

# The Impact of Audit Committee Characteristics on Audit Fees - An Applied Study on Banks Listed on The Damascus Securities Exchange

Raghda Mohammed\*   
Dr. Madian Aldabet\*\*

(Received 19 / 6 / 2025. Accepted 12 / 11 / 2025)

## □ ABSTRACT □

The study examined the impact of audit committee characteristics on audit fees in banks listed on the Damascus Securities Exchange during the period 2016–2023. It focused on four main characteristics of audit committees: committee independence, committee size, the proportion of members with financial and accounting expertise, and the number of meetings, while incorporating a set of control variables.

To achieve the research objectives and test its hypotheses, a multiple linear regression model was applied using the SPSS statistical software, where audit fees were measured through their natural logarithm.

The study found that both audit committee size and auditor size have a positive and significant effect on audit fees, whereas neither the number of meetings nor members' financial and accounting expertise showed a significant effect. Conversely, the company's growth rate and risk were found to have a significant negative relationship with audit fees, while client firm size was close to the significance level.

The study recommends that banks form audit committees of an appropriate size to ensure diversity of perspectives and effective oversight without leading to unnecessary increases in fees.

**Keywords:** Audit Fees, Audit Committees, Audit Committee Characteristics.



**Copyright** :Latakia University journal (formerly tishreen) -Syria, The authors retain the copyright under a CC BY-NC-SA 04

---

\* Postgraduate Student (Doctoral), Department of Accounting, Faculty of Economics, University of Tartous, Tartous, Syria.

[RaghdaMohammed@tartous-univ.edu.sy](mailto:RaghdaMohammed@tartous-univ.edu.sy)

\*\* Professor, Department of Accounting, Faculty of Economics, University of Tartous, Tartous, Syria

[MadianAldabet@tartous-univ.edu.sy](mailto:MadianAldabet@tartous-univ.edu.sy)

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

رغده محمد\*

د. مدين الضابط\*\*

تاريخ الإيداع 19 / 6 / 2025. قبل للنشر في 12 / 11 / 2025

### □ ملخص □

حقوق النشر : مجلة جامعة اللاذقية (تشرين سابقاً) - سورية، يحتفظ المؤلفون بحقوق النشر بموجب الترخيص CC BY-NC-SA 04



تناول البحث أثر خصائص لجان التدقيق على أتعاب التدقيق في المصارف المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية خلال الفترة من 2016 إلى 2023، وقد ركزت الدراسة على أربع خصائص رئيسية وهي: استقلالية اللجنة - حجمها - نسبة الأعضاء ذوي الخبرة المالية والمحاسبية - عدد الاجتماعات، مع إدراج مجموعة من المتغيرات الضابطة. لتحقيق أهداف البحث واختبار فرضياته تم تطبيق نموذج الانحدار الخطي المتعدد باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS، حيث تم قياس أتعاب التدقيق من خلال اللوغاريتم الطبيعي لها. توصل البحث إلى أن حجم لجنة التدقيق وحجم المدقق لهما أثراً طردياً ومعنوياً على أتعاب التدقيق، في حين لم تظهر عدد الاجتماعات أو الخبرة المالية والمحاسبية للأعضاء تأثيراً معنوياً، في المقابل تبين أن مستوى نمو الشركة ومخاطرها يرتبط عكسياً وبشكل معنوي بأتعاب التدقيق، بينما كان حجم شركة العميل قريباً من مستوى الدلالة. وأوصى البحث بتشجيع المصارف على تشكيل لجان تدقيق ذات حجم مناسب، بما يضمن التنوع في وجهات النظر والرقابة الفعالة دون أن يؤدي إلى زيادة غير ضرورية في الأتعاب.

\*طالبة دراسات عليا (دكتوراه)، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة طرطوس، طرطوس، سورية.

(Raghdamohammed@tartous-univ.edu.sy)

\*\*أستاذ، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة طرطوس، طرطوس، سورية.

(Madianaldabet@tartous-univ.edu.sy)

الكلمات المفتاحية: أتعاب التدقيق، لجان التدقيق، خصائص لجان التدقيق.



حقوق النشر : مجلة جامعة اللاذقية- سورية، يحتفظ المؤلفون بحقوق النشر بموجب الترخيص

04 CC BY-NC-SA

## مقدمة:

تعتبر لجان التدقيق أحد الركائز المهمة في حوكمة الشركات، حيث تلعب دوراً كبيراً في ضمان نزاهة التقارير المالية وتعمل على تعزيز الشفافية وضمان المساءلة من حيث أنها تمثل حلقة الوصل بين الإدارة والمدقق الخارجي، ومع تزايد الاهتمام بأخلاقيات العمل وجودة وموثوقية التقارير المالية، أصبحت خصائص هذه اللجان موضوع مهم للباحثين والأكاديميين والمشرعين، وخاصة فيما يتعلق بأثرها في أتعاب التدقيق، حيث أن هذه الأتعاب تتأثر بعوامل عديدة منها مخاطر التدقيق وتعقيد العمليات المالية التي تزيد العبء على المدققين؛ ويمكن تصنيف محددات أتعاب التدقيق في ثلاث مجموعات رئيسية: خصائص العميل وخصائص المدقق وخصائص حوكمة الشركات.

عقب فضائح بعض الشركات الكبيرة تزايد دور لجان التدقيق أهمية في حوكمة الشركات للجهات التنظيمية في جميع أنحاء العالم، وأثيرت تساؤلات حول فعالية لجان التدقيق ويعود ذلك إلى الدور الهام الذي تلعبه لجنة التدقيق في تحسين جودة التقارير المالية، والإشراف على نظام الرقابة في الشركة وعمل المدققين الخارجيين، ومراقبة وتقييم ممارسات الشركة في إدارة المخاطر والمحاسبة [1]، وبرزت خصائص لجان التدقيق كعنصر أساسي قد يزيد أو يقلل من أتعاب التدقيق مثل الاستقلالية وعدد الأعضاء والخبرة المالية والمحاسبية للأعضاء وعدد اجتماعات اللجنة.

في الدراسات السابقة تم التوصل إلى أن اللجان المستقلة ذات الخبرة المالية العالية قد تقلل من مخاطر الأخطاء المالية، وأن اللجان الأكثر عدداً والتي تعقد اجتماعات متكررة قد تكون أكثر فاعلية في متابعة ومراقبة الأمور المالية؛ وهذا النشاط المستمر ربما يقلل من المخاطر المرتبطة بعملية التدقيق مما قد يؤدي إلى تخفيض الأتعاب [2,3]، في المقابل قد تفرض بعض اللجان طلبات واختبارات وتحليلات إضافية من المدققين مما يزيد من ساعات العمل وبالتالي يرفع من الأتعاب [4].

وبالتالي بناءً على ما سبق، وامتداداً للدراسات السابقة يسعى هذا البحث إلى دراسة أثر خصائص لجان التدقيق في أتعاب التدقيق في سورية بهدف مساعدة مديري الشركات في اتخاذ قرارات أفضل عند تشكيل لجان التدقيق، وتقديم أفكاراً مفيدة للأكاديميين والمهنيين العاملين في مجال حوكمة الشركات.

## مشكلة الدراسة

تتمثل مشكلة الدراسة في استكشاف أثر خصائص لجان التدقيق في أتعاب التدقيق، وذلك في ظل تباين النتائج في الدراسات والأدبيات السابقة؛ حيث تشير بعض الدراسات إلى أن تعزيز خصائص لجان التدقيق قد يؤدي إلى ارتفاع أتعاب التدقيق نتيجة زيادة متطلبات الجودة والرقابة والإشراف [7,8]، في المقابل يرى آخرون أن هذه الخصائص قد تسهم في خفض أتعاب التدقيق من خلال تقليل مخاطر التدقيق ورفع الكفاءة والشفافية [2,3].

وتأتي مشكلة البحث من خلال طرح التساؤل الآتي:

ما هو تأثير خصائص لجان التدقيق في أتعاب التدقيق؟  
ويتفرع عنه الأسئلة الآتية:

1. ما هو تأثير استقلالية لجنة التدقيق في أتعاب التدقيق؟
2. ما هو تأثير حجم لجنة التدقيق في أتعاب التدقيق؟
3. ما هو تأثير الخبرة المالية والمحاسبية لأعضاء لجنة التدقيق في أتعاب التدقيق؟
4. ما هو تأثير عدد اجتماعات لجنة التدقيق في أتعاب التدقيق؟

### أهمية البحث وأهدافه:

تتجلى أهمية البحث في النواحي التالية:

1. **الناحية الأكاديمية:** تكمن أهمية البحث في إثراء الأدبيات المحاسبية وخاصة في مجال حوكمة الشركات والتدقيق، من خلال تحليل العلاقة بين خصائص لجان التدقيق (كالاستقلالية والخبرة والحجم وعدد الاجتماعات) وأتعاب التدقيق مما يعزز الفهم النظري لعوامل تحديد الأتعاب، حيث أن فهم هذه العلاقة والتأثير يمكن أن يساهم في تطوير النظريات المتعلقة بالحوكمة، وتقديم رؤى جديدة حول كيفية تحسين فعالية لجان التدقيق؛ مما يفتح آفاقاً جديدة للبحث المستقبلي.

2. **الناحية العملية:** يستمد البحث أهميته العملية من:

أولاً: أنه يقدم دليل تجريبي جديد حول أثر خصائص لجنة التدقيق في أتعاب التدقيق في البيئة السورية.  
ثانياً: يمكن أن تقيّد شركات التدقيق في فهم العوامل التي تؤثر في تقدير أتعابها، مما يمكنها من تطوير استراتيجيات تسعير أكثر شفافية وعدالة.

ثالثاً: يمكن أن يساعد الشركات في تحسين هيكل لجان التدقيق لديها بما يضمن كفاءتها وفعاليتها في الإشراف على عملية التدقيق وبالتالي يعزز من الشفافية والثقة في التقارير المالية، فمن خلال تحديد خصائص لجنة التدقيق التي تؤثر في الأتعاب، يمكن للشركات أن تتفاوض بشكل أفضل مع شركات التدقيق حول الأتعاب، مما قد يؤدي إلى خفض التكاليف وزيادة جودة الخدمات المقدمة.

رابعاً: تقديم بعض المقترحات.

### ويهدف هذا البحث إلى:

دراسة أثر خصائص لجان التدقيق في أتعاب التدقيق.

من خلال:

1- دراسة أثر استقلالية لجنة التدقيق في أتعاب التدقيق.

2- دراسة أثر حجم لجنة التدقيق في أتعاب التدقيق.

3- دراسة أثر الخبرة المالية والمحاسبية لأعضاء لجنة التدقيق في أتعاب التدقيق.

4- دراسة أثر عدد اجتماعات لجنة التدقيق في أتعاب التدقيق.

### منهجية البحث:

اعتمدت هذه الدراسة على المنهج الكمي التحليلي لفحص أثر خصائص لجان التدقيق (الاستقلالية، الحجم، الخبرة المالية والمحاسبية، عدد الاجتماعات) على أتعاب التدقيق في المصارف المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية، وتم جمع البيانات من التقارير السنوية لهذه المصارف، وتقارير الحوكمة خلال الفترة الزمنية من 2016 إلى 2023 وتم استبعاد البنك الوطني الإسلامي بسبب بدء نشاطه من عام 2021، وتم استخدام نموذج الانحدار الخطي المتعدد (OLS) بوصفه الأداة الإحصائية الرئيسية، وذلك لقدرته على قياس العلاقة بين متغير تابع واحد وعدة متغيرات مستقلة وذلك من خلال استخدام البرنامج الإحصائي SPSS وبالتالي يمكن تلخيص منهجية البحث وفق التالي:

### مجتمع البحث:

يتمثل مجتمع البحث في المصارف المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية.

### مكان وزمان البحث:

سوق دمشق للأوراق المالية خلال الفترة الزمنية (2016-2023).

### متغيرات البحث وطريقة القياس:

المتغير التابع: أتعاب التدقيق: تم قياسه باللوغاريتم الطبيعي لأتعاب التدقيق [3].

المتغيرات المستقلة: خصائص لجان التدقيق وهي:

- استقلالية لجنة التدقيق: عدد الأعضاء غير التنفيذيين في لجنة التدقيق.
- حجم لجنة التدقيق: عدد أعضاء لجنة التدقيق.
- الخبرة المالية والمحاسبية لأعضاء اللجنة: عدد الأعضاء ذوي الخبرة المالية والمحاسبية في لجنة التدقيق.
- عدد اجتماعات اللجنة: عدد اجتماعات اللجنة خلال العام.

### المتغيرات الضابطة:

- حجم شركة العميل: اللوغاريتم الطبيعي لإجمالي الأصول.
- حجم المدقق: متغير ثنائي يأخذ القيمة 1 إذا كان من المدققين الأربعة الكبار، ويأخذ 0 خلاف ذلك.
- مستوى نمو الشركة ومخاطرها: وهي نسبة القيمة السوقية للسهم على القيمة الدفترية له [8].

### فرضيات البحث:

#### الفرضية الرئيسية:

لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لخصائص لجان التدقيق في أتعاب التدقيق.

يتفرع عنها الفرضيات الفرعية التالية:

1. لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لاستقلال لجنة التدقيق في أتعاب التدقيق.

2. لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لحجم لجنة التدقيق في أتعاب التدقيق.

3. لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للخبرة المالية والمحاسبية لأعضاء لجنة التدقيق في أتعاب التدقيق.

4. لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لعدد اجتماعات لجنة التدقيق في أتعاب التدقيق.

### الدراسات السابقة:

دراسة [5] بعنوان:

#### **The Association between Audit Committee Characteristics and Audit Fees**

##### العلاقة بين خصائص لجنة التدقيق وأتعاب التدقيق

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة العلاقة بين خصائص لجان التدقيق (مثل الاستقلالية، الخبرة المالية، الحجم، وتكرار الاجتماعات) وأتعاب التدقيق، ولتحقيق هذا الهدف قام الباحث بالحصول على بيانات التقارير السنوية المقدمة لهيئة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية SEC ل 492 شركة عن عام 2001 من شهر شباط إلى شهر حزيران، واستخدم نموذج الانحدار المتعدد لقياس تأثير كل متغير.

وأشارت النتائج إلى وجود علاقة طردية وذات دلالة إحصائية بين كلاً من استقلالية لجنة التدقيق والخبرة المالية للأعضاء وأتعاب التدقيق، في حين لم يظهر حجم اللجنة أو تكرار اجتماعاتها تأثيراً ذا دلالة إحصائية على الأتعاب.

دراسة [6] بعنوان:

#### **Board Characteristics, Audit Committee Characteristics, and Audit Fees: Evidence from Jordan**

##### خصائص مجلس الإدارة، وخصائص لجنة التدقيق، وأتعاب التدقيق: أدلة من الأردن

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة تأثير خصائص مجلس الإدارة (استقلال المجلس والخبرة والحجم) وخصائص لجنة التدقيق (الاستقلال والخبرة وعدد الاجتماعات) على أتعاب التدقيق في الأردن، ولتحقيق هذا الهدف اختار الباحث عينة من 112 شركة غير مالية مدرجة في بورصة عمان، والتي تستوفي معايير الاختيار من عام 2010 حتى عام 2012 (336 ملاحظة، واستخدم نموذج الانحدار بطريقة المربعات الصغرى العادية OLS لتحليل البيانات واختبار العلاقات.

وتوصلت النتائج إلى أولاً: إلى وجود علاقة طردية وهامة بين أتعاب التدقيق واستقلالية مجلس الإدارة وخبرته وحجمه، وثانياً: أن خبرة لجنة التدقيق وعدد اجتماعاتها لم يظهر أي علاقة بأتعاب التدقيق وعلى العكس من ذلك ارتبط استقلال لجنة التدقيق ارتباطاً طردياً بمستوى أتعاب التدقيق.

دراسة [3] بعنوان:

#### **Corporate Governance and Audit Fees: Evidence from a Developing Country**

##### حوكمة الشركات وأتعاب التدقيق: أدلة من دولة نامية

هدفت هذه الدراسة إلى البحث في تأثير جودة مجلس الإدارة ولجنة التدقيق على أتعاب التدقيق في سياق دولة نامية وهي باكستان، اعتمد الباحث بيانات لخمس سنوات لشركات مؤشر KSE-100 المدرجة في بورصة باكستان، واستخدم نموذج المعادلات الهيكلية المعتمد على طريقة المربعات الصغرى الجزئية (PLS-SEM).

وأظهرت النتائج أن فاعلية لجنة التدقيق (والمقاسة من خلال: حجم اللجنة، واستقلاليتها، والاجتهاد في أداء المهام) تؤدي إلى خفض أتعاب المدقق الخارجي، مما يدعم فكرة أن لجنة التدقيق عالية الجودة تضمن موثوقية التقارير المالية، الأمر الذي يقلل من الجهد المطلوب من المدقق الخارجي وبالتالي يخفض أتعاب التدقيق.

دراسة [7] بعنوان:

### **The impact of audit committee expertise on audit quality: Evidence from UK audit fees**

تأثير خبرة لجنة التدقيق على جودة التدقيق: الأدلة من أتعاب التدقيق في المملكة المتحدة

هدفت هذه الدراسة إلى البحث في تأثير خبرة لجنة التدقيق على أحد مقاييس جودة التدقيق المتمثلة بأتعاب التدقيق التي تدفعها شركات FTSE350، ولتحقيق هذا الهدف استخدم الباحث نماذج الانحدار المتعدد وكانت العينة المستخدمة التقارير المالية لـ 991 شركة من عام 2007 إلى 2010. وأظهرت النتائج أن لجان التدقيق التي تمتلك مستويات أعلى من الخبرة المالية ترتبط بأتعاب تدقيق مرتفعة، وعندما تم فصل الخبرة المالية بين المحاسبة وغير المحاسبة، وجد الباحث أن التأثير الإيجابي الذي تم تحديده مدفوع بالخبرة غير المحاسبية. وبالإضافة إلى ذلك عندما فصل شركات FTSE100 و FTSE250، وجد أن تأثير الخبرة المالية اقتصر على شركات FTSE250.

دراسة [8] بعنوان:

### **The relationship between audit fees and audit committee characteristics: evidence from the Athens Stock Exchange**

العلاقة بين أتعاب التدقيق وخصائص لجان التدقيق: أدلة من بورصة أثينا

هدفت هذه الدراسة إلى البحث في العلاقة بين خصائص لجنة التدقيق وأتعاب التدقيق وأتعاب خدمات غير التدقيق المدفوعة للمدققين طوال العام الأول من تطبيق القانون اليوناني 4449 لعام 2017، ولتحقيق هذا الهدف استخدم الباحث نماذج الانحدار المتعدد وكانت العينة المستخدمة 126 شركة مدرجة في بورصة أثينا. وأظهرت النتائج أن خصائص لجنة التدقيق (حجم لجنة التدقيق، عدد الاجتماعات، ووجود عضو واحد على الأقل لديه خبرة سابقة في منصب مماثل) لها علاقة طردية مع أتعاب التدقيق، وأن لجان التدقيق التي تضم نسبة عالية من الأعضاء ذوي الخبرة السابقة قد تكون أقل استعداداً للسماح بتقديم خدمات غير التدقيق لا تتناسب مع إجمالي الأتعاب.

دراسة [2] بعنوان:

### **The impact of audit committee characteristics on audit fees; evidence from Ghana**

تأثير خصائص لجنة التدقيق في أتعاب التدقيق؛ أدلة من غانا

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد أثر خصائص لجان التدقيق (حجم اللجنة-التنوع بين الجنسين-عدد الاجتماعات-الخبرة المالية للأعضاء) في أتعاب التدقيق للشركات المدرجة في غانا، ولتحقيق هذا الهدف استخدم الباحث المنهج الكمي ونموذج IV-2SLS ونماذج الانحدار الخطي المتعدد وكانت العينة المستخدمة التقارير المالية لـ 25 شركة من عام 2008 إلى 2019.

وأشارت النتائج إلى أن حجم لجنة التدقيق والتنوع بين الجنسين وعدد اجتماعات التدقيق والخبرة المالية مرتبطة بانخفاض أتعاب التدقيق. كما وجدت الدراسة أن حجم تأثير خصائص لجنة التدقيق في أتعاب التدقيق يكون أكثر وضوحاً في الشركات المالية عن غير المالية؛ وهذا ما يفسر أن الشركات الخاضعة لرقابة شديدة مثل الشركات المالية التي لديها لجان تدقيق، تتكبد تكاليف تدقيق أقل نسبياً.

يتقاطع هذا البحث مع عدد من الدراسات السابقة التي تناولت أثر خصائص لجان التدقيق على أتعاب التدقيق، ويشكل خاص مع دراسة [5]؛ والتي اعتمدت على تحليل خصائص اللجنة من حيث: (الاستقلالية، الحجم، الخبرة، عدد الاجتماعات)، وهي ذات المتغيرات المعتمدة في هذه الدراسة.

إلا أن الدراسة الحالية تتميز بتطبيقها في البيئة السورية، وهو ما يُعد إضافة عملية نظراً لقلّة الدراسات التي تناولت هذا الموضوع في هذه البيئة.

## الدراسة النظرية

### أولاً. أتعاب التدقيق:

#### 1. مفهوم أتعاب التدقيق:

أتعاب التدقيق هي المقابل المالي الذي يحصل عليه المدقق نظير قيامه بتنفيذ مهام تدقيق القوائم المالية للشركات؛ وتشمل جميع التكاليف المتعلقة بعملية التدقيق من فحص ميداني، وتحليل البيانات المالية وإعداد التقارير، وضمان الالتزام بالمعايير المحاسبية ومعايير التدقيق الدولية [9]، ومن المنظور الاقتصادي تُعد أتعاب التدقيق أداة تعكس توازناً بين جودة الخدمة المقدمة وتكلفتها؛ إذ ينبغي أن تكون كافية لتغطية تكاليف المدقق وتحفيزه على أداء مهامه بكفاءة، دون أن تشكل عبئاً غير مبرر على العميل [10,11]، وقد أشارت الأبحاث إلى أن هذه الأتعاب تتأثر بعوامل متعددة ومتداخلة منها خصائص العميل (كحجم الشركة وتعقيد عملياتها ومدى توفر أنظمة رقابة داخلية فعالة)، والمخاطر المرتبطة بالتدقيق إذ أن زيادة مستوى المخاطر تتطلب بذل جهد إضافي من قبل المدقق لتقليل احتمال حدوث أخطاء أو تلاعب [11]، وبناءً على ذلك فإن فهم المحددات المؤثرة في أتعاب التدقيق يعد أمراً جوهرياً لتقييم جودة التدقيق وتحديد ممارسات التسعير العادل في السوق.

#### 2. العوامل المؤثرة في أتعاب التدقيق:

تتأثر أتعاب التدقيق بعدة عوامل مالية ورقابية وتنظيمية وفيما يلي أبرز هذه العوامل:

(1) **حجم الشركة:** يُعتبر حجم الشركة التي يتم تدقيقها من أهم العوامل المحددة لأتعاب التدقيق، حيث تشير العديد من الدراسات أنه كلما زاد حجم الشركة من حيث الأصول أو الإيرادات أو عدد الفروع، زاد حجم العمل والجهد المطلوب من المدقق مما يؤدي إلى ارتفاع الأتعاب؛ فالشركات الكبيرة تتطلب وقتاً أطول وجهداً أكبر بسبب تنوع وتعقيد عملياتها [12,13,14,15].

(2) **مستوى المخاطر المرتبطة بالتدقيق:** الشركات التي تواجه مخاطر مالية أو تشغيلية مرتفعة (مثل ضعف الرقابة الداخلية أو احتمالية وجود أخطاء جوهريّة في القوائم المالية والتلاعب بالأرباح)، غالباً ما تتطلب إجراءات تدقيق أكثر تفصيلاً مما يؤدي إلى زيادة الأتعاب [16,17,18].

(3) **تعقيد العمليات:** تحتاج الشركات التي لديها هياكل مالية معقدة أو عمليات متنوعة إلى إجراءات تدقيق أكثر عمقاً وتخصصاً، مما يمكن أن يزيد من الوقت والموارد المطلوبة لفحص أنظمتها المالية والرقابية، وبالتالي رفع الأتعاب. أظهرت الدراسات أن الشركات ذات التعقيد التشغيلي الأعلى تواجه تكاليف تدقيق أعلى بشكل ملحوظ [13,14,19].

4) **حجم وسمعة شركة التدقيق:** يلعب حجم وسمعة مكتب التدقيق دوراً مهماً في تحديد الأتعاب؛ حيث تميل مكاتب التدقيق الكبيرة "الأربعة الكبار" إلى فرض أتعاب أعلى مقارنةً بالمكاتب الصغيرة، ويُعزى ذلك إلى ما تتمتع به من سمعة وخبرة وجودة عالية في الأداء [20,21].

5) **مدة العقد:** يمكن أن تؤثر مدة التعاقد على الأتعاب أيضاً إذ قد تؤدي العقود الطويلة والعلاقة المستمرة بين المدقق والعمل إلى تخفيض الأتعاب بمرور الوقت بسبب الثقة المتبادلة والألفة التي تتطور، ولكنها تؤثر على استقلالية المدقق وجودة التدقيق [22,23].

6) **لجان التدقيق:** أن وجود لجنة تدقيق فعالة يرتبط بشكل كبير بجودة عملية التدقيق وتنظيم العلاقة بين الإدارة والمدقق الخارجي؛ حيث أظهرت الدراسات أن لجان التدقيق الفعالة يمكن أن تساعد في خفض أتعاب التدقيق من خلال تحسين الرقابة الداخلية وتقليل المخاطر؛ فلجان التدقيق التي تضم أعضاء ذوي خبرة مالية واستقلالية عالية تساهم في تحسين جودة التقارير المالية وتقليل احتمالية التلاعب بها، وتعزيز فعالية التفاوض مع المدققين بشأن الأتعاب [24,25]؛ في المقابل قد يعزز وجود لجنة تدقيق فعالة من جودة رقابة الشركة وبالتالي فرض نطاق تدقيق أوسع، مما يتطلب من المدقق إجراءات واختبارات إضافية وشاملة وجهد إضافي، بما يؤدي في النهاية إلى ارتفاع أتعاب التدقيق [4].

## ثانياً. لجان التدقيق

### 1. مفهوم لجان التدقيق:

وفقاً لدليل التدقيق الصادر عن شركة KPMG فإن لجنة التدقيق هي لجنة دائمة تابعة لمجلس الإدارة، تُعنى بالإشراف على العمليات المالية للشركة والضوابط الداخلية على التقارير المالية بالإضافة إلى تدقيق القوائم المالية للشركة [2]، وتعرف بأنها حلقة الوصل بين الإدارة والمدققين الداخليين والخارجيين لضمان نزاهة التقارير المالية [26]. فلجان التدقيق تلعب دوراً محورياً لضمان موثوقية المعلومات المالية وحماية مصالح المساهمين ومع ذلك فإن فعاليتها تعتمد على مجموعة من الخصائص: الاستقلالية - الحجم - الخبرة المالية للأعضاء - وأخيراً عدد الاجتماعات.

### 2. خصائص لجان التدقيق:

1) **استقلالية لجنة التدقيق:** تعني استقلالية لجنة التدقيق أن أعضائها ليسوا جزءاً من الإدارة التنفيذية ولا تربطهم بالشركة علاقات مالية أو شخصية تؤثر في موضوعيتهم مما يعزز من دورهم الرقابي الفعال، حيث تشير الأبحاث إلى أن استقلال أعضاء لجنة التدقيق عن الإدارة التنفيذية يعزز من قدرتهم على الإشراف الموضوعي على عملية إعداد القوائم المالية ومراقبة أداء المدقق الخارجي [27].

2) **حجم لجنة التدقيق:** يشير حجم لجنة التدقيق إلى عدد أعضائها، وتُظهر الدراسات أن اللجان متوسطة الحجم غالباً ما تكون أكثر فاعلية من حيث أنها توازن بين تنوع الخبرات وتوزيع المهام الرقابية وسهولة التنسيق في

اتخاذ القرارات، في حين أن اللجان الصغيرة قد تفتقر إلى التنوع، بينما الكبيرة قد تعاني من ضعف الكفاءة التشغيلية [28].

**(3) الخبرة المالية والمحاسبية:** أي أن يكون لدى أعضاء لجنة التدقيق معرفة مهنية أو تعليم أكاديمي في المحاسبة أو المالية، فهي تعد عاملاً حاسماً في تمكينهم من فهم القضايا المحاسبية المعقدة وتحليل القوائم المالية واتخاذ قرارات رقابية فعالة، لتعزيز جودة التقارير المالية وتقليل الأخطاء الجوهرية [29].

**(4) عدد اجتماعات الأعضاء:** تعقد لجنة التدقيق عدداً محدداً من الاجتماعات سنوياً لضمان فاعلية نظام الرقابة الداخلية ومتابعة التقارير المالية، وتوصي الممارسات الجيدة بأن تجتمع لجنة التدقيق ما لا يقل عن أربع مرات في السنة، لضمان مراجعة التقارير الدورية والنتائج المالية بانتظام، والتواصل مع المدقق الخارجي عند الضرورة، ويعكس هذا التكرار التزام اللجنة بالحوكمة الجيدة والرقابة الفعالة على الأنشطة المالية والإدارية للمنشأة [30].

في ضوء ما سبق يتضح أن أتعاب التدقيق الخارجي لا تُحدد بشكل عشوائي بل تتأثر بعدد من العوامل المتعلقة بطبيعة الشركة وبيئة العمل ومستوى المخاطر، بالإضافة إلى خصائص المدقق نفسه؛ ومن بين هذه العوامل تبرز لجان التدقيق كعنصر أساسي من الممكن أن يكون له تأثير على أتعاب التدقيق، ليس فقط من خلال تعزيز جودة الحوكمة والرقابة الداخلية، بل أيضاً عبر تحسين كفاءة عملية التفاوض مع المدققين الخارجيين؛ إذ أن وجود لجنة تدقيق فعالة يعزز من موثوقية التقارير المالية، ويُقلل من مستوى المخاطر المتوقعة [1]، مما قد يُسهم في ترشيد أتعاب التدقيق وجعلها أكثر عدالة وموضوعية؛ وهذا ما سنتم مناقشته في الدراسة العملية.

### ثالثاً: لمحة عامة عن واقع مهنة التدقيق وشركات التدقيق في سورية

تعد مهنة تدقيق الحسابات في سورية منظمة بموجب القانون رقم 33 لعام 2009 المتعلق بتنظيم مهنة المحاسبة، والذي يلزم المدقق بالحصول على أدلة كافية قبل إبداء الرأي؛ كما يفرض عليه الالتزام بأخلاقيات المهنة المتمثلة بالاستقلال والنزاهة والسرية، ويسعى إلى تعزيز المصداقية والتأكيد النسبي على القوائم المالية دون ضمان مطلق، ويمنع المدقق من إبداء الرأي في حال عدم وجود معلومات كاملة وواضحة [31].

على الرغم من وجود هذا الإطار القانوني كان هناك تحديات عديدة في التطبيق الفعلي للمعايير، وخاصة فيما يتعلق بضمان الاستقلالية في ظل تأثير عوامل مختلفة، إذ أظهر تحليل أكاديمي أن القوانين تفرض استقلالية المدقق ولكنها لا توفر آليات فعالة لضمانها، مما يقلل من فعالية الرقابة المهنية في واقع الشركات في سورية [32].

وقد أشارت دراسة بحثية استندت إلى استبيانات موجهة إلى مدققين معتمدين إلى اعتماد تقنيات المحاسبة الجنائية (Forensic Accounting) مثل تحليل النسب المالية واستخراج البيانات وتحليل الاتجاهات..، والتي أظهرت أنراً طردياً ذا دلالة إحصائية في كشف الاحتيال المالي بما يعادل 18.5% من الحالات المدروسة، وارتفعت النسبة إلى 25.3% عند الأخذ بعين الاعتبار سنوات الخبرة للمدققين [33].

من ناحية أخرى فقد أظهرت دراسة ميدانية أهمية ودور لجان التدقيق في تحسين التدقيق من خلال الحد من محاولات الاحتيال والمحاسبة الإبداعية، وخاصة فيما يتعلق بفعالية اللجنة [34].

وبموجب القانون رقم 33 لعام 2009، هناك نوعان رئيسيان من العاملين في مهنة التدقيق [31]:

1. مدققون أفراد: وهم أشخاص طبيعيين حاصلون على إجازة محاسب قانوني ورخصة من جمعية المحاسبين، ويمارسون المهنة ضمن مكتب تدقيق أو شركة واحدة مرخصة فقط.

2. شركات ومكاتب تدقيق: والتي تنقسم إلى:

\*مكتب تدقيق: يجب أن يعمل فيه على الأقل ثلاثة موظفين (بجانب مدير المكتب)، منهم مدقق رئيسي ومدير تدقيق معتمدين، وهذا النوع يمكن تأسيسه من قبل محاسب قانوني واحد أو أكثر.

\*شركة تدقيق: تُنشأ بواسطة عدة محاسبين قانونيين كشركاء، ويجب أن يتوافر بها على الأقل مدير تدقيق ومدقق رئيسي إضافة إلى أربعة موظفين حاصلين على شهادة محاسبة، ويشترط أن يكون جميع الشركاء مسجلين لدى التنظيم المهني ولا يعمل أي شريك في أكثر من شركة واحدة.

ووفقاً لمقابلة أجراها نقيب المحاسبين السابق محمد زهير تيناوي في 2024/8/21 يقدر عدد المدققين القانونيين في سورية (أفراداً أو شركات) بأكثر من 400 كيان مدقق مرخص من قبل مجلس المحاسبة والتدقيق، وتصدر هذا التراخيص بشكل سنوي لمزاولة مهنة التدقيق [35]، وتضبط هيئة الأوراق والأسواق المالية شروط اعتماد المدققين على النحو التالي: يجب أن يكون لدى المدقق الفرد خبرة عملية لا تقل عن خمس سنوات بعد الترخيص (أو سنتان فقط لحاملي شهادات دولية مثل CPA أو CA)، وتكون شركته أو مكتبه مؤهلاً وفق المتطلبات المذكورة سابقاً، وتصدر الهيئة سنوياً ملحقاً أو قراراً يضم أسماء المدققين المعتمدين لتدقيق الشركات الخاضعة لرقابتها، بما في ذلك الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية [36].

**رابعاً: لمحة عامة عن متطلبات حوكمة الشركات المساهمة المدرجة في سوق دمشق للأوراق**

**المالية (فيما يخص لجنة التدقيق) المفروضة من قبل الجهات الرقابية والتنظيمية في سورية**

1) تستند متطلبات حوكمة الشركات المساهمة السورية إلى القرار رقم (31) / م الصادر بتاريخ 2008/06/29 والذي يضم "نظام الممارسات السليمة لإدارة الشركات" الصادر عن مجلس مفوضي هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية؛ وأبرز ما جاء فيه فيما يخص لجنة التدقيق [37]:

1. يُلزم مجلس إدارة كل شركة مساهمة بتشكيل لجنة تدقيق تتضمن ثلاثة أعضاء غير تنفيذيين على الأقل، وتعد هذه اللجنة أربعة اجتماعات على الأقل في السنة.

2. تكون اللجنة مسؤولة عن مراقبة الأداء المالي والمدققين الخارجيين، والتوصية للإدارة بترشيح اسم مدقق الحسابات.

3. يجب توفر خبرة مالية ومحاسبية لدى أحد أعضاء اللجنة على الأقل لاتخاذ قرارات فعالة والمساهمة في الحد من المحاسبة الإبداعية والاحتياطي المالي.

4. تقوم هذه اللجنة بالتعاون مع مدقق الحسابات لضمان جودة التقارير المالية واقتراح الإجراءات التصحيحية إن لزم الأمر، ويجب أن تجتمع معه مرة واحدة على الأقل في السنة.

5. تتمتع اللجنة بصلاحيات واسعة أبرزها طلب الحصول على أي معلومات من موظفي الشركة.

2) تُلزم الشركات بتقديم تقرير الحوكمة السنوي حسب النموذج المعتمد من قبل هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية قبل موعد محدد (أذار من كل عام) مثل تعميم رقم (5) لعام 2023، يتضمن هذا التقرير معلومات حول الهيكل التنظيمي لمجلس الإدارة، اللجان، الإفصاح، العلاقات مع المساهمين، وغيرها من بنود الحوكمة [38].

3) تُعتبر الحوكمة في القطاع المصرفي السوري من الركائز الأساسية لتعزيز الشفافية وتقليل المخاطر، لذلك فرض مصرف سورية المركزي على المصارف الخاصة مجموعة من المتطلبات التنظيمية لضمان التزامها بمبادئ الإدارة

الرشيده؛ وتشمل هذه المتطلبات ضرورة تشكيل مجلس إدارة يضم أعضاء مستقلين ذوي خبرة مالية أو قانونية، مع حظر الجمع بين منصب رئيس مجلس الإدارة والمدير العام، كما يُلزم المصرف بإنشاء لجان متخصصة، أبرزها لجنة التدقيق ولجنة المخاطر ولجنة الترشيحات والمكافآت، بحيث تضم أعضاء يمتلكون كفاءات مهنية عالية في مجالات المحاسبة والتدقيق وإدارة المخاطر [39]، و يشترط وجود نظام فعال للرقابة الداخلية يتضمن إدارة مستقلة للتدقيق الداخلي تتبع مباشرة لمجلس الإدارة، إضافة إلى تبني سياسات مكتوبة لإدارة المخاطر الائتمانية والتشغيلية والسوقية. كما يفرض مصرف سورية المركزي على المصارف الخاصة إعداد تقرير سنوي عن الحوكمة يعرض أنشطة مجلس الإدارة واللجان المنبثقة عنه، مع الالتزام بمعايير الإفصاح المالي المعتمدة من سوق دمشق للأوراق المالية، خاصة إذا كان المصرف مدرجاً في السوق [40]؛ يتقاطع الإطار الرقابي لمصرف سورية المركزي مع قواعد حوكمة الشركات الصادرة عن هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية (قرار رقم 31/م لعام 2008)، والتي تُنظّم بنية لجان التدقيق والخبرة اللازمة لأعضائها وتحدد معايير الإفصاح والشفافية المطلوبة [37].

## النتائج والمناقشة:

### الدراسة العملية

#### التحليل الوصفي Descriptive Analysis

لقد تم حساب المتوسط الحسابي (Mean) والانحراف المعياري (Standard Deviation) وأدنى وأعلى قيمة (Min/Max) لجميع المتغيرات كما يلي:

جدول رقم (1) بيانات الإحصاء الوصفي

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
لوغ-أتعاب-التدقيق	112	13.02	18.98	16.2371	1.55683
استقلالية-اللجنة	112	100.00%	100.00%	100.0000%	0.00000%
حجم-لجنة-التدقيق	112	2.0	7.0	3.598	.9440
الخبرة-المالية-والمحاسبية-اللجنة	112	16.67%	100.00%	51.3669%	24.94624%
عدد-الاجتماعات	112	3.0	19.0	5.241	2.5548
لوغ-إجمالي-الأصول	112	19.32	29.70	26.2101	1.64487
حجم-المدقق	112	.0	1.0	.214	.4122
مستوى-نمو-الشركة-ومخاطرها	112	-1.67-	2.81	-.1213-	.80682
Valid N (listwise)	112				

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

يوضح الجدول رقم (1) التحليل الوصفي الإحصائي لعينة الدراسة المكوّنة من 112 مشاهدة تغطي الفترة من 2016 إلى 2023، بهدف تحديد الخصائص العامة لمتغيرات البحث، وتُظهر النتائج أن:

- استقلالية اللجنة تم استبعادها تلقائياً لأنها كانت ثابتة أو بلا تباين، أي أن كل القيم تقريباً متماثلة.
- المتوسط الحسابي للوغار يتم الطبيعي لأتعاب التدقيق بلغ (16.24)، مع انحراف معياري قدره (1.56).
- حجم لجنة التدقيق بلغ في المتوسط (3.60) عضواً، بانحراف معياري (0.94)، وبتفاوت بين الحد الأدنى (2) والحد الأقصى (7).

- نسبة الأعضاء ذوي الخبرة المالية والمحاسبية تراوحت بين (16.67%) و(100%)، بمتوسط (51.37%) وانحراف معياري (24.95%)، وهذا يعكس تفاوتاً في التكوين المهني للجان.
- عدد اجتماعات لجنة التدقيق السنوية بلغ في المتوسط (5.24) اجتماع، بانحراف معياري (2.55).
- اللوغاريتم الطبيعي لإجمالي الأصول كمقياس لحجم الشركة كان في المتوسط (26.21)، بانحراف معياري (1.64).
- حجم المدقق بلغ في المتوسط (0.214)، وبانحراف معياري (0.41).
- مستوى نمو الشركة ومخاطرها نظراً لوجود قيم متطرفة في هذا المتغير أدت إلى انحراف واضح في التوزيع تم تطبيق تحويل لوغاريتمي على القيم لإعادة توزيعها وتقليل أثر القيم الشاذة، بعد التعديل أصبح المتغير يتراوح بين -1.67 و 2.81 بمتوسط -0.12 وانحراف معياري 0.80، وهذا ما جعل التوزيع أكثر قرباً من الشكل الطبيعي.

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

#### اختبار الارتباط (Correlation Analysis):

لفحص العلاقة البسيطة بين المتغيرات المستقلة وأتعاب التدقيق تم إجراء Pearson Correlation.

جدول رقم (2) Pearson Correlation

	لوغ_أتعاب_التدقيق	حجم_لجنة_التدقيق	الخبرة-المالية- والمحاسبية-للجنة	عدد_الاجتماعات	لوغ_إجمالي_الأصول	حجم-المدقق	مستوى-نمو- الشركة-ومخاطرها
Pearson Correlation	1	.244**	.072	.186*	.274**	.182	-.285**
Sig. (2-tailed)		.010	.452	.049	.003	.055	.002
N	112	112	112	112	112	112	112
Pearson Correlation	.244**	1	-.090-	-.079-	.203*	.107	.110
Sig. (2-tailed)	.010		.348	.408	.032	.259	.249
N	112	112	112	112	112	112	112
Pearson Correlation	.072	-.090-	1	.157	.063	.066	.195*
Sig. (2-tailed)	.452	.348		.099	.508	.487	.039
N	112	112	112	112	112	112	112
Pearson Correlation	.186*	-.079-	.157	1	.197*	-.049-	-.017-
Sig. (2-tailed)	.049	.408	.099		.038	.604	.862
N	112	112	112	112	112	112	112

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

لوغ إجمالي الأصول	Pearson Correlation	.274**	.203*	.063	.197*	1	-.179-	-.147-
	Sig. (2-tailed)	.003	.032	.508	.038		.059	.121
	N	112	112	112	112	112	112	112
حجم المدقق	Pearson Correlation	.182	.107	.066	-.049-	-.179-	1	.068
	Sig. (2-tailed)	.055	.259	.487	.604	.059		.478
	N	112	112	112	112	112	112	112
مستوى نمو الشركة - ومخاطرها	Pearson Correlation	-.285**	.110	.195*	-.017-	-.147-	.068	1
	Sig. (2-tailed)	.002	.249	.039	.862	.121	.478	
	N	112	112	112	112	112	112	112

يوضح الجدول رقم (2) ما يلي:

أظهرت نتائج اختبار بيرسون وجود علاقات دالة إحصائياً بين بعض خصائص لجنة التدقيق وأتعاب التدقيق، مثل حجم اللجنة ( $r = 0.244, p < 0.05$ )، وعدد الاجتماعات ( $r = 0.186, p < 0.05$ ). كذلك، تبين وجود علاقة قوية بين حجم الشركة (لوغ-إجمالي-الأصول) وأتعاب التدقيق ( $r = 0.274, p < 0.01$ ). أما متغير الاستقلالية فلم يتم إدراجه في التحليل بسبب عدم وجود تباين في قيمه عبر العينة، في حين أظهرت نتائج الارتباط أن الخبرة المالية والمحاسبية لم تكن ذات علاقة معنوية مع أتعاب التدقيق ( $r = 0.072, p = 0.452$ )، أما بالنسبة لحجم المدقق فقد وُجدت علاقة طردية ضعيفة ( $r = 0.182, p = 0.055$ ) لم تصل إلى مستوى الدلالة الإحصائية، بينما مستوى نمو الشركة ومخاطرها فهناك علاقة عكسية متوسطة القوة مع أتعاب التدقيق حيث ( $r = -0.285, p = 0.002$ ).

#### النموذج الإحصائي المستخدم (نموذج الانحدار الخطي)

يستخدم هذا النموذج لقياس أثر عدة متغيرات مستقلة (خصائص اللجنة) على متغير تابع (أتعاب التدقيق)

#### النموذج الأساسي:

$$\text{Ln(Audit Fees)} = \beta_0 + \beta_1 \cdot \text{Committee Size} + \beta_2 \cdot \text{Independence} + \beta_3 \cdot \text{Expertise} + \beta_4 \cdot \text{Meetings} + \beta_5 \cdot \text{LnTotal assets} + \beta_7 \cdot \text{Growth} + \beta_8 \cdot \text{AudSize} + \varepsilon$$

حيث:

- $\text{Ln(Audit Fees)}$  = اللوغاريتم الطبيعي لأتعاب التدقيق
- $\text{Committee Size}$  = عدد الأعضاء
- $\text{Independence}$  = نسبة الأعضاء غير التنفيذيين
- $\text{Expertise}$  = نسبة ذوي الخبرة المالية والمحاسبية لأعضاء اللجنة
- $\text{Meetings}$  = عدد الاجتماعات
- $\text{Controls}$ :

$$\{ \text{Ln(Total assets)} \} = \text{اللوغاريتم الطبيعي لحجم شركة العميل}$$

لللوغاريتم الطبيعي لِنسبة القيمة السوقية للسهم على القيمة الدفترية للسهم = Growth  
 متغير ثنائي: يأخذ القيمة 1 إذا كان المدقق من شركات التدقيق الأربعة الكبار، والقيمة 0 = AudSize  
 غير ذلك

- الخطأ العشوائي =  $\varepsilon$

### جدول رقم (3) تحليل الانحدار

Model Summary<sup>b</sup>

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	.523 <sup>a</sup>	.273	.232	1.36437	2.075

a. Predictors: (Constant), حجم لجنة التدقيق، الخبرة المالية والمحاسبية للجنة، عدد الاجتماعات، لوغ إجمالي الأصول، حجم المدقق، مستوى نمو الشركة، ومخاطرها

b. Dependent Variable: لوغ أتعاب التدقيق

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

أظهر الجدول رقم (3) تحليل الانحدار أن معامل التحديد ( $R^2$ ) بلغ 0.273، مما يشير إلى أن المتغيرات المستقلة مجتمعة تفسر حوالي 27.3% من التغير في أتعاب التدقيق، وهو ما يعد تفسيراً متوسط القوة ويعكس قدرة هذه المتغيرات على التنبؤ بمستوى الأتعاب. كما بلغت القيمة المعدلة لمعامل التحديد ( $Adjusted R^2$ ) نحو 0.232، مما يعزز استقرار النموذج. وقد بلغت قيمة اختبار Durbin-Watson حوالي 2.075، وهي تقع ضمن النطاق المقبول (1.5 - 2.5)، مما يشير إلى عدم وجود مشكلة استقلال ذاتي في بواقي النموذج.

### جدول رقم (4) تحليل التباين

ANOVA<sup>a</sup>

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	73.576	6	12.263	6.587	.000 <sup>b</sup>
Residual	195.459	105	1.862		
Total	269.035	111			

a. Dependent Variable: لوغ أتعاب التدقيق

b. Predictors: (Constant), حجم لجنة التدقيق، الخبرة المالية والمحاسبية للجنة، عدد الاجتماعات، لوغ إجمالي الأصول، حجم المدقق، مستوى نمو الشركة، ومخاطرها

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

من خلال الجدول رقم (4):

القيمة الاحتمالية  $0.05 < 0.000 = Sig.$  هذا يعني أن نموذج الانحدار ككل دال إحصائياً عند مستوى معنوية 1%، أي أن هناك علاقة معنوية بين مجموعة المتغيرات المستقلة مجتمعة وبين أتعاب التدقيق. كما تشير قيمة F إلى كفاءة النموذج بشكل عام ( $F = 6.587, Sig = 0.000$ ).

### جدول رقم (5) معاملات الانحدار

Coefficients<sup>a</sup>

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	9.289	2.138		4.345	.000
حجم لجنة التدقيق	.399	.146	.242	2.738	.007
الخبرة المالية والمحاسبية للجنة	.007	.005	.105	1.207	.230
عدد الاجتماعات	.097	.053	.159	1.841	.068
لوغ إجمالي الأصول	.169	.086	.178	1.966	.052
حجم المدقق	.794	.325	.210	2.446	.016
مستوى نمو الشركة ومخاطرها	-.612	.168	-.317	-3.634	.000

a. Dependent Variable: لوغ-أتعاب التدقيق

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

من خلال الجدول رقم (5) يمكننا مناقشة فرضيات البحث على الشكل التالي:

### النتائج والمناقشة:

#### 1. استقلالية لجنة التدقيق:

أن استقلالية اللجنة لم تُدرج في التحليل بسبب عدم وجود تباين كافٍ في قيمها.

#### 2. حجم لجنة التدقيق (عدد الأعضاء):

أظهرت نتائج الدراسة وجود علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين حجم لجنة التدقيق وأتعاب التدقيق، حيث بلغت قيمة معامل الانحدار ( $B = 0.242$ ) عند مستوى دلالة ( $\text{Sig.} = 0.007$ ) وتشير هذه النتيجة إلى أن زيادة عدد أعضاء اللجنة يرتبط بارتفاع في أتعاب التدقيق وتتفق هذه النتيجة مع دراسة (Drogalas et al., 2021)، ويمكن تفسير ذلك بأن اللجان الأكبر غالباً ما تتمتع بتنوع أكبر في الخبرات والآراء، مما يؤدي إلى ممارسة رقابة أكثر دقة وصرامة على أعمال المدقق الخارجي، وبالتالي رفع مستوى التدقيق المطلوب.

من ناحية أخرى قد تعكس اللجان الأكبر حجماً التزاماً أكبر من قبل الشركة بتطبيق ممارسات الحوكمة الجيدة، وهو ما قد يدفع المدققين إلى تقديم خدمات تدقيق ذات جودة أعلى مقابل أتعاب أعلى.

#### 3. نسبة الأعضاء ذوي الخبرة المالية والمحاسبية:

لم تظهر نتائج تحليل الانحدار وجود تأثيراً معنوياً لنسبة الأعضاء ذوي الخبرة المالية والمحاسبية في لجنة التدقيق في أتعاب التدقيق، حيث بلغت قيمة معامل الانحدار ( $B = 0.105$ ) عند مستوى دلالة غير دال ( $\text{Sig.} = 0.230$ ). وتشير هذه النتيجة إلى أن ارتفاع نسبة الأعضاء ذوي الخبرة المالية والمحاسبية في اللجنة لا ترتبط بالزيادة في أتعاب التدقيق وتتفق هذه النتيجة مع دراسة (Kikhia, 2014). ويمكن تفسير ذلك بأنه ربما تكون خبرة اللجنة تحسن من جودة الرقابة، لكنها لا تتطلب موارد إضافية كبيرة من شركة التدقيق، أو قد تكون عوامل أخرى (مثل حجم الشركة أو المخاطر) لها أثر أقوى.

#### 4. عدد اجتماعات لجنة التدقيق:

أظهرت نتائج التحليل أن عدد الاجتماعات له تأثير طردي ولكنه غير دال إحصائياً بشكل واضح، حيث بلغت قيمة معامل الانحدار ( $B = 0.159$ ) ومستوى الدلالة ( $\text{Sig.} = 0.068$ ) قريب من 0.05 وتشير هذه النتيجة إلى أن زيادة عدد الاجتماعات ترتبط بارتفاع أتعاب التدقيق، إلا أن العلاقة ليست قوية بما يكفي لتأكيد الفرضية إحصائياً، وتتفق هذه النتيجة مع دراسة (Abbott et al., 2003; Kikhia, 2014)، وقد يُعزى ذلك إلى أن مجرد عقد اجتماعات إضافية لا يعني بالضرورة زيادة العمل المطلوب من المدققين، بل يعتمد ذلك على جودة هذه الاجتماعات وقراراتها، ومن الممكن أيضاً أن تكون العلاقة بين عدد الاجتماعات وأتعاب التدقيق علاقة غير خطية أو مشروطة بعوامل أخرى، مثل جودة النقاش أو المواضيع التي يتم تناولها في الاجتماعات، وهو ما لا يظهر في نموذج الانحدار الخطي المستخدم.

#### 5. حجم شركة العميل (المتغير الضابط - لوغاريتم إجمالي الأصول):

أظهرت نتائج التحليل وجود علاقة طردية دالة إحصائياً (على حدود الدلالة) بين حجم الشركة محل التدقيق وأتعاب التدقيق، حيث بلغ معامل الانحدار ( $B = 0.178$ ) عند مستوى دلالة ( $\text{Sig.} = 0.052$ )، وتشير هذه النتيجة إلى أن الشركات الأكبر من حيث الأصول تميل إلى دفع أتعاب تدقيق أعلى، ويُعزى هذا التأثير إلى أن الشركات الأكبر غالباً ما تكون أكثر تعقيداً من الناحية التشغيلية والمالية، وتخضع لمتطلبات تنظيمية وتدقيقية أشد مما يتطلب جهد أكبر من المدققين وبالتالي يزيد من تكلفة التدقيق.

#### 6. حجم المدقق (المتغير الضابط):

أظهرت نتائج التحليل وجود علاقة طردية دالة إحصائياً بين حجم المدقق وأتعاب التدقيق، حيث بلغ معامل الانحدار ( $B = 0.178$ ) عند مستوى دلالة ( $\text{Sig.} = 0.016$ )، وتشير هذه النتيجة إلى أن التعامل مع مدقق كبير (Big4) يزيد أتعاب التدقيق.

#### 7. مستوى نمو الشركة ومخاطرها (المتغير الضابط):

أظهرت نتائج التحليل وجود علاقة عكسية دالة إحصائياً بين مستوى نمو الشركة ومخاطرها وأتعاب التدقيق، حيث بلغ معامل الانحدار ( $B = -0.317$ ) عند مستوى دلالة ( $\text{Sig.} = 0.000$ )، وتشير هذه النتيجة إلى أن الشركات ذات النمو السريع أو المخاطر العالية تميل إلى خفض أتعاب التدقيق، وقد يُعزى ذلك إلى ممارستها ضغوطاً أكبر على التكاليف أو لديها كفاءة في إدارة التدقيق.

### الاستنتاجات والتوصيات

#### بناءً على الدراسة العملية تم التوصل إلى النتائج التالية:

1. أن بعض خصائص لجان التدقيق تلعب دوراً ملموساً في تفسير التفاوت في أتعاب التدقيق المدفوعة من قبل المصارف.
2. أن حجم لجنة التدقيق لها أثراً طردياً ومعنوياً على أتعاب التدقيق، مما يعكس أهمية البنية الداخلية للجنة التدقيق في التأثير على جودة التدقيق وتكلفته.

3. لم تُظهر بعض الخصائص مثل عدد الاجتماعات أثراً ذا دلالة إحصائية، مما يشير إلى أن الكيف قد يكون أكثر أهمية من الكم في أداء اللجان، وكذلك الخبرة المالية والمحاسبية لأعضاء اللجنة لم تظهر أثراً ذا دلالة إحصائية إذ ربما تكون خبرة اللجنة تحسن من جودة الرقابة، لكنها لا تتطلب موارد إضافية كبيرة من شركة التدقيق.

4. أن حجم الشركة محل التدقيق وحجم المدقق ومستوى نمو الشركة ومخاطرها التي تم إدراجها كمتغيرات ضابطة تؤثر بدرجات متفاوتة في أتعاب التدقيق، فقد ثبت تأثير حجم الشركة وهو ما يتسق مع ما ورد في الأدبيات حول تعقيد عمليات الشركات الكبرى وارتفاع متطلبات تدقيقها، وكذلك كان لحجم المدقق أثر طردي ومعنوي مما يعكس أهمية خبرة المدقق وسمعته في التأثير على جودة التدقيق وتكلفته، في المقابل ظهر تأثير عكسي ومعنوي لمستوى نمو الشركة ومخاطرها في أتعاب التدقيق.

### استناداً إلى ما تقدم يوصي هذا البحث بما يلي:

- 1- تشجيع المصارف على تشكيل لجان تدقيق ذات حجم مناسب، بما يضمن التنوع في وجهات النظر والرقابة الفعالة دون أن يؤدي إلى زيادة غير ضرورية في الأتعاب.
- 2- إعادة النظر في دور عدد الاجتماعات كمؤشر على فعالية لجنة التدقيق، والاهتمام أكثر بمحتوى الاجتماعات ومخرجاتها.
- 3- عدم التعويل على نسبة الخبرة المالية والمحاسبية داخل اللجنة كعامل يفسر أتعاب التدقيق (وفق نتائج هذه الدراسة)، مع التأكيد على أهميتها لأعمال اللجنة من منظور آخر غير مرتبط مباشرةً بالتسعير.
- 4- مراعاة العوامل الضابطة في تسعير الأتعاب، وبشكل خاص حجم المدقق وحجم الشركة ومستوى نموها ومخاطرها، عند التفاوض بين المصارف والمدققين.
- 5- حث الجهات الرقابية على إصدار إرشادات أكثر دقة بشأن الحجم الأمثل للجان التدقيق وآليات قياس فعالية اجتماعاتها، بدلاً من التركيز على مؤشرات لم تثبت دلالتها (مثل عدد الاجتماعات) في تفسير أتعاب التدقيق.
- 6- توسيع نطاق الدراسات المستقبلية لتشمل قطاعات مختلفة أو فترات زمنية أطول ومتغيرات إضافية.

### References:

- [1] S. Dellaportas, P. Leung, and B. J. Cooper, "Observations on audit committee characteristics," *\*Managerial Auditing Journal\**, vol. 27, no. 4, Apr. 2012, doi: [10.1108/maj.2012.05127daa.001](https://doi.org/10.1108/maj.2012.05127daa.001).
- [2] M. S. Afenya, B. Arthur, W. Kwarteng, and P. Opoku, "The impact of audit committee characteristics on audit fees; evidence from Ghana," *\*Cogent Business & Management\**, vol. 9, no. 1, p. 2141091, 2022.
- [3] M. U. Farooq, I. Kazim, M. Usman, and I. Latif, "Corporate governance and audit fees: Evidence from a developing country," *\*Pakistan Journal of Commerce and Social Sciences (PJCSS)\**, vol. 12, no. 1, pp. 94–110, 2018.
- [4] J. D. Goodwin-Stewart and P. Kent, "The relation between external audit fees, audit committee characteristics and internal audit," *Accounting and Finance*, vol. 46, no. 3, pp. 387–404, Sep. 2006, doi: [10.1111/j.1467-629X.2006.00174.x](https://doi.org/10.1111/j.1467-629X.2006.00174.x).
- [5] L. J. Abbott, S. Parker, G. F. Peters, and K. Raghunandan, "The association between audit committee characteristics and audit fees," *\*Auditing: A Journal of Practice & Theory\**, vol. 22, no. 2, pp. 17–32, 2003.

---

[6] H. Y. Kikhia, "Board characteristics, audit committee characteristics, and audit fees: Evidence from Jordan," *\*International Business Research\**, vol. 7, no. 12, pp. 98–106, 2014.

[7] C. Ghafran and N. O'Sullivan, "The impact of audit committee expertise on audit quality: Evidence from UK audit fees," *\*The British Accounting Review\**, vol. 49, no. 6, pp. 578–593, 2017.

[8] G. Drogalas, M. Nerantzidis, D. Mitskinis, and I. Tampakoudis, "The relationship between audit fees and audit committee characteristics: Evidence from the Athens Stock Exchange," *\*International Journal of Disclosure and Governance\**, vol. 18, no. 1, pp. 24–41, 2021.

[9] S. Liu, "An empirical study: Auditors' characteristics and audit fee," *\*Open Journal of Accounting\**, vol. 6, no. 2, pp. 52–70, 2017.

[10] D. C. Hay, "Audit fee research on issues related to ethics," *\*Current Issues in Auditing\**, vol. 11, no. 2, pp. A1–A22, 2017.

[11] X. Ye, "Literature review on influencing factors of audit fees," *\*Modern Economy\**, vol. 11, no. 2, pp. 249–256, 2020.

[12] D. A. Simunic, "The pricing of audit services: Theory and evidence," *\*Journal of Accounting Research\**, vol. 18, no. 1, pp. 161–190, 1980.

[13] D. C. Hay, W. R. Knechel, and N. Wong, "Audit fees: A meta-analysis of the effect of supply and demand attributes," *\*Contemporary Accounting Research\**, vol. 23, no. 1, pp. 141–191, 2006.

[14] M. Widmann, F. Follert, and M. Wolz, "What is it going to cost? Empirical evidence from a systematic literature review of audit fee determinants," *\*Management Review Quarterly\**, vol. 71, pp. 455–489, 2021.

[15] P. L. Joshi, A. Deshmukh, and J. Azibi, "The effects of internal audit, audit committee and firm characteristics on audit fees in a multi-country and industry setting," *\*Emerging Markets Journal (EMAJ)\**, vol. 11, no. 2, pp. 25–35, 2021.

[16] T. B. Bell, W. R. Landsman, and D. A. Shackelford, "Auditors' perceived business risk and audit fees: Analysis and evidence," *\*Journal of Accounting Research\**, vol. 39, no. 1, pp. 35–43, 2001.

[17] N. Sayed, "Citation analysis of audit fee determinants literature," *\*American Journal of Finance and Accounting\**, vol. 7, no. 2, pp. 71–89, 2023.

[18] A. A. Daryaei, D. Askarany, and Y. Fattahi, "Impact of audit fees on earnings management and financial risk: An analysis of corporate finance practices," *\*Risks\**, vol. 12, no. 8, p. 123, 2024.

[19] M. H. Taylor and D. T. Simon, "Determinants of audit fees: The importance of litigation, disclosure, and regulatory burdens in audit engagements in 20 countries," *\*The International Journal of Accounting\**, vol. 34, no. 3, pp. 375–388, 1999.

[20] J. R. Francis, "What do we know about audit quality?," *\*The British Accounting Review\**, vol. 36, no. 4, pp. 345–368, 2004.

[21] W. Wahyuni, L. N. R. Sueny, A. S. Wahyu, and N. N. Fadewa, "Examining audit fee determinants and their impact on audit quality," *\*Advances in Managerial Auditing Research\**, vol. 2, no. 3, pp. 119–129, 2024.

- [22] J. M. Santos Jaén, G. Martín de Almagro Vázquez, and M. D. C. Valls Martínez, "Is earnings management impacted by audit fees and auditor tenure? An analysis of the Big Four audit firms in the US market," *Advances in Managerial Auditing Research*\*, vol. 2, no. 3, pp. 119–129, 2024.
- [23] A. Maghakyan, H. Jarva, L. Niemi, and J. Sihvonen, "The effect of audit partner digitalization expertise on audit fees," *European Accounting Review*\*, vol. 34, no. 2, pp. 519–540, 2025.
- [24] J. V. Carcello, D. R. Hermanson, T. L. Neal, and R. A. Riley Jr, "Board characteristics and audit fees," *Contemporary Accounting Research*\*, vol. 19, no. 3, pp. 365–384, 2002.
- [25] S. J. S. Alkhazaleh, H. Ibrahim, and A. J. Ali, "Audit committee characteristics and firm performance with the moderating role of political connections," *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance & Management Sciences*\*, vol. 14, no. 1, p. 11, 2024.
- [26] Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), *G20/OECD Principles of Corporate Governance*\*, 2015. [Online]. Available: <https://www.fundacionmicrofinanzasbbva.org/revistaprogreso/wp-content/uploads/2015/11/ocde-corporate-governance-principles.pdf>
- [27] A. Klein, "Audit committee, board of director characteristics, and earnings management," *Journal of Accounting and Economics*\*, vol. 33, no. 3, pp. 375–400, 2002.
- [28] B. Xie, W. N. Davidson III, and P. J. DaDalt, "Earnings management and corporate governance: The role of the board and the audit committee," *Journal of Corporate Finance*\*, vol. 9, no. 3, pp. 295–316, 2003.
- [29] L. J. Abbott, S. Parker, and G. F. Peters, "Audit committee characteristics and restatements," *Auditing: A Journal of Practice & Theory*\*, vol. 23, no. 1, pp. 69–87, 2004.
- [30] A. Alzeban and D. Gwilliam, "Factors affecting the internal audit effectiveness: A survey of the Saudi public sector," *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*\*, vol. 23, no. 2, pp. 74–86, 2014.
- [31] Syrian Arab Republic, "Law No. 33 of 2009 on the Practice of the Auditing Profession," Official Gazette, Damascus, Syria, 2009.
- [32] S. A. Hazaea, E. M. Al-Matari, and J. Zhu, "Internal auditing in the Arab world: A systematic literature review and directions for future research," *SAGE Open*, vol. 13, no. 4, pp. 1–19, 2023, doi: 10.1177/21582440231202332.
- [33] S. Hashem, A. Ali, and H. Haider, "The impact of forensic accounting techniques in detecting financial fraud: Survey study of the opinions of certified accountants in Syria," *SBEXC Journal of Economics and Business*, vol. 12, no. 3, pp. 1–15, May 2024, doi: 10.61706/SBEXC12003.
- [34] E. Al-Arbeed, M. Al-Othman, and A. Assi, "The role of audit committees in corporate governance of corporations in Syria (field study) [in Arabic]," Al-Baath University, 2014.
- [35] B2B-SY, "B2B-SY: Business to Business Syria," <https://b2b-sy.com/index.php>, accessed Aug. 2024.

---

[36] Syrian Commission on Financial Markets and Securities, "Official Website," <https://www.scfms.sy>.

[37] Syrian Commission on Financial Markets and Securities, "Decision No. 31/M of 2008 on the Corporate Governance Code (Sound Practices for Corporate Management)," Damascus, Syria, June 29, 2008.

[38] Syrian Commission on Financial Markets and Securities, "Circular No. 5 on Corporate Governance Report for 2023," Damascus, Syria, 2023.

[39] Central Bank of Syria, "Corporate Governance Guidelines for Private Banks," Damascus, Syria, 2023.

[40] Syrian Commission on Financial Markets and Securities, "Annual Governance Report Requirements," Damascus, Syria, 2023.