقق داخلي داخل المؤسسة محل التدقيق من العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب التدقيق الخارجي عند مستوى الدلالة ( $\alpha=0.05$ )

**الفرضية الثانية:** تعتبر خصائص مكتب التدقيق من العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب التدقيق الخارجي عند مستوى الدلالة ( $\alpha=0.05$ ) ويشمل ذلك:

- 1- يعتبر تخصص مكتب التدقيق في تدقيق المؤسسات غير الهادفة للربح من العوامل المؤثرة على أتعاب التدقيق الخارجي عند مستوى الدلالة ( $\alpha=0.05$ )
- 2- تعتبر الاستمرارية في التعامل مع مكتب التدقيق من العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب التدقيق الخارجي عند مستوى الدلالة ( $\alpha=0.05$ )
- 3- يعتبر ارتباط مكتب التدقيق بالشركات الأربعة الكبار Big 4 من العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب التدقيق الخارجي عند مستوى الدلالة ( $\alpha=0.05$ )

4- يعتبر حجم محافظة التدقيق التي يستهدفها مكتب التدقيق من العوامل المؤثرة على اتعاب التدقيق الخارجي عند مستوى الدلالة ( $\alpha=0.05$ )

**الفرضية الثالثة:** تعتبر خصائص بيئة التدقيق من العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب التدقيق الخارجي عند مستوى الدلالة ( $\alpha=0.05$ ) ويشمل ذلك:

1- تعتبر درجة المنافسة بين مكاتب التدقيق من العوامل المؤثرة على اتعاب التدقيق الخارجي عند مستوى الدلالة ( $\alpha=0.05$ )

2- يعتبر وجود معايير مهنية متفق عليها بين زملاء المهنة من العوامل المؤثرة على اتعاب التدقيق الخارجي عند مستوى الدلالة ( $\alpha=0.05$ )

3- تعتبر العلاقة الشخصية بين مكتب التدقيق وإدارة المؤسسة تحت التدقيق من العوامل المؤثرة في تحديد اتعاب التدقيق الخارجي عند مستوى الدلالة ( $\alpha=0.05$ )

4- يعتبر وجود رقابة من الجهات المختصة على جودة عملية التدقيق من العوامل المؤثرة على اتعاب التدقيق الخارجي عند مستوى الدلالة ( $\alpha=0.05$ )

**الفرضية الرابعة:** لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في اجابات أفراد عينة الدراسة حول محددات اتعاب التدقيق الخارجي للمؤسسات غير الهادفة للربح في فلسطين يعزى لمتغير المؤهل العلمي عند مستوى الدلالة ( $\alpha \geq 0.05$ ).

**الفرضية الخامسة:** لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \geq 0.05$ ) في اجابات أفراد عينة الدراسة حول محددات اتعاب التدقيق الخارجي للمؤسسات غير الهادفة للربح في فلسطين يعزى لمتغير عدد سنوات الخبرة في التدقيق الخارجي"

**الفرضية السادسة:** لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في اجابات أفراد عينة الدراسة حول محددات اتعاب التدقيق الخارجي للمؤسسات غير الهادفة للربح في فلسطين يعزى لمتغير عدد سنوات الخبرة في تدقيق المؤسسات غير الهادفة للربح عند مستوى الدلالة ( $\alpha \geq 0.05$ ).

الفرضية السابعة: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في اجابات أفراد عينة الدراسة حول محددات  
اتعاب التدقيق الخارجي للمؤسسات غير الهادفة للربح في فلسطين يعزى لمتغير العضوية في مجمع  
مهني عند مستوى الدلالة ( $\alpha \geq 0.05$ )

الفرضية الثامنة: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في اجابات أفراد عينة الدراسة حول محددات  
اتعاب التدقيق الخارجي للمؤسسات غير الهادفة للربح في فلسطين يعزى لمتغير صفة المكتب الذي  
تعمل به عند مستوى الدلالة ( $\alpha \geq 0.05$ )

## الفصل الثاني: الإطار النظري

---

1.2 مفهوم أتعاب التدقيق

2.2 أشكال أتعاب التدقيق

3.2 العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب التدقيق

## 1.2 مفهوم أتعاب التدقيق:

تعرف أتعاب المدقق بأنها المبالغ أو الأجر أو الرسوم التي يتقاضاها نظير قيامه بعملية تدقيق حسابات منشأة ما، ويتم تحديد الأتعاب بموجب العقد الذي يتم بين المنشأة محل الفحص وبين المدقق وفقاً للزمن الذي تستغرقه عملية التدقيق والخدمة المطلوبة منه وحاجة عملية التدقيق للمساعدین (المطارنة، 2006، ص 84).

ويتطلب القيام بعملية التدقيق بذل جهد ووقت من قبل المدقق، وينعكس هذا الجهد والوقت في شكل تكلفة أو تكاليف إنجاز هذه الخدمة بكل جزئياتها من فحص ومخاطرة والتقرير عنها، ولا شك أن هذه التكاليف تدخل في شكل سعر خدمة التدقيق في سوق خدمات التدقيق، مثلها مثل بقية الخدمات والسلع في السوق، ولذا يمكن القول بأن خدمة التدقيق تمثل سلعة اقتصادية، كما تمثل أتعاب عمليات التدقيق مصدر الإيراد الأساسي لمكاتب التدقيق، بل وعلّة وجود هذه المكاتب، وعليه أصبحت أتعاب التدقيق الهدف الذي يسعى مكتب التدقيق إلى تحقيقه بغية الوصول إلى أفضل عائد ممكن من ممارسة المهنة هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى تمثل أتعاب التدقيق عبئاً مالياً على المنشآت الخاضعة للتدقيق، تتوقع أن تحصل مقابله على منفعة تبرر تحمله وفقاً لمبدأ التكلفة والعائد (محمد وسرور، 2009، ص 22). والجدير بالذكر أن تحديد الأتعاب يتم مسبقاً قبل البدء بعملية التدقيق، ولا بد لمدقق لحسابات أن يأخذ عدد من العناصر عند قبوله للأتعاب، وهي:

- تغطية التكاليف المباشرة مثل رواتب المساعدين في عملية التدقيق.
- تغطية مصاريف التنقل للمدقق ومساعديه لإتمام عملية التدقيق.
- تغطية المصاريف غير المباشرة مثل نصيب عملية التدقيق للعميل من مصاريف المكتب

(المطارنة، 2006، ص 84)

وبالإضافة إلى الأتعاب المتفق عليها بين المدقق والعميل، على العميل أن يرد للمدقق أية مصاريف يدفعها للأخير أو يتحملها في أثناء تأديته عمله والخاصة بأعمال الشركة، لأنها مصنفة من مسألة الأتعاب (المزحاني، 2010، ص 20)

كما أن هناك عدد من الأمور التي يجب على مدقق الحسابات أن يأخذها بعين الاعتبار عند تحديد الأتعاب:

- الوقت المطلوب لإنجاز العمل المطلوب منه.
- عدد الموظفين (المساعدين) الذين سيقومون بمعاونة المدقق والأجور اللازمة لكل فئة منهم (مدقق مساعد، مدققين، مبتدئين).
- العمل المطلوب من المدقق والمهارة اللازمة وإذا كان هناك خدمات إضافية مطلوبة، مثل استشارات ضريبية أو أمور إدارية أخرى.
- التكاليف المباشرة لعملية التدقيق مثل الأجور ومصاريف التنقل لتدقيق أعمال الفروع، ومصاريف القرطاسية وغيرها.
- سمعة مكتب التدقيق وسنوات الخبرة.
- وقت التدقيق المطلوب في نهاية السنة المالية أو في وقت آخر.
- قدرة العميل على الدفع ومدى أهمية تقرير المدقق له (المطارنة، 2006، ص 84-85)

ويلعب التدقيق دورا مهما في الأوساط المالية والأوساط الحكومية والاقتصادية، فالمعلومات المالية التي يعتمد عليها ويثق بها ضرورية لأي مجتمع، فمثلا المستثمر يتخذ قرارات الشراء والبيع لاستثماراته، والبنوك تتخذ قرارات منح القروض أو عدم منحها، والسلطات الضريبية تقوم باحتساب 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 جهزت أو حضرت 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 الجوهرية (التميمي، 2004).

والاستقلالية من المفاهيم التي تميز مهنة التدقيق عن غيرها من المهن الأخرى، فتقرير المدقق لا يأخذ بعين الاعتبار إرضاء عميله، ولكنه يهدف إلى تقديم معلومات يمكن الاعتماد عليها بواسطة أطراف أخرى، والتي قد تتعارض مصالحها مع مصلحة العميل، ومن ثم يجب على المدقق أن يكون مستقلا 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 إيداء 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 المنشأة قد سجلت بشكل صحيح ودقيق وأنها متوافقة مع الإجراءات والخطط الموضوعة (الصبان، 1999)
- 1- التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية التي تم إثباتها في دفاتر المنظمة وتقرير مدى الاعتماد عليها.
- 2- الحصول على رأي فني محايد حول مطابقة القوائم المالية لما هو مذكور في الدفاتر والسجلات.
- 3- اكتشاف 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

## 2.2 أشكال أتعاب التدقيق:

تختلف الأتعاب التي يتقاضاها مدقق الحسابات من العميل وفقاً للشكل الذي تأخذه:

### 1. الأتعاب الثابتة:

وهي المبلغ الذي يحدد مسبقاً ويكون ثابتاً غير قابل للزيادة في المستقبل، ولكن يجب أن يكون المبلغ متناسباً مع المهمة المطلوبة من المدقق.

### 2. الأتعاب المتغيرة:

وهذه الأتعاب تحدد من قبل المدقق وفقاً للوقت الذي سوف تستغرقه عملية التدقيق والجهد الذي سوف يبذله، ويمكن أن يحدد الأجر لكل ساعة عمل سوف تستغرق في عملية التدقيق، أو لكل يوم عمل يستغرق في عملية التدقيق (المطارنة، 2006، ص85)

### 3. الأتعاب الشرطية:

وهي الأتعاب التي يحصل عليها المدقق بعد إنجاز عمل معين، وعدم استلام هذه الأتعاب إلا بعد الحصول على نتيجة معينة، ولا تعد الأتعاب المدفوعة أتعاباً مشروطة إذا ما تمت بناء على قرار من السلطات القضائية أو العامة ولا تؤثر على استقلالية المدقق (المزحاني، 2010، ص20-21)، و/أو ما يخص الأمور الضريبية إذا ما تم تحديدها وفقاً لدعاوي قضائية أو من خلال ما تراه هيئات حكومية (الديسبي وحجاج، 2002، ص129)، ولا بد من الإشارة كذلك إلى أن الأتعاب المتغيرة التي تتغير قيمتها بحجم العمل المهني المبذول أو درجة تعقيد العمل لا تعتبر من الأتعاب الشرطية (الذنيبات، 2010، ص119) والقاعدة أنه يجب على مدقق الحسابات أن لا:

1- يؤدي العمل وفقاً لأتعاب مشروطة أو أن يحصل على الأتعاب المشروطة من المنشأة محل

التدقيق وفقاً لما يلي:

- لإجراءات مراجعة أو فحص القوائم المالية.
  - لخطوات إعداد القوائم المالية عندما يتوقع المدقق قيام طرف ثالث باستخدام القوائم المالية
  - مع عدم إظهار تقرير الإعداد وجود نقص في الحياد.
  - فحص القوائم المالية المتوقعة.
- 2- أو إعداد أو تعديل إقرار ضريبية أو ادعاء باستعادة مبلغ تم سداه من الضريبة مقابل الحصول على أتعاب مشروطة من أي عميل.

### 3.2 العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب التدقيق:

من الملاحظ أنه تعددت الدراسات التي تبحث في إيجاد محددات لأتعاب التدقيق، والتي أجريت في بيئات مختلفة وعرضت وجهات نظر مختلفة ولكنها لم تتوصل إلى نموذج عام مشترك أو متفق عليه يحدد المتغيرات التي يتوقف عليها تحديد الأتعاب بشكل ثابت ومحدد (الشاطري والعنقري، 2002، 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 المؤسسة محل التدقيق:

أظهرت الكثير من الدراسات السابقة ان حجم الشركة محل التدقيق يعتبر من اهم العوامل المحددة لأتعاب التدقيق، فمن المعروف ان عملية التدقيق تتضمن فحص الحسابات والسجلات وأنظمة الرقابة الداخلية والعمليات المالية للمنشأة محل التدقيق، وعادة ما تكون المؤسسة كبيرة الحجم ذات حجم عمليات اكبر وذات مركز مالي اكبر، فحجم المؤسسة يعتبر مؤشرا لعدد الساعات المطلوبة من المدقق لتدقيق مؤسسة معينة، لذلك فمن الطبيعي انه كلما كبر حجم المؤسسة محل التدقيق كلما ازدادت الاختبارات الجوهرية وتوسعت عملية التدقيق، وبالتالي فمن المتوقع ان ترتبط أتعاب التدقيق بعلاقة قوية ومباشرة بحجم المؤسسة محل التدقيق (Asthana & Boona, 2012; Ettredje et al., 2014) وقد بين (Alharshan, 2008) ان العلاقة بين أتعاب التدقيق وحجم

المؤسسة محل التدقيق من غير المحتمل ان تكون خطية، بمعنى ان تكلفة القيام بعملية التدقيق ليست خطية مع عدد او حجم عمليات المؤسسة محل التدقيق لان تكاليف التدقيق تستفيد من اقتصاديات الحجم، أي ان اتعاب التدقيق الخارجي تزداد بمعدل متناقص مع حجم الشركة محل التدقيق. وقد استخدم التحويل اللوغاريتمي لإجمالي الأصول كمقياس لحجم الشركة في غالبية الدراسات السابقة (2012; karimpour, 2013; Ulfasari and Marsono, 2014; Ettredge et al. 2014; ) (Asthana and Boone,

وفي دراسة (سويدان، 2008) قام الباحث بدراسة أثر العديد من العوامل (حجم الشركة ودرجة تعقيد عملياتها ومخاطر التدقيق ونوع القطاع الذي تنتمي إليه الشركة وحجم مكتب التدقيق) على تحديد أتعاب التدقيق لعينة تكونت من (107) شركة من الشركات الأردنية المدرجة في بورصة عمان لعام 2003، وقد تم فحص أثر هذه المتغيرات على أتعاب التدقيق على المستوى الإجمالي وعلى المستوى القطاعي (بنوك وتأمين وخدمات وصناعة)، ولتحقيق ذلك قام الباحث بعمل نموذج للانحدار المتعدد تضمن العديد من المتغيرات المستقلة وأتعاب التدقيق كمتغير تابع. وكان من أهم نتائج الدراسة ما يأتي:

- 1) يعتبر حجم الشركة أهم العوامل المحددة لأتعاب التدقيق للشركات المدرجة في بورصة عمان بغض النظر عن القطاع التي تنتمي إليه الشركة.
- 2) تتقاضى مكاتب التدقيق الكبيرة أتعاب تدقيق أعلى من تلك التي تتقاضاها مكاتب التدقيق الصغيرة، مما يشير إلى وجود فروقات في جودة خدمات التدقيق المقدمة من المكاتب الكبيرة مقارنة بالمكاتب الصغيرة، أو إلى تمتع المكاتب الكبيرة بمركز احتكاري في سوق خدمات التدقيق مما يمكنها من الحصول على أتعاب أعلى.
- 3) تتأثر أتعاب التدقيق إيجاباً بعدد فروع الشركة الداخلية والخارجية، فزيادة عدد فروع الشركة وانتشارها وما يتبعه من زيادة في الجهد المبذول من المدقق يؤدي إلى زيادة في أتعاب المدقق.

وفي دراسة (Kikhia, 2014) تناول الباحث العوامل المؤثرة في مستوى اتعاب التدقيق الخارجي التي تدفعها الشركات لمدققي حساباتها في الأردن. وأجريت الدراسة باستخدام عينة تحتوي على 117 شركة أردنية غير مالية مدرجة في بورصة عمان من 2010 حتى 2012 (351 ملاحظة). من اهم نتائج الدراسة أن حجم الجهة الخاضعة للتدقيق هو المحدد الرئيسي لأتعاب التدقيق الخارجي.

وفي دراسة (حلس، 2003) قام الباحث بتحديد العوامل التي تؤثر على مستوى أتعاب المدقق وقياس وتحليل الأهمية النسبية لهذه العوامل باستخدام قائمة استبيان وزعت على (50) مدقق حسابات في قطاع غزة. وتوصل الباحث الى أن الأتعاب التي يتقاضاها مدقق الحسابات الخارجي بشكل أساسي تتأثر بحجم المنشأة الخاضعة للتدقيق، الوقت الذي يستلزمه تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق ومدى صعوبة عملية التدقيق ودرجة التعقيدات المصاحبة له.

بينما لاحظت دراسة قام بها (Sagin, 2019) لفحص محددات اتعاب التدقيق للقطاع الصناعي في نيجيريا. حيث أجريت الدراسة باستخدام بيانات 10 شركات مساهمة في بورصة نيجيريا لفترة 6 سنوات للفترة من 2012-2017. وجود علاقة عكسية بين اتعاب التدقيق وكل من حجم الشركة تحت التدقيق وصافي دخلها على الرغم من وجود علاقة إيجابية بين اتعاب التدقيق وربحية الشركة.

كما لاحظت دراسة (Shan, 2019) والتي هدفت الى بحث العلاقة بين الملكية الإدارية وحجم مكتب التدقيق واتعاب التدقيق. وجود علاقة عكسية بين الملكية الإدارية وحجم مكتب التدقيق واتعاب التدقيق.

وتوصل (Alhassan, 2017) الى ان حجم الشركة وارتباط مكتب التدقيق بشركات التدقيق الأربعة الكبار وربحية الشركة من العوامل المؤثرة بشكل قوي على اتعاب التدقيق في دراسة لفحص محددات اتعاب التدقيق للشركات المدرجة في بورصة غانا باستخدام عينة من 24 شركة في الفترة بين 2010-2014.

وتتمثل العوامل المرتبطة بالشركة محل التدقيق في بعض المؤشرات المستخرجة من القوائم المالية وبعض العوامل الأخرى التي لا تعتمد على القوائم المالية والتي قد يأخذها المدقق في اعتباره وهو بصدد تقدير أتعابه عند التعاقد على تدقيق الشركة وتتضمن العوامل ما يلي: حجم الشركة ويمكن التعبير عنها بإجمالي الأصول وإجمالي الإيرادات، حجم المديونية، قيمة المخزون صافي التدفقات النقدية التشغيلية، عدد أنشطة أو فروع أو أقسام الشركة، مدى وجود فروع خارجية للمنشأة، مدى قوة نظام المراقبة الداخلية، مدى اعتماد التدقيق الخارجي على التدقيق الداخلية للمنشأة، طبيعة القطاع (البنوك - شركات صناعية ... - الخ)

تاريخ انتهاء السنة المالية للمنشأة وما إذا كان ينتهي في وقت الذروة أو في وقت آخر (المزحاني، 2010، ص21-22) .

وكما نرى فإنه من المفترض وجود علاقة منطقية بين حجم عمليات المنشأة محل التدقيق وبين كمية الساعات المطلوبة لإنهاء عملية التدقيق، وبالتالي سيكون هناك زيادة أتعاب المدقق الخارجي كلما زاد حجم منشأة العميل محل التدقيق.

وفي دراسة (نجم، 2012) قام الباحث بدراسة العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مدققي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة وتحليل الأهمية النسبية لهذه العوامل باستخدام استبيان تم توزيعه على مدققي الحسابات. وكان من أهم النتائج ان أهم العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب التدقيق هي:

- الوقت اللازم لتخطيط وتنفيذ عملية التدقيق وحجم عمل المنشأة
- سمعة وشهرة مكتب التدقيق
- استقلالية وخبرة مكتب التدقيق
- مدى كفاءة ومثانة نظام الرقابة الداخلية للمنشأة

وفي دراسة (Berisha, 2016) والتي هدفت الى تحديد وتحليل العوامل المحتملة التي تؤثر على اتعاب تدقيق البيانات المالية للمنظمات غير الحكومية في كوسوفو. باستخدام استبيان وزع على أعضاء جمعية مدققي ومحاسبي كوسوفو، توصل الباحث الى أن الحجم والتعقيد ومخاطر التدقيق وسوق تدقيق المنظمات غير الحكومية والمنافسة والطابع الدولي وعدد الجهات المانحة التي تمول المنظمات غير الحكومية وعدد المشاريع التي تطورها لها تأثير كبير على اتعاب التدقيق للمنظمات غير الحكومية في كوسوفو.

وهدفت دراسة (عاصم، 2015) الى التوصل الى نموذج لتحديد اتعاب المراجعة في المنظمات غير الهادفة للربح في مصر باستخدام عينة من الجمعيات الاهلية في مصر. وكان من أهم نتائج الدراسة ان حجم المنظمة متمثلا في اجمالي أصولها وقيام أحد مكاتب المراجعة ذات الشراكة مع مكاتب المراجعة الدولية بعملية المراجعة هما العاملان الأكثر تأثيرا على الاتعاب التي يتقاضاها المراجع الخارجي وان علاقة كل منهما بالاتعاب طردية. وكذلك ان كلا من هيكل تكوين الأصول، مساهمات المتبرعين والالتزامات والسيولة لهم تثير اقل نسبيا على اتعاب المراجعة.

وقام الباحث (أبو يحيى، 2016) بدراسة تأثير هيكل ملكية الشركات الصناعية والخدمية المدرجة في بورصة عمان على اتعاب المراجعة باستخدام عينة من (86) شركة صناعية وخدمية مدرجة في بورصة عمان خلال الفترة من (2010) إلى (2014). وتوصل الباحث أن هناك تأثيراً إيجابياً

لكل من الملكية الأجنبية والملكية المؤسسية على اتعاب التدقيق. حيث تشير النتائج إلى أن المساهمين المؤسسيين والكيانات الأجنبية قد يميلون إلى طلب خدمات ذات جودة عالية للتدقيق لضمان موثوقية البيانات المالية التي تعدها الإدارة، مما يزيد من اتعاب التدقيق. كما توضح النتائج أن هناك علاقة سلبية بين الملكية الإدارية واتعاب التدقيق وهذا يعني أن زيادة كمية أسهم الشركة التي تملكها الإدارة ستقلل من تضارب المصالح بين الإدارة والمالكين، ونتيجة لذلك سيتم تقليل مخاطر التدقيق واتعابه.

وفي دراسة (حجازي، 2015) قام الباحث بدراسة تأثير بعض محددات اتعاب التدقيق (حجم عميل التدقيق، تعقيد العميل، مخاطر التدقيق وحجم شركة التدقيق) على اتعاب التدقيق الخارجي، ودراسة تأثير اتعاب التدقيق ومحدداتها على جودة التدقيق. وذلك باستخدام بيانات 122 شركة صناعية وخدمات مدرجة في بورصة عمان (بورصة عمان) خلال الفترة من 2009 إلى 2013. حيث توصل الباحث إلى أن مبلغ اتعاب التدقيق الخارجي يتأثر إحصائياً بشكل ملحوظ بحجم عميل التدقيق وعدد الشركات التابعة ونسبة السيولة وحجم شركة التدقيق.

وفي دراسة (أبو نصار، 1999) قام الباحث بدراسة أهم العوامل التي تساهم في تحديد أتعاب المراجعة في الأردن، وتقييم مستوى الاتعاب التي يتقاضاها المراجع ومدى تناسبها مع الجهد المقدم. وقد أجريت الدراسة باستخدام عينة من 62 مراجع خارجي مرخص و95 شركة مساهمة عامة مدرجة في سوق عمان المالي. وكان من أهم نتائج الدراسة أن حجم المنشأة موضع المراجعة وعدد فروعها والوقت اللازم لإكمال عملية المراجعة هي من أهم العوامل التي تؤثر في تحديد قيمة الأتعاب التي يتقاضاها المراجع الخارجي. كما أظهرت النتائج تدني مستوى الأتعاب من وجهة نظر المراجعين وعدم تناسب هذه الأتعاب مع الجهد المبذول من المراجع لإنجاز عملية المراجعة.

## 2- درجة تعقيد عملية التدقيق:

تشير العديد من الدراسات السابقة أن اتعاب التدقيق تتأثر وبشكل كبير بعمليات الشركات الخاضعة للتدقيق وتعدد أنشطتها وتعقيد عملياتها. فمن الناحية النظرية، يزداد الجهد المبذول من قبل المدقق في تدقيق شركة معينة مع الزيادة في درجة تعقيد عملياتها وتعدد أنشطتها، وبالتالي يؤدي هذا إلى الزيادة في اتعاب التدقيق. وهذا صحيح، فعندما تتصف الشركة الخاضعة للتدقيق بدرجة من التعقيد في عملياتها وتعدد أنشطتها هذا يعني أنها تتمتع بهيكل تنظيمي أكثر تنوعاً، وأكثر صعوبة لمراجعة العمليات وتدقيق السجلات. وهذا بدوره يؤدي إلى الزيادة في مستوى الاتعاب (Vu, 2012; Fei et al., 2013) وهناك العديد من المتغيرات التي استخدمت في الدراسات السابقة للتعبير عن درجة تعقيد عملية التدقيق، فزيادة عدد فروع الشركة وانتشارها في أماكن مختلفة يتطلب تكاليف إضافية

للتدقيق ومن ثم الزيادة في اتعاب التدقيق ومن المتغيرات الأخرى التي تم استخدامها في هذا المجال نسبة اجمالي المخزون والمدينين لأجمالي الأصول. فيلاحظ ان عملية تدقيق المخزون السلعي والمدينين أصعب مقارنة بغيرها من الأصول المتداولة الأخرى، فالمخزون قد يتكون من مجموعة غير متجانسة من المنتجات والمكونات وقد يتطلب من المدقق التحقق من عملية توزيع التكاليف والتحقق أيضا من طريقة تسعيره وتقييمه، اما المدينين او حسابات العملاء فقد تتكون من عدد كبير من الأرصدة والتي تتطلب جهدا كبيرا من المدقق للتحقق منها ومن إمكانية تحصيلها (Ghosh & pawlewicz, 2009; Krishnan et al., 2011, Suwaidan et al. 2015) وفي دراسة (Almutairi, 2017) قام الباحث بفحص رأي عينة من المدققين الخارجيين في الكويت حول أهمية العوامل المختلفة التي قد تؤثر على اتعاب التدقيق وكان من اهم ما توصل اليه ان: حجم العميل، نوع الخدمات المقدمة، قوة نظام الرقابة الداخلية، ارتباط المكتب بشركات تدقيق عالمية من Big 4 ، تدقيق شركات مماثلة، المؤهلات الاكاديمية لطاقم التدقيق ودرجة استخدام العميل لتكنولوجيا المعلومات كل هذه العوامل ذات تأثير قوي على تحديد اتعاب المدقق.

وفي دراسة (Naser & Hassan, 2016) قام الباحث بدراسة المحددات الأساسية التي قد تؤثر على اتعاب المراجعة الخارجية التي تدفعها الشركات الإماراتية غير المالية المدرجة في سوق دبي المالي (DFM) من خلال جمع البيانات في التقارير السنوية لعام 2011 وتقارير حوكمة الشركات التي نشرتها الشركات الإماراتية غير المالية المدرجة في سوق دبي المالي. وتوصل الباحث الى ان هناك ارتباط كبير وإيجابي بين اتعاب التدقيق وكل من متغيرات استقلالية لجنة التدقيق وحجمها. بالإضافة الى اكتشاف علاقة مهمة وسلبية بين اتعاب التدقيق الخارجي وتعقيد الأعمال. وفي دراسة (Beattie, 2001) قام الباحث بتطوير وتقدير نموذج لمحددات اتعاب التدقيق للقطاع الخيري باستخدام بيانات أكبر 210 جمعية خيرية -من حيث الايراد السنوي- في المملكة المتحدة. وتوصل الباحث الى ان الحجم والتعقيد التنظيمي وموقع شركة التدقيق هي العوامل الرئيسية المحددة لأتعاب التدقيق، بالإضافة الى وجود علاقة إيجابية بين اتعاب التدقيق واتعاب الخدمات الأخرى المقدمة.

وفي دراسة (Vermeer, 2009) قام الباحث بتطوير نموذج يسعى إلى معرفة محددات اتعاب التدقيق للمنظمات غير الهادفة للربح. باستخدام بيانات 125 من أكبر المؤسسات غير الربحية في الولايات المتحدة الأمريكية. وتوصل الباحث الى أن حجم المؤسسة، تعقيدها، السيولة، ودرجة

الاعتماد على الموارد الذاتية كلها تؤثر على اتعاب التدقيق؛ بالإضافة إلى ذلك، تكون اتعاب التدقيق أعلى لمكاتب التدقيق الأربعة الكبرى .

### 3- طول فترة العلاقة بين مدقق الحسابات والعميل (الاستمرارية)

أخذت العديد من الدراسات طول فترة العلاقة بين الشركة والمدقق كأحد المتغيرات الهامة والتي تحدد اتعاب مدقق الحسابات، حيث يعمل مكتب التدقيق على المحافظة على عميله الذي يعمل معه لفترات طويلة من خلال تقدير اتعاب أقل، بهدف تشجيع العميل على الاستمرارية وبهدف تحقيق مستوى دخل متواصل لمكتب التدقيق وقد أوصت (US. Senate, 1976) في تقرير صدر عنها بضرورة تغيير المدقق الخارجي دورياً وذلك لتدعيم استقلاله عن العميل، مبررة ذلك بأن طول الفترة الزمنية بين المدقق والعميل يمكن أن يخلق بينهما نوعاً من العلاقة الشخصية التي قد تفسد استقلال 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 اكتشافها أو أنه كان قد اعتاد على معاشتها. زد على ذلك فإن هذا الأمر سيولد منافسة في سوق المهنة تساهم في المحافظة على مستوى رفيع من الخدمات المهنية (مطر، 1994)

وفي دراسة قام بها (الحدوة، 2015) لمعرفة العوامل المؤثرة في تحديد اتعاب مدققي الحسابات الخارجيين في المملكة الأردنية الهاشمية باستخدام استبيان وزع على المزاولين لمهنة التدقيق في شركات التدقيق الأردنية. توصل الباحث إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين الاستمرارية في تعامل مكتب التدقيق مع الشركة واتعاب المدقق الخارجي في الشركات الأردنية.

وفي دراسة (Vanstraelen, 2000) بعنوان: (أثر طول فترة الاحتفاظ بالعميل على جودة التدقيق) والتي هدفت إلى بيان أثر العوامل التالية على جودة التدقيق: فترة الاحتفاظ بالعميل، وحجم المكتب، واتعاب التدقيق، ووضع العميل المالي. وكان من أهم نتائج هذه الدراسة أنه كلما ازدادت فترة الاحتفاظ بالعميل ازدادت احتمالية إصدار تقرير نظيف، مما ينعكس سلباً على جودة التدقيق، كما أن للعناصر الأخرى أثراً على جودة التدقيق.

### 4- مستوى المخاطر

مخاطر التدقيق هي المخاطر التي تؤدي إلى قيام المراجع بإبداء رأي غير مناسب عندما تكون البيانات المالية خاطئة بشكل جوهري وتؤثر بشكل طردي مع الوقت والدقة في عمل المدقق مما يرفع اتعاب التدقيق (الحدوة، 2015). وبشكل عام فإن مستوى المخاطر الموجودة في عملية التدقيق

تعتمد على طبيعة أعمال الشركة وتستخدم مع المادية من اجل تحديد نطاق العمل المطلوب. وفي دراسة

(Sun and liu, 2011) تم ملاحظة أن العميل ذو مستوى المخاطر المرتفعة يجبر مدقق الحسابات على تنفيذ إجراءات التدقيق بشكل فعال، وبالتالي يتم اخذ المخاطر المالية بعين الاعتبار عند تصميم برامج التدقيق من اجل تحديد أي علامات قد تؤثر الى وجود نشاطات احتيالي.

وفي دراسة (علي، 2016) قام الباحث باستكشاف العلاقات بين اتعاب التدقيق وإدارة الأرباح في قطاعات التأمين والبنوك والخدمات المالية في بورصة فلسطين. من أجل تحقيق أهداف الدراسة، تم اعتماد طريقتين أساسيتين: أولاً، نسبة ميلر لقياس إدارة الأرباح. ثانياً، إيجاد العلاقة، باستخدام معامل ارتباط سبيرمان، بين اتعاب التدقيق وإدارة الأرباح. وجدت الدراسة وجود علاقة إيجابية بين اتعاب التدقيق وإدارة الأرباح داخل شركات التأمين المدرجة في بورصة فلسطين، وكان هناك ارتباط سلبي بين اتعاب التدقيق وإدارة الأرباح داخل شركات القطاع المصرفي المدرجة في بورصة فلسطين. ووجدت الدراسة أيضاً وجود علاقة سلبية بين هذه المتغيرات (حجم المؤسسة، والتدفق النقدي للأنشطة التشغيلية، والخسارة، والكفاءة المالية، ومكتب تدقيق الحسابات المتصل بمكاتب التدقيق الدولية). وإدارة الأرباح في قطاعات شركات التأمين، البنوك والخدمات المالية في بورصة فلسطين. بناءً على النتائج، خلصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات، أهمها حاجة الشركات المدرجة في بورصة فلسطين إلى ترشيد ممارسة الإدارة المالية لما لها من آثار سلبية على التنمية الاقتصادية وعلى جميع المعنيين داخل المؤسسة. وإلزام الشركات بالإفصاح عن قيمة اتعاب التدقيق بشكل مستقل، وعدم إدراجها في قسم الاتعاب المهنية والاستشارية. وإلزام مكاتب التدقيق بجانب أخلاقي وبكود الأخلاقيات المهنية للحد من إدارة الأرباح من قبل الشركات.

وفي دراسة (رجب علي، 2016) قام الباحث بدراسة علاقة أتعاب التدقيق بإدارة الأرباح في قطاعي شركات التأمين وشركات البنوك المدرجة في بورصة فلسطين من ناحية، والتعرف على العوامل المرتبطة بإدارة الأرباح من ناحية أخرى. وكان من أهم نتائج الدراسة وجود علاقة إيجابية بين متغير أتعاب التدقيق وإدارة الأرباح لشركات قطاع التأمين المدرجة في بورصة فلسطين، وكذلك وجود علاقة سلبية بين متغير أتعاب التدقيق وإدارة الأرباح لشركات قطاع البنوك المدرجة في بورصة فلسطين، كما توصمت الدراسة إلى وجود علاقة سلبية بين كل من متغير (حجم المنشأة، التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية، الخسارة، الرافعة المالية، ارتباط مكتب التدقيق بمكاتب تدقيق دولية) وإدارة الأرباح في قطاعي شركات التأمين وشركات البنوك المدرجة في بورصة فلسطين.

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 الفعال هو الذي يحقق كافة أهداف الرقابة الداخلية وإذا ما عمل على تحقيق تلك الأهداف فإنه يعتبر نظاما قويا ومتينا يمكن الاعتماد عليه وخصوصا من قبل المدقق الخارجي الذي يتولى فحص هذا النظام ومعرفة درجة قوته ومتانته، لذلك فإن النظام المتكامل الفعال للرقابة الداخلية يتحقق بتوفير العناصر التالية:

أ- هيكل تنظيمي مناسب: فنظرا لتعدد الوظائف داخل المنظمة وبالتالي تعدد الإدارات داخل المنظمة أصبح لزاما أن يكون هناك هيكل تنظيمي 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)

ب- نظام محاسبي سليم: ان وجود نظام محاسبي سليم يلعب دورا كبيرا في تحقيق نظام قوي للرقابة الداخلية حيث يجب أن يتصف النظام المحاسبي بالصفات التالية (الهالي، 2002، 312):

- أن يكون مستندا على مفاهيم ومبادئ واضحة وثابتة ومرنة لتحكم عملية التوجيه المحاسبي.
- 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 جزءا 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 وارسالها إلى المنظمة فذلك يعني أن كافة المبالغ المسجلة على حسابات هؤلاء المدينين صحيحة وصحة توجيهها المحاسبي كان سليما أيضا وأنها قد سجلت على حسابات العملاء بطريقة صحيحة فوجود مثل هذا لإجراء 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 يكفي بالاطلاع على

الردود الواردة من المدينين لجهاز الرقابة الداخلية أو إن تطلب الأمر فإنه سينتقي عينة ضئيلة جدا من هذه الحسابات ليرسل لها شهادات التأييد وعليه ونتيجة لوجود هذا الإجراء يتحقق تخفيف في أتعاب المدقق الخارجي.

وفي دراسة قام بها (Al-qadasi, 2019) لبحث تأثير وظيفة التدقيق الداخلي على اختيار مكتب تدقيق متخصص وعلى اتعابه. وأجريت الدراسة على باستخدام بيانات عينة من شركات المساهمة العامة للفترة ما بين 2009-2012. وتوصلت الباحثة ان وظيفة التدقيق الداخلي لها تأثير إيجابي على تعيين مكتب تدقيق متخصص وعلى اتعابه بالإضافة الى وجود ارتباط بين تكلفة وظيفة التدقيق الداخلي واتعاب التدقيق .

وفي دراسة قام بها (Sourour, 2019) لبحث تأثير التدقيق الداخلي على اتعاب التدقيق الخارجي. باستخدام ردود 2,160 مدقق داخلي على مسح عالمي تم تنفيذه من قبل جمعية أبحاث المدققين الداخليين، توصلت الباحثة الى انه كلما زادت جودة التدقيق الداخلي كلما قلت اتعاب التدقيق. وانه كلما زاد عدد ساعات عمل التدقيق الداخلي كلما قلت اتعاب التدقيق الخارجي أيضا.

وفي دراسة قام بها (Xu-dong Ji, 2018) لبحث العلاقة بين مخاطر الرقابة الداخلية واتعاب التدقيق ضمن التبنّي الطوعي لنظام "Basic standard of enterprise internal control in China"، توصل فيها الباحثة الى ان اتعاب التدقيق مرتبطة إيجابيا بنقاط ضعف الرقابة الداخلية المفصح عنها وتحديدًا التي تخص نقاط الضعف غير المالية.

بينما توصل (Nishtiman, 2018) أن حجم التدقيق ومدى تعقيد التدقيق هما المحددان الرئيسيان لأتعاب التدقيق في دراسة تناولت محددات اتعاب التدقيق في سوق الاستثمار البديل وأجريت على عينة من 23 شركة من شركات معدات الآلات تغطي الفترة من 2007 إلى 2011. وكما توصل إلى وجود علاقة إيجابية بين توقيت التدقيق واتعاب التدقيق. ومع ذلك، لم يكن هناك دليل كبير على وجود علاقة إيجابية بين مخاطر التدقيق واتعاب التدقيق، مما يدل على أن المخاطر التي يتصورها المدقق لا تؤثر على قيمة الاتعاب. أشارت النتائج أيضًا إلى عدم وجود فرق في قيمة الاتعاب بين العملاء الكبار أو الصغار. علاوة على ذلك، أظهرت الدراسة أنه لا يوجد أي ارتباط بين تقديم خدمة اخرى واتعاب التدقيق.

وفي دراسة (أبو شاويش، 2017) والتي هدف فيها الباحث الى فحص مدى العلاقة بين تطبيق مبادئ حوكمة الشركات وتأثير ذلك على أتعاب المدقق الخارجي. وكان من اهم ما توصل اليه وجود علاقة طردية بدرجة كبيرة لتأثير تطبيق مبادئ حوكمة الشركات (ضمان وجود أساس لنظام فعال لحوكمة الشركات وحقوق المساهمين والمعاملة المتساوية للمساهمين ودور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات والافصاح والشفافية ومسؤولية مجلس الإدارة) منفردة ومجمعة على أتعاب المدقق الخارجي.

وفي دراسة (Salehi, 2017) والتي هدفت الى بحث تأثير بعض اليات الحوكمة ومنافع الإدارة التنفيذية على اتعاب التدقيق في إيران باستخدام بيانات 90 شركة مدرجة في سوق طهران المالي للفترة ما بين 2009-2014. وكان من اهم نتائج الدراسة ان الشركات الإيرانية التي تقوم بإعطاء الإدارة التنفيذية منافع أكثر تقوم بدفع اتعاب تدقيق اعلى. بالإضافة الى ان استقلالية أعضاء مجلس الإدارة لا تؤثر على اتعاب التدقيق .

## 5- المنافسة

تعتبر المنافسة إحدى القضايا التي تثير الجدل في حقل مهنة المحاسبة والمراجعة، 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.

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 المراجعة، 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 (حمدان، 1990).

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

في دراسة (Gerakos & syverson, 2015) بعنوان المنافسة في سوق التدقيق والسياسات السائدة، حيث هدفت الدراسة الى بيان أهمية الميزة التنافسية في سوق التدقيق ودورها في شفافية سوق راس المال، كونها تستقطب اهتمام صانعي القرار. توصلت الدراسة الى ان اتعاب التدقيق تزداد بين 1.8% - 0.75% بليون سنويا لفترة ارتباط الزامية، وتتراوح بين 0.4 - 0.58% بليون سنويا عند خروج مكاتب التدقيق الأربعة من السوق. كما توصلت الى وجود خسائر في الطلب

على خدمات التدقيق تقدر ب 2.7 بليون دولار إذا كانت فترة الارتباط أكثر من عشر سنوات، وتقدر ب 5 - 4.7 بليون دولار إذا كانت فترة الارتباط اقل من خمس سنوات .

أصبح التحدي الكبير امام الشركات -في ظل انتشار العولمة التي تمثل أحد المتغيرات الحالية العالمية- هو تحقيق الميزة التنافسية والميزة التنافسية التي تجنيها الشركة تعني أداء ما هو أفضل وأحدث في الخدمات للعميل، وتعرف القدرة التنافسية انها القدرة على تحقيق النمو السريع في اجمالي الناتج المحلي بالنسبة للفرد على مدى فترات طويلة. ويشير مصطلح التنافسية الى القدرة على توليد مستويات مرتفعة من الأداء والإنتاجية. وتعرف القدرة التنافسية للمدقق الخارجي بقدرته على انتاج الخدمات المحاسبية بمستوى جودة رفيع وبالسعر المناسب، أي تلبية احتياجات العملاء بشكل أكثر كفاءة من المدققين الاخرين.

وتعد قضية المنافسة في التدقيق قضية معقدة، ويجب الا تؤدي الى خروج المدقق الخارجي عن المبادئ والقواعد المنظمة للمهنة، وأيضا خروجه عن الآداب والسلوكيات والاخلاقيات الواجب توفرها وذلك حتى يستطيع الحصول على عملاء جدد او حتى المحافظة على عملائه من اجل استمراريته في ظل هذه المنافسة. كما يجب عدم إساءة استخدام المعلومات لان في ذلك انتهاكا للالتزامات المهنية اتجاه مبدأ السرية في افشاء المعلومات. وهكذا فان القدرة التنافسية تعبر عن الدرجة او المستوى الذي يستطيع به المكتب تقديم خدماته المحاسبية في ظل سيادة اليات السوق مع المحافظة على مستوى ايراداته. وتتحدد هذه الدرجة او المستوى على أساس ما يتوافر لدى مكتب التدقيق من العوامل التي تمكنه من تقديم هذه الخدمات والمنافسة مع المكاتب الأخرى ولا بد للمدققين من تجهيز أنفسهم لمتطلبات المنافسة القادمة (صيام، 2003)

وفي دراسة (حلس، 2003) تم توجيه أسئلة للتعرف على طبيعة المنافسة القائمة بين مكاتب المراجعة العاملة في فلسطين ومدى تأثيرها على تحديد أتعاب المراجعة بالخصوص إلى المراجعين حيث اعتبر نسبة 61% من المراجعين المنافسة القائمة بين مكاتب المراجعة منافسة مهنية إلى حد ما في المقابل اعتبر 36% منهم أن المنافسة غير مهنية وهي نسبة ليست بسيطة. وحول أثر هذه المنافسة على تحديد الأتعاب أجمع المراجعين بأن طبيعة المنافسة القائمة بين مكاتب المراجعة العاملة في فلسطين تؤثر بشكل مباشر على تحديد الأتعاب التي يتقاضاها المراجعين من عملائهم.

#### 6- ارتباط المكتب بشركة تدقيق كبرى:

في دراسة (Fakhroddin, 2018) والتي هدفت الى فحص ما إذا كانت شركات التدقيق الأولى في إيران (وفق ترتيب هيئة سوق الأوراق المالية في إيران) تحصل على زيادة في اتعاب التدقيق

نتيجة تقديم خدمات تدقيق ذات جودة اعلى او نتيجة السمعة التي اكتسبتها. فقد توصلت الدراسة الى ان جودة التدقيق المقدمة من شركات التدقيق الأولى ليست أفضل من جودة التدقيق المقدمة من شركات التدقيق الأقل ترتيباً على الرغم من حصول شركات التدقيق الأولى على زيادة في اتعاب التدقيق.

وتوصل (Musah, 2017) الى ان حجم الشركة وارتباط مكتب التدقيق بشركات التدقيق الأربعة الكبار وربحية الشركة من العوامل المؤثرة بشكل قوي على اتعاب التدقيق في دراسة لفحص محددات اتعاب التدقيق للشركات المدرجة في بورصة غانا باستخدام عينة من 24 شركة في الفترة بين 2010-2014.

وقامت دراسة (Pratoomsuwan, 2017) والتي هدفت الى دراسة ظاهرة تفاوت أسعار اتعاب التدقيق في السوق التايلندي وعلاوة الـ Big 4 حيث أجريت الدراسة على عينة من 300 شركة غير مالية مدرجة في سوق تايلاند المالي للعام 2011. وكان من اهم نتائج الدراسة حصول شركات التدقيق الكبرى Big 4 على علاوة (زيادة) في اتعاب التدقيق في قطاع الشركات الكبيرة وغير الكبيرة مقارنة بشركات التدقيق الأخرى.

وفي دراسة قام بها (Priest, 2015) لتقدير وتطوير نموذج لمحددات اتعاب التدقيق للمؤسسات الخيرية الأسترالية. باستخدام عينة طبقية من 101 مؤسسة خيرية أسترالية بين العام 2011 و2012، حيث خلصت الدراسة الى وجود علاوة تسعير لآتعاب التدقيق لشركات التدقيق الأربعة الكبرى Big 4 مقابل شركات التدقيق الأخرى.

وفي دراسة (Verbruggen, 2014) قام الباحث بدراسة محددات اتعاب التدقيق للمؤسسات غير الهادفة للربح في بلجيكا. وقد أجريت على عينة من المؤسسات غير الهادفة للربح في بلجيكا . وكان من اهم النتائج ان مكاتب التدقيق الأربعة الكبار Big 4 تقوم بالحصول على علاوة تسعير (اتعاب أكبر)، كما ان المدققين ذوي الخبرة في هذه المؤسسات يقومون باحتساب اتعاب اقل عندما تقاس الخبرة على مستوى الشركاء (وليس المكتب ككل).

وفي دراسة قام بها (Stager, 2017) لتحليل اتعاب التدقيق في سلوفينيا وتحديد فيما إذا كانت اتعاب التدقيق تختلف احصائياً بين شركات التدقيق اعتماداً على حجم عميل التدقيق. حيث أجريت الدراسة على عينة من الشركات غير المدرجة للفترة ما بين 2009-2015. وتوصل الباحث أيضاً الى أن شركات التدقيق الكبرى Big 4 تقوم بالحصول على اتعاب تدقيق اعلى مقارنة بشركات التدقيق الأخرى.

الا ان الدراسة التي قام بها (Che-Ahmad & Houghton, 1996) لاختبار وجود علاوة أتعاب لمكاتب التدقيق الثمانية الكبرى Big 8 عند تدقيقهم للشركات متوسطة الحجم في بريطانيا، فقد تبين عدم وجود تفاوت في أتعاب مكاتب التدقيق الثمانية الكبرى عن غيرها من المكاتب، إلا أن النتائج الأخرى التي توصل إليها الباحثان كانت منسجمة مع الدراسات السابقة التي تؤكد أثر كل من حجم الشركة موضع التدقيق ودرجة تعقيد عملية التدقيق ودرجة مخاطرتها على أتعاب تدقيق الحسابات.

وفي دراسة مشابهة في بريطانيا (Chaney et. al., 2004) حيث قامت بتقسيم سوق خدمات التدقيق إلى فئتين مكاتب التدقيق الخمس الكبرى ومكاتب التدقيق الأخرى التي تمثل صغار المدققين وذلك بهدف مقارنة الأتعاب التي يتقاضاها كل من الفئتين. وقد ركزت الدراسة على الشركات المساهمة الخاصة حيث أظهرت النتائج أن عملاء مكاتب التدقيق موزعون بشكل عشوائي ما بين مكاتب التدقيق الخمس الكبرى وباقي مكاتب التدقيق، كما وجد أن معظم عملاء مكاتب التدقيق الذين شملتهم العينة يقومون باختيار المدققين الذين يتقاضون أقل الأتعاب على افتراض أن مكاتب التدقيق الخمس الكبرى لا يختلفون عن غيرهم من المكاتب من حيث نوعية الخدمة المقدمة. أما باقي العملاء الذين يختارون مكاتب التدقيق الكبرى فيقومون بدفع أتعاب تدقيق أعلى من غيرها.

#### 7- تخصص الصناعة:

تم تعريف "متخصص الصناعة" بعدة طرق، فوفقاً لدراسة (Craswell et al., 1995) فإن متخصص الصناعة هو شركة تدقيق قامت بمراجعة ما لا يقل عن 30 شركة في صناعة واحدة ضمن سوق الأسهم الأسترالي. أما دراسة (Ferguson and Stokes, 2002) فقامت بتطبيق منهجية مماثلة من خلال تعريف متخصص الصناعة على أنه شركة التدقيق التي تستحوذ على 10% من إجمالي أتعاب تدقيق.

وتناولت دراسة (Bae et al., 2019) التخصص القطاعي لمدقق الحسابات وعلاقته بتسعير عملية التدقيق. وكان من أهم نتائج الدراسة أن التخصص القطاعي ظاهرة موجودة على مستوى المكاتب والشركاء بحيث تقوم المكاتب بتشتيته بين شركاء العمليات من خلال تبادل المعلومات والخبرات داخل المكتب الواحد. بالإضافة إلى أن الزيادة في الأتعاب من قبل المدقق الخبير هي بسبب العمل لساعات أكثر وليس بسبب ارتفاع الأجر نفسه. كما أن عدد الساعات الأكثر ليس بالضرورة أن ينتج عنه تدقيق أكثر كفاءة.

وفي دراسة (مشتهى، 2014) عن "تقويم مدى التخصص القطاعي لمكاتب التدقيق وأثر ذلك على أتعاب التدقيق الخارجي على الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين. وجد الباحث ارتفاع اتعاب التدقيق نتيجة تخصص المدقق في قطاع معين.

كما هدفت دراسة (الإبياري، 2008) الى الكشف عن مدى وجود التخصص القطاعي بسوق خدمة التدقيق في مصر، ومدى ارتباط حجم أتعاب التدقيق بخصائص كل من المنشآت طالبة الخدمة بقطاعات النشاط المصرية المختلفة (جانبا الطلب)، ومنشآت التدقيق عارضة الخدمة (جانبا العرض)، وقد أشارت نتائج الدراسة إلى حصول بعض مدققي الحسابات بمنشآت التدقيق كبيرة الحجم على حصص سوقية مؤثرة من قطاعات الأنشطة المتباينة، لدرجة يمكن اعتبارها مؤشرا على وجود تخصص قطاعي لمقدمي خدمة التدقيق في مصر، فضلا عن الكشف عن اختلاف تأثير خصائص كل من منشأة عميل التدقيق ومنشأة التدقيق على عملية تسعير خدمة المراجعة من قطاع نشاط إلى آخر حسب خصائص كل قطاع.

أما دراسة (Romanus and Fleming, 2007) فقد هدفت لاختبار العلاقة بين تخصص مدقق الحسابات واتعاب التدقيق، وذلك في ضوء تطبيق المادة 404 من قانون Sarbanes-Oxley Act في عام 2002، والذي يفرض على كل من الإدارة والمدقق اصدار تقرير حول الرقابة الداخلية على التقارير المالية، وقد أشارت نتائج الدراسة إلى وجود علاقة سلبية بين التخصص المهني لمدقق الحسابات في قطاع الصناعة وأتعاب التدقيق، وذلك خلال السنة الأولى من الامتثال للقانون الجديد، وقد بررت الدراسة هذه النتيجة بأن مدققي الحسابات المتخصصين في مجال صناعة لديهم من المعرفة والقدرة التي تسمح لهم بتنفيذ التغييرات المطلوبة على الإجراءات والممارسات التدقيقية لتتوافق مع قانون المذكور بفعالية عالية وتقلل التكلفة المصاحبة لها على عكس المدققين غير المتخصصين في هذا القطاع.

وفي دراسة (Carson and Fargher, 2007) تم فحص تأثير حجم العميل على تسعير اتعاب التدقيق في أستراليا ومن النتائج التي توصلوا إليها أن أكبر العملاء في كل صناعة قام بدفع اتعاب تدقيق اعلى للمتخصصين في هذا القطاع الذي يعمل به. ويعزى الباحثون هذا إلى حاجة العملاء الى خدمات تدقيق إضافية.

كما وجدت (Casterella, J., et al, 2004) أن اتعاب التدقيق تكون أعلى عندما يكون العميل صغيرا ولديه قدرة محدودة على المفاوضة بخصوص الاتعاب. بينما تكون اتعاب التدقيق أقل عندما يمتلك العميل قدرة تفاوضية أكبر نتيجة حجم العميل الكبير بشكل منفرد او عند مقارنته بالشركات الأخرى في نفس الصناعة.

بينما جاءت دراسة (Elder and Chen, 2001) لاختبار تأثير التخصص القطاعي للمدقق الخارجي على أتعابه من خلال الحصة السوقية، حيث اختيرت اثنتان من الصناعات المنظمة واثنتان من الصناعات غير الخاضعة للتنظيم في الولايات المتحدة الأمريكية بواقع 778 شركة مساهمة مدرجة ضمن هاتين الصناعتين. وقد توصلت الدراسة لوجود تأثير للتخصص القطاعي للمدقق في القطاعات المختلفة على أتعاب التدقيق، حيث ان شركات التدقيق المتخصصة في الصناعات غير الخاضعة للتنظيم تتقاضى اتعاب تدقيق أكبر من الشركات المتخصصة في الصناعات المنظمة، وذلك لعدم تجانس العمليات واختلاف الإجراءات التدقيقية فيها، إلا أن هذا لا يعني وجود علاقة سلبية معنوية بين التخصص الصناعي لمدقق الحسابات وأتعابه في الصناعات المنظمة.

## الفصل الثالث: الطريقة والاجراءات

---

1.3 تمهيد

2.3 منهج الدراسة

3.3 أداة الدراسة

4.3 صدق وثبات الأداة

5.3 مجتمع وعينة الدراسة

6.3 المعالجة الاحصائية

### 1.3 تمهيد:

يتناول هذا الفصل وصفاً مفصلاً للخطوات التي اتبعتها الباحثة في تنفيذ الدراسة، ومن ذلك تعريف منهج الدراسة، ووصف مجتمع الدراسة، وتحديد عينة الدراسة، وإعداد أداة الدراسة (الاستبانة)، والتأكد من صدقها وثباتها، وبيان إجراءات الدراسة، والأساليب الإحصائية التي استخدمت في معالجة النتائج، وفيما يلي وصف لهذه الإجراءات.

### 2.3 منهج الدراسة:

من أجل تحقيق أهداف الدراسة قام الباحث باستخدام المنهج الوصفي، وهو أحد أشكال التحليل والتفسير العلمي المنظم لوصف ظاهرة أو المشكلة، وتصنيفها وتحليلها وإخضاعها للدراسات الدقيقة بالفحص والتحليل. وهو المنهج المناسب في رأي الباحثة لمثل هذه الدراسات كما ورد في دراسة (نجم، 2012) ودراسة (حلس، 2003)

### 3.3 أداة الدراسة:

أسوة بالدراسات السابقة (نجم، 2012) و(حذوة، 2015) والتي تبنت الاستبيان كوسيلة مناسبة لجمع البيانات اعتمدت الباحثة على الأداة الرئيسية وهي الاستبانة التي صممت من أجل توزيعها على عينة ممثلة لمجتمع الدراسة.

وتتكون الاستبانة من جزئيين رئيسيين كما يلي:

الجزء الأول: يهدف الى فحص الخصائص الديمغرافية للعينة ويشمل على المؤهل العلمي، سنوات الخبرة في التدقيق الخارجي، سنوات الخبرة في تدقيق المؤسسات غير الهادفة للربح، العضوية في مجمع مهني، وصفة مكتب التدقيق الذي يعمل من خلاله المدقق.

الجزء الثاني: ويتكون من ثلاث محاور رئيسية كما يلي:

جدول (1.3): جدول محاور استبانة محددات اتعاب التدقيق الخارجي للمؤسسات غير الهادفة للربح في فلسطين

عدد الفقرات	المحور
7	أولاً: المتغيرات المتعلقة في بيئة التدقيق
4	ثانياً: المتغيرات المتعلقة بالمؤسسة موضع التدقيق
4	ثالثاً: المتغيرات المتعلقة بمكتب التدقيق
15	مجموع الفقرات

### 4.3 صدق وثبات الأداة

تم التحقق من صدق أداة الدراسة بعرضها على المشرف ومجموعة من المحكمين من ذوي الاختصاص والخبرة، حيث وزع الباحث الاستبانة على عدد من المحكمين. حيث طلب منهم إبداء الرأي في فقرات الاستبانة من حيث: مدى وضوح لغة الفقرات وسلامتها لغوياً، ومدى شمول الفقرات للجانب المدروس، وإضافة أي معلومات أو تعديلات أو فقرات يرونها مناسبة، ووفق هذه الملاحظات تم إخراج الاستبانة بصورتها النهائية.

من ناحية أخرى تم التحقق من صدق الأداة أيضاً بحساب معامل الارتباط سبيرمان، والذي يستخدم للمتغيرات المقاسة بالرتب (Sekaran & Bougie, 2013)، لفقرات الاستبانة مع الدرجة الكلية للأداة. والجدول التالي يبين ذلك:

جدول (2.3): نتائج معامل ارتباط سبيرمان (Spearman's Correlation) لمصفوفة ارتباط فقرات محددات  
 آعاب التدقيق الخارجي للمؤسسات غير الهادفة للربح في فلسطين

الرقم	الفقرة	قيمة R	الدالة الإحصائية
1	تعتمد آعاب التدقيق على إجمالي الإيرادات السنوية	0.606**	0.000
2	تعتمد آعاب التدقيق على مدى وجود فروع للمؤسسة	0.461**	0.000
3	تعتمد آعاب التدقيق على عدد المشاريع المنفذة من قبل المؤسسة	0.464**	0.000
4	تعتمد آعاب التدقيق على طبيعة المانحين (USAID، اتحاد أوروبي، دول عربية)	0.480**	0.000
5	تعتمد آعاب التدقيق على مخاطر الأعمال التي تتعرض لها المؤسسة	0.399**	0.002
6	تعتمد آعاب التدقيق على مستوى فعالية نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة	0.352**	0.006
7	تعتمد آعاب التدقيق على وجود مدقق داخلي داخل المؤسسة	0.351**	0.006
8	تعتمد آعاب التدقيق على تخصص مكتب التدقيق في تدقيق المؤسسات غير الهادفة للربح	0.405**	0.001
9	تعتمد آعاب التدقيق على استمرار المدقق الخارجي في تدقيق المنشأة لأكثر من 3 سنوات	0.759**	0.000
10	تعتمد آعاب التدقيق على ارتباط مكتب التدقيق مع مكتب تدقيق عالمي من ال Big Four	0.320*	0.013
11	تعتمد آعاب المدقق على حجم محفظة التدقيق السنوية التي يستهدفها مكتب التدقيق	0.387**	0.002
12	تتأثر آعاب المدقق بدرجة المنافسة بين مكاتب التدقيق	0.432**	0.001
13	تتأثر آعاب المدقق بعدم وجود معايير مهنية متفق عليها بين زملاء المهنة	0.583**	0.000
14	تتأثر آعاب المدقق بالعلاقة الشخصية بين مكتب التدقيق وإدارة المؤسسة الخاضعة للتدقيق	0.453**	0.000
15	تتأثر آعاب المدقق بعدم وجود رقابة من الجهات المختصة على جودة التدقيق	0.645**	0.000

\* دالة إحصائية عند مستوى الدلالة 0.050

\*\* دالة إحصائية عند مستوى الدلالة 0.001

ويتبين من خلال الجدول السابق وجود دلالة إحصائية في جميع فقرات الاستبانة وهذا يدل على أن هناك اتساق داخلي بين الفقرات، أي أن الاستبانة تتمتع بصدق عالي.

وقام الباحث من التحقق من ثبات الأداة، من خلال حساب ثبات الدرجة الكلية لمعامل الثبات، لفقرات الدراسة حسب معادلة الثبات كرونباخ الفاء، وكانت الدرجة الكلية لمحددات اتعاب التدقيق الخارجي للمؤسسات غير الهادفة للربح في فلسطين (0.776) مما يشير الى ان المقياس يتمتع بدرجة عالية من الثبات، وهذا يعطي الباحث مؤشرا على ان المقياس يحقق الاهداف التي وضع من اجلها (Sekaran & Bougie, 2013) ويبين الجدول (3.3) معامل الثبات كرونباخ لكل فقرة:

جدول (3.3): نتائج معامل الثبات كرونباخ الفا لفقرات محدثات اتعاب التدقيق الخارجي للمؤسسات غير الهادفة للربح في فلسطين

الرقم	الفقرة	معامل الثبات
1	تعتمد اتعاب التدقيق على إجمالي الإيرادات السنوية	0.749
2	تعتمد اتعاب التدقيق على مدى وجود فروع للمؤسسة	0.764
3	تعتمد اتعاب التدقيق على عدد المشاريع المنفذة من قبل المؤسسة	0.757
4	تعتمد اتعاب التدقيق على طبيعة المانحين (USAID، اتحاد أوروبي، دول عربية)	0.766
5	تعتمد اتعاب التدقيق على مخاطر الاعمال التي تتعرض لها المؤسسة	0.768
6	تعتمد اتعاب التدقيق على مستوى فعالية نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة	0.772
7	تعتمد اتعاب التدقيق على وجود مدقق داخلي داخل المؤسسة	0.777
8	تعتمد اتعاب التدقيق على تخصص مكتب التدقيق في تدقيق المؤسسات غير الهادفة للربح	0.760
9	تعتمد اتعاب التدقيق على استمرار المدقق الخارجي في تدقيق المنشأة لأكثر من 3 سنوات	0.732
10	تعتمد اتعاب التدقيق على ارتباط مكتب التدقيق مع مكتب تدقيق عالمي من ال Big Four	0.769
11	تعتمد اتعاب المدقق على حجم محفظة التدقيق السنوية التي يستهدفها مكتب التدقيق	0.764

0.764	تأثر أتعاب المدقق بدرجة المنافسة بين مكاتب التدقيق	12
0.755	تأثر أتعاب المدقق بعدم وجود معايير مهنية متفق عليها بين زملاء المهنة	13
0.761	تأثر أتعاب المدقق بالعلاقة الشخصية بين مكتب التدقيق وإدارة المؤسسة الخاضعة للتدقيق	14
0.749	تأثر أتعاب المدقق بعدم وجود رقابة من الجهات المختصة على جودة التدقيق	15

### 5.3 مجتمع وعينة الدراسة:

تألف مجتمع الدراسة من مدققي الحسابات المزاولين في الضفة الغربية والبالغ عددهم (198) وفق القائمة المعتمدة على الموقع الرسمي لمجلس مهنة تدقيق الحسابات [www.bopa.ps](http://www.bopa.ps) وذلك للعام 2019.

اشتملت عينة الدراسة على (198) مدققاً من أصل 198 حيث وزعت الاستبانة على جميع مدققي الحسابات المزاولين في الضفة الغربية باستخدام البريد الإلكتروني، أي ان العينة تمثل 100% من مجتمع الدراسة. وتم استرجاع (60) استبانة بنسبة (30%).

وقد قام الباحث بتطبيق الأداة على أفراد عينة الدراسة، وبعد أن اكتملت عملية تجميع الاستبيانات من أفراد العينة بعد إجاباتهم عليها بطريقة صحيحة، تبين للباحث أن عدد الاستبيانات المستردة الصالحة والتي خضعت للتحليل الإحصائي: (60) استبانة. أما نسبة استجابة افراد عينة الدراسة من خلال تعبئة الاستبيان فبلغت 100%، أي ان جميع افراد عينة الدراسة من المدققين المزاولين قد قاموا بنجاح بالإجابة على أسئلة الاستبانة كاملة.

### 6.3 المعالجة الاحصائية:

بعد جمع الاستبيانات والتأكد من صلاحيتها للتحليل تم ترميزها (إعطائها أرقاماً معينة)، حيث تم ترميز كما في جدول (4.3) باستخدام مقياس ليكرت، وذلك تمهيدا لإدخال بياناتها إلى جهاز

الحاسوب الآلي لإجراء المعالجات الإحصائية المناسبة، وتحليل البيانات وفقاً لأسئلة الدراسة بيانات الدراسة، وقد تمت المعالجة الإحصائية للبيانات باستخراج الأعداد والنسب المؤية لبيان توزيع أفراد عينة الدراسة لمتغيرات الدراسة، والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل فقرة من فقرات الاستبانة، ومعامل ارتباط بيرسون لاستخراج صدق أداة الدراسة، ومعادلة الثبات كرونباخ ألفا (Cronbach Alpha) لحساب معامل الثبات للدراسة، وذلك باستخدام الرزم الإحصائية (SPSS Statistical Package For Social Sciences).

وحتى يتم تحديد درجة متوسطات استجابة أفراد عينة الدراسة تم اعتماد الدرجات كما في جدول (4.3) استناداً للدراسات السابقة مثل (الحدوة، 2015) و (حجة، 2017):

**جدول (4.3) درجة تقدير مستوى الموافقة لاجابات عينة الدراسة استناداً**

**إلى الوسط الحسابي النسبي**

الاجابة	الوزن	الدرجة	مدى متوسطها الحسابي
موافق بشدة	3	منخفضة	0 - 0.75
موافق	2	متوسطة	0.76 - 1.50
غير موافق	1	عالية	1.51 - 2.25
غير موافق بشدة	0	عالية جداً	2.26 - 3.00

## الفصل الرابع: نتائج الدراسة

---

1.4 تمهيد

2.4 وصف خصائص العينة

3.4 نتائج فرضيات الدراسة

## 1.4 تمهيد

تضمن هذا الفصل عرضاً لنتائج الدراسة، التي توصل إليها الباحث عن موضوع الدراسة وهو "محددات اتعاب التدقيق الخارجي للمؤسسات غير الهادفة للربح (NGOs) في فلسطين" وبيان أثر كل من المتغيرات من خلال استجابة أفراد العينة على أداة الدراسة، وتحليل البيانات الإحصائية التي تم الحصول عليها.

## 2.4 وصف خصائص عينة الدراسة:

يبين الجدول (1.4) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي أن نسبة 46.7% لبالوريوس، ونسبة 41.7% لماجستير، ونسبة 11.6% للدكتوراه. ويبين متغير عدد سنوات الخبرة في التدقيق الخارجي أن نسبة 6.7% لأقل من 5 سنوات، ونسبة 36.6% من 5-أقل من 15 سنة، ونسبة 56.7% ل 15 سنة فأكثر. ويبين متغير عدد سنوات الخبرة في تدقيق المؤسسات غير الهادفة للربح (NGOs) أن نسبة 15% لأقل من 5 سنوات، ونسبة 40% من 5-أقل من 15 سنة، ونسبة 45% ل 15 سنة فأكثر. ويبين متغير العضوية في مجمع مهني أن نسبة 96.7% لهم عضوية في مجمع مهني، ونسبة 3.3% ليس لهم عضوية في مجمع مهني. ويبين متغير صفة المكتب الذي تعمل به أن نسبة 71.7% لمكتب فردي، ونسبة 13.3% لشركة محلية، ونسبة 15% لشركة أجنبية.

جدول (1.4): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المتغيرات الديمغرافية (المؤهل العلمي، عدد سنوات الخبرة في التدقيق الخارجي، عدد سنوات الخبرة في المؤسسات غير الهادفة للربح، العضوية في مجمع مهني، صفة المكتب الذي تعمل به)

المتغير	المستوى	العدد	النسبة المئوية
المؤهل العلمي	بكالوريوس	28	46.7
	ماجستير	25	41.7
	دكتوراه	7	11.6
عدد سنوات الخبرة في التدقيق الخارجي	أقل من 5 سنوات	4	6.7
	من 5- أقل من 15 سنة	22	36.6
	15 سنة فأكثر	34	56.7
عدد سنوات الخبرة في تدقيق المؤسسات غير الهادفة للربح (NGOs)	أقل من 5 سنوات	9	15.0
	من 5- أقل من 15 سنة	24	40.0
	15 سنة فأكثر	27	45.0
العضوية في مجمع مهني	نعم	58	96.7
	لا	2	3.3
صفة المكتب الذي تعمل به	مكتب فردي	43	71.7
	شركة محلية	8	13.3
	شركة أجنبية	9	15.0

### 3.4 نتائج فرضيات الدراسة:

#### 1.3.4 النتائج المتعلقة بالفرضية الرئيسية الأولى:

تعتبر خصائص المؤسسة محل التدقيق من العوامل المؤثرة في تحديد اتعاب التدقيق الخارجي للمؤسسات غير الهادفة للربح في فلسطين؟

للإجابة عن هذه الفرضية، استخدم الباحث اختبار (t) لعينة واحدة (One Sample T-Test) وقام الباحث بحساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد عينة الدراسة على مجالات الاستبانة التي تعبر عن محور المتغيرات المتعلقة بالمؤسسة موضع التدقيق كما في جدول (2.4).

جدول (2.4): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ومعامل الاختلاف ومستويات الدلالة لاستجابات أفراد عينة الدراسة لمحور المتغيرات المتعلقة بالمؤسسة موضع التدقيق مرتبة تنازلياً\*\*

الدرجة	P-value الدلالة *	قيمة t	معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	المجالات	الرقم
عالية	0.000	11.636	25.4	0.5325	2.1000	مخاطر الاعمال والرقابة الداخلية	ج
عالية	0.000	11.156	25.2	0.5149	2.0417	مشاريع المؤسسة	ب
عالية	0.000	8.291	30.1	0.5761	1.9167	حجم المؤسسة	أ
عالية	0.000	14.543	19.2	0.3893	2.0310	الدرجة الكلية	

\* دالة احصائية عند مستوى الدلالة 0.050

\*\* (قيمة t الجدولية 1.3)

يلاحظ من الجدول السابق الذي يعبر عن المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد عينة الدراسة على محور المتغيرات المتعلقة بالمؤسسة موضع التدقيق أن المتوسط الحسابي للدرجة الكلية (2.03) وانحراف معياري (0.389)، وبلغت قيمة (t) (14.54) ومستوى الدلالة (0.000)، وبلغت قيمة معامل الاختلاف (19.2)، وهذا يدل على أن محور المتغيرات المتعلقة بالمؤسسة موضع التدقيق جاء بدرجة عالية. وتبين أن مجال مخاطر الاعمال والرقابة الداخلية حصل على أعلى متوسط حسابي (2.10) وبدرجة عالية وبمعامل اختلاف (25.4) ومستوى دلالة (0.000)، يليه مجال مشاريع المؤسسة بدرجة عالية وبمعامل اختلاف (25.2) ومستوى دلالة (0.000)، ومن ثم مجال حجم المؤسسة بدرجة عالية وبمعامل اختلاف (30.1) ومستوى دلالة (0.000). أي أن مجال مشاريع المؤسسة كان أكثر انسجاماً من ناحية معامل الاختلاف، يليه مجال مخاطر الاعمال والرقابة الداخل، ومن ثم مجال حجم المؤسسة. وتبين أيضاً أن قيم (t) لجميع المجالات كانت اكبر من قيمة (t) الجدولية (1.3) وكانت مستوى الدلالة أقل من قيمة (0.050)، أي أنه تم قبول الفرضية لمحور المتغيرات المتعلقة بالمؤسسة موضع التدقيق.

وقام الباحث بحساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد عينة الدراسة على فقرات الاستبانة التي تعبر عن مجال حجم المؤسسة كما في جدول (3.4).

**جدول (3.4): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ومعامل الاختلاف ومستويات الدلالة لاستجابات أفراد عينة الدراسة لمجال حجم المؤسسة مرتبة تنازلياً\*\***

الدرجة	P-value الدلالة *	قيمة t	معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرات	الرقم
عالية	0.000	9.986	30.7	0.659	2.15	تعتمد اتعاب التدقيق على مدى وجود فروع للمؤسسة	2
عالية	0.000	4.236	41.7	0.701	1.68	تعتمد اتعاب التدقيق على إجمالي الإيرادات السنوية	1
عالية	<b>0.000</b>	<b>8.291</b>	<b>30.1</b>	<b>0.576</b>	<b>1.916</b>	الدرجة الكلية	

\* داله احصائية عند مستوى الدلالة 0.050

\*\* (قيمة t الجدولية 1.3)

يلاحظ من الجدول السابق الذي يعبر عن المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد عينة الدراسة على مجال حجم المؤسسة أن المتوسط الحسابي للدرجة الكلية (1.91) وانحراف معياري (0.576)، وبلغت قيم (t) (8.291) ومستوى الدلالة (0.000)، وبلغت معامل الاختلاف (30.1)، وهذا يدل على أن مجال حجم المؤسسة جاء بدرجة عالية.

كما وتشير النتائج في الجدول رقم (4.4) أن جميع الفقرات جاءت بدرجة عالية. وحصلت الفقرة "تعتمد اتعاب التدقيق على مدى وجود فروع للمؤسسة" على أعلى متوسط حسابي (2.15) وبدرجة عالية وبمعامل اختلاف (30.7) ومستوى دلالة (0.000)، يليها فقرة "تعتمد اتعاب التدقيق على إجمالي الإيرادات السنوية" بمتوسط حسابي (1.68) وبدرجة عالية وبمعامل اختلاف (41.7) ومستوى دلالة (0.000).

أي أن فقرة " تعتمد اتعاب التدقيق على مدى وجود فروع للمؤسسة " كانت أكثر انسجاماً من ناحية معامل الاختلاف، يليها فقرة " تعتمد اتعاب التدقيق على إجمالي الإيرادات السنوية ". وتبين أيضاً أن قيم (t) لجميع الفقرات كانت أكبر من قيمة (t) الجدولية (1.3) وكانت مستوى الدلالة أقل من قيمة (0.050)، أي أنه تم قبول الفرضية لمجال حجم المؤسسة.

وقام الباحث بحساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد عينة الدراسة على فقرات الاستبانة التي تعبر عن مجال مشاريع المؤسسة كما في جدول (4.4).

جدول (4.4): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ومعامل الاختلاف ومستويات الدلالة لاستجابات أفراد عينة الدراسة لمجال مشاريع المؤسسة مرتبة تنازلياً \*\*

الدرجة	P-value الدلالة *	قيمة t	معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرات	الرقم
عالية جداً	0.000	13.55	25.7	0.610	2.37	تعتمد اتعاب التدقيق على عدد المشاريع المنفذة من قبل المؤسسة	1
عالية	0.000	4.370	43.0	0.739	1.72	تعتمد اتعاب التدقيق على طبيعة المانحين (USAID، اتحاد أوروبي، دول عربية)	2
عالية	0.000	11.15	25.2	0.514	2.041	الدرجة الكلية	

\* داله احصائية عند مستوى الدلالة 0.050

\*\* (قيمة t الجدولية 1.3)

يلاحظ من الجدول السابق الذي يعبر عن المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد عينة الدراسة على مجال مشاريع المؤسسة أن المتوسط الحسابي للدرجة الكلية (2.04) وانحراف معياري (0.514)، وبلغت قيمة (t) (11.15) ومستوى الدلالة (0.000)، وبلغت قيمة معامل الاختلاف (25.2)، وهذا يدل على أن مجال مشاريع المؤسسة جاء بدرجة عالية.

كما وتشير النتائج في الجدول رقم (5.4) أن فقرة جاءت بدرجة عالية جداً وفقرة بدرجة عالية. وحصلت الفقرة " تعتمد اتعاب التدقيق على عدد المشاريع المنفذة من قبل المؤسسة " على أعلى

متوسط حسابي (2.37) وبدرجة عالية جداً وبمعامل اختلاف (25.7) ومستوى دلالة (0.000)،  
 ويليها فقرة " تعتمد اتعاب التدقيق على طبيعة المانحين (USAID، اتحاد أوروبي، دول  
 عربية)" بمتوسط حسابي (1.72) وبدرجة عالية وبمعامل اختلاف (43) ومستوى دلالة (0.000).  
 أي أن فقرة " تعتمد اتعاب التدقيق على عدد المشاريع المنفذة من قبل المؤسسة " كانت أكثر انسجاماً  
 من ناحية معامل الاختلاف، يليها فقرة " تعتمد اتعاب التدقيق على طبيعة المانحين (USAID، اتحاد  
 أوروبي، دول عربية)". وتبين أيضاً أن قيم (t) لجميع الفقرات كانت أكبر من قيمة (t) الجدولية  
 (1.3) وكانت مستوى الدلالة أقل من قيمة (0.050)، أي أنه تم قبول الفرضية لمجال مشاريع  
 المؤسسة.

وقام الباحث بحساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد عينة الدراسة  
 على فقرات الاستبانة التي تعبر عن مجال مخاطر الأعمال والرقابة الداخلية كما في جدول (5.4).

**جدول (5.4): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ومعامل الاختلاف ومستويات الدلالة  
 لاستجابات أفراد عينة الدراسة لمجال مخاطر الأعمال والرقابة الداخلية مرتبة تنازلياً \*\***

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	قيمة t	P-value الدلالة *	الدرجة
2	تعتمد اتعاب التدقيق على مستوى فعالية نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة	2.25	0.654	29.1	11.24	0.000	عالية
1	تعتمد اتعاب التدقيق على مخاطر الاعمال التي تتعرض لها المؤسسة	2.12	0.666	31.4	9.496	0.000	عالية
3	تعتمد اتعاب التدقيق على وجود مدقق داخلي داخل المؤسسة	1.93	0.710	36.8	6.911	0.000	عالية
	الدرجة الكلية	2.100	0.532	25.4	11.63	0.000	عالية

\* داله احصائية عند مستوى الدلالة 0.050

\*\* (قيمة t الجدولية 1.3)

يلاحظ من الجدول السابق الذي يعبر عن المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات  
 أفراد عينة الدراسة على مجال مخاطر الأعمال والرقابة الداخلية أن المتوسط الحسابي للدرجة

الكلية (1.10) وانحراف معياري (0.532)، وبلغت قيمة (t) (11.63) ومستوى الدلالة (0.000)، وبلغت قيمة معامل الاختلاف (25.4)، وهذا يدل على أن مجال مخاطر الأعمال والرقابة الداخلية جاء بدرجة عالية.

كما وتشير النتائج في الجدول رقم (6.4) أن جميع الفقرات جاءت بدرجة عالية. وحصلت الفقرة " تعتمد اتعاب التدقيق على مستوى فعالية نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة " على أعلى متوسط حسابي (2.25) وبدرجة عالية وبمعامل اختلاف (29.1) ومستوى دلالة (0.000)، يليها فقرة " تعتمد اتعاب التدقيق على مخاطر الاعمال التي تتعرض لها المؤسسة " بمتوسط حسابي (2.12) وبدرجة عالية وبمعامل اختلاف (31.4) ومستوى دلالة (0.000). وحصلت الفقرة "تعتمد أتعاب التدقيق على وجود مدقق داخلي داخل المؤسسة " على أقل متوسط حسابي (1.93) وبدرجة عالية وبمعامل اختلاف (36.8) ومستوى دلالة (0.000).

أي أن فقرة " تعتمد اتعاب التدقيق على مستوى فعالية نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة " كانت أكثر انسجاماً من ناحية معامل الاختلاف، يليها فقرة " تعتمد اتعاب التدقيق على مخاطر الاعمال التي تتعرض لها المؤسسة "، ومن ثم فقرة " تعتمد أتعاب التدقيق على وجود مدقق داخلي داخل المؤسسة " وتبين أيضاً أن قيم (t) لجميع الفقرات كانت أكبر من قيمة (t) الجدولية (1.3) وكانت مستوى الدلالة أقل من قيمة (0.050)، أي أنه تم قبول الفرضية لمجال مخاطر الأعمال والرقابة الداخلية.

#### 2.3.4 النتائج المتعلقة بالفرضية الرئيسية الثاني:

تعتبر خصائص مكتب التدقيق من العوامل المؤثرة في تحديد اتعاب التدقيق الخارجي للمؤسسات غير الهادفة للربح في فلسطين؟

للإجابة عن هذه الفرضية، استخدم الباحث اختبار (t) لعينة واحدة (One Sample T-Test) وقام الباحث بحساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد عينة الدراسة على فقرات الاستبانة التي تعبر عن محور المتغيرات المتعلقة بمكتب التدقيق كما في جدول (6.4).

**جدول (6.4): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ومعامل الاختلاف ومستويات الدلالة لاستجابات أفراد عينة الدراسة لمحور المتغيرات المتعلقة بمكتب التدقيق مرتبة تنازلياً\*\***

الدرجة	P-value الدلالة*	قيمة t	معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرات	الرقم
عالية	0.000	10.35	29.2	0.623	2.13	تعتمد أتعاب التدقيق على ارتباط مكتب التدقيق مع مكتب تدقيق عالمي من ال Big Four	3
عالية	0.000	5.180	39.4	0.698	1.77	تعتمد أتعاب التدقيق على استمرار المدقق الخارجي في تدقيق المنشأة لأكثر من 3 سنوات	2
عالية	0.000	5.814	32.3	0.555	1.72	تعتمد أتعاب التدقيق على تخصص مكتب التدقيق في تدقيق المؤسسات غير الهادفة للربح	1
عالية	0.003	3.069	42.9	0.673	1.57	تعتمد أتعاب المدقق على حجم محافظة التدقيق السنوية التي يستهدفها مكتب التدقيق	4
عالية	<b>0.000</b>	<b>8.921</b>	<b>24</b>	<b>0.430</b>	<b>1.795</b>	<b>الدرجة الكلية</b>	

\* داله احصائية عند مستوى الدلالة 0.050

\*\* (قيمة t الجدولية 1.3)

يلاحظ من الجدول السابق الذي يعبر عن المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد عينة الدراسة على محور المتغيرات المتعلقة بمكتب التدقيق أن المتوسط الحسابي للدرجة الكلية (1.79) وانحراف معياري (0.430)، وبلغت قيمة (t) (8.92) ومستوى الدلالة (0.000)،

وبلغت قيمة معامل الاختلاف (24)، وهذا يدل على أن محور المتغيرات المتعلقة بمكتب التدقيق جاء بدرجة عالية.

كما وتشير النتائج في الجدول رقم (7.4) أن جميع الفقرات جاءت بدرجة عالية. وحصلت الفقرة " تعتمد أتعاب التدقيق على ارتباط مكتب التدقيق مع مكتب تدقيق عالمي من ال Big Four " على أعلى متوسط حسابي (2.13) وبدرجة عالية وبمعامل اختلاف (29.2) ومستوى دلالة (0.000)، يليها فقرة " تعتمد أتعاب التدقيق على استمرار المدقق الخارجي في تدقيق المنشأة لأكثر من 3 سنوات " بمتوسط حسابي (1.77) وبدرجة عالية وبمعامل اختلاف (39.4) ومستوى دلالة (0.000). وحصلت الفقرة "تعتمد أتعاب المدقق على حجم محفظة التدقيق السنوية التي يستهدفها مكتب التدقيق " على أقل متوسط حسابي (1.57) وبدرجة عالية وبمعامل اختلاف (32.3) ومستوى دلالة (0.000)، يليها الفقرة "تعتمد أتعاب التدقيق على تخصص مكتب التدقيق في تدقيق المؤسسات غير الهادفة للربح " بمتوسط حسابي (1.72) وبدرجة عالية وبمعامل اختلاف (42.9) ومستوى دلالة (0.000).

أي أن فقرة " تعتمد أتعاب التدقيق على ارتباط مكتب التدقيق مع مكتب تدقيق عالمي من ال Big Four " كانت أكثر انسجاماً من ناحية معامل الاختلاف، يليها فقرة " تعتمد أتعاب المدقق على حجم محفظة التدقيق السنوية التي يستهدفها مكتب التدقيق "، يليها فقرة " تعتمد أتعاب التدقيق على استمرار المدقق الخارجي في تدقيق المنشأة لأكثر من 3 سنوات " ومن ثم فقرة " تعتمد أتعاب التدقيق على تخصص مكتب التدقيق في تدقيق المؤسسات غير الهادفة للربح ". وتبين أيضاً أن قيم (t) لجميع الفقرات كانت أكبر من قيمة (t) الجدولية (1.3) وكانت مستوى الدلالة أقل من قيمة (0.050)، أي أنه تم قبول الفرضية لمحور المتغيرات المتعلقة بمكتب التدقيق.

### 3.3.4 النتائج المتعلقة بالفرضية الرئيسية الثالث:

تعتبر خصائص بيئة التدقيق من العوامل المؤثرة في تحديد اتعاب التدقيق الخارجي للمؤسسات غير الهادفة للربح في فلسطين؟

للإجابة عن هذه الفرضية، استخدم الباحث اختبار (t) لعينة واحدة (One Sample T-Test) وقام الباحث بحساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد عينة الدراسة على فقرات الاستبانة التي تعبر عن محور المتغيرات المتعلقة في بيئة التدقيق كما في جدول (7.4).

جدول (7.4): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ومعامل الاختلاف ومستويات الدلالة لاستجابات أفراد عينة الدراسة لمحور المتغيرات المتعلقة في بيئة التدقيق مرتبة تنازلياً \*

الدرجة	P-value الدلالة *	قيمة t	معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرات	الرقم
عالية	0.000	10.45	31.3	0.704	2.25	تتأثر أتعاب المدقق بدرجة المنافسة بين مكاتب التدقيق	1
عالية	0.000	8.418	37.3	0.813	2.18	تتأثر أتعاب المدقق بعدم وجود معايير مهنية متفق عليها بين زملاء المهنة	2
عالية	0.000	7.464	34.6	0.675	1.95	تتأثر أتعاب المدقق بالعلاقة الشخصية بين مكتب التدقيق وإدارة المؤسسة الخاضعة للتدقيق	3
عالية	0.000	5.423	47.6	0.928	1.95	تتأثر أتعاب المدقق بعدم وجود رقابة من الجهات المختصة على جودة التدقيق	4
عالية	0.000	10.33	28.2	0.587	2.083	الدرجة الكلية	

\* داله احصائية عند مستوى الدلالة 0.050

\*\* (قيمة t الجدولية 1.3)

يلاحظ من الجدول السابق الذي يعبر عن المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد عينة الدراسة على محور المتغيرات المتعلقة في بيئة التدقيق أن المتوسط الحسابي للدرجة

الكلية(2.08) وانحراف معياري (0.587)، وبلغت قيمة (t) (10.33) ومستوى الدلالة (0.000)، وبلغت قيمة معامل الاختلاف (28.2)، وهذا يدل على أن محور المتغيرات المتعلقة في بيئة التدقيق جاء بدرجة عالية.

كما وتشير النتائج في الجدول رقم (8.4) أن جميع الفقرات جاءت بدرجة عالية. وحصلت الفقرة " تتأثر أتعاب المدقق بدرجة المنافسة بين مكاتب التدقيق " على أعلى متوسط حسابي (2.25) وبدرجة عالية وبمعامل اختلاف (31.3) ومستوى دلالة (0.000)، يليها فقرة " تتأثر أتعاب المدقق بعدم وجود معايير مهنية متفق عليها بين زملاء المهنة " بمتوسط حسابي (2.18) وبدرجة عالية وبمعامل اختلاف (37.3) ومستوى دلالة (0.000). وحصلت الفقرة "تتأثر أتعاب المدقق بعدم وجود رقابة من الجهات المختصة على جودة التدقيق " وبدرجة عالية وبمعامل اختلاف (34.6) ومستوى دلالة (0.000) والفقرة " تتأثر أتعاب المدقق بالعلاقة الشخصية بين مكتب التدقيق وإدارة المؤسسة الخاضعة للتدقيق " على أقل متوسط حسابي (1.95) وبدرجة عالية وبمعامل اختلاف (47.6) ومستوى دلالة (0.000).

أي أن فقرة " تتأثر أتعاب المدقق بدرجة المنافسة بين مكاتب التدقيق " كانت أكثر انسجاماً من ناحية معامل الاختلاف، يليها فقرة " تتأثر أتعاب المدقق بعدم وجود رقابة من الجهات المختصة على جودة التدقيق "، يليها فقرة " تتأثر أتعاب المدقق بعدم وجود معايير مهنية متفق عليها بين زملاء المهنة " ومن ثم فقرة " تتأثر أتعاب المدقق بالعلاقة الشخصية بين مكتب التدقيق وإدارة المؤسسة الخاضعة للتدقيق ". وتبين أيضاً أن قيم (t) لجميع الفقرات كانت أكبر من قيمة (t) الجدولية (1.3) وكانت مستوى الدلالة أقل من قيمة (0.050)، أي أنه تم قبول الفرضية لمحور المتغيرات المتعلقة في بيئة التدقيق.

وقام الباحث بحساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد عينة الدراسة على محاور الاستبانة التي تعبر عن محددات اتعاب التدقيق الخارجي للمؤسسات غير الهادفة للربح في فلسطين كما في جدول (8.4).

**جدول (8.4): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ومعامل الاختلاف ومستويات الدلالة لاستجابات أفراد عينة الدراسة لمحددات اتعاب التدقيق الخارجي للمؤسسات غير الهادفة للربح في فلسطين مرتبة تنازلياً \*\***

الدرجة	P-value الدلالة *	قيمة t	معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	المحاور	الرقم
عالية	0.000	10.33	28.2	0.587	2.083	المتغيرات المتعلقة في بيئة التدقيق	3
عالية	0.000	14.54	19.2	0.389	2.031	المتغيرات المتعلقة بالمؤسسة موضع التدقيق	1
عالية	0.000	8.921	24	0.430	1.795	المتغيرات المتعلقة بمكتب التدقيق	2
عالية	0.000	15.44	17.3	0.342	1.982	الدرجة الكلية	

\* داله احصائية عند مستوى الدلالة 0.050

\*\* (قيمة t الجدولية 1.3)

يلاحظ من الجدول السابق الذي يعبر عن المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد عينة الدراسة على محددات اتعاب التدقيق الخارجي للمؤسسات غير الهادفة للربح في فلسطين أن المتوسط الحسابي للدرجة الكلية (1.98) وانحراف معياري (0.342)، وبلغت قيمة (t) (15.44) ومستوى الدلالة (0.000)، وبلغت قيمة معامل الاختلاف (17.3)، وهذا يدل على أن محددات اتعاب التدقيق الخارجي للمؤسسات غير الهادفة للربح في فلسطين جاءت بدرجة عالية. وتبين أن محور المتغيرات المتعلقة في بيئة التدقيق حصل على أعلى متوسط حسابي (2.08) وبدرجة عالية وبمعامل اختلاف (28.2) ومستوى دلالة (0.000)، يليه محور المتغيرات المتعلقة بالمؤسسة موضع التدقيق بدرجة عالية وبمعامل اختلاف (19.2) ومستوى دلالة (0.000)، ومن ثم محور المتغيرات المتعلقة بمكتب التدقيق بدرجة عالية وبمعامل اختلاف (24) ومستوى دلالة (0.000).

أي أن محور المتغيرات المتعلقة بالمؤسسة موضع التدقيق كان أكثر انسجاماً من ناحية معامل الاختلاف، يليه محور المتغيرات المتعلقة بالمؤسسة موضع التدقيق، ومن ثم محور المتغيرات المتعلقة في بيئة التدقيق. وتبين أيضاً أن قيم (t) لجميع المجالات كانت أكبر من قيمة (t) الجدولية (1.3) وكانت مستوى الدلالة أقل من قيمة (0.050)، أي أنه تم قبول الفرضية لمحددات اتعاب التدقيق الخارجي للمؤسسات غير الهادفة للربح في فلسطين.

#### 5.3.4 النتائج المتعلقة بالفرضية الرابعة:

"لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \geq 0.05$ ) في اجابات أفراد عينة الدراسة حول محددات اتعاب التدقيق الخارجي للمؤسسات غير الهادفة للربح في فلسطين يعزى لمتغير المؤهل العلمي".

ولفحص الفرضية، قام الباحث باستخدام اختبار تحليل التباين الأحادي (One-way Anova) وتم حساب المتوسطات الحسابية لاستجابة أفراد عينة الدراسة على محددات اتعاب التدقيق الخارجي للمؤسسات غير الهادفة للربح في فلسطين يعزى لمتغير المؤهل العلمي، كما يظهر في الجدول رقم (9.4):

جدول (9.4): نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي لاستجابة أفراد العينة في محددات اتعاب التدقيق الخارجي للمؤسسات غير الهادفة للربح في فلسطين يعزى لمتغير المؤهل العلمي

المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة "ف" المحسوبة	مستوى الدلالة
المتغيرات المتعلقة بالمؤسسة موضع التدقيق	بين المجموعات	0.021	2	0.011	0.068	0.935
	داخل المجموعات	8.921	57	0.157		
	المجموع	8.943	59			
المتغيرات المتعلقة بمكتب التدقيق	بين المجموعات	0.017	2	0.008	0.044	0.957
	داخل المجموعات	10.920	57	0.192		
	المجموع	10.936	59			

0.769	0.263	0.093	2	0.186	بين المجموعات	المتغيرات المتعلقة في بيئة التدقيق
		0.353	57	20.147	داخل المجموعات	
			59	20.333	المجموع	
0.883	0.125	0.015	2	0.030	بين المجموعات	الدرجة الكلية
		0.121	57	6.875	داخل المجموعات	
			59	6.905	المجموع	

يلاحظ أن قيمة ف للدرجة الكلية (0.125) ومستوى الدلالة (0.883) وهي أكبر من مستوى الدلالة ( $\alpha \geq 0.05$ ) أي أنه لا توجد فروق دالة إحصائية في محددات اتعاب التدقيق الخارجي للمؤسسات غير الهادفة للربح في فلسطين يعزى لمتغير المؤهل العلمي. وكذلك للمحاور، وبذلك تم قبول الفرضية الأولى.

#### 6.3.4 النتائج المتعلقة بالفرضية الخامسة:

"لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \geq 0.05$ ) في اجابات أفراد عينة الدراسة حول محددات اتعاب التدقيق الخارجي للمؤسسات غير الهادفة للربح في فلسطين يعزى لمتغير عدد سنوات الخبرة في التدقيق الخارجي"

ولفحص الفرضية، قام الباحث باستخدام اختبار تحليل التباين الأحادي (One-way Anova) وتم حساب المتوسطات الحسابية لاستجابة أفراد عينة الدراسة على محددات اتعاب التدقيق الخارجي للمؤسسات غير الهادفة للربح في فلسطين يعزى لمتغير عدد سنوات الخبرة في التدقيق الخارجي، كما يظهر في الجدول رقم (10.4):

جدول (10.4): نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي لاستجابة أفراد العينة في محددات اتعاب التدقيق الخارجي للمؤسسات غير الهادفة للربح في فلسطين يعزى لمتغير عدد سنوات الخبرة في التدقيق الخارجي

المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة "ف" المحسوبة	مستوى الدلالة
المتغيرات المتعلقة بالمؤسسة موضع التدقيق	بين المجموعات	0.072	2	0.036	0.231	0.794
	داخل المجموعات	8.871	57	0.156		
	المجموع	8.943	59			
المتغيرات المتعلقة بمكتب التدقيق	بين المجموعات	0.453	2	0.227	1.232	0.299
	داخل المجموعات	10.483	57	0.184		
	المجموع	10.936	59			
المتغيرات المتعلقة في بيئة التدقيق	بين المجموعات	0.566	2	0.283	0.816	0.447
	داخل المجموعات	19.767	57	0.347		
	المجموع	20.333	59			
الدرجة الكلية	بين المجموعات	0.224	2	0.112	0.954	0.391
	داخل المجموعات	6.682	57	0.117		
	المجموع	6.905	59			

يلاحظ أن قيمة ف للدرجة الكلية (0.954) ومستوى الدلالة (0.391) وهي أكبر من مستوى الدلالة ( $\alpha \geq 0.05$ ) أي أنه لا توجد فروق دالة إحصائية في محددات اتعاب التدقيق الخارجي للمؤسسات غير الهادفة للربح في فلسطين يعزى لمتغير عدد سنوات الخبرة في التدقيق الخارجي. وكذلك للمحاور، وبذلك تم قبول الفرضية الثانية.

#### 7.3.4 النتائج المتعلقة بالفرضية السادسة:

"لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \geq 0.05$ ) في اجابات أفراد عينة الدراسة حول محددات اتعاب التدقيق الخارجي للمؤسسات غير الهادفة للربح في فلسطين يعزى لمتغير عدد سنوات الخبرة في تدقيق المؤسسات غير الهادفة للربح".

ولفحص الفرضية، قام الباحث باستخدام اختبار تحليل التباين الأحادي (One-way Anova) وتم حساب المتوسطات الحسابية لاستجابة أفراد عينة الدراسة على محددات اتعاب التدقيق الخارجي للمؤسسات غير الهادفة للربح في فلسطين يعزى لمتغير عدد سنوات الخبرة في تدقيق المؤسسات غير الهادفة للربح، كما يظهر في الجدول رقم (11.4):

**جدول (11.4): نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي لاستجابة أفراد العينة في محددات اتعاب التدقيق الخارجي للمؤسسات غير الهادفة للربح في فلسطين يعزى لمتغير عدد سنوات الخبرة في تدقيق المؤسسات غير الهادفة للربح**

المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة "ف" المحسوبة	مستوى الدلالة
المتغيرات المتعلقة بالمؤسسة موضع التدقيق	بين المجموعات	0.019	2	0.010	0.061	0.940
	داخل المجموعات	8.923	57	0.157		
	المجموع	8.943	59			
المتغيرات المتعلقة بمكتب التدقيق	بين المجموعات	0.418	2	0.209	1.132	0.329
	داخل المجموعات	10.519	57	0.185		
	المجموع	10.936	59			
المتغيرات المتعلقة في بيئة التدقيق	بين المجموعات	3.211	2	1.605	5.345	0.007
	داخل المجموعات	17.122	57	0.300		
	المجموع	20.333	59			
الدرجة الكلية	بين المجموعات	0.311	2	0.156	1.345	0.269
	داخل المجموعات	6.594	57	0.116		
	المجموع	6.905	59			

يلاحظ أن قيمة ف للدرجة الكلية (1.345) ومستوى الدلالة (0.269) وهي أكبر من مستوى الدلالة ( $\alpha \geq 0.05$ ) أي أنه لا توجد فروق دالة إحصائية في محددات اتعاب التدقيق الخارجي للمؤسسات غير الهادفة للربح في فلسطين يعزى لمتغير عدد سنوات الخبرة في تدقيق المؤسسات غير الهادفة للربح. وكذلك للمحاور ما عدا محور المتغيرات المتعلقة في بيئة التدقيق، وبذلك تم قبول الفرضية الثالثة. وتم فحص نتائج اختبار (LSD) لبيان اتجاه الفروق وهي كما يلي:

الجدول (12.4): نتائج اختبار (LSD) للمقارنات البعدية بين المتوسطات الحسابية لاستجابات أفراد عينة الدراسة حسب متغير عدد سنوات الخبرة في تدقيق المؤسسات غير الهادفة للربح

المحور	المتغيرات	الفروق في المتوسطات	مستوى الدلالة
المتغيرات المتعلقة في بيئة التدقيق	أقل من 5 سنوات	من خمسة الى أقل من 15 سنة	0.016
		15 سنة فأكثر	0.694
	من خمسة الى أقل من 15 سنة	أقل من 5 سنوات	0.53125*
		15 سنة فأكثر	0.005
	15 سنة فأكثر	أقل من 5 سنوات	0.08333
		من خمسة الى أقل من 15 سنة	0.005

وكانت الفروق بين من خمسة الى أقل من 15 سنة وأقل من 5 سنوات لصالح من خمسة الى أقل من 15 سنة، وبين من خمسة الى أقل من 15 سنة و15 سنة فأكثر لصالح من خمسة الى أقل من 15 سنة.

#### 8.3.4 النتائج المتعلقة بالفرضية السابعة:

"لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \geq 0.05$ ) في اجابات أفراد عينة الدراسة حول محددات اتعاب التدقيق الخارجي للمؤسسات غير الهادفة للربح في فلسطين يعزى لمتغير العضوية في مجمع مهني "

ولفحص الفرضية، قام الباحث باستخدام اختبار تحليل التباين الأحادي (One-way Anova) وتم فحص الفرضية السابعة بحساب نتائج اختبار "ت" والمتوسطات الحسابية لاستجابة أفراد عينة الدراسة في محددات اتعاب التدقيق الخارجي للمؤسسات غير الهادفة للربح في فلسطين يعزى لمتغير العضوية في مجمع مهني، كما يظهر في الجدول رقم (13.4).

جدول (13.4): نتائج اختبار "ت" للعينات المستقلة لاستجابة أفراد العينة في محددات اتعاب التدقيق الخارجي للمؤسسات غير الهادفة للربح في فلسطين يعزى لمتغير العضوية في مجمع مهني

المحور	العضوية في مجمع مهني	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة "t"	مستوى الدلالة
المتغيرات المتعلقة بالمؤسسة موضع التدقيق	نعم	58	2.0222	0.39219	0.940	0.351
	لا	2	2.2857	0.20203		
المتغيرات المتعلقة بمكتب التدقيق	نعم	58	1.7974	0.43543	0.152	0.880
	لا	2	1.7500	0.35355		
المتغيرات المتعلقة في بيئة التدقيق	نعم	58	2.0905	0.59179	0.507	0.614
	لا	2	1.8750	0.53033		
الدرجة الكلية	نعم	58	1.9805	0.34742	0.213	0.832
	لا	2	2.0333	0.14142		

يتبين من خلال الجدول السابق أن قيمة "ت" للدرجة الكلية (0.203)، ومستوى الدلالة (0.832)، أي أنه لا توجد فروق في محددات اتعاب التدقيق الخارجي للمؤسسات غير الهادفة للربح في فلسطين يعزى لمتغير العضوية في مجمع مهني، وكذلك لجميع المحاور. وبذلك تم قبول الفرضية الرابعة.

#### 9.3.4 النتائج المتعلقة بالفرضية الثامنة:

"لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \geq 0.05$ ) في اجابات أفراد عينة الدراسة حول محددات اتعاب التدقيق الخارجي للمؤسسات غير الهادفة للربح في فلسطين يعزى لمتغير صفة المكتب الذي تعمل به"

ولفحص الفرضية، قام الباحث باستخدام اختبار تحليل التباين الأحادي (One-way Anova) وتم حساب المتوسطات الحسابية لاستجابة أفراد عينة الدراسة على محددات اتعاب التدقيق الخارجي

للمؤسسات غير الهادفة للربح في فلسطين يعزى لمتغير صفة المكتب الذي تعمل به، كما يظهر في

الجدول رقم (14.4):

جدول (14.4): نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي لاستجابة أفراد العينة في محددات اتعاب التدقيق الخارجي للمؤسسات غير الهادفة للربح في فلسطين يعزى لمتغير صفة المكتب الذي تعمل به

المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة "ف" المحسوبة	مستوى الدلالة
المتغيرات المتعلقة بالمؤسسة موضع التدقيق	بين المجموعات	0.625	2	0.313	2.142	0.127
	داخل المجموعات	8.317	57	0.146		
	المجموع	8.943	59			
المتغيرات المتعلقة بمكتب التدقيق	بين المجموعات	0.501	2	0.251	1.369	0.263
	داخل المجموعات	10.435	57	0.183		
	المجموع	10.936	59			
المتغيرات المتعلقة في بيئة التدقيق	بين المجموعات	0.169	2	0.085	0.239	0.788
	داخل المجموعات	20.164	57	0.354		
	المجموع	20.333	59			
الدرجة الكلية	بين المجموعات	0.351	2	0.176	1.527	0.226
	داخل المجموعات	6.554	57	0.115		
	المجموع	6.905	59			

يلاحظ أن قيمة ف للدرجة الكلية (1.527) ومستوى الدلالة (0.226) وهي أكبر من مستوى الدلالة ( $\alpha \geq 0.05$ ) أي أنه لا توجد فروق دالة إحصائية في محددات اتعاب التدقيق الخارجي للمؤسسات غير الهادفة للربح في فلسطين يعزى لمتغير صفة المكتب الذي تعمل به. وكذلك للمحاور، وبذلك تم قبول الفرضية الخامسة.

## الفصل الخامس: مناقشة نتائج الدراسة والتوصيات

---

1.5 وصف خصائص عينة الدراسة

2.5 وصف مجالات الدراسة

3.5 مناقشة نتائج الدراسة

4.5 التوصيات

### 1.5 وصف خصائص عينة الدراسة:

تظهر نتائج الاستبيان ان غالبية افراد العينة هم من حملة درجة البكالوريوس وان الغالبية لديها خبرة تزيد على 15 سنة فأكثر في التدقيق الخارجي وتدقيق المؤسسات غير الهادفة للربح (NGOs). كما ان غالبيتهم أعضاء في مجمع مهني ويعملون في مكاتب فردية

### 2.5 وصف مجالات الدراسة:

- أظهرت المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد عينة الدراسة على محور المتغيرات المتعلقة بالمؤسسة موضع التدقيق أن المتوسط الحسابي للدرجة الكلية (2.03) وانحراف معياري (0.389)
- أظهرت المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد عينة الدراسة على محور المتغيرات المتعلقة بمكتب التدقيق أن المتوسط الحسابي للدرجة الكلية (1.79) وانحراف معياري (0.43)
- أظهرت المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد عينة الدراسة على محور المتغيرات المتعلقة في بيئة التدقيق أن المتوسط الحسابي للدرجة الكلية (2.08) وانحراف معياري (0.587)

### 3.5 مناقشة نتائج الدراسة:

في ضوء نتائج التحليل ومناقشتها يستنتج الباحث أن تحديد أتعاب مدقق الحسابات الخارجي مبني على مسببات وعوامل مؤثرة، وبناء على التحليل الإحصائي للبيانات التي تم جمعها لتحقيق أهداف ومشكلة الدراسة، وبناء على نتائج اختبار الفرضيات الرئيسية للدراسة يمكن القول بأن نتائج البحث تتلخص في النقاط الآتية:

1- أظهرت نتائج الدراسة أن خصائص المؤسسة -غير الهادفة للربح- محل التدقيق من العوامل المؤثرة في تحديد اتعاب التدقيق بدرجة عالية. حيث جاء محور مخاطر الأعمال والرقابة الداخلية في المرتبة الأولى من حيث الوسط الحسابي (2.1) ومن ثم محور مشاريع المؤسسة، يليها محور حجم المؤسسة. ويرى الباحث أن مدقق الحسابات الفلسطيني يأخذ عاملي كفاءة نظام الرقابة الداخلية لدى المؤسسة ووجود مدقق داخلي بعين الاعتبار عند تحديد الاتعاب حيث ان هذين العاملين يخففان من نطاق التدقيق الذي سيقوم به من حيث عدد عينات الفحص وعدد الحسابات واعتماده بشكل اقل على الفحص الجوهري الشامل والتركيز على الفحص التحليلي. كما لاحظ الباحث أن عدد المشاريع المنفذة من قبل المؤسسة يؤثر على تحديد الاتعاب بشكل أكبر من طبيعة الممول الداعم لمشاريع المؤسسة سواء كان الوكالة الامريكية للتنمية، دول الاتحاد الأوروبي أو دول عربية. وقد يرجع ذلك الى تحديد اتعاب التدقيق في ميزانية المشروع من قبل الممول بشكل مسبق وعدم تركيز المؤسسة على مصروف اتعاب التدقيق. وقد تطابقت هذه النتائج مع الدراسات السابقة مثل (Berisha, 2016)، (Xu-dong Ji, 2018)، (الحدوة، 2015) و(نجم، 2012).

2- أظهرت نتائج اختبار الفرضية الثانية أن خصائص مكتب التدقيق من العوامل المهمة المحددة لأنواع تدقيق المؤسسات -غير الهادفة للربح- بدرجة عالية. وقد تبين أن أكثر العوامل المرتبطة بمكتب التدقيق تأثيراً على الأتعاب هي ارتباط مكتب التدقيق مع مكتب تدقيق عالمي من ال Big Four بدرجة عالية ومتوسط حسابي (2.1)، وقد تطابقت هذه النتيجة مع الدراسات السابقة مثل (Pratoomsuwan, 2017)، (Almutairi, 2017) و(Verbruggen, 2014). ويرجع الباحث ذلك إلى قدرة هذه المكاتب على تحديد اتعاب التدقيق المناسبة لها دون الحاجة الى تخفيضها نتيجة المنافسة. بالإضافة الى أن الكثير من المؤسسات يفضل تعيين مكتب تدقيق حسابات ذو ارتباط عالمي لإضفاء المزيد من الثقة في بيانات المؤسسة المالية وخصوصاً إذا كان ممول المؤسسة جهة أجنبية. وجاء عامل حجم محفظة التدقيق السنوية -المستهدفة من قبل مكتب التدقيق- بالمرتبة الأخيرة من حيث المتوسط الحسابي (1.57). ويرى الباحث أن ذلك قد يرجع الى عدم وضع مكاتب التدقيق الى خطة استراتيجية وخطط سنوية للتنفيذ وخصوصاً أن مسبقاً 72% من عينة الدراسة هم مدققين يعملون في مكاتب فردية.

3- أظهرت نتائج اختبار الفرضية الثالثة أن خصائص بيئة التدقيق من العوامل المهمة المحددة لأتعب التدقيق للمؤسسات -غير الهادفة للربح- بدرجة عالية. وقد تبين أن أكثر العوامل المرتبطة ببيئة التدقيق تأثيراً على الأتعب هي درجة المنافسة بين مكاتب التدقيق بدرجة عالية ومتوسط حسابي ومن ثم وجود معايير مهنية متفق عليها بين زملاء المهنة. وقد تطابقت هذه النتيجة مع الدراسات السابقة مثل (Berisha, 2016)

4- أظهرت نتائج الفرضية الصفرية الأولى أنه لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية حول العوامل المؤثرة على اتعب التدقيق تعزى للمؤهل العلمي. ويرى الباحث أن ذلك يرجع الى ان المدققين أفراد العينة هم مدققي حسابات مزاولين وممارسين للمهنة وجاءت آراؤهم بناء على الخبرة العملية بغض النظر عن المؤهل العلمي.

5- أظهرت نتائج الفرضية الصفرية الثانية أنه لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية حول العوامل المؤثرة على اتعب التدقيق تعزى لعدد سنوات الخبرة في التدقيق الخارجي. ويرى الباحث أن ذلك يرجع الى ان المدققين أفراد العينة هم مدققي حسابات مزاولين وممارسين للمهنة بغض النظر عن عدد سنوات الخبرة في التدقيق الخارجي.

6- أظهرت نتائج الفرضية الصفرية الثالثة أنه لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية حول العوامل المؤثرة على اتعب التدقيق تعزى لعدد سنوات الخبرة في تدقيق المؤسسات غير الهادفة للربح. ويرى الباحث أن ذلك يرجع الى ان المدققين أفراد العينة هم مدققي حسابات مزاولين وممارسين للمهنة بغض النظر عن عدد سنوات الخبرة في تدقيق المؤسسات غير الهادفة للربح.

7- أظهرت نتائج الفرضية الصفرية الرابعة أنه لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية حول العوامل المؤثرة على اتعب التدقيق تعزى للعضوية في مجمع مهني. ويرى الباحث أن ذلك يرجع إلى أن ما نسبته 97% من افراد العينة هم أعضاء جمعية مدققي الحسابات الفلسطينيين.

8- أظهرت نتائج الفرضية الصفرية الخامسة أنه لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية حول العوامل المؤثرة على اتعب التدقيق تعزى لصفة مكتب التدقيق الذي يعمل به المدقق. ويرى الباحث أن ذلك يرجع الى تجانس افراد العينة فما نسبته 72% من افراد العينة يعملون في مكاتب فردية.

## 4.5 التوصيات:

في ضوء النتائج التي تم التوصل إليها فإن الباحث يوصي بما يلي:

- 1- قيام جمعية مدققي الحسابات الفلسطينيين وبالتعاون مع مجلس مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين بتطوير نموذج لتحديد اتعاب تدقيق للمؤسسات غير الهادفة للربح بحيث تعتمد بشكل أساسي على العوامل التالية: عدد المشاريع المنفذة من قبل المؤسسة، عدد فروعها وفعالية نظام الرقابة الداخلية لديها.
- 2- قيام جمعية مدققي الحسابات الفلسطينيين بتنظيم ورشات عمل حول نظم الرقابة الداخلية للمؤسسات غير الهادفة للربح وكيفية فحصها والاستفادة من كفاءتها في عملية التدقيق الخارجي.
- 3- قيام مجلس مهنة تدقيق الحسابات بتفعيل آلية مراقبة على اتعاب التدقيق من خلال الزامية دفع رسوم مهنية للمجلس عن كل ميزانية يقوم المدقق بختمها وتحسب هذه الرسوم كنسبة من اتعاب المدقق علما ان هذه الآلية معمول بها في دول مجاورة كالأردن
- 4- قيام مجلس مهنة تدقيق الحسابات وجمعية مدققي الحسابات الفلسطينيين بتفعيل مراقبة جودة الأداء على مكاتب التدقيق
- 5- قيام مكاتب تدقيق الحسابات بالحد من المنافسة الضارة فيما بينها بأتعاب التدقيق عند مرحلة التعاقد مع العملاء او المراحل التي تسبقها.

## المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية:

1. التميمي، هادي (2004)، مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر.
2. الدسيطي، محمد، وحجاج، أحمد (2002)، المراجعة مدخل كتكامل، دار المريخ، المملكة العربية السعودية.
3. الذنيبات، علي (2010)، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية نظرية وتطبيق، دار وائل للنشر، الأردن.
4. الشاطري، إيمان، والعنقري، حسام (2006)، انخفاض مستوى أتعاب المراجعة وآثاره على جودة الأداء المهني: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية، مجلة جامعة الملكة عبد العزيز، م 20، ع 1.
5. المزحاني، حسين (2010)، العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب تدقيق الحسابات في الجمهورية اليمنية، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، اليمن
6. المطارنة، غسان (2006)، تدقيق الحسابات المعاصر، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن.
7. الهلالي، محمد (2002)، المحاسبة الحكومية، دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع، الاردن.
8. أبو نصار، محمد (1999)، العوامل المحددة لأتعاب التدقيق في الأردن من وجهة نظر المدققين والشركات المساهمة العامة، الجامعة الأردنية، مجلة دراسات، م 26، ع 2.
9. أبو يحيى، جعفر (2016)، تأثير هيكل الملكية على اتعاب المراجعة الخارجية في الأردن، رسالة ماجستير.
10. جمعة، حلمي (2005)، المدخل إلى التدقيق الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، الأردن.
11. جلس، عبد الله (2003)، العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب التدقيق في فلسطين، مجلة الجامعة الإسلامية، م 18، ع 1.

12. قطب، سباعي، والخاطر، ناصر (2004)، العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مراجعة الحسابات "دراصة ميدانية تطبيقية على دولة قطر"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، م 18، ع 24.
13. علي، رجب (2016)، العلاقة بين اتعاب المراجع وإدارة الأرباح، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية
14. الحدوة، زيد (2015)، العوامل المؤثرة على أتعاب التدقيق "دراسة ميدانية على شركات التدقيق في المملكة الأردنية الهاشمية، رسالة ماجستير.
15. صيام، وليد (2003)، العوامل المؤثرة في استقلالية مدقق الحسابات في ظل التشريعات المهنية، ورقة عمل مقدمة للمؤتمر العلمي المهني الخامس: التحكم المؤسسي واستمرارية المنشأة، جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين.
16. حجازي، قتيبة (2015)، محددات اتعاب التدقيق وجودة التدقيق، دليل من الأردن، رسالة ماجستير، الجامعة الأردنية.
17. أبو شاويش، ماهر (2017)، مدى العلاقة بين تطبيق مبادئ حوكمة الشركات واتعاب المدقق الخارجي من وجهة نظر مدققي الحسابات، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية.
18. الصبان، محمد، وعلي، عبد الوهاب (1999)، المراجعة الخارجية: المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الدار الجامعية.
19. علي، محمد، وجمال، سرور (2009)، العوامل المؤثرة في تحديد قيمة أتعاب المراجعة في الجمهورية اليمنية، مجلة المحاسب القانوني، ع 8.
20. منى، محمد (2013)، أثر استراتيجية التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على جودة أداء عملية المراجعة، مجلة الفكر المحاسبي، م 17، ع 1
21. 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، م 21، ع 3.
22. مها نجم (2012)، العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مدققي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية.

23. سويدان، ميشيل (2008)، بعض العوامل المحددة لأتعب التدقيق: دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في بورصة عمان، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، م 24، ع 1.
24. نجم، مها (2012)، العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مدققي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة، رسالة ماجستير، جامعة غزة.
25. عاصم، نهى (2015) تطوير محددات نموذج اتعاب المراجعة في المنظمات غير الهادفة للربح بالتطبيق على الجمعيات الاهلية في البيئة المصرية، رسالة ماجستير، جامعة القاهرة.
26. اليباري، هشام (2008)، التخصص القطاعي لمراقبي الحسابات والطبيعة الاقتصادية لسوق خدمة المراجعة في مصر: دراسة ميدانية، مجلة التجارة والتمويل، ع 2.
27. واقع الجمعيات الخيرية والهيئات الاهلية الأجنبية العاملة في فلسطين (2010)، سلسلة تقارير 26، الائتلاف من اجل النزاهة والمسائلة، رام الله

1. Alharshan M. (2008), The Pricing of Audit Services: Evidence from Kuwait, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 23 No. 7
2. Alhassan M. (2017), Determinants of Audit fees in a Developing Economy: Evidence from Ghana, *International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences*, Vol. 7 No. 11
3. Almutairi A. (2017), An empirical investigation of factors affecting audit fees: evidence from Kuwait, *International Advances in Economic Research*, Vol. 23 No. 3
4. AL-Qadasi A. (2019), The puzzle of internal audit function budget toward specialist auditor choice and audit fees, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 34 No. 2
5. Asthana and Boone (2012), Abnormal audit fee and audit quality, *Auditing: A Journal of practice and theory*, Vol. 13 No 3
6. Bae et al. (2019), Auditor industry specialization and audit pricing and efforts, *Auditing: A Journal of practice and theory*, Vol 38, No 1
7. Beattie et al. (2002), The determinants of audit fees evidence from the voluntary sector, *Accounting and Business Research* , Vol. 31 No 4
8. Berisha et al. (2016), Factors That determine the fees for audit NGOs financial statements in Kosovo, *Academic Journal of Business*, Vol. 2 No. 1
9. Carcello et al. (2002), Board characteristics and audit fees, *Contemporary Accounting Research*, V. 19
10. Carson and Fargher (2007), Note on audit fee premiums to client size and industry specialization, *Accounting and finance Journal*, Vol. 47 No. 3
11. Chaney et al. (2004), Self-selection of auditors and audit pricing in private firms, *The Accounting Review*, Vol. 79 No. 1
12. Che-Ahmad and Houghton (1996), Audit fee premiums of big eight firms: Evidence from the market for medium-size U.K. auditees, *School of Accounting, Universiti Utara Malaysia, Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol. 5 No 1

13. Chen and Elder (2001), Industry Specialization And Audit Fees: The Effect Of Industry Type And Market Definition, Business Administration-Dissertation
14. Craswell et al. (1995), Auditor brand name reputations and industry specializations, Journal of Accounting and Economics, Vol. 20 No. 3
15. DeFond et al. (2000), Auditor industry specialization and market segmentation: Evidence from Hong Kong. Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol. 19 No. 1
16. Ettredge et al. (2014), Fee pressure and audit quality, Accounting organizations and society, Vol. 39 No. 4
17. Fakhroddin et al. (2018), Audit firm ranking, audit quality and audit fees: Examining conflicting price discrimination views, The International Journal of Accounting, DOI: <https://ssrn.com/abstract=3240462>
18. Fei et al. (2013), Corporate governance and audit fees of logistic listed companies: An empirical research on China's logistic listed companies from 2009 to 2010, School of Economics and Management, Taiyuan University of Science and Technology
19. Ferguson and Stokes (2002), Brand name audit pricing, industry specialization, and leadership premiums post-Big 8 and Big 6 Mergers, Contemporary accounting research, Vol 19 No. 1
20. Fleming et al. (2007), Auditor industry specialization and audit fees surrounding section 404 implementation, Review of Accounting and Finance, Vol. 13 No. 4
21. Gerakos and Syverson (2015), Competition in the audit market: Policy implications, Journal of Accounting Research, Vol. 53 No. 4
22. Ghosh and Pawlewicz (2009), Recent trends in audit and non-audit fees, Auditing: A Journal of Practice and Theory, Vol. 28 No. 2
23. Karimpour Z. (2013), Effective factors on the determination of audit fees in Iran, European Online Journal of Natural and Social Sciences, Vol. 2

24. Kikhia H. (2015), Determinants of audit fees: Evidence from Jordan, *Accounting and Finance Research*, Vol. 4 No. 1
25. Krishnan et al. (2011), Client risk management: A Study of earnings management, audit fees, and auditor resignations, <http://ssrn.com/abstract=1578441>
26. Naser and Hassan (2016), Factors influencing external audit fees of companies listed on Dubai Financial Market, *International Journal of Islamic and Middle Eastern Finance and Management*, Vol. 9 No. 3
27. Nishtiman M. (2018), Determinants of audit fees: Evidence from UK Alternative Investment Market, *Academic Journal of Nawroz University*, Vol. 7
28. Pratoomsuwan T. (2017), Audit prices and big 4 fee premiums: further evidence from Thailand, *Journal of Accounting in Emerging Economies*, Vol.7
29. Salehi M. (2017), The relation between corporate governance mechanisms, executive compensation and audit fees: Evidence from Iran, *Management Research Review*, DOI: 10.1108/MRR-12-2016-0277
30. Sekaran and Bougie (2016), *research methods for business*, 7th edition John Wiley & Sons Ltd
31. Sourour A. (2019), Some evidence on the impact of internal audit on external audit fees, *Journal of Corporate Accounting & Finance*, Vol. 30
32. Stager V. (2017 ), Audit fees for the segments of non-listed auditees in Slovenia, *Journal of Global Economics*, Vol. 5
33. Suwaidan et al. (2015), Audit fees and agency costs: An empirical examination of companies listed on the Amman Stock Exchange, *Jordan Journal of Business Administration* 11(1):215-226
34. Ulfasari and Marsono (2014), determinant of external audit fees in IFRS convergence, *Diponegoro Journal of Accounting*, Vol. 3 No. 2
35. Vanstraelen A. (2000), Impact of renewable long-term audit mandates on audit quality, *European Accounting Review*, Vol. 9 No. 3

36. Verbruggen S, (2014), Analysis of audit fees for nonprofits: Resource dependence and agency theory approaches, *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, Vol. 44
37. Vermeer E. (2009), Audit fees at U.S. non-profit organizations, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 28
38. Vu T. (2012), Determinants of audit fees for Swedish listed non-financial firms in Nasdaq omx Stockholm, Department of Business Administration, Lund Univeristy, DOI: <http://lup.lub.lu.se/student-papers/record/2856912>
39. Xu-dong J. (2018), Internal control risk and audit fees: evidence from China, *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, Vol. 14

## الملاحق:

ملحق (1): استبانة لقياس محددات اتعاب التدقيق الخارجي للمؤسسات غير الهادفة للربح في فلسطين:

المقدمة: يقوم الباحث عصام جفال بإجراء دراسة بعنوان "محددات اتعاب التدقيق الخارجي للمؤسسات غير الهادفة للربح (NGOs)" وذلك استكمالاً للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والضرائب بإشراف الدكتور إبراهيم عتيق. يرجى التعاون بالإجابة على أسئلة الاستبيان المرفق علماً بأن المعلومات التي يتم جمعها هي لغرض البحث العلمي وأنه سيتم التعامل معها بسرية وموضوعية.

الباحث: عصام جفال

جوال رقم: 0597539987

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

1) المؤهل العلمي:

- دكتوراه  ماجستير  
 بكالوريوس  غير ذلك

2) عدد سنوات الخبرة في التدقيق الخارجي:

- أقل من خمس سنوات  من خمسة إلى أقل من 15 سنة  
 15 سنة فأكثر

3) عدد سنوات الخبرة في تدقيق المؤسسات غير الهادفة للربح (NGOs):

- أقل من خمس سنوات  من خمسة إلى أقل من 15 سنة  
 15 سنة فأكثر

4) العضوية في مجمع مهني:

- نعم  لا

5) صفة المكتب الذي تعمل به:

- مكتب فردي  
 شركة محلية  
 شركة اجنبية

الجزء الثاني: الأسئلة المدونة أدناه تتعلق بدراسة مجموعة من العوامل التي تؤثر في تحديد أتعاب التدقيق الخارجي للمؤسسات غير الهادفة للربح يرجى وضع إشارة (X) على يسار كل عبارة تعكس مدى موافقتكم عليها:

	المتغيرات	موافق بشدة	موافق	غير موافق بشدة	غير موافق
	<b>المجموعة الأولى: المتغيرات المتعلقة بالمؤسسة موضع التدقيق</b>				
أ-	<b>حجم المؤسسة:</b>				
1-	تعتمد أتعاب التدقيق على إجمالي الإيرادات السنوية				
2-	تعتمد أتعاب التدقيق على مدى وجود فروع للمؤسسة				
ب-	<b>مشاريع المؤسسة:</b>				
1-	تعتمد أتعاب التدقيق على عدد المشاريع المنفذة من قبل المؤسسة				
2-	تعتمد أتعاب التدقيق على طبيعة المانحين (USAID، اتحاد أوروبي، دول عربية)				
ج-	<b>مخاطر الاعمال والرقابة الداخلية:</b>				
1-	تعتمد أتعاب التدقيق على مخاطر الاعمال التي تتعرض لها المؤسسة				
2-	تعتمد أتعاب التدقيق على مستوى فعالية نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة				
3-	تعتمد أتعاب التدقيق على وجود مدقق داخلي داخل المؤسسة				
	<b>المجموعة الثانية: المتغيرات المتعلقة بمكتب التدقيق</b>				
1-	تعتمد أتعاب التدقيق على تخصص مكتب التدقيق في تدقيق المؤسسات غير الهادفة للربح				
2-	تعتمد أتعاب التدقيق على استمرار المدقق الخارجي في تدقيق المنشأة لأكثر من 3 سنوات				
3-	تعتمد أتعاب التدقيق على ارتباط مكتب التدقيق مع مكتب تدقيق عالمي من ال Big Four				

				تتعتمد أتعاب المدقق على حجم محافظة التدقيق السنوية التي يستهدفها مكتب التدقيق	-4
<b>المجموعة الثالثة: المتغيرات المتعلقة في بيئة التدقيق</b>					
				تتأثر أتعاب المدقق بدرجة المنافسة بين مكاتب التدقيق	-1
				تتأثر أتعاب المدقق بعدم وجود معايير مهنية متفق عليها بين زملاء المهنة	-2
				تتأثر أتعاب المدقق بالعلاقة الشخصية بين مكتب التدقيق وإدارة المؤسسة الخاضعة للتدقيق	-3
				تتأثر أتعاب المدقق بعدم وجود رقابة من الجهات المختصة على جودة التدقيق	-4

ملحق (2): قائمة بأسماء مدققي الحسابات المزاولين بالضفة الغربية

الرقم	الاسم	رقم الرخصة	مكان العمل
1	ابراهيم ايوب ابراهيم تكروري	103 / 2018	رام الله
2	ابراهيم خليل ابراهيم فرعون	112 / 2003	القدس
3	ابراهيم خليل أنور كردي	107 / 2004	رام الله
4	ابراهيم محمد صالح دحبور	105 / 2002	جنين
5	احسان تحسين يوسف عوض	106 / 2005	طولكرم
6	احمد عبد الجليل حسن انجاص	126 / 1987	رام الله
7	احمد عمر سعدي ميناوي	102 / 1999	نابلس
8	احمد مصطفى خليل حوامده	135 / 1998	الخليل
9	اسامة مصطفى موسى صبري	107 / 2014	قلقيلية
10	اسامه جمال أحمد أبو فرحه	105 / 2019	جنين
11	اسلام بدوي محمود الداعور	102 / 2005	الخليل
12	اسماعيل محمد احمد سليمان	131 / 2000	رام الله
13	اسيل أحمد ابراهيم زبدة	106 / 2018	طولكرم
14	اشرف فايز عبد الله عوض	112 / 2002	رام الله
15	اكرم بشارة بوعاز ابو الزلف	135 / 2000	بيت لحم
16	الاء موسى سليمان هدمي	107 / 2013	رام الله
17	أمجد ابراهيم صالح حمدان	106 / 2019	رام الله
18	الياس ماهر فيكتور عمار	111 / 2018	بيت لحم
19	انور علي ابراهيم فريحات	108 / 2003	جنين
20	ايمان ابراهيم موسى جاد الله	112 / 2015	رام الله
21	أيمن كامل محمد جبيل	111 / 2017	رام الله
22	أيمن وليد موسى لحام	118 / 1999	رام الله
23	ايهاب "محمد ابراهيم" كاظم حسونه	104 / 2002	الخليل
24	باجس زكي باسيل بيترو	101 / 2014	رام الله

25	باسم احمد يوسف ابو شمه	120 / 1999	بيت لحم
26	بسام عبد الجبار عبدالله شايب	161 / 1993	نابلس
27	بشار حمدي رفيق فتوح	103 / 2002	نابلس
28	بلال ابراهيم احمد ابو بكر	119 / 1999	نابلس
29	بيتر ميخائيل ابراهيم حصري	182 / 1993	رام الله
30	بهجت حميدي يوسف البكري	105 / 1984	القدس
31	تانيا تانيب" نصر الله يوسف فراج"	138 / 2000	بيت لحم
32	توفيق شكري امسيح اصبح	089 / 1983	رام الله
33	جريس نيقولا غطاس اليتيم	115 / 2002	بيت لحم
34	جلال محمد حسن دويكات	193 / 1994	نابلس
35	جمال أحمد عبدالهادي ابو فرحه	113 / 2003	جنين
36	جمال محمد حمدان ابو شمه	107 / 2015	رام الله
37	جمال محمود ذيب حوسو	146 / 2000	طولكرم
38	جمال جميل محمد ملحم	100 / 1998	رام الله
39	جمال عيسى غريغوري ابو فرحه	106 / 2017	بيت لحم
40	جمال زكريا رشيد الطريفي	078 / 1981	رام الله
41	جميل خالد محمد العملة	135 / 2002	الخليل
42	جورج عادل امين خضر	106 / 2003	بيت لحم
43	حازم احمد عبد اللطيف ابو غريبه	105 / 2017	رام الله
44	حسام جليل جريس وهاب	234 / 1994	بيت لحم
45	حسام عبدو يوسف عقروق	215 / 1994	نابلس
46	حسن أحمد حسن عوض	109 / 2005	نابلس
47	حسن احمد قاسم ابو ديه	112 / 1999	الخليل
48	حسني ابراهيم اسعد ربايعه	132 / 2000	جنين
49	حسني ابراهيم حسن جلبوش	208 / 1995	رام الله
50	حمدي عمران محمد سعيد نابلسي	076 / 1983	القدس
51	حنين عبد الكريم محمد سالم	134 / 2000	نابلس

52	خالد أنور علي فريحات	104 / 2019	جنين
53	خالد هاني ناجي عبد المسيح	105 / 2014	بيت لحم
54	خليل ابراهيم علي عريقات	101 / 1998	رام الله
55	خليل محمد عبد الله خليل	116 / 1999	طولكرم
56	خليل فؤاد خليل غاوي	113 / 2011	رام الله
57	خليل يوسف أحمد رزق	237 / 1994	رام الله
58	رافت فارس فؤاد عواد	101 / 2004	رام الله
59	رامي اسعد سليمان عيساوي	132 / 2002	نابلس
60	رانيه عارف محمد شاويش	120 / 2004	رام الله
61	رائد ابراهيم فريد سعد	104 / 2012	طولكرم
62	رائد ايليا ابراهيم ابو العظام	109 / 2002	رام الله
63	رتبيه عبد الحميد محمود العيسه	144 / 1987	بيت لحم
64	رزان معروف حسين صبح	104 / 2018	رام الله
65	روحي مفلح احمد ابو عون	105 / 1998	رام الله
66	رنده أحمد حسين اسماعيل	207 / 1994	رام الله
67	زكريا جمال زكريا الطريفي	115 / 2004	رام الله
68	زهدي محمد حسن شبيطه	116 / 2003	رام الله
69	زهرة عبد الفتاح محمد صغير	102 / 2014	الخليل
70	زياد اسحق رشدي بالي	111 / 2001	الخليل
71	زياد محمد يوسف بليه	244 / 1995	نابلس
72	سائد سليم يوسف علي	105 / 2003	رام الله
73	سامح صلاح ناصر الدين ناصر الدين	108 / 1998	الخليل
74	سامر ريمون عيد قواس	110 / 2001	القدس
75	سامي متري قسطندي بنوره	110 / 1998	بيت لحم
76	سامي محمد صالح دحبور	109 / 1998	جنين
77	سامية غرغوري سابا أبو فرحة	112 / 1987	بيت لحم
78	سحر "محمد صادق" عثمان التكروري	139 / 1987	الخليل

79	سعد "محمد عمر" عبد الكريم تميمي	116 / 1998	الخليل
80	سليمان موسى سليمان ابو دية	108 / 2011	رام الله
81	سمير بسيل جورج سحار	109 / 2001	القدس
82	سهى "محمد تيسير" يعقوب زلوم	107 / 2011	رام الله
83	سهيل عبد المعطي شكري نبروخ	114 / 2003	القدس
84	سهيل نعيم محمد ميالة	102 / 2011	نابلس
85	شادي شكري حنا قرع	108 / 2002	رام الله
86	شحده محمد جاد الله ابو خليفه	198 / 1995	بيت لحم
87	شعيب محمد عبد الرحمن ابو حاكمة	130 / 1998	رام الله
88	شفيق محمد حسين عواشره	156 / 1992	رام الله
89	صابر ربيع عبد الرزاق علامه	111 / 2003	الخليل
90	صالح عمر حسين الاسعد	108 / 2004	طولكرم
91	طارق عيسى حسن خضور	108 / 2005	الخليل
92	طارق غسان محمد صوفان	103 / 2019	رام الله
93	طارق كامل مصطفى الكولاغاصي	120 / 1985	القدس
94	طلال توفيق سالم ابو غزاله	112 / 2012	رام الله
95	عادل جلال فريد جرادات	105 / 2004	جنين
96	عادل أمين منصور خضر	071 / 1981	بيت لحم
97	عارف محمد عارف شاويش	074 / 1981	اريجا
98	عبد الفتاح سعيد محمد صلاح	102 / 2015	رام الله
99	عبد الفتاح عيسى سرحان فروخ	133 / 2002	الخليل
100	عبد اللطيف أحمد عبد اللطيف نجار	107 / 2018	رام الله
101	عبد الله عدنان عبد الله صبره	102 / 2019	رام الله
102	عبد الله مصلح عبد غنام	103 / 2001	بيت لحم
103	عبد الغني صبري خليل شمالي	190 / 1993	جنين
104	عبد الكريم ثابت عبدالكريم محمود	101 / 2017	رام الله
105	عبلة سميح يعقوب معايعه	167 / 1992	رام الله

الخليل	122 / 1987	عثمان داوود شكري زلوم	106
نابلس	097 / 1981	عدنان احمد عسكر محامده	107
بيت لحم	117 / 1998	عدنان عبد المحسن عبد الهادي التوايهة	108
رام الله	108 / 2017	عزت وائل عزت نوح	109
القدس	110 / 2011	عصام عدنان عبد الله جفال	110
رام الله	107 / 2002	عصام محمد سليم صوفان	111
رام الله	110 / 2002	عماد داود اسعد ابراهيم	112
بيت لحم	91 / 1993	عمر مصطفى ابراهيم قنيص	113
رام الله	106 / 2001	عمران حمدان محمد ناصر	114
رام الله	104 / 2004	عنان عدنان عبد الرحمن قيمري	115
رام الله	110 / 2015	عيسى جوزيف عيسى سابا	116
الخليل	109 / 2004	عيسى طه عبد السلام "سلهب تميمي"	117
بيت لحم	034 / 1979	عيسى غرغوري سابا ابو فرحة	118
رام الله	134 / 1987	غسان محمد سليم صوفان	119
بيت لحم	103 / 2012	فادي سعيد جادالله قطان	120
بيت لحم	142 / 2000	فايز بنايوت يوسف خير	121
رام الله	107 / 2012	فراس ابراهيم موسى معلم	122
رام الله	106 / 2011	فراس حنا خليل فواضله	123
بيت لحم	107 / 1998	فريد بطرس جريس سعيد	124
نابلس	176 / 1992	كمال احمد عسكر خطيب	125
رام الله	175 / 1991	ماجد احمد حسين اسماعيل	126
أريحا	144 / 2000	ماجد خليل عبد الغني سليمان	127
نابلس	104 / 2001	ماجده انور احمد مقبول	128
قلقيلية	141 / 2000	مأمون "محمد جميل" جاسر ذره	129
رام الله	109 / 2012	ماهر يعقوب انطون ازرق	130
بيت لحم	106 / 2015	مجدى شفيق الياس شوملي	131
رام الله	111 / 2011	محمد احمد اسماعيل الاطرش	132

رام الله	109 / 2018	محمد أحمد حمدان البدارين	133
نابلس	114 / 2001	محمد أحمد هليل احمد	134
الخليل	187 / 1994	محمد اسامه" عبد الحافظ مصباح مسوده"	135
الخليل	046 / 1984	محمد اكرم" كاظم إبراهيم حسونه"	136
الخليل	226 / 1994	محمد امجد ""محمد جميل" طالب محتسب"	137
القدس	107 / 2017	محمد جمال محمد بلبيسي	138
الخليل	030 / 1981	محمد جودي" عبد المحسن محمود الجعيري"	139
نابلس	121 / 1998	محمد خالد محمود عرفات	140
رام الله	108 / 2001	محمد راشد أحمد شيخ	141
الخليل	154 / 1991	محمد رجائي" يوسف عبداللطيف القيسي"	142
القدس	130 / 2002	محمد رمضان حسن دواني	143
أريحا	108 / 2014	محمد عارف محمد شاويش	144
رام الله	101 / 2013	محمد علي موسى جابر	145
طولكرم	009 / 1973	محمد محمود ذيب حوسو	146
الخليل	111 / 1999	محمد محمود محمد ارفاعيه	147
رام الله	105 / 2005	محمد يوسف محمد ابو رميله	148
نابلس	113 / 1999	محمد نضال" بسام" محمد منيب" عرموش"	149
رام الله	109 / 2017	محمود عبد الله حامد زيتاوي	150
طولكرم	107 / 1999	محمود فريد سعيد جيوسي	151
رام الله	111 / 1998	محمود مصطفى عيسى طعمه	152
رام الله	165 / 1990	مروان احمد العبد حسين	153
رام الله	104 / 2015	مصطفى عودة حسين طويل	154
رام الله	102 / 2013	مصطفى محمود محمد عويس	155
رام الله	106 / 2013	معاذ حسن محمد بلوط	156
القدس	227 / 1994	مفيد فطين احمد جبر	157
رام الله	107 / 2001	ممتاز فايز أحمد حمدان	158
القدس	145 / 2000	منذر أحمد حسين اسماعيل	159

رام الله	114 / 2015	منذر جريس يوسف البندك	160
الخليل	126 / 1998	منذر كامل داود الناظر	161
الخليل	105 / 2015	منذر ماجد عاشور الجعبري	162
رام الله	117 / 2003	منذر محمد مفلح نجم	163
جنين	110 / 1999	مهنا صالح محمد سنان	164
رام الله	103 / 2014	مهند عبد اللطيف حسن حج علي	165
رام الله	111 / 2002	موسى محمد موسى بني عوده	166
رام الله	223 / 1994	موسى سليمان قاسم أبو دية	167
رام الله	104 / 2003	مؤيد احمد عبد المهدي عموري	168
رام الله	138 / 1998	ميرابو نائل بولص شماس	169
القدس	143 / 1987	نادر محمد حافظ دجاني	170
رام الله	248 / 1995	ناصر الدين اكرم راغب عسلي	171
رام الله	112 / 2017	ناصر عدنان سليمان طاهر	172
الخليل	104 / 2005	نافذ احمد يوسف عمرو	173
الخليل	117 / 1999	نبيل إبراهيم عبد الحميد الايوبي	174
رام الله	181 / 1993	نبيل لوزير نعمة الله عوده	175
الخليل	102 / 2002	نبيل محمد عيسى طنينه	176
رام الله	110 / 2005	نبيل محمود سلامه زيدان	177
بيت لحم	105 / 2018	نرمين جورج جبرا طويل	178
جنين	108 / 2015	نسرين رضوان رضا الاطرش	179
القدس	203 / 1993	نضال عبد المعطي شكري نيروخ	180
بيت لحم	106 / 2014	نضال "صلاح عطيه" صالح المناصرة	181
نابلس	166 / 1990	نعمان عبد الجواد نعمان تميمي	182
رام الله	104 / 2017	نيقولا جورج نيقولا سحار	183
الخليل	258 / 1998	هاشم "محمد رشيد" صلاح "سيد احمد"	184
الخليل	105 / 1999	هاني جوهر محمود دعنا	185
القدس	112 / 2018	هانية طاهر محمد عكاوي	186

جنين	121 / 1999	هشام محمود يوسف مساد	187
رام الله	111 / 2012	هيراش يوسف ميساك (شهركيان)	188
رام الله	127 / 1998	وائل عزت فهد نوح	189
الخليل	101 / 2019	وسيم ماهر عبد الفتاح الشرباتي	190
الخليل	106 / 1998	وضاح سعدي محمود محتسب	191
جنين	106 / 2004	وليد طاهر عبد اللطيف عوده	192
رام الله	136 / 1998	وليد محمد سالم الخليلي	193
بيت لحم	127 / 2003	وليد هاشم احمد حيمور	194
القدس	139 / 2002	يحيى سلامه عبدالرحمن أبو ارميله	195
رام الله	106 / 2012	يعقوب عبد الاحد يعقوب علون	196
رام الله	102 / 2018	يوسف ماهر يوسف ساحلية	197
رام الله	103 / 1998	يوسف محمد رشيد حموده	198

فهرس الجداول:

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
3.1	نتائج معامل ارتباط بيرسون (Pearson Correlation) لمصفوفة ارتباط فقرات محددات اتعاب التدقيق الخارجي للمؤسسات غير الهادفة للربح في فلسطين	39
3.2	ترميز البيانات	41
3.3	درجات المتوسطات الحسابية	41
4.1	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المتغيرات الديمغرافية (المؤهل العلمي، عدد سنوات الخبرة في التدقيق الخارجي، عدد سنوات الخبرة في المؤسسات غير الهادفة للربح، العضوية في مجمع مهني، صفة المكتب الذي تعمل به).	43
4.2	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ومعامل الاختلاف ومستويات الدلالة لاستجابات أفراد عينة الدراسة لمحور المتغيرات المتعلقة بالمؤسسة موضع التدقيق مرتبة تنازلياً (قيمة t الجدولية 1.3)	44
4.3	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ومعامل الاختلاف ومستويات الدلالة لاستجابات أفراد عينة الدراسة لمجال حجم المؤسسة مرتبة تنازلياً (قيمة t الجدولية 1.3)	45
4.4	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ومعامل الاختلاف ومستويات الدلالة لاستجابات أفراد عينة الدراسة لمجال مشاريع المؤسسة مرتبة تنازلياً (قيمة t الجدولية 1.3)	46
4.5	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ومعامل الاختلاف ومستويات الدلالة لاستجابات أفراد عينة الدراسة لمجال مخاطر الأعمال والرقابة الداخلية مرتبة تنازلياً (قيمة t الجدولية 1.3)	47
4.6	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ومعامل الاختلاف ومستويات الدلالة لاستجابات أفراد عينة الدراسة لمحور المتغيرات المتعلقة بمكتب التدقيق مرتبة تنازلياً (قيمة t الجدولية 1.3)	49
4.7	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ومعامل الاختلاف ومستويات الدلالة لاستجابات أفراد عينة الدراسة لمحور المتغيرات المتعلقة في بيئة التدقيق مرتبة تنازلياً (قيمة t الجدولية 1.3)	51

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
4.8	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ومعامل الاختلاف ومستويات الدلالة لاستجابات أفراد عينة الدراسة لمحددات اتعاب التدقيق الخارجي للمؤسسات غير الهادفة للربح في فلسطين مرتبة تنازلياً (قيمة t الجدولية (1.3)	52
4.9	نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي لاستجابة أفراد العينة في محددات اتعاب التدقيق الخارجي للمؤسسات غير الهادفة للربح في فلسطين يعزى لمتغير المؤهل العلمي	54
4.10	نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي لاستجابة أفراد العينة في محددات اتعاب التدقيق الخارجي للمؤسسات غير الهادفة للربح في فلسطين يعزى لمتغير عدد سنوات الخبرة في التدقيق الخارجي	55
4.11	نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي لاستجابة أفراد العينة في محددات اتعاب التدقيق الخارجي للمؤسسات غير الهادفة للربح في فلسطين يعزى لمتغير عدد سنوات الخبرة في تدقيق المؤسسات غير الهادفة للربح	56
4.12	نتائج اختبار (LSD) للمقارنات البعدية بين المتوسطات الحسابية لاستجابات أفراد عينة الدراسة حسب متغير عدد سنوات الخبرة في تدقيق المؤسسات غير الهادفة للربح	57
4.13	نتائج اختبار "ت" للعينات المستقلة لاستجابة أفراد العينة في محددات اتعاب التدقيق الخارجي للمؤسسات غير الهادفة للربح في فلسطين يعزى لمتغير العضوية في مجمع مهني	58
4.14	نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي لاستجابة أفراد العينة في محددات اتعاب التدقيق الخارجي للمؤسسات غير الهادفة للربح في فلسطين يعزى لمتغير صفة المكتب الذي تعمل به	59

## فهرس المحتويات:

أ.....	إقرار:
ب.....	الشكر والتقدير
ج.....	المخلص:
د.....	Abstract:
7.....	الفصل الأول: مقدمة الدراسة:
7.....	1.1 المقدمة:
9.....	2.1 أهمية البحث:
10.....	3.1 مشكلة البحث وأسئلته:
12.....	4.1 أهداف الدراسة:
13.....	5.1 متغيرات الدراسة:
15.....	6.1 فرضيات الدراسة:
18.....	الفصل الثاني: الإطار النظري والدراسات السابقة:
19.....	1.2 أتعاب التدقيق:
19.....	1.1.2 مفهوم أتعاب التدقيق:
21.....	2.1.2 أشكال أتعاب التدقيق:
22.....	3.1.2 العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب التدقيق:
<b>Error! Bookmark not defined.</b>	<b>الفصل الثالث: الطريقة والإجراءات:</b>
38.....	1.3 تمهيد:
38.....	2.3 منهج الدراسة:
39.....	3.3 اداة الدراسة:
39.....	4.3 صدق وثبات الأداة:

42	5.3 مجتمع وعينة الدراسة:
42	6.3 المعالجة الاحصائية:
44	الفصل الرابع: نتائج الدراسة:
45	1.4 تمهيد
45	2.4 وصف خصائص عينة الدراسة:
46	3.4 نتائج فرضيات الدراسة:
64	الفصل الخامس: مناقشة نتائج الدراسة والتوصيات
65	1.5 وصف خصائص عينة الدراسة:
65	2.5 وصف مجالات الدراسة:
65	3.5 مناقشة نتائج الدراسة:
68	4.5 التوصيات:
69	المراجع
76	الملاحق:
	ملحق (1): استبانة لقياس محددات اتعاب التدقيق الخارجي للمؤسسات غير الهادفة للربح في فلسطين:
76	
79	ملحق (2): قائمة بأسماء مدققي الحسابات المزاولين بالضفة الغربية: