

العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب عملية المراجعة

من وجهة نظر المراجعين الخارجيين والشركات المساهمة الخاصة
(دراسة ميدانية على مدينة بنغازي)

د. مصطفى بكار محمود*

أ. أمين مرعي الدرباق**

1. المقدمة

سواءً من حيث تقييم المراجعين الخارجيين لمدى عدالة وتناسب الأتعاب مع ما يبذلونه من جهد وما يتكبّدونه من تكلفة وما يتحملونه من مسئوليات من جراء قيامهم بأعمالهم ، أو من حيث مدى شعور الشركات الخاضعة لعملية المراجعة بحصولها على عائد أو منفعة تبرر تحمل مثل هذه التكاليف (راضي، 1998:34).

وتعتبر الأتعاب التي يتقاضاها المراجع الخارجي أحد المؤشرات المهمة التي تؤثر على إستقلالية وجودة الخدمة التي يقدمها . ففي ظل المنافسة الحادة تميل الأتعاب إلى الانخفاض متأثرة بعوامل العرض والطلب ، مما يؤثر على

حيث أن خدمة المراجعة تُمثل سلعة اقتصادية، فإن أتعاب عملية المراجعة تعتبر مصدر الإيراد الأساسي لمكاتب المراجعة بل وسبب وجودها، وبالتالي بات تعظيم أتعاب عملية المراجعة الهدف الذي تسعى مكاتب المراجعة إلى تحقيقه بغية الحصول على أفضل عائد ممكن من ممارستها للمهنة. كما تمثل أتعاب عملية المراجعة عبئاً مالياً على الشركات الخاضعة لعملية المراجعة فتتوقع أن تحصل مقابله على منفعة تبرر ما تتحمله وفقاً لمبدأ التكلفة والعائد. ومن هنا أصبحت عملية تحديد الأتعاب مسألة حيوية لكل من المراجعين الخارجيين والشركات الخاضعة لعملية المراجعة

* أستاذ المحاسبة المشارك ، قسم المحاسبة ، كلية الاقتصاد ، جامعة قارونس ، بنغازي - ليبيا

** محاضر مساعد، قسم المحاسبة ، كلية الاقتصاد ، جامعة عمر المختار ، البيضاء - ليبيا .

-تم هذا البحث وقبل للنشر عام 2005 ف .

استقلالية المراجع الخارجي بشكل
جوهري [Simunic, 1980: 188].

ومن النتائج الأخرى المحتملة لظاهرة شدة
التنافس بين المراجعين الخارجيين
وانخفاض الأتعاب توجه بعض العملاء
نحو الضغط على المراجع الخارجي
لتخفيض الأتعاب لتتناسب مع مستوى
الأتعاب السائدة. وقد أظهرت العديد
من الدراسات التي تناولت الأسباب
المحتملة لتغيير المراجع الخارجي بأن
تخفيض الأتعاب كان من الأسباب
الرئيسية وراء ذلك، ويدل هذا على أن
بعض العملاء قد لا ينظرون إلى طبيعة
جودة الخدمة التي يقدمها المراجع
الخارجي وبالتالي يتجهون إلى تغييره
بمراجع خارجي آخر يتقاضى أتعاب أقل
من أجل التوفير، مما يشير إلى أن
هذه الفئة من العملاء تنتظر إلى
عملية المراجعة كمتطلب قانوني
إلزامي أو كمتطلب شكلي أكثر
منه حماية لكيان واستمرارية الشركة
[أبو نصار، 1999 : 397].

ويمكن القول بأن العوامل التي
ساهمت في زيادة حدة وأهمية موضوع

تحديد أتعاب عملية المراجعة تتلخص في
[راضي، 1998 : 34]:

أولاً: عدم وجود أساس موضوعي عادل
يمكن الاتفاق عليه بين المراجع الخارجي
والشركة الخاضعة لعملية المراجعة يحقق
للمراجع الخارجي عائداً معقولاً لما يقدمه
من خدمة وفي ذات الوقت يحقق للشركة
الخاضعة لعملية المراجعة العائد أو المنفعة
التي تبتغيها.

ثانياً: التنافس القائم في الوقت الحالي بين
مكاتب المراجعة، وأثر هذا التنافس على
تحديد الأتعاب، وما يمكن أن يترتب عليه
من قبول بعض المراجعين الخارجيين
لأتعاب متدنية كسباً لبعض العملاء على
أمل زيادتها مستقبلاً وهو ما قد ينعكس
على أداء المراجع الخارجي في القيام
بعملية المراجعة.

ثالثاً: محصلة تفاعل العاملين السابقين أدى
إلى إلقاء الكثير من الشكوك حول استقلال
المراجع الخارجي، وهو ما دفع الباحثين
والمهتمين إلى إلقاء الضوء على موضوع
تحديد أتعاب عملية المراجعة ومدى
تأثيرها على سلوك واستقلال وكفاءة
المراجع الخارجي .

وقد زاد الاهتمام في الآونة الأخيرة في العديد من الدول بدراسة الخدمات التي يقدمها المراجع الخارجي بما في ذلك نوعية تلك الخدمات والأسس والمعايير التي تحكمها وإجراءات تنفيذها، وكذا الهيكل الأساسي لتقدير أتعاب تنفيذها. وبناءاً على ذلك قام العديد من الباحثين بإجراء عدة دراسات لتحديد العوامل الأساسية التي تؤثر على الأتعاب في دول مختلفة، كالولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة ونيوزلندا والدول العربية وغيرها [الحميد، 1988 : 71]، وأظهرت نتائج تلك الأبحاث وجود عوامل مشتركة بين هذه الدول تؤثر على تحديد أتعاب عملية المراجعة .

على النطاق المحلي فقد تبنت الجماهيرية منذ نهاية الثمانينات وبداية التسعينات توجهات في اتجاه خصخصة الأنشطة الاقتصادية وتوسيع القطاع الخاص على حساب القطاع العام عن طريق زيادة عدد الشركات المساهمة الخاصة لدعم التنمية الاقتصادية ومحاربة الفساد. وإضفاء الثقة على القوائم المالية، أوجب نظام الشركات المساهمة ذات

المسئولية المحدودة إعداد قوائم مالية يتم مراجعتها من قبل مراجع خارجي. وعلى الرغم من توجه الجماهيرية للقطاع الخاص على حساب القطاع العام (عن طريق الخصخصة) وما صاحبه من تطورات في الوحدات الاقتصادية الخاصة من حيث كبر حجمها وتعقيد عملياتها وتنوعها، إلا أن مهنة المراجعة لم تواكب هذا التطور ولم تعمل بصورة جادة للرفع من مستوى أداء أعضائها، ولم تعمل أيضاً على إصدار أي معايير تعكس العوامل البيئية المحلية وتكون ملزمة بحيث تضمن بذل المراجع الخارجي لعناية الرجل العادي، وتضفي الحد الأدنى من الثقة على القوائم المالية التي يتم مراجعتها.

هذا ولم تتبنى نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين ولا التشريعات السائدة بالخصوص الإجراءات اللازمة لوضع أساس يحكم تحديد أتعاب عملية المراجعة، يحدد عائداً معقولاً يعكس قدرات المراجع الخارجي وخبراته ويتناسب مع وقت عملية المراجعة وتكلفتها والمسئولية القانونية التي قد يتعرض لها المراجع الخارجي. كما أن نقابة المحاسبين

والتاسع عرض نتائج تحليل البيانات والاستنتاجات .

2. منهجية الدراسة

تزاوج الدراسة بين كل من المنهج الاستنباطي (Deductive Approach) والمنهج الاستقرائي (Inductive Approach) لاختبار أدبيات الدراسة (Theory Testing Approach)، وذلك من خلال اتباع الخطوات التالية:

- مراجعة الدراسات السابقة للتعرف على العوامل التي تؤثر في تحديد أتعاب عملية المراجعة بصورة عامة.

- تحديد الإطار النظري للدراسة (Theoretical Framework) وذلك من خلال الاعتماد على الدراسات السابقة لتحديد المتغيرات المستقلة (Independent Variables) وهي العوامل التي تؤثر على تحديد أتعاب عملية المراجعة، (المتغير التابع) (Dependant Variables).

- الاسترشاد بالعوامل البيئية المحلية لتحديد العلاقة المتوقعة بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة (صياغة الفرضيات).

والمراجعين الليبيين لم تتخذ الإجراءات التي تكفل الحد من المنافسة بين المراجعين الخارجيين في تحديد الأتعاب من ناحية، وتكفل للمراجع الخارجي، من ناحية أخرى، أتعاباً متوازنة مع جودة الخدمات التي يقدمها وتحقق للمساهمين والمجتمع المنفعة والفائدة التي يتوقعونها من عملية المراجعة.

وعليه فإن هذه الورقة تهدف إلى:

- التعرف على العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب عملية المراجعة من وجهة نظر المراجعين الخارجيين والشركات المساهمة الخاصة في مدينة بنغازي.
- نظمت هذه الدراسة في تسعة أجزاء. خصص الجزء الأول والثاني للمقدمة ولبيان منهجية الدراسة على الترتيب، وبين الجزء الثالث والرابع طريقة جمع البيانات وتحليلها، واستعرض الجزء الخامس الدراسات السابقة، وخصص الجزء السادس للإطار النظري للدراسة، والجزء السابع خصص لفرضيات الدراسة، بينما تم في الجزء الثامن

- استخدام الاستبيان كوسيلة لجمع البيانات اللازمة للدراسة، وتصنيفها وتبويبها وتحليلها وصياغة نتائج الجزء العملي للدراسة (الاستنتاجات العملية).
- مقارنة الاستنتاجات العملية للدراسة بالاستنتاجات النظرية (الفرضيات).

3. طرق جمع البيانات

تم استخدام الاستبيان كوسيلة لجمع البيانات والمعلومات اللازمة للجزء العملي للدراسة (اختبار الفرضيات). كما أن جميع أسئلة الاستبيان كانت مغلقة، وقد روعيت القواعد العامة في صياغتها تجنباً لعيوب الأسئلة المغلقة ووضع سؤالاً مفتوحاً في نهاية الاستبيان لإعطاء المشاركين فرصة لبيان أي عوامل أخرى يرون أهميتها في تحديد أتعاب عملية المراجعة لم يتم الإشارة إليها في الأسئلة المغلقة. وقسمت الاستمارة إلى جزعين بحيث حوى الجزء الأول الأسئلة الديموغرافية للمشاركين في الدراسة من حيث المؤهل العلمي وعدد سنوات الخبرة الخ، والجزء الثاني كان للعوامل المؤثرة في تحديد أتعاب عملية المراجعة.

تم استخدام مقياس ليكرت ذو الخمس درجات لترتيب إجابات المشاركين في الجزء الثاني من الاستبيان حسب أهميتها من هام جداً إلى غير هام على الإطلاق. تم استخدام نفس المقياس في دراسات أخر مشابهة [Mamud & Russell, 2000].

ويتكون مجتمع الدراسة من المحاسبين والمراجعين القانونيين المشغلين بمدينة بنغازي (عددهم 152 محاسباً ومراجعاً قانونياً)، وكذلك الشركات المساهمة الخاصة التي جددت قيدها بغرفة التجارة والصناعة والحرف خلال عامي 2000، 2001 (وعددها 87 شركة مساهمة خاصة). تم تحديد مفردات مجتمع الدراسة بالاعتماد على القوائم المتحصل عليها من نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين، وغرفة التجارة والصناعة والحرف بمدينة بنغازي.

اعتمدت الدراسة على عينة عشوائية بسيطة⁽¹⁾ من كلا الفئتين، تتكون العينة من 70 مفردة مقسمة بين الفئتين بالتساوي، ويمثل هذا العدد حوالي 23% من المراجعين الخارجيين وحوالي 40%

من الشركات المساهمة الخاصة
(جدول رقم 1).

جدول رقم (1)
حجم مجتمع وعينة الدراسة

البيان	حجم المجتمع	حجم العينة	النسبة
المرجعين الخارجيين	152	35	%23
الشركة المساهمة الخاصة	87	35	%40
المجموع	239	70	%29

4 . الطرق الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات

5 . الدراسات السابقة

كان من أوائل الدراسات التي تناولت موضوع العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب عملية المراجعة دراسة قام بها كل من [Elliott and Korpi 1979] لتحديد أسباب التباين في أتعاب عملية المراجعة لمكاتب المراجعة الأمريكية لعام 1977 ، وذلك من خلال بناء نموذج انحدار تعتبر الأتعاب فيه عاملاً تابعاً وعوامل كمية وغير كمية عوامل مستقلة، واستخدم الباحثان استمارة استبيان لجمع المعلومات أرسلت إلى عينة تتكون من 102 من عملاء المكتب، ووجدوا أن هناك ارتباطاً إيجابياً هاماً بين الأتعاب وحجم

تم تطبيق معامل الثبات⁽²⁾ Alpha لقياس معامل الاتساق الداخلي للمقياس على العينة الاستطلاعية ومكونة من 6 مفردات من عينة الدراسة، كما تم حساب صدق المقياس⁽³⁾ باستخدام طريقة الصدق الذاتي⁽⁴⁾.

واستخدم الباحثان الإحصاء الوصفي والإحصاء الاستنتاجي (اختبار T) لاختبار فرضيات الدراسة والتعرف على ما إذا كانت هناك أي فروق جوهرية بين إجابات المجموعتين.

الشركة ممثلاً في إجمالي أصولها، فكلما زادت قيمة أصول الشركة زادت معها قيمة أتعاب عملية المراجعة، وكذلك تعقيد عملية المراجعة ومركزية حسابات العميل [نقلاً عن الحميد، 1995 : 56-57].

ثم توالت الدراسات حيث قام الباحثان [Flesher and Soroosh 1980] بدراسة العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب عملية المراجعة من وجهة نظر المراجعين الخارجيين أنفسهم وذلك من خلال إرسال استمارة استبيان لـ 232 مراجعاً خارجياً. وخلص الباحثان من تلك الدراسة إلى اتفاق معظم المراجعين الخارجيين على أهمية وقت المراجعة الفعلي وكلفتها وأهمية عملية المراجعة للعميل كعوامل لتحديد أتعاب عملية المراجعة، كما لم تظهر الدراسة أهمية عوامل أخرى كسمعة العميل وقدرته على الدفع والمحيط القانوني ومؤشر الأتعاب السابقة في التأثير على أتعاب عملية المراجعة [نقلاً عن الحميد ، 1995 : 57].

وفي دراسة لتحليل أتعاب عملية المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية،

قام [Simunic 1980] بمحاولة بناء نموذج شامل لمحددات أتعاب عملية المراجعة، وذلك عن طريق أسلوب الانحدار المتعدد⁽⁵⁾ كانت فيه أتعاب عملية المراجعة عاملاً تابعاً ومجموعة عوامل أخرى عوامل مستقلة، وقام بتطبيقه على عينة مكونة من 397 شركة مساهمة مختلفة الأحجام لعام 1977 وذلك من خلال تحليل أتعاب عملية المراجعة لها، وقد بينت الدراسة وجود علاقة إيجابية بين أتعاب عملية المراجعة وحجم الشركة الخاضعة لعملية المراجعة ممثلاً في إجمالي أصولها، فكلما زاد حجم أصول الشركة كلما زادت معه أتعاب عملية المراجعة والعكس صحيح. كما بينت الدراسة وجود علاقة طردية بين تعقيد عملية المراجعة ممثلة في حجم المدينين والمخزون، وعدد الشركات التابعة، وحجم معاملاتها الأجنبية، و أتعاب عملية المراجعة.

وفي امتداد لدراسته السابقة قام [Simunic 1984] بدراسة العلاقة بين أتعاب عملية المراجعة وأتعاب الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة. أجريت

الدراسة على عينة من الشركات المساهمة صغيرة وكبيرة الحجم لعام 1977. بينت النتائج أن أتعاب عملية المراجعة كانت أعلى لتلك الشركات التي تطلب خدمات أخرى بخلاف المراجعة.

وقام [Simon 1985] بدراسة أخرى في الولايات المتحدة الأمريكية، حيث أعاد تطبيق دراسة Simunic على مجموعة مختلفة من الشركات خلال الفترة 1978 - 1983، لمحاولة تحديد العلاقة بين أتعاب عملية المراجعة وعوامل كمية مستقلة تتمثل في حجم الشركة، وتعقيد عملية المراجعة وخطرها. أكدت هذه الدراسة النتائج السابقة بوجود ارتباط إيجابي مباشر بين أتعاب عملية المراجعة وحجم الشركة، وكذا تعقيد عملية المراجعة وأخطارها.

وفي دراسة على عينة من 126 شركة بالمملكة المتحدة من مختلف القطاعات تم تحليل قوائمها المالية عن الأعوام 1976 - 1977 وبناء نموذج انحدار متعدد تعتبر أتعاب عملية المراجعة فيه عاملاً تابعاً ومؤشرات مالية كعوامل

مستقلة. وكان من نتائج الدراسة أن حجم الشركة الخاضعة لعملية المراجعة مقاساً بإجمالي الأصول أو المبيعات يعتبر من أهم العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب عملية المراجعة، وكذلك تعقيد عمليات الشركة الخاضعة لعملية المراجعة ممثلاً في عدد الشركات التابعة لها، وأوضحت نفس الدراسة أنه ليس إجمالي الحجم فقط هو العامل المؤثر وإنما أيضاً مكونات الحجم أي مكونات الأصول أو مكونات المبيعات تؤثر بدورها في الأتعاب، واستدل على ذلك بأنه بالنسبة للشركات ذات الحجم المتماثل تختلف أتعاب عملية المراجعة تبعاً للاختلاف في العناصر الفرعية المكونة للحجم [Taylor and Baker, 1981].

كما توصلت دراسة أجريت في الولايات المتحدة على عينة مكونة من 150 شركة أمريكية لعام 1980 وذلك لمحاولة التعرف على العوامل التي تؤثر في تحديد أتعاب عملية المراجعة لديها، ومحاولة وضع نموذج تستطيع الشركة استخدامه للتعرف على مدى تناسب الأتعاب التي تدفعها مع ما تدفعه الشركات

المماثلة، أظهرت النتائج أن أتعاب عملية المراجعة تزداد كلما ازداد مجموع أصول الشركة، وحجم الاستثمارات الأجنبية، وعدد فروعها [Wallace, 1984].

ومن الدراسات المتعلقة بأتعاب عملية المراجعة التي أجريت في استراليا دراسة Francis [1984] حيث قام بتحليل أتعاب عملية المراجعة من خلال القوائم المالية لعينة تتكون من 150 شركة عن الفترة من 1974 - 1978م وذلك بتطبيق نموذج انحدار ، لاختبار مدى وجود تفاوت في قيمة الأتعاب بين مكاتب المراجعة الثمانية الكبرى⁽⁶⁾ والمكاتب الأخرى. أظهرت النتائج وجود اختلافات جوهرية بين فئتي المكاتب، حيث تبين أن الأتعاب التي تتقاضاها المكاتب الثمانية الكبرى تزيد عما تتقاضاه المكاتب الأخرى، ومن النتائج الأخرى للدراسة عدم وجود اختلافات جوهرية بين أتعاب عملية المراجعة في السنوات الأولى لتعيين المراجع الخارجي وأتعاب السنوات التالية .

وفي دراسة عن الشركات النيوزلندية

لتحليل أتعاب عملية المراجعة وطريقة تحديدها باستخدام أسلوب الانحدار المتعدد على عينة من القوائم المالية لعدد 96 شركة عن الأعوام المالية 1981 - 1983م، وتوصلت الدراسة إلى أن أتعاب عملية المراجعة تتأثر بكل من حجم الشركة ودرجة تعقيد عملية المراجعة والخطر المصاحب لها، وهي نتائج مشابهة لنتائج تلك الدراسات التي تمت في الولايات المتحدة الأمريكية [Firth 1985].

كما أعدت دراسة في الهند لتحليل أتعاب عملية المراجعة أجريت على عينة مكونة من 117 شركة حكومية باستخدام أسلوب الانحدار المتعدد على التقارير المالية المنشورة لها حيث اعتبرت أتعاب عملية المراجعة عاملاً تابعاً والمؤشرات المالية عوامل مستقلة . وخلصت الدراسة إلى وجود علاقة إيجابية بين أتعاب عملية المراجعة وحجم الشركة ممثلاً في حجم أصولها، وتعقيد عملية المراجعة ممثلاً في نسبة المخزون والمدينين لإجمالي الأصول، وعدد الشركات التابعة. كما بينت النتائج وجود تأثير مباشر لكل من مدى تحقيق الشركة

لخسائر والتحفظات في تقرير المراجع الخارجي في تحديد أتعاب عملية المراجعة، كما توصل الباحثون إلى نتيجة مفادها أن مكاتب المراجعة المحلية تقل أتعابها عن تلك المرتبطة بمكاتب عالمية [Simon et al., 1986] .

مكاتب المراجعة الثمانية الكبار أعلى من غيرها من المكاتب الأخرى بالنسبة للشركات الصغيرة، أما الشركات الكبيرة فلا يوجد اختلاف ملحوظ بين مكاتب المراجعة في تحديد الأتعاب [Palmrose, 1986] .

وفي دراسة أخرى أجريت في استراليا للتعرف على العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب عملية المراجعة، تبين أن لحجم أصول الشركة الخاضعة لعملية المراجعة وعدد فروعها ونسبة المخزون والمدينين وربحية الشركة وطبيعة رأي المراجع الخارجي أثراً إيجابية على قيمة أتعاب عملية المراجعة، في حين ظهر أن لنسبة الملكية أثراً سلبية على قيمة الأتعاب [Francis and Stocks, 1986] .

وفي دراسة لاختبار طريقة تحديد أتعاب عملية المراجعة للشركات المساهمة الصغيرة والتي لا يزيد حجم مبيعاتها على 125 مليون دولاراً في الولايات المتحدة الأمريكية، أظهرت النتائج ارتباطاً إيجابياً بين أتعاب عملية المراجعة وكل من حجم أصول الشركة الخاضعة لعملية المراجعة، حجم الاستثمار الأجنبي في الفروع الخارجية للشركة، نسبة المخزون، المدينون، وطبيعة رأي المراجع الخارجي، كما بينت النتائج أن أتعاب عملية المراجعة لمكاتب المراجعة الثمانية الكبار تزيد عن أتعاب المكاتب الأخرى بغض النظر عن حجم أصول الشركة الخاضعة لعملية المراجعة وتعقيد عملية المراجعة وخطورها [Francis and Simon, 1987] .

كما أظهرت دراسة أجريت في الولايات المتحدة الأمريكية على عينة تتكون من 361 شركة أثراً إيجابياً لكل من حجم أصول الشركة ونسبة الاستثمار الأجنبي في فروعها الخارجية وطبيعة رأي المراجع الخارجي على أتعاب عملية المراجعة. كما بينت الدراسة أن أتعاب

كما ناقشت دراسة أخرى في الولايات المتحدة تأثير تغيير المراجع الخارجي على أتعاب عملية المراجعة، حيث تمت مقارنة عينة مكونة من 214 شركة خاضعة لعملية المراجعة قامت بتغيير المراجعين الخارجيين لها خلال الفترة 1979 - 1984 مع عينة المراقبة وقدرها 226 شركة وهي التي لم تُغير المراجعين الخارجيين لها خلال نفس الفترة الزمنية، وقد توصلت الدراسة إلى أنه خلال السنوات الثلاثة الأولى لارتباط المراجع الخارجي الجديد بالشركة الخاضعة لعملية المراجعة، فإن أتعاب عملية المراجعة يمكن أن تكون أقل مما يمكن أن يتوقع العميل دفعه في ظل الخصائص الملائمة لعملية المراجعة، وقد وجد أن متوسط الخصم في الأتعاب يصل إلى 24% في السنة الأولى للارتباط بعملية المراجعة وينخفض هذا الخصم إلى 15% في السنتين الأخريين ويختفي الخصم في السنة الرابعة [Simon and Francis, 1988].

وفي دراسة للعوامل المحددة لأتعاب عملية المراجعة لمؤسسات القطاع

العام في الولايات المتحدة الأمريكية بتطبيق النماذج المستخدمة لدراسة أتعاب عملية المراجعة لدى القطاع الخاص، أجريت على قطاع البلديات واستُخدمت فيها أتعاب عملية المراجعة لعام 1982، وقد أرسلت صحيفة استبيان لعدد 449 مدينة يتراوح عدد سكانها ما بين 50,000 و 1,000,000 نسمة وقد تم اختيار 149 صحيفة صالحة لكي يتم إجراء الاختبارات الإحصائية عليها، وأظهرت النتائج أن أتعاب عملية المراجعة ترتبط إيجابياً مع كل من حجم البلدية، حجم سندات القروض الصادرة عنها، حجم الخدمات التي تقدمها، وعدد التقارير التي تصدرها [Rubin, 1988].

وقام [Turpen 1990] بدراسة في الولايات المتحدة الأمريكية لموضوع تخفيض الأتعاب لتحديد ما إذا كانت مكاتب المراجعة تحدد أسعاراً متفاوتة لعملية مراجعة العملاء الجدد، وذلك بتطبيق أسلوب الانحدار على عينة مكونة من 327 شركة خلال الفترة 1982 - 1984 ومقارنتها بعينة مراقبة قدرها 327 شركة أيضاً، وتوصلت

كما بينت نتائج دراسة مشابهة في كندا وجود أثر إيجابي لكل من حجم أصول الشركة وعدد فروعها وحجم استثماراتها الخارجية ونسبة المخزون والمدينين وتكاليف المراجعة الداخلية مع أتعاب عملية المراجعة [Anderson and Zeghal, 1994].

هذا وقد زاد الاهتمام في الآونة الأخيرة بدراسة المنافسة على خدمات المراجعة في المملكة المتحدة نتيجة للهيمنة المتنامية لعدد قليل من مكاتب المراجعة الكبرى فيها على أسواق هذه الخدمات [Briston and Kedslie, 1985; Peel, 1997]. وقد زادت حدة هذه الهيمنة بتزايد حالات الاندماج بين مكاتب المراجعة الكبرى في المملكة المتحدة خلال الخمسة عشر سنة الماضية [Beattie and Fearnley, 1994].

كذلك قام كل من [Venkataraman & Govind 1996] بقياس أثر تركيز مكاتب المراجعة أو أثر الاندماج بين مكاتب المراجعة الثمانية الكبار على تحديد أتعاب عملية المراجعة

الدراسة إلى تقديم تأكيد إضافي على وجود علاقة إيجابية بين المتغيرات المستقلة المتمثلة في حجم الشركة الخاضعة لعملية المراجعة، وتعقيدات عملية المراجعة وخطر عملية المراجعة وبين أتعاب عملية المراجعة، فضلاً عن تقديم عوامل أخرى قد تؤثر على تحديد أتعاب عملية المراجعة مثل خسائر الشركة ونوع الصناعة ودرجة مشاركة العميل في عملية المراجعة، وتأثير أتعاب الخدمات الأخرى خلاف عملية المراجعة المقدمة بواسطة مكتب المراجعة الرئيسي وكذلك أتعاب عملية المراجعة المقدمة بواسطة المراجعين الآخرين خلاف المراجع الرئيسي.

كما أجريت دراسة أخرى في المملكة المتحدة أظهرت وجود أثر إيجابي على أتعاب عملية المراجعة لكل من حجم أصول الشركة وعدد فروعها ومدى التنوع في منتجاتها وبُعد موقع الشركة عن مكتب المراجعة، في حين وجد ارتباط سلبي لأتعاب عملية المراجعة مع كل من ربحية الشركة ونسبة الملكية [Chan & Gwilliam, 1993].

في المملكة المتحدة. أجريت الدراسة على عينة من 270 شركة راجعتها مكاتب المراجعة الثمانية الكبار. بينت النتائج تبايناً بين الاستنتاجات النظرية والعملية للدراسة حيث كان يتوقع العملاء أن يؤدي الاندماج إلى تخفيض المنافسة بين مكاتب المراجعة، الأمر الذي يقيد من عملية الاختيار بين المراجعين ويؤدي إلى ارتفاع مفاجئ في أتعاب عملية المراجعة. النتائج العملية لم تظهر أية زيادة ملموسة في أتعاب عملية المراجعة الخارجية بعد الاندماج.

وقد بينت نتائج الدراسات التي أجريت لتحديد الآثار المترتبة على الاندماج بين مكاتب المراجعة الكبرى أن الاندماج لم يخفض من حدة المنافسة في أسواق خدمات المراجعة، ولم يؤثر بالزيادة أو النقصان على تحديد أتعاب عملية المراجعة بين هذه المكاتب على المدى الطويل [Iyer and lyen, 1996]، والولايات المتحدة [Menon and Williams, 2001] .

وتم إجراء بعض الدراسات للتعرف على تأثير اسم المراجع الخارجي وحجم أعماله وخبرته وتخصصه في مراجعة نشاط معين وأنواع الخدمات التي يقدمها على تحديد أتعاب عملية المراجعة. حيث قام [1998 ؛ 1997] Cullinan بإجراء دراسة حول تأثير تخصص المراجع الخارجي في مراجعة نشاط معين على أتعاب عملية المراجعة في مناطق كان وجود مكاتب المراجعة الستة الكبار فيها محدوداً. وبينت نتائج الدراسة أن مكاتب المراجعة ذات الخبرة في مراجعة نشاط معين - بخلاف الستة الكبار - تحصل على أتعاباً أكبر مقارنة بالمكاتب غير المتخصصة.

وفي دراسة أخرى على عينة كبيرة من الشركات المقيدة في سوق الأوراق المالية في هونج كونج لوحظ وجود دليل على وجود تأثير لكل من اسم المراجع الخارجي وتخصصه في مراجعة نشاط معين في تحديد أتعاب عملية المراجعة للمكاتب الستة الكبار. كما بينت نتائج الدراسة أيضاً أن المكاتب الأخرى - باستثناء الستة الكبار - المتخصصة في

مراجعة نشاط معين تحصل على أتعاب أقل مقارنة بغيرها من مكاتب المراجعة [De Fand et al., 2000].

كما بين Ward et al. [1994] من خلال دراستهم التي أجريت على الإدارات المحلية في الولايات المتحدة [US Municipalities] إلى أن خبرة المراجع الخارجي تؤثر تأثيراً إيجابياً على تحديد أتعاب عملية المراجعة.

وفي دراسة تطبيقية أخرى أظهرت النتائج أن أتعاب عملية المراجعة وأتعاب الخدمات الاستشارية تتحدد بالارتباط بينهما وبشكل متزامن [Whisenant et al., 2003].

كما بين Gul et al. [2003] من خلال استخدامه لبيانات بعض الشركات المقيدة في سوق الأوراق المالية في هونج كونج أن متوسط أتعاب عملية المراجعة لتقارير المراجعة الأكثر تحفظاً تكون أقل من متوسط أتعاب عملية المراجعة في حالة التقارير الأقل تحفظاً. ويرجع السبب في ذلك بطبيعة الحال إلى

زيادة الجهد المطلوب من المراجع الخارجي في حالة التقارير الأقل تحفظاً.

وقد قام Felix et al. [2001] بدراسة البيانات العامة المنشورة لعينة من مكاتب المراجعة الستة الكبار التي تعمل في مراجعة 29 نشاط. وتهدف الدراسة إلى فحص العلاقة بين المساعدة التي يمكن أن يقدمها نظام الرقابة الداخلية للمراجع الخارجي والتعرف على تأثير هذه المساعدة على تحديد أتعاب عملية المراجعة.

وقد أظهرت نتائج الدراسة أن مدى مساهمة نظام الرقابة الداخلية في مراجعة القوائم المالية للشركة موضوع المراجعة يعتبر محدداً معنوياً في تحديد أتعاب عملية المراجعة، وأنه كلما زادت فعالية ومساهمة الرقابة الداخلية كلما أدى ذلك إلى تخفيض أتعاب عملية المراجعة بشكل ملموس.

وفي دراسة حديثة الإجراء [Matthews et al., 2003] في المملكة المتحدة استخدم الباحثون فيها

بيانات عن الشركات وسوق المراجعة في عام 1900. اعتمدت الدراسة على عينة مكونة من 121 شركة مقيدة عام 1900 وأفصحت عن أتعاب مراجعتها في حساباتها المنشورة. تشير نتائج الدراسة إلى أهمية حجم الشركة ودرجة تعقيدها وطبيعة نشاطها في تحديد أتعاب عملية المراجعة، وهذه النتائج لا تختلف عن النتائج التي تم التوصل إليها في الدراسات التي استخدمت بيانات حديثة.

هذا كما أجريت دراسة على أكبر 210 منظمة خيرية في المملكة المتحدة يبلغ متوسط الدخل السنوي لكل منها 27 مليون جنيه إسترليني للتعرف على العوامل المحددة لأتعاب عملية المراجعة في المنظمات الخيرية. وتوصلت الدراسة على الأقل إلى ثلاث نتائج مهمة. أولاً، إن أتعاب عملية المراجعة في المنظمات الخيرية تمثل دالة في حجم عملية المراجعة، تعقيد عملية المراجعة، تكاليف أداء عملية المراجعة، الخدمات الاستشارية، وأخيراً صعوبة عملية المراجعة. ثانياً، إن أتعاب عملية المراجعة للمنظمات الخيرية تمثل 50 %

في المتوسط من أتعاب عملية المراجعة المثلثة بشركات القطاع الخاص التي تهدف إلى تحقيق الأرباح. ثالثاً، إن الأهمية النسبية لسوق القطاع الخاص بالنسبة للمراجع الخارجي تفوق الأهمية النسبية لسوق القطاع الخيري. هذا كما اقترح الباحثون تغيير التقرير عن أتعاب عملية المراجعة للمنظمات الخيرية حتى يبين مساهمة المراجع الخارجي في العطاء الخيري [Beattie et al., 2001].

أما فيما يتعلق بالدول العربية فقد أجريت دراسات تناولت أتعاب عملية المراجعة غير أنها كانت محدودة ومقتصرة على بعض الدول. فقد أجريت دراسة تهدف إلى التعرف على العوامل التي تؤثر على تحديد أتعاب عملية المراجعة للشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية، باستخدام نموذج الانحدار البسيط والمتعدد. وقد طبقت الدراسة على أتعاب عملية المراجعة لعدد 46 شركة مساهمة يتم نشر أسعارها اليومية من خلال مؤسسة النقد العربي السعودي في الصحف السعودية، وأظهرت الدراسة تبايناً في قيمة الأتعاب بين

قطاعات الشركات المختلفة، حيث وجد أن أعلى قيمة للأتعاب كانت للقطاع المصرفي، وأدناها للقطاع الصناعي، ومن النتائج المهمة الأخرى وجد أن هناك ارتباطاً إيجابياً هاماً بين الأتعاب وكل من أصول الشركة ونسبة المدينين والمخزون وإجمالي المدينين، وكذلك وجد ارتباط بين أتعاب عملية المراجعة وكون المراجع محلياً أو له اتصالات مع مكاتب أجنبية، حيث أن مثل هذه المكاتب ترتفع فيها الأتعاب عن المكاتب المحلية [الحميد، 1988].

الأصول، إجمالي المدينين، إجمالي المبيعات، نسبة المخزون لإجمالي الأصول وعدد الساعات المقدرة لعملية المراجعة. أما أهم العوامل غير الكمية التي ظهر لها تأثيراً على أتعاب عملية المراجعة فتمثلت في مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية، استخدام المعايير المحاسبية بثبات، مدى تعدد أنشطة العميل، خبرة المكتب السابقة في أعمال الشركة والمنافسة القائمة بين المراجعين الخارجيين [الحميد، 1995].

وفي المملكة العربية السعودية أيضاً أجريت دراسة أخرى للتعرف على العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب عملية المراجعة للوحدات الاقتصادية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين. استخدمت الدراسة الاستبيان كوسيلة لجمع البيانات من عينة مكونة من 139 مراجعاً خارجياً بمدينة الرياض وبلغت نسبة الردود الصالحة للتحليل 33%. وبينت نتائج الدراسة أن أهم العوامل الكمية المحددة لأتعاب عملية المراجعة هي مجموعة عناصر القوائم المالية التي تشمل إجمالي

وفي دراسة أجريت في دولة قطر على عينة مكونة من 12 شركة مساهمة، 12 مكتب مراجعة خارجية تم استخدام الاستبيان كوسيلة لجمع البيانات للتعرف على مدى تأثير 22 عاملاً على تحديد أتعاب عملية المراجعة من وجهة نظر كلا من المراجعين الخارجيين والشركات المساهمة. هذا وقد بينت نتائج الدراسة أن أهم العوامل المحددة لأتعاب عملية المراجعة من وجهة نظر المراجعين الخارجيين والشركات المساهمة الخاصة في قطر تتمثل في التأهيل العلمي والخبرة العملية للمراجعين الخارجيين، مدى سلامة

ودرجة التعقيدات المصاحبة لها
[راضي، 1998].

كذلك قامت دراسة أخرى في الأردن
استهدفت تحديد أهم العوامل التي تساهم
في تحديد أتعاب عملية المراجعة ، وتقييم
مستوى الأتعاب التي يتقاضاها المراجع
الخارجي ومدى تناسبها مع الجهد
المبذول. استخدمت أداة الاستبيان لجمع
البيانات اللازمة لتحقيق أهداف الدراسة
من عينة تكونت من 62 مراجعاً خارجياً
95 شركة مساهمة عامة مدرجة في سوق
عمان المالي.

وقد أظهرت نتائج الدراسة أن حجم
الشركة الخاضعة لعملية المراجعة، عدد
فروعها ، والوقت اللازم لإكمال عملية
المراجعة هي من أهم العوامل التي تؤثر
في تحديد الأتعاب التي يتقاضاها المراجع
الخارجي، وقد أظهر التحليل الإحصائي
وجود اختلافات جوهريّة بين المراجعين
الخارجيين والشركات في تحديد أهمية
العوامل التي تؤثر في تحديد أتعاب
عملية المراجعة وتقييم مستوى الأتعاب
[أبو نصار، 1999].

نظام الرقابة الداخلية، حجم الشركة
الخاضعة لعملية المراجعة، طبيعة نشاطها
ومدى تعقيد هذا النشاط، نوع التقارير التي
يصدرها المراجع الخارجي ونوع
الخدمات المهنية التي يقدمها [الحمودي
وابراهيم ، 1996].

كما قامت دراسة استطلاعية تهدف
إلى تحديد العوامل التي تؤثر على مستوى
أتعاب عملية المراجعة وقياس وتحليل
الأهمية النسبية لهذه العوامل من وجهة
نظر كل من المراجعين الخارجيين
وعملاء المراجعة في مصر. وقد
استخدمت الدراسة أداة الاستبيان لجمع
البيانات من عينة تتكون من 30 مراجعاً
خارجياً و30 شركة عاملة في القطاع
الخاص في كل من مدينتي القاهرة
والإسكندرية. أظهرت نتائج الدراسة اتفاق
كل من المراجعين الخارجيين والشركات
الخاضعة لعملية المراجعة على أكثر
العوامل أهمية في تحديد أتعاب عملية
المراجعة، هي حجم الشركة الخاضعة
لعملية المراجعة ، الوقت الذي يستلزمه
تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة ،
مدى صعوبة عملية المراجعة،

كما أجريت دراسة أخرى على 38 شركة مساهمة من الشركات المساهمة المقيدة في سوق الأوراق المالية بمملكة البحرين. تهدف الدراسة إلى التعرف على العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب عملية المراجعة وذلك من خلال استخدام تحليل الانحدار. وتشير نتائج الدراسة إلى أن الحجم (ممثلاً في لوغاريتم الأصول) محدد قوي لأتعاب عملية المراجع، الشركات ذات الخطر الأعلى (ممثلاً في نسبة المديونية) تدفع أتعاباً أكبر، التعقيد (ممثلاً في العمليات الأجنبية للعميل) تؤدي إلى زيادة أتعاب عملية المراجعة، الشركات ذات الربحية المرتفعة (ممثلة في معدل العائد على الأصول) أتعابها أكبر. وقد توصلت الدراسة أيضاً إلى أن توقيت القيام بعملية المراجعة (ممثلاً في انتهاء السنة المالية للعميل وقت الذروة) ليس عاملاً معنوياً مؤثراً في تحديد أتعاب عملية المراجعة [Joshi and AL – Bastaki, 2000].

6 . الإطار النظري للدراسة

من استعراض الدراسات السابقة،

وغيرها من الدراسات التي لم يتعرض لها الباحثان لنتائجها بالتفصيل في هذه الدراسة يمكن تصنيف العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب عملية المراجعة على النحو التالي:

- عوامل خاصة بالشركة أو الوحدة الخاضعة لعملية المراجعة: (حجم الشركة، حجم استثماراتها الأجنبية، طبيعة نشاط الشركة الخاضعة لعملية المراجعة، كفاية وفاعلية نظام الرقابة الداخلية بالشركة أو الوحدة الخاضعة لعملية المراجعة) [Elliott and Korpi, 1979 ; Simunic, 1980 ; Walllac, 1984 ; Simon, 1988 ; Turpen, 1990 ; Chan and Gwilliam, 1993 ; Rubin, 1998 ; Beattie et al., 2000 ; Felix et al., 2001 ; Matthews et al., 2003]. الحميد 1995، 1988، الحمودي وإبراهيم ، 1996، راضي 1998 ؛ أبونصار، 1999) .

هذا وقد تم التعبير عن حجم الشركة باستخدام إجمالي أصول الشركة [Brinm et al.1994;Firth,1997] ، أو إجمالي مبيعاتها [Haskino and Williams, 1988 ; Chan et al., 1993] أما في الدراسة

[Flesher and Soroosh, 1980 ; Taylor and Baker, 1981 ; Firth, 1985 ; Simon, 1985 ; Simon et al., 1986 ; Turpen, 1990 ; Beattie et al., 2000 ; Ioshi and AL – Bastaki, 2000 ; Matthews et al., 2003]. (الحمودي وإبراهيم، 1996 ؛ راضي، 1998 ؛ أبونصار، 1999).

- عوامل خاصة بالمنافسة: (ممثلة في حدة المنافسة في أسواق خدمات المراجعة وتأثير تغيير المراجع الخارجي على أتعاب عملية المراجعة في السنوات الأولى واللاحقة) [Francis, 1984 ; Briston and Kedsle, 1985 ; Simon and Francis, 1988 ; Fearnley, 1994 ; Gregory and Collier, 1996 ; Iyer and Iyer, 1996 ; Venkataramnm and Govind, 1996 ; Peel, 1997 ; Craswell and Francis, 1999 ; Mennon and Williams, 2001 ; Beattie and Pong, 2003]

7 . فرضيات الدراسة

من خلال اعتماد الباحثين على الإطار النظري للدراسة الوارد بالفقرة السابقة، وخبرتهما بخصائص البيئة الليبية تم اختيار ثلاثة عشر عاملاً من العوامل التي تم دراستها سابقاً، منها ما أظهرته الدراسات السابقة أنه من العوامل الهامة

الخاصة بالمنظمات الخيرية فقد تم اعتبار إجمالي موارد المنظمة ممثلاً للحجم [Beattie et al., 2001] وفي الوحدات الحكومية المحلية أو البلديات فقد تم التعبير عن الحجم باستخدام عدد الأفراد المقدمة لهم الخدمات [Baber et al., 1987 ; Rubin, 1998] .

- عوامل خاصة بمكتب المراجعة الخارجية: (حجم مكتب المراجعة، خبرته، شهرته، تخصصه في مراجعة نشاط معين، أنواع الخدمات التي يقدمها، وطبيعة التقارير التي يصدرها) [Simunic, 1980 ; 1984 ; Francis, 1984 ; Francis and Stockes, 1986 ; Palmrose, 1986 ; Francis and Simon, 1987 ; Rubin, 1988 ; Ward et al., 1994 ; Cullina, 1997 ; 1998 ; Defand et al., 2000 ; Ferguson and Stokes, 2002 ; Firth, 2002 ; Gul et al., 2003 ; Whisenan et al., 2003]

- عوامل خاصة بعملية المراجعة: (توقيت القيام بعملية المراجعة، تعقيدها، الخطر المصاحب لها، والوقت الفعلي الذي يستلزمه تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة).

في تحديد أتعاب عملية المراجعة ومنها ما هو غير هام أو قليل الأهمية في تحديد أتعاب عملية المراجعة، وعليه تم صياغة الفرضية الرئيسية لهذه الدراسة على النحو التالي:

((إن أتعاب عملية المراجعة تعتمد على عدة عوامل هامة يضعها المراجعون الخارجيون والشركات المساهمة الخاصة في الاعتبار عند تحديد الأتعاب))

ولاختبار الفرضية الرئيسية للدراسة تم صياغة فرضيات فرعية معتمدة على العوامل المراد دراستها حسب التصنيف المبين أعلاه وهي:

عوامل خاصة بالشركة الخاضعة لعملية المراجعة:

- إن أتعاب عملية المراجعة تعتمد على حجم الشركة الخاضعة لعملية المراجعة.
- إن أتعاب عملية المراجعة تعتمد على مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية.
- إن أتعاب عملية المراجعة تعتمد على طبيعة نشاط الشركة، ومدى حاجتها لخبرات وكفاءات متخصصة.

- إن أتعاب عملية المراجعة تعتمد على نظام تشغيل البيانات الذي تتبعه الشركة الخاضعة لعملية المراجعة.

- إن أتعاب عملية المراجعة تعتمد على عدد المواقع المختلفة للشركة الخاضعة لعملية المراجعة.

عوامل خاصة بالمراجع الخارجي:

- إن أتعاب عملية المراجعة تعتمد على حجم مكتب المراجعة وشهرته.

- إن أتعاب عملية المراجعة تعتمد على خبرة المراجع الخارجي في مراجعة شركات مماثلة.

- إن أتعاب عملية المراجعة تعتمد على مدى مسؤولية المراجع الخارجي بخصوص عملية المراجعة، ومدى تعرضه للمخاطر.

عوامل خاصة بعملية المراجعة:

- إن أتعاب عملية المراجعة تعتمد على مدى صعوبة عملية المراجعة ودرجة التعقيدات المصاحبة لها.

- إن أتعاب عملية المراجعة تعتمد على الوقت الذي يستلزمه تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة.

- إن أتعاب عملية المراجعة تعتمد على

توقيت القيام بعملية المراجعة.

- إن أتعاب عملية المراجعة تعتمد على درجة استعجال العميل لأداء الخدمة، ووضع تاريخ لإنهاء عملية المراجعة وإصدار تقرير المراجع الخارجي.

عوامل خاصة بالمنافسة:

- إن أتعاب عملية المراجعة تعتمد على مراعاة مستوى الأتعاب المألوفة والأتعاب السائدة للشركة الخاضعة لعملية المراجعة.

هذا ويلاحظ أنه تم ترتيب الفرضيات الفرعية ترتيباً عشوائياً بالاستبيان.

8. تحليل نتائج الدراسة

أظهرت العينة الاستطلاعية أن درجة ثبات المقياس تدعو للثقة حيث كان مستوى الاتساق الداخلي للمقياس $\alpha = 0.8495$ ، كما أظهرت أن معامل الصدق عالي لمتغيرات الدراسة حيث وصل معامل الصدق الذاتي إلى $0.9217^{(7)}$ وهو مؤشر جيد لصدق المقياس المستخدم في الدراسة.

وبالإطلاع على الجدول رقم (2)

الخاص بخصائص عينة الدراسة يتبين فيما يتعلق بالوظيفة أن هناك ما نسبته 37.5 % من المشاركين بالشركات المساهمة الخاصة هم بوظيفة رئيس قسم الحسابات وما نسبته 34.38 % منهم بوظيفة مدير عام، كما أن نسبة 3.12 % من المشاركين بوظيفة رئيس قسم المراجعة الداخلية و 25 % الباقية في وظائف أخرى.

وفيما يخص المؤهل العلمي تبين أن المراجعين الخارجيين جميعاً من المتحصلين على شهادات جامعية أو شهادة دراسات عليا وبالنسبة للمشاركين من الشركات المساهمة الخاصة فإن 78.12 % منهم من الحاصلين على شهادة بكالوريوس، و 9.38 % منهم حاصلين على درجة ماجستير وهذا مؤشر جيد على درجة المستوى العلمي لعينة الدراسة، أما نسبة 12.5 % الباقية فهي من مؤهلات مختلفة مثل دبلوم متوسط وليسانس وغير ذلك.

وأظهر الجدول 2 (ملحق رقم 1) أيضاً

أن ما نسبته 48.57% من المراجعين الخارجيين تتجاوز سنوات خبرتهم 15 سنة، أما عن المشاركين من الشركات المساهمة الخاصة فكانت النسبة 43.75%.

بعد تفريغ استمارات الاستبيان الخاصة بوجهة نظر المراجعين الخارجيين والمشاركين من الشركات المساهمة تم استخراج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات كل من المراجعين الخارجيين والمشاركين من الشركات المساهمة الخاصة كل على حدة، كذلك المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجمالي العينتين، كما تم ترتيب المتوسط الحسابي لإجمالي العينتين ترتيباً تنازلياً كما هو مبين في الجدول 3 (ملحق رقم 2) لتحديد الاتجاه العام لمدى أهمية العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب عملية المراجعة لكلا العينتين، حيث يظهر أن الاتجاه العام لوجهتي نظر المراجعين الخارجيين والمشاركين من الشركات المساهمة الخاصة، يشير إلى أن سلامة نظام الرقابة الداخلية، وحجم الشركة الخاضعة لعملية المراجعة - عوامل خاصة

بالشركة الخاضعة لعملية المراجعة وصعوبة عملية المراجعة ودرجة التعقيدات المصاحبة لها هي عوامل هامة جداً في تحديد أتعاب عملية المراجعة. عامل خاصة بعملية المراجعة -، بينما اعتبرت باقي العوامل عوامل هامة في تحديد أتعاب عملية المراجعة. كذلك تم اختبار معنوية الفرق بين متوسطي المراجعين الخارجيين والمشاركين من الشركات المساهمة الخاصة وذلك لتحديد ما إذا كانت الفروق بين متوسطي العينتين هي فروق ذات دلالة إحصائية أم أنها فروق عائدة للصدفة، ومن خلال نفس الجدول (3) يتضح بعد إجراء اختبار لعينتين مستقلتين أن النتائج المتحصل عليها تشير إلى أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي إجابات المراجعين الخارجيين والمشاركين من الشركات المساهمة الخاصة المتعلقة بالعوامل المؤثرة في تحديد أتعاب عملية المراجعة عند مستوى المعنوية 0.05 باستثناء العامل (مسئولية المراجع بخصوص عملية المراجعة، ومدى تعرضه للمخاطر)، حيث أظهر الاختبار وجود فروق ذات دلالة إحصائية بينهما

1.8 تحليل وجهة نظر المراجعين

الخارجيين

بعد أن تم تحديد ما إذا كانت هناك فروق جوهرية بين إجابات المراجعين الخارجيين والمشاركين من الشركات المساهمة الخاصة تم اختبار فرضيات الدراسة وتحديد أهمية كل عامل من العوامل من وجهة نظر المراجعين الخارجيين والشركات المساهمة الخاصة كل على حدة باستخدام اختبار t.

ومن خلال البيانات المعروضة بالجدول 4 (ملحق رقم 3) يتضح فيما يخص المراجعين الخارجيين أنه تم رفض الفرضية الصفرية H_0 لعشر عوامل كما هو مبين في الجدول وهذا يعني أن هذه العوامل تعتبر عوامل هامة من وجهة نظر المراجعين الخارجيين، ويمثل ذلك قبول الفرضية الرئيسية للدراسة فيما يتعلق بالفرضيات الفرعية المرتبطة بهذه العوامل على أنها عوامل هامة يتم أخذها في الاعتبار عند تحديد أتعاب عملية المراجعة من وجهة نظر المراجعين الخارجيين ورفض الفرضيات

ولاختبار فرضيات الدراسة وتحديد أهمية كل عامل من العوامل من وجهة نظر المراجعين الخارجيين والمشاركين من الشركات المساهمة الخاصة تم تطبيق اختبار t باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS لإظهار قيمة t المحسوبة عند متوسط المجتمع 3.0⁽⁸⁾، كما تم اختيار القيمة 3.0 كمتوسط نظري لكونها الحد الفاصل بين كون العامل هاماً أو غير هام حيث أن مستوى كون العامل هاماً يكون أكبر من 3.0 أما إذا كان 3.0 أو أقل صار العامل غير هام.

ولقبول أو رفض فرضيات الدراسة فقد تم إعادة صياغتها بشكل إحصائي لتصبح على الكيفية التالية:

$$H_0 : \mu \leq 3.0$$

$$H_1 : \mu > 3.0$$

الفرعية الباقية على أنها عوامل غير هامة.

وبترتيب العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب عملية المراجعة حسب المتوسط الحسابي لوجهة نظر المراجعين الخارجيين نحصل على جدول 5 (ملحق رقم 4) ومن خلاله يتضح أنه من ضمن العوامل الهامة هناك عوامل اعتبرت هامة جداً من وجهة نظر المراجعين الخارجيين وعلى رأسها سلامة نظام الرقابة الداخلية، وهذا ما يخالف بعض الدراسات السابقة حيث أنها كانت أقل أهمية في نتائجها ولم ترد ضمن العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب عملية المراجعة في بعضها الآخر، وقد يرجع كونها عاملاً هاماً جداً عند تحديد أتعاب عملية المراجعة لدى المراجعين الخارجيين إلى احتمال أنهم يلاحظون أن هناك قصوراً في أنظمة الرقابة الداخلية في الشركات المساهمة الخاصة، قد يكون هذا القصور سببه أن نظام الشركات المساهمة الخاصة يعد من الأنظمة الحديثة محلياً ولا يزال في طور التنظيم، لذا فإنهم يعطون أهمية خاصة لأنظمة الرقابة الداخلية لما قد يترتب عليها من اتساع نطاق المراجعة

وبالتالي زيادة في التكاليف، بينما تعتبر سلامة أنظمة الرقابة الداخلية في الدول الأخرى من الأمور المسلم بها.

يلي سلامة نظام الرقابة الداخلية في الأهمية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين حجم الشركة الخاضعة لعملية المراجعة، ويلاحظ أن هذا العامل يرتبط بعامل آخر اعتبره المراجعون الخارجيون هاماً جداً وهو الوقت الذي يستلزمه تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة، وهذا يعد من الأمور المنطقية حيث أنه كلما كبر حجم الشركة الخاضعة لعملية المراجعة كلما تطلب الأمر وقتاً أكثر في تنفيذ العملية مما يترتب عليه تكاليف أكبر، وتشير النتائج أيضاً إلى أن صعوبة عملية المراجعة ودرجة التعقيدات المصاحبة لها تُعد من العوامل الهامة جداً والتي تلي حجم الشركة الخاضعة لعملية المراجعة، بينما اعتبر المراجعون الخارجيون أن باقي العوامل لا تُعد من العوامل الهامة جداً في تحديد أتعاب عملية المراجعة، ولعل هذه النتائج في مجملها تتفق مع النتائج التي توصلت إليها معظم الدراسات السابقة .

ويلاحظ من خلال الجدول رقم (5) أيضا بأن العوامل المرتبطة بتوقيت تقديم تقرير عملية المراجعة لا تحظى باهتمام يذكر لدى المراجعين الخارجيين عند تحديد أتعاب عملية المراجعة وهذه العوامل هي درجة استعجال العميل لأداء الخدمة ووضع تاريخ محدد لإنهاء عملية المراجعة وإصدار تقرير المراجعة، وتوقيت القيام بعملية المراجعة، مما يؤكد على أن تقديم القوائم المالية في موعدها لا يشكل أهمية لدى الشركات المساهمة الخاصة والمستخدمين لقوائمها المالية، وما يدعم هذا الافتراض هو تأخر صدور القوائم المالي في بعض الأحيان إلى عدة سنوات.

2.8 تحليل وجهة نظر الشركات المساهمة الخاصة

من تحليل بيانات المشاركين من الشركات المساهمة الخاصة يُظهر الجدول رقم (4) نتائج الاختبارات التي أجريت عليها والتي تم فيها رفض الفرضية الصفرية H_0 لجميع العوامل، وهذا يعني قبول الفرضية البديلة H_1 أي أن هذه

العوامل تُعد عوامل هامة من وجهة نظر المشاركين من الشركات المساهمة الخاصة، ويمثل ذلك قبول الفرضية الرئيسية للدراسة لعينة الشركات المساهمة الخاصة فيما يتعلق بالفرضيات الفرعية جميعها على اعتبارها عوامل هامة من وجهة نظرهم.

ومن خلال الجدول رقم (5) والذي تم فيه ترتيب العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب عملية المراجعة من وجهة نظر المشاركين من الشركات المساهمة الخاصة بالنسبة لقيم المتوسط الحسابي لتحديد أكثر العوامل أهمية، نجد أن وجهة نظرهم تتماشى مع وجهة نظر المراجعين الخارجيين إجمالاً في أن سلامة نظام الرقابة الداخلية يُعد من العوامل الهامة جداً في تحديد أتعاب عملية المراجعة، وهذا يؤكد على أن نظام الرقابة الداخلية في الشركات المساهمة الخاصة يعاني من قصور، لذلك يؤخذ في الاعتبار لما قد يترتب عليه من زيادة في نطاق عملية المراجعة وما يصاحب ذلك من زيادة في التكاليف، وكذلك تعبر وجهة نظر المشاركين من الشركات المساهمة

الخاصة على أن لحجم الشركة الخاضعة لعملية المراجعة أهمية تلي سلامة أنظمة الرقابة الداخلية، غير أن المشاركين من الشركات المساهمة الخاصة يرون أن نظام تشغيل البيانات الذي تتبعه الشركة الخاضعة لعملية المراجعة يُعد أيضاً عاملاً هاماً جداً في تحديد أتعاب عملية المراجعة يلي سلامة نظام الرقابة الداخلية وحجم الشركة الخاضعة لعملية المراجعة بخلاف ما أظهرته نتائج المراجعين الخارجيين.

9 . النتائج والتوصيات

1.9 النتائج

من خلال الدراسة تم التوصل إلى عدد من النتائج التي أيدت الفرضيات واتفقت في مجملها مع الدراسات السابقة من أن أتعاب عملية المراجعة تتأثر بعدد من العوامل.

أ- أثبتت الدراسة أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بشكل عام بين وجهة نظر المراجعين الخارجيين والشركات المساهمة الخاصة ويتفقون بوجه عام على أن:

- سلامة نظام الرقابة الداخلية .

- حجم الشركة الخاضعة لعملية المراجعة.

- صعوبة عملية المراجعة ودرجة التعقيدات المصاحبة لها.

هي من العوامل الهامة جداً في تحديد أتعاب عملية المراجعة، بينما اعتبرت باقي العوامل عوامل هامة.

ب- وبعد تحليل وجهة نظر كل من المراجعين الخارجيين والشركات المساهمة الخاصة أثبتت الدراسة أن كل العوامل هي عوامل هامة ، إلا أنها تختلف في درجة الأهمية، حيث رأى المراجعين الخارجيين أن:

- سلامة نظام الرقابة الداخلية.

- حجم الشركة الخاضعة لعملية المراجعة.

- صعوبة عملية المراجعة ودرجة التعقيدات المصاحبة لها.

- الوقت الذي تستلزمه تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة.

تعد من العوامل الهامة جداً في تحديد أتعاب عملية المراجعة، بينما اعتبروا أن العوامل التالية تُعد عوامل هامة في تحديد أتعاب عملية المراجعة وهذه العوامل هي:

- عدد المواقع المختلفة للشركة الخاضعة لعملية المراجعة.

- طبيعة نشاط الشركة ومدى حاجتها

لخبرات وكفاءات متخصصة.

- نظام تشغيل البيانات الذي تتبعه الشركة الخاضعة لعملية المراجعة.
- خبرة المراجع الخارجي في مراجعة شركات مماثلة.
- مراعاة مستوى الأتعاب المألوفة والأتعاب السائدة.
- مسئولية المراجع الخارجي بخصوص عملية المراجعة، ومدى تعرضه للمخاطر.
- وهذا ما يؤيد فرضية الدراسة فيما يتعلق بهذه العوامل على أنها هامة في تحديد أتعاب عملية المراجعة، بينما كان رأيهم محايداً فيما يخص العوامل التالية:
- درجة استعجال العميل لأداء الخدمة، ووضع تاريخ لإنهاء عملية المراجعة وإصدار تقرير المراجع الخارجي.
- توقيت القيام بعملية المراجعة.
- حجم مكتب المراجعة وشهرته.
- ج- أما فيما يتعلق بالمشاركين من الشركات المساهمة الخاصة فقد أثبتت الدراسة أن العوامل التالية تُعد من وجهة نظرهم عوامل هامة جداً وهذه العوامل هي:
- سلامة نظام الرقابة الداخلية.

- حجم الشركة الخاضعة لعملية المراجعة.
- نظام تشغيل البيانات الذي تتبعه الشركة الخاضعة لعملية المراجعة.
- بينما اعتبرت باقي العوامل عوامل هامة في تحديد أتعاب عملية المراجعة وهي:
- عدد المواقع المختلفة للشركة الخاضعة لعملية المراجعة.
- الوقت الذي يستلزمه تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة.
- خبرة المراجع الخارجي في مراجعة شركات مماثلة.
- طبيعة نشاط الشركة ومدى حاجتها لخبرات وكفاءات متخصصة.
- صعوبة عملية المراجعة ودرجة التعقيدات المصاحبة لها.
- مراعاة مستوى الأتعاب المألوفة والأتعاب السائدة.
- مسئولية المراجع الخارجي بخصوص عملية المراجعة، ومدى تعرضه للمخاطر.
- درجة استعجال العميل لأداء الخدمة، ووضع تاريخ لإنهاء عملية المراجعة وإصدار تقرير المراجع الخارجي.
- حجم مكتب المراجعة وشهرته.
- توقيت القيام بعملية المراجعة.

المراجعة كوضع نموذج يمكن من خلاله مساعدة المراجعين الخارجيين والجهات الخاضعة لعملية المراجعة في تحديد أتعاب عملية المراجعة استناداً على النتائج التي أسفرت عنها هذه الدراسة .

الهوامش :

- 1- تتصف العينة العشوائية البسيطة بأنها إية مجموعة جزئية من المجتمع ، وبحجم معين ، لها نفس الفرصة (الاحتمال) لتختار كعينة من ذلك المجتمع [أبو صالح وعوض ، 1990:133] .
- 2- يعرف الثبات " بأنه الاتساق داخل عبارات المقياس والتجانس الكلي للمقياس .
- 3- صدق المقياس المقصود به " هو قدرة ذلك المقياس على قياس ما وضع من أجله أو مقياس السمة ، أو الظاهرة المراد قياسها " [الغريب : 1977، 670] .
- 4- الصدق الذاتي " هو صدق الدرجات التجريبية بالنسبة للدرجات الحقيقية " [الغريب : 1977، 683] .
- 5- تشير أساليب الانحدار إلى الطرق المستخدمة للتوصل إلى معادلة لتوفيق البيانات المتاحة ويمكن استخدام هذه المعادلة في التقدير والتنبؤ ويسمى المتغير الذي قد نرغب في التنبؤ به أو تقديره بالمتغير التابع بينما يسمى المتغير الآخر بالمتغير المستقل هذا ما يطلق عليه الانحدار البسيط، أما الانحدار المتعدد فيأخذ في اعتباره تأثير متغيرين مستقلين أو أكثر على المتغير التابع .
- 6- حدث دمج بين بعض المكاتب الثمانية الكبرى سنة 1992 وأصبح يطلق عليها مجموعة الستة الكبرى [venkataraman and Govind, 1996 : 124] .
- 7- يحسب الصدق الذاتي بأخذ الجذر التربيعي لمعامل الثبات [الغريب : 1977، 683] .
- 8- بعد احتساب قيمة t المحسوبة تم مقارنتها مع قيمة t الجدولية والتي تم استخراجها من جدول الاختبار t عند درجة حرية $v=n-1$ (n عدد مفردات العينة) ومستوى معنوية $\alpha = 0.05$ وتحديدًا إذا كنا نرفض أو نقبل فرضيات الدراسة .

من خلال النتائج التي توصلت إليها الدراسة في تحديدها لأهم العوامل المؤثرة في أتعاب عملية المراجعة ولكي تعم الاستفادة من هذه الدراسة نوصي بالتالي:

أ - نقترح بأن تعمل جهات الاختصاص متمثلة في نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين وجهاز التفتيش والرقابة الشعبية المالية في السعي من أجل وضع ضوابط لتحديد حد أدنى وحد أقصى لمستوى الأتعاب تتناسب مع الجهد المبذول من المراجع الخارجي اعتماداً على النتائج التي توصلت إليها الدراسة من تحديدها لأهم العوامل التي تأخذ في الاعتبار عند تحديد أتعاب عملية المراجعة باعتبارها تعبر عن وجهة نظر القائمين بعملية المراجعة وهم المراجعون الخارجيون والجهات الخاضعة لعملية المراجعة متمثلة في الشركات المساهمة الخاصة.

ب- زيادة الاهتمام بموضوع تحديد الأتعاب لما له من أثر على استقلالية المراجع الخارجي وكذلك تأثيرها على جودة الخدمة المقدمة، والدعوة إلى القيام بدراسات أخرى متعلقة بأتعاب عملية

services in the UK – a Descriptive study” British Accounting Review (26 : 1994) pp 301-322.

3) Beattie, V., Goodacre, A., Pratt, K., and Stevenson, J. “ The determinants of audit fees – Evidence from the voluntary sector” Accounting and Business Research, London (31 Autumn : 2001) pp 243 – 270.

4) Briston, R., and Kedsle, M. “ Must smaller firms continue to lose out? ” Accountancy (March : 1985) pp 163-164.

5) Chan, P. M., and D, Gwilliam. “ Determinants of Audit Fees for Quoted U. K. Companies” Journal of Business Finance and Accounting (20: 1993) pp 765 – 786.

6) Cullinan, C.p. “ Evidence of non-Big 6 market specialization and pricing power in a niche assurance service market” Auditing: A Journal of Practice and Theory (17 Supplement : 1998) pp 47-57.

7) Cullinan, C.p. “Audit pricing in the pension plan audit market” Accounting and Business Research (27 spring :1997) pp 91- 98.

8) DeFond, M.L., Francis, J.R., and Wong, T.J. “ Auditor industry specialization and market segmentation: evidence from Hong Kong” Auditing: A Journal of Practice and Theory (19 : 2000) pp 49-66.

9) Felix, W. L. Jr., Gramling, A. A., and Maletta, M. J. “ The contribution of internal audits as a determinant of external fees and factors influencing this contribution” Journal of Accounting Research, Chicago (39: 2001) pp 513-534.

10) Firth, M., “ An Analysis of Audit Fees and Their Determination” Auditing: A Journal of Practice and Theory (Spring 1985) pp 23 – 37.

قائمة مراجع الدراسة : أولاً : المراجع العربية :

1) أبو صالح، محمد صبحي وعدنان محمد عوض. مقدمة في الإحصاء، (مركز الكتب الأردني، 1990).

2) أبو نصار، محمد حسين. العوامل المحددة لأتعاب التدقيق في الأردن من وجهة نظر المدققين والشركات المساهمة العامة، مجلة دراسات، العدد 26 (1999)، ص ص 397-411.

3) الحمود، تركي ومحمد إبراهيم. العوامل المحددة لأتعاب التدقيق في دولة قطر، المجلة العلمية لكلية الإدارة والاقتصاد، جامعة قطر، عدد 26 (1996)، ص ص 53-80.

4) الحميد، عبد الرحمن إبراهيم. العوامل التي تؤثر على تحديد أتعاب المراجع القانوني : دراسة ميدانية للشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية، مجلة الإدارة العامة، العدد 59 (سبتمبر 1988)، ص ص 71-95.

5) الحميد، عبد الرحمن إبراهيم. تحديد أتعاب المراجعة المالية في المملكة العربية السعودية: دراسة ميدانية للعوامل المؤثرة من وجهة نظر المراجعين القانونيين، مجلة جامعة الملك سعود، المجلد 7، العلوم الإدارية (1) (1995)، ص ص 53-97.

6) الغريب، رمزية. التقويم والقياس النفسي والتربوي، (القاهرة : مكتبة الانجلو المصرية، 1977).

7) راضي، محمد سامي. تحليل العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة: دراسة تطبيقية على جمهورية مصر العربية، المجلة العربية للمحاسبة، العدد 1، مجلد 2 (نوفمبر 1998)، ص ص 33-77.

ثانياً : المراجع الأجنبية :

1) Anderson, T., and D. Zeghal. “ The Pricing of Audit Services: Further Evidence from the Canadian Market” Accounting and Business Research (24: 1994) pp 195 – 207.

2) Beattie, v., and Fearnley, S. “The changing of the market for audit

- 11)Flesher, D. L. and Soroosh, J., "Factors Affecting Accounting Fees" *The CPA Journal of Accountancy* (July 1980) pp 27 – 32.
- 12)Francis, J. R., "The Effect of Audit Firm Size on Audit Prices a Study of The Australian Market" *Journal of Accounting and Economics* (August 1984) pp 133 – 151.
- 13)Francis, J. R., and D. T. Simon, " A Test of Audit Pricing in the Small – Client Segment of the U. S. Audit Market" *The Accounting Review* (January 1987) pp 145 – 157.
- 14)Francis, J.R., and D. J. Stocks. " Audit Prices Product Differentiation, and Scale Economies: Further Evidence from the Australian Market" *Journal of Accounting Research* (Autumn 1986) pp 383 – 393.
- 15)Gul, F. A., Chen, C. J. P. and Tsui, J. S. L. " Discretionary accounting accruals, managers' incentives, and audit fees" *Contemporary Accounting Research*, Toronto (20 Fall: 2003)pp 332-365.
- 16)Iyer, v., and Iyer, G. " Effect of Big 8 mergers on audit fees: evidence from the United Kingdom" *Auditing: A Journal of Practice and Theory* (15 : 1996) pp 123-132 .
- 17) Joshi, P. L., and Al-Bastaki, H. "Determinants of audit fees: evidence from the companies listed in Bahrain" *International Journal of Auditing*, (4 : 2000) pp 129-138.
- 18)Matthews, D. and Peel, M. J. " Audit fee determinants and large auditor premium in 1900" *Accounting and Business Research*, London (33 : 2003) p 137.
- 19)Menon, K., and Williams, D. D. " Long-term trends in audit fees" *Auditing: A Journal of Practice and Theory* (20 : 2001) pp 116-136.
- 20)Palmrose, Z., "Audit Fees and Auditor Size: Further Evidence" *Journal of Accounting Research* (Spring 1986) pp 97-110.
- 21)Peel, M. "UK auditor concentration: a descriptive note" *Accounting and Business Research* (27 : 1997) pp 311-322.
- 22)Rubin, M. A., "Municipal Audit Fee Determinants" *The Accounting Review* (2: 1988) , pp 219-236.
- 23)Simon, D. T. Ramanan, R. and Dugar, A., " The Market for Audit Services in India: An Empirical Examination" *The International Journal of Accounting* (Spring 1986)pp 27 – 35.
- 24) Simon, D. T., " The Audit Services Market Additionl Empirical Evidence" *Auditing: A Journal of Practice and Theory* (Fall 1985) pp 71 – 78.
- 25)Simon. D. T., and J. R. Francis, " The Effects of Auditor Change on Audit Fees: Tests of Price Cutting and Price Recovery" *The Accounting Review* (April 1988) pp 255 – 269.
- 26)Simunic, D., " Auditing Consulting and Auditor Independence" *Journal of Accounting Research* (Autumn 1984) pp 679 – 702.
- 27)Simunic, D.A, The "Pricing of Audit services: Theory and Evidence", *Journal of Accounting Research*, (Spring 1980), PP 161-190.
- 28)Taylor, M. and R. Baker., " An Analysis of the External Audit Fee" *Accounting and Business Research* (Winter 1981) pp 55-60.
- 29)Turpen, R. A., " Differential Pricing on Auditors Initial Engagements: Further Evidence" *Auditing: A Journal of Practice and Theory* (Spring 1990) pp 60 – 76.
- 30)Venkataraman, M. Iyer., and Govind, S. Iyer. " Effect of Big Mergers on Audit Fees Evidence From" *The United*

Kingdom, Auditing: A Journal of Practice and Theory (Fall 1996) pp 123 - 132.

31) Wallace, W. a., " External Audit Fees: How Reasonable are They? " Financial Executive (January 1984) pp 34 - 39.

32) Ward, D. D., Elder, R. J., and Kattelus, S. C. " Further evidence on the determinants of municipal audit fees " The Accounting Review (69 April : 1994) pp 399-411.

ملحق 1

جدول رقم (2)
خصائص عينة الدراسة

سنوات الخبرة						المؤهل العلمي						الوظيفة					
الشركات		المراجعون				الشركات		المراجعون				الشركات		المراجعون			
نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد		
18.75	6	5.71	2	أقل من 5 سنوات	78.12	25	80.00	28	بكالوريوس	0.00	0	100	35	مراجع خارجي			
21.88	7	31.43	11	من 5 إلى أقل من 10 سنوات	9.38	3	17.14	6	ماجستير	34.38	11	0.00	0	مدير عام			
15.62	5	14.29	5	من 10 إلى أقل من 15 سنة	0.00	0	2.86	1	دكتوراه	37.50	12	0.00	0	رئيس قسم الحسابات			
25.00	8	11.43	4	من 15 إلى أقل من 20 سنة	12.50	4	0.00	0	أخرى	3.12	1	0.00	0	رئيس قسم المراجعة الداخلية			
18.75	6	37.14	13	من 20 سنة فأكثر	--	--	--	--	--	25.00	8	0.00	0	أخرى			
100	32	100	35	الإجمالي	100	32	100	35	الإجمالي	100	32	100	35	الإجمالي			

جدول رقم (3)

اختبار مدى التوافق والاختلاف بين إجابات المراجعين الخارجيين والشركات المساهمة الخاصة

نتيجة الاختبار	اختبار t لعينتين مستقلتين			الاحراف المعياري			المتوسط			البيان
	Sig (2-tailed)	Sig	الإجمالي	الشركات	المراجعون	الإجمالي	الشركات	المراجعون		
									Uneq	
لا توجد فروق	0.554	0.556	0.684	0.6503	0.6189	0.6835	4.6119	4.5625	4.6571	سلامة نظام الرقابة الداخلية .
لا توجد فروق	0.780	0.780	0.474	0.8134	0.8273	0.8117	4.3731	4.3438	4.4000	حجم الشركة الخاضعة لعملية المراجعة .
لا توجد فروق	0.267	0.266	0.513	1.1862	1.2115	1.1581	4.0448	3.8750	4.2000	صعوبة عملية المراجعة ودرجة التعقيدات المصاحبة لها .
لا توجد فروق	0.889	0.890	0.398	0.9127	0.7822	1.0290	3.9851	3.9688	4.0000	الوقت الذي يستلزمه تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة .
لا توجد فروق	0.930	0.930	0.420	1.1862	1.2309	1.1617	3.9552	3.9688	3.9429	عدد المواقع المختلفة للشركة الخاضعة لعملية المراجعة .
لا توجد فروق	0.266	0.272	0.174	1.0663	0.8975	1.1966	3.8806	4.0313	3.7429	نظام تشغيل البيانات الذي تتبعه الشركة الخاضعة لعملية المراجعة .
لا توجد فروق	0.629	0.631	0.619	1.1361	1.0583	1.2148	3.8358	3.9063	3.7714	طبيعة نشاط الشركة ومدى حاجتها لخبرات وكفاءات متخصصة في مجال معين .
لا توجد فروق	0.481	0.484	0.144	1.2901	1.1897	1.3842	3.8209	3.9375	3.7143	خبرة المراجع في مراجعة شركات مماثلة .
لا توجد فروق	0.176	0.180	0.154	0.9840	0.8701	1.0667	3.6119	3.7813	3.4571	مراعاة مستوى الإلتزام المالي والالتزام السائدة .
توجد فروق	0.419	0.425	0.028	1.3274	1.1426	1.4821	3.5821	3.7188	3.4571	مستوى المراجع بخصوص عملية المراجعة ، ومدى تعرضه للمخاطر .
لا توجد فروق	0.367	0.374	0.083	1.1312	0.9136	1.3009	3.4328	3.5625	3.3143	درجة استيعال العميل لأداء الخدمة ، ووضع تاريخ محدد لإنهاء عملية المراجعة وإصدار تقرير المراجعة .
لا توجد فروق	0.283	0.288	0.105	1.1255	0.9817	1.2401	3.2836	3.4375	3.1429	توقيت القيام بعملية المراجعة .
لا توجد فروق	0.130	0.133	0.135	1.1875	1.0453	1.2834	3.2090	3.4375	3.0000	حجم مكتب المراجعة وشهرته .

* تمت المقارنة عند مستوى المعنوية 0.05 لتحديد مدى التوافق والاختلاف .

جدول رقم (4)

نتائج اختبار t على إجابات المراجعين الخارجيين والشركات المساهمة الخاصة

نتيجة اختبار t	قيمة t المحسوبة		الاحراف المعيار		المتوسط		البيان
	الشركات	المراجعون	الشركات	المراجعون	الشركات	المراجعون	
رفض	رفض	9.188	10.204	0.8273	0.8117	4.4000	1 - حجم الشركة الخاضعة لعملية المراجعة.
رفض	قبول	2.368	0.000	1.0453	1.2834	3.0000	2 - حجم مكتب المراجعة وشهرته.
رفض	رفض	4.458	3.053	1.1897	1.3842	3.7143	3 - خبرة المراجع في مراجعة شركات مماثلة.
رفض	رفض	4.844	3.757	1.0583	1.2148	3.7714	4 - طبيعة نشاط الشركة ومدى حاجتها لخبرات وكفاءات متخصصة في مجال معين .
رفض	رفض	6.500	3.673	0.8975	1.1966	3.7429	5 - نظام تشغيل البيانات الذي تتبعه الشركة الخاضعة لعملية المراجعة .
رفض	رفض	5.079	2.535	0.8701	1.0667	3.4571	6 - مراعاة مستوى الأتعاب المألوفة والأتعاب السائدة.
رفض	رفض	4.452	4.802	1.2309	1.1617	3.9429	7 - عدد المواقع المختلفة للشركة الخاضعة لعملية المراجعة .
رفض	رفض	4.086	6.130	1.2115	1.1581	4.2000	8 - صعوبة عملية المراجعة ودرجة التعقيدات المصاحبة لها .
رفض	رفض	14.281	14.343	0.6189	0.6835	4.6571	9 - سلامة نظام الرقابة الداخلية .
رفض	رفض	3.559	1.825	1.1426	1.4821	3.4571	10 - مسئولية المراجع بخصوص عملية المراجعة، ومدى تعرضه للمخاطر.
رفض	رفض	7.006	5.749	0.7822	1.0290	4.0000	11 - الوقت الذي يستلزمه تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة.
رفض	قبول	2.521	0.682	0.9817	1.2401	3.1429	12 - توقيت القيام بعملية المراجعة .
رفض	قبول	3.483	1.429	0.9136	1.3009	3.3143	13 - درجة استعجال العميل لأداء الخدمة، ووضع تاريخ محدد لإنهاء عملية المراجعة وإصدار تقرير المراجعة.

جدول رقم (5)

ترتيب العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب عملية المراجعة حسب المتوسط الحسابي

ترتيب العوامل من وجهة نظر الشركات المساهمة الخاصة حسب المتوسط الحسابي		ترتيب العوامل من وجهة نظر المراجعين الخارجيين حسب المتوسط الحسابي	
العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب عملية المراجعة	المتوسط	العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب عملية المراجعة	المتوسط
سلامة نظام الرقابة الداخلية .	4.6571	سلامة نظام الرقابة الداخلية .	
حجم الشركة الخاضعة لعملية المراجعة .	4.4000	حجم الشركة الخاضعة لعملية المراجعة .	
نظام تشغيل البيانات الذي تتبعه الشركة الخاضعة لعملية المراجعة .	4.2000	صعوبة عملية المراجعة ودرجة التعقيدات المصاحبة لها .	
عدد المواقع المختلفة للشركة الخاضعة لعملية المراجعة .	4.0000	الوقت الذي يستلزمه تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة .	
الوقت الذي يستلزمه تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة .	3.9429	عدد المواقع المختلفة للشركة الخاضعة لعملية المراجعة .	
خبرة المراجع في مراجعة شركات مماثلة .	3.7714	طبيعة نشاط الشركة ومدى حاجتها لخبرات وكفاءات متخصصة في مجال معين	
طبيعة نشاط الشركة ومدى حاجتها لخبرات وكفاءات متخصصة في مجال معين .	3.7429	نظام تشغيل البيانات الذي تتبعه الشركة الخاضعة لعملية المراجعة .	
صعوبة عملية المراجعة ودرجة التعقيدات المصاحبة لها .	3.7143	خبرة المراجع في مراجعة شركات مماثلة .	
مراجعة مستوى الأتعاب المالية و الأتعاب المساندة .	3.4571	مراجعة مستوى الأتعاب المالية و الأتعاب المساندة .	
مسؤولية المراجع بخصوص عملية المراجعة، ومدى تعرضه للمخاطر .	3.4571	مسؤولية المراجع بخصوص عملية المراجعة، ومدى تعرضه للمخاطر .	
درجة استعجال العميل لأداء الخدمة، ووضع تاريخ محدد لإنهاء عملية المراجعة وإصدار تقرير المراجعة .	3.3143	درجة استعجال العميل لأداء الخدمة، ووضع تاريخ محدد لإنهاء عملية المراجعة وإصدار تقرير المراجعة .	
حجم مكتب المراجعة وشهرته .	3.1429	توقيت القيام بعملية المراجعة .	
توقيت القيام بعملية المراجعة .	3.0000	حجم مكتب المراجعة وشهرته .	