

الجمهورية العربية الليبية الشعبية الاشتراكية العظمى

الدراسات العليا
قسم المحاسبة



جامعة التحدي
كلية الاقتصاد

أثر العوامل المحددة لآتعب عملية المراجعة على جودة الأداء
المهني
(دراسة ميدانية على المراجعين الخارجيين)

إعداد الطالب

محمود على عقيلة محمد

بكالوريوس محاسبة - كلية الاقتصاد

جامعة سبها / 2002 م

إشراف

الدكتور/ عبدالعزيز إعييد أبوبكر

قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة قاريونس

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الإجازة العالية
(الماجستير) ، في تخصص المحاسبة

ربيع/2008

الجمهورية العربية الليبية الشعبية الاشتراكية العظمى

الدراسات العليا
قسم المحاسبة



جامعة التحدي
كلية الاقتصاد

أثر العوامل المحددة لأتعب عملية المراجعة على جودة الأداء
المهني

(دراسة ميدانية على المراجعين الخارجيين في ليبيا)

إعداد

محمود علي عقيلة محمد

لجنة الحكم والمناقشة:

الاسم

الصفة

التوقيع

- د. عبدالعزيز إبيد أبوبكر
- د. عوض أحمد الروياتي
- أ.د. مسعود عبدالحفيظ البدري

مشرفاً ورئيساً
ممتحناً داخلياً
ممتحناً خارجياً

د. علي مفتاح محمد

مدير مكتب الدراسات العليا بكلية الاقتصاد

أ.علي محمد عبدالسلام
أمين اللجنة الشعبية لكلية الاقتصاد



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿... وَمَا تَوْفِيقِي إِلَّا بِاللَّهِ عَلَيْهِ تَوَكَّلْتُ وَإِلَيْهِ

أُنِيبُ﴾

(هود، الآية: 88)

الإهداء

إلى ...

أمي، ثم أمي، ثم أمي

ثم أبي

أطال الله لي في عمرهما على طاعته

الباحث

شكر و تقدير

قال تعالى:- ﴿رَبِّ أَوْزِعْنِي أَنْ أَشْكُرَ نِعْمَتَكَ الَّتِي أَنْعَمْتَ عَلَيَّ وَعَلَى وَالِدَيَّ وَأَنْ أَعْمَلَ صَالِحاً تَرْضَاهُ وَأَدْخِلْنِي بِرَحْمَتِكَ فِي عِبَادِكَ الصَّالِحِينَ﴾ (سورة النمل، آية 19) ، وعملاً بقوله
تعالى ﴿وَالَّذِينَ هُمْ عَنْ صَلَاتِهِمْ سَاهَوْنَ﴾ من لا يشكر الناس لا يشكر الله﴾. أخرجه الترمذي

يتقدم الباحث بجزيل الشكر والعرفان للأستاذ الفاضل الدكتور/ عبدالعزيز
إعبيد أبوبكر، الذي تفضل بالإشراف على هذه الرسالة، فيرجع الفضل له بعد الله
عزوجل، في خروج هذه الرسالة إلى حيز الوجود بصورتها الحالية.
كما أشكر كل من، أخي الأستاذ/ إبراهيم علي عقيلة، لقيامه بالمراجعة
اللغوية لهذه الدراسة، وكذلك الدكتور/علي خير فضل، والأستاذ/ محمد مراجع،
لما قدماه من عون فيما يخص الجانب الإحصائي. وكل من ساهم معي ولو بالكلمة
الطيبة، فلهم مني جميعاً الفضل والعرفان.

وأخيراً يسجد الباحث لله رب العالمين شاكراً نعمته وفضله عليه، راجياً منه
سبحانه وتعالى التوفيق والسداد.

الباحث

ملخص الدراسة

تعتبر أتعاب عملية المراجعة من المحددات الهامة لمستوى الجهد المبذول من المراجع الخارجي، فإعطاء رأي فني محايد من قبل المراجع حول عدالة القوائم المالية يتطلب بذل جهد مناسب في سبيل الحصول على الأدلة الملائمة والكافية، الأمر الذي قد يؤدي إلى ارتفاع قيمة أتعاب عملية المراجعة لتتناسب مع تكلفة تنفيذ مهمة المراجعة، وأن كان تركيز العملاء على جانب التكلفة عند اختيار المراجع، أي تفضيل المراجع ذو التكلفة الأقل، وعض الطرف عن كيفية تنفيذ مهمة المراجعة، قد يؤدي إلى انخفاض مستوى جودة المراجعة.

ولأهمية الأتعاب وأثرها الجوهرية على جودة خدمات المراجعة، انطلقت فكرة هذه الدراسة، حيث هدفت إلى توضيح أثر العوامل المحددة لأتعاب عملية المراجعة على جودة الأداء المهني، ومن خلال مراجعة الدراسات السابقة تم تحديد (23) عاملاً من العوامل المحددة لأتعاب المراجعة، تم تبويبها في مجموعتين، هي عوامل مرتبطة بمكتب المراجعة، وعوامل مرتبطة بالمنشأة محل المراجعة.

ولتحقيق هدف الدراسة قام الباحث بصياغة الفرضية الرئيسية التي تنص على أنه، يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للعوامل المحددة لأتعاب عملية المراجعة على جودة الأداء المهني للمراجع الخارجي في ليبيا . ويتمثل مجتمع الدراسة في المراجعين الخارجيين العاملين بالمكاتب الخاصة، والمراجعين العاملين بجهاز المراجعة المالية. كما اعتمد الباحث في استقصاء المعلومات من عينة الدراسة على صحيفة الاستبيان.

وقد تم تقسيم الدراسة إلى أربعة فصول، اشتمل الفصل الأول على الإطار العام للدراسة، والفصل الثاني تناول أتعاب المراجعة في فكر المراجعة، والفصل الثالث عنى بتأثير أتعاب المراجعة على جودة الأداء المهني، وذلك من خلال توضيح جودة الأداء المهني، والخصائص المؤثرة فيها، والفصل الرابع والأخير تناول عرض وتحليل البيانات واختبار الفرضيات، ثم عرض النتائج والتوصيات.

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

1. أن أهم العوامل المحددة للأتعاب والمرتبطة بمكتب المراجعة تأثيراً على جودة الأداء المهني، كانت خبرة مكتب المراجعة في مجال النشاط، والسمعة الطيبة التي يتمتع بها مكتب المراجعة، ووجود خبراء في مجالات متعددة بمكتب المراجعة، وتوافر نظام الرقابة على جودة العمل بمكتب المراجعة .
2. أن أهم العوامل المحددة للأتعاب والمرتبطة بالمنشأة محل المراجعة تأثيراً على جودة الأداء المهني، كانت سلامة نظام الرقابة الداخلية المطبق بالمنشأة محل المراجعة،

وحجم المنشأة محلّ المراجعة، وأسلوب الإدارة المتبع في المنشأة محلّ المراجعة، ونزاهة الإدارة وسمعتها.

ومن خلال النتائج السابقة يوصي الباحث بالآتي:

1. مراعاة الاستناد إلى عوامل موضوعية تعكس حجم الجهد المبذول عند تحديد الأخطاء وذلك دون أي مبالغة.
2. العمل على زيادة وعي المستفيدين من خدمات المراجعة بأهمية جودة الأداء المهني، وبتّرع على نقابة المحاسبين والمراجعين والجامعات الدور الأكبر في هذا المجال.

فهرس المحتويات

الصفحة	الموضوع
أ	الآية
ب	الإهداء
ج	شكر و تقدير
د	ملخص الدراسة
و	فهرس المحتويات
ي	فهرس الجداول
1	الفصل الأول: الإطار العام للدراسة
2	المقدمة
3	الدراسات السابقة
7	مشكلة الدراسة
8	أهمية الدراسة
9	أهداف الدراسة
9	فرضيات الدراسة
10	منهجية الدراسة
10	مجتمع وعينة الدراسة
11	أداة الدراسة
11	طرق تحليل البيانات
11	تقسيمات الدراسة
12	الفصل الثاني: أتعاب المراجعة في فكر المراجعة
13	المقدمة
16	المبحث الأول: الأتعاب في ظل قواعد وآداب سلوك المهنة
17	الفرع الأول: التشريعات الدولية للأتعاب المهنية
21	الفرع الثاني: التشريعات المحلية للأتعاب المهنية
25	المبحث الثاني: العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب عملية المراجعة

26	الفرع الأول: العوامل المؤثرة في تحديد الأتعاب والمتعلقة بمكتب المراجعة
26	أولاً: حجم مكتب المراجعة
28	ثانياً: المخاطر المهنية التي يتعرض لها المراجع
29	ثالثاً: الخدمات الاستشارية التي يقدمها المراجع للعميل
30	رابعاً: خبرة المراجع في مراجعة شركات مماثلة
31	خامساً: التوقيت الذي يتم فيه عملية المراجعة
31	سادساً: تكاليف أداء عملية المراجعة
32	سابعاً: الوقت المستغرق في أداء عملية المراجعة
33	الفرع الثاني: عوامل مؤثرة في تحديد الأتعاب تتعلق بالمنشأة محل المراجعة
34	أولاً: حجم المنشأة محل المراجعة
34	ثانياً: مدى صعوبة عمليات المنشأة ودرجة التعقيدات المصاحبة لها
35	ثالثاً: مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية للمنشأة
37	الفصل الثالث: أتعاب المراجعة وأثرها على جودة الأداء المهني
38	المقدمة
41	المبحث الأول: مفاهيم وخصائص جودة المراجعة
41	الفرع الأول: مفهوم جودة المراجعة
42	أولاً: ربط مفهوم جودة المراجعة باحتمالات عدم وجود أخطاء جوهرية في القوائم المالية
42	ثانياً: ربط مفهوم جودة المراجعة بإمكانية تخفيض أخطار المراجعة
43	ثالثاً: ربط مفهوم جودة المراجعة بمدى التزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة وقواعد السلوك المهني:
45	الفرع الثاني: خصائص جودة المراجعة
45	أولاً: حجم مكتب المراجعة
46	ثانياً: سمعة (شهرة) مكتب المراجعة
47	ثالثاً: عدم وجود دعاوى قضائية مرفوعة ضد مكتب المراجعة
48	رابعاً: وجود نظام رقابة على جودة الأداء

48	خامساً: التزام مكتب المراجعة بالمعايير المهنية
49	سادساً: المنافسة بين مكاتب المراجعة
51	المبحث الثاني: أثر العوامل المحدد لأتعب عملية المراجعة على جودة الأداء المهني
52	الفرع الأول: أثر العوامل المحددة لأتعب عملية المراجعة والمتعلقة بمكتب المراجعة على جودة الأداء المهني.
52	أولاً: حجم مكتب المراجعة
52	ثانياً: الخدمات الاستشارية التي يقدمها المراجع للعميل
53	ثالثاً: خبرة المراجع في مراجعة منشآت مماثلة
53	رابعاً: التوقيت التي تتم فيه عملية المراجعة
54	الفرع الثاني: أثر العوامل المحددة لأتعب عملية المراجعة والمتعلقة بالمنشأة محل المراجعة على جودة الأداء المهني .
54	أولاً: حجم المنشأة محل المراجعة
55	ثانياً: مدى صعوبة عمليات المنشأة ودرجة التعقيدات المصاحبة لها
56	ثالثاً: مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية
58	الفصل الرابع: عرض وتحليل البيانات واختبار الفرضيات الدراسية
59	المقدمة
60	المبحث الأول: إجراءات الدراسة
60	أولاً: مجتمع وعينة الدراسة
61	ثانياً: أداة الدراسة
61	ثالثاً: جمع البيانات
62	رابعاً: الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات
65	المبحث الثاني: تحليل بيانات الدراسة
65	أولاً: تحليل معلومات خاصة بالمشاركين (خصائص عينة الدراسة)
67	ثانياً: التحليل الوصفي لبيانات الدراسة
68	المجموعة الأولى: تحليل وتفسير أثر العوامل المحددة للأتعب والمرتبطة بمكتب المراجعة على جودة الأداء المهني

74	المجموعة الثانية : تحليل وتفسير أثر العوامل المحددة للأتعاب والمرتبطة بالمنشأة محل المراجعة على جودة الأداء المهني .
80	ثالثاً: اختبار فرضية الدراسة
83	رابعاً: النتائج والتوصيات
87	قائمة المراجع
96	الملاحق

فهرس الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
18	دليل قواعد السلوك المهني	(2 - 1)
24	اتعاب جهاز المراجعة المالية نظير فحصه لحسابات الجهات العامة	(2 - 2)
62	صحف الاستبيان الموزعة والمستلمة من المشاركين في الدراسة	(1 - 4)
66	المؤهلات العلمية للمشاركين	(2 - 4)
67	توزيع المشاركين حسب عدد سنوات الخبرة في مجال المراجعة	(3 - 4)
73	العوامل المحددة للاتعاب والمرتبطة بمكتب المراجعة وأثرها على جودة الأداء المهني	(4 - 4)
78	العوامل المحددة للاتعاب والمرتبطة بالمنشأة محل المراجعة وأثرها على جودة الأداء المهني	(5 - 4)
80	نتائج اختبار الفرضية الفرعية الأولى	(6 - 4)
81	نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثانية	(7 - 4)

الفصل الأول
الإطار العام للدراسة

المقدمة

تمثل عملية المراجعة خدمة اقتصادية كما تمثل أتعاب المراجعة مصدرا رئيسيا من مصادر إيرادات مكاتب المراجعة، التي تسعى إلى تعظيمها بهدف الحصول على أفضل عائد ممكن من ممارسة المهنة، ومن ناحية أخرى تمثل تلك الأتعاب عبئا ماليا على المنشآت الخاضعة للمراجعة، وهي تكلفة تنفق في سبيل الحصول على منفعة تبرر تحملها⁽¹⁾، ويرتبط ذلك بالتنوع والجودة التي تقدم بها تلك الخدمة والتي تعد ضرورية للمكاتب التي تسعى للنهوض بالمهنة والمحافظة على عملاتها، والذين يتوقعون نوعية جيدة من الخدمة مقابل ما تكبدوا من تكاليف⁽²⁾، ومن هنا أصبحت عملية تحديد الأتعاب مسألة حيوية لكل من المراجعين الخارجيين والعملاء، سواء من حيث تقييم المراجعين الخارجيين لمدي عدالة وتناسب الأتعاب مع ما يبذلونه من جهد وما يتحملونه من تكلفة ومسؤوليات جراء القيام بأعمالهم، أو من حيث مدى شعور العملاء بحصولهم على عائد أو منفعة تبرر تحمل مثل هذه التكاليف⁽³⁾.

وتتوقف الثقة في الخدمات التي تقدمها عملية المراجعة على مدى جودة هذه الخدمات، حيث إنه كلما زادت جودة أداء المراجعين زاد مستوى الثقة في الخدمات التي يقدمونها، وازداد تقدير العملاء للمهنة ككل⁽⁴⁾، وتعتبر الأتعاب التي يتقاضاها المراجع الخارجي إحدى المؤشرات التي تؤثر على استقلالية وجودة الخدمة التي يقدمها، ففي ظل المنافسة الحادة تميل الأتعاب للانخفاض متأثرة بعوامل العرض والطلب، مما يؤثر على استقلالية المراجع الخارجي بشكل جوهري⁽⁵⁾، ومن النتائج الأخرى المحتملة لظاهرة شدة التنافس بين المراجعين

⁽¹⁾ محمد سامي راضي، "تحليل العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة: دراسة تطبيقية"، المجلة العربية للمحاسبة، العدد 1، 1998، ص 34.

⁽²⁾ حسام عبدالمحسن العنقري، الشاطري، "انخفاض مستوى أتعاب المراجعة وأثره على جودة الأداء المهني: دراسة ميدانية" مجلة جامعة الملك عبد العزيز، المجلد 20، العدد 1، 2006، ص 82.

⁽³⁾ محمد سامي راضي، مرجع سبق، ص 34.

⁽⁴⁾ عبد السلام محمد الدراجي، "تقييم جودة خدمات مكاتب المراجعة في ليبيا" رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة قار يونس، 1998، ص 1.

⁽⁵⁾ Simunic, D., "The Pricing Of Audit Services: Theory And Evidence" Journal of Accounting Research , (Spring 1980) , pp 188

الخارجيين انخفاض الأتعاب، حيث يتوجه بعض العملاء نحو الضغط على المراجع الخارجي لتخفيض الأتعاب لكي تتناسب مع مستوى الأتعاب السائدة، كما أظهرت العديد من الدراسات التي تناولت الأسباب المحتملة لتغيير المراجع الخارجي أن تخفيض الأتعاب كان من إحدى الأسباب الرئيسية وراء ذلك⁽¹⁾، وهذا يدل على أن بعض العملاء قد لا ينظرون إلى طبيعة جودة الخدمة التي يقدمها المراجع الخارجي بقدر ما ينظرون إلى الأتعاب، وبالتالي يتجهون إلى تغييره بمراجع آخر يتقاضى أتعاباً أقل من أجل التوفير، مما يشير إلى أن هذه الفئة من العملاء تنظر إلى عملية المراجعة كمتطلب قانوني إلزامي شكلي أكثر منه حماية لكيان واستمرار الشركة⁽²⁾.

الدراسات السابقة :

1- دراسة (Simunic, 1980)⁽³⁾

تعتبر هذه الدراسة من أقدم الدراسات التي عنيت بتحليل أتعاب المراجعة المالية في الولايات المتحدة الأمريكية، وقد استخدم Simunic نموذج الانحدار لإيجاد العلاقة بين أتعاب عملية المراجعة كمتغير تابع، وعدد من المتغيرات المستقلة كحجم الشركة محل المراجعة، ودرجة تعقيد المراجعة، وحجم المدينين والمخزون، وعدد الشركات التابعة، وغيرها من العوامل الأخرى، ووجد أن هناك علاقة طردية بين أتعاب المراجعة وتلك العوامل المستقلة.

2- دراسة (الحميد ، 1988)⁽⁴⁾

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح العوامل التي تؤثر على تحديد أتعاب المراجعة المالية للشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية، وقد استخدمت هذه الدراسة أسلوب الانحدار البسيط والمتعدد، وقد طبقت الدراسة على أتعاب عملية المراجعة لعدد (46) شركة مساهمة تم نشر أسعارها أسهمها من خلال مؤسسة النقل

(1) عمر عيسى جهاتي، " الأسباب المؤدية إلى تغيير متفق الحسابات القانوني: دراسة ميدانية على شركات المساهمة المدرجة في بورصة عمان لسوق الأوراق المالية"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد السادس عشر، 2000، ص 104.

(2) محمد حسين أبو نصار، " العوامل المحددة لأتعاب التدقيق في الأردن " مجلة الدراسات (العلوم الإدارية) المجلد 26، العدد 2، 1999، ص 397.

(3) Simunic, D., OP . Cit, pp 161-190

(4) الحميد، عبد الرحمن إبراهيم، "العوامل التي تؤثر على تحديد أتعاب المراجع القانوني: دراسة ميدانية للشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية" مجلة الإدارة المعاصرة، العدد 59، 1988، ص 93-71.

العربي السعودي في الصحف السعودية، وأظهرت الدراسة تأثير أتعاب المراجعة للشركات المساهمة بعدة عوامل مثل: الحجم، و تعقيدات عملية المراجعة وخطورها، ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن هناك ارتباطاً إيجابياً (علاقة طردية) بين الأتعاب، وكل من: أصول الشركة، ونسبة المدينين، والمخزون، وإجمالي المدينين.

3- دراسة (شلتوت ، 1994)⁽¹⁾

أجريت هذه الدراسة في مصر وتناولت أتعاب مراجع الحسابات، في ضوء الحجم والجودة، والعوامل المؤثرة، من وجهة نظر اقتصادية محاسبية، وأوضحت الدراسة أن بعض العملاء يفضلون جودة الخدمة، ولو اقتربت بارتفاع أسعارها (أتعاب المراجعة) على الأسعار المنخفضة التي قد تعرضها المكاتب الفردية أو الشركات المهنية الصغرى، وأوصت الدراسة بإجراء دراسة أخرى تتناول الشركات التي قامت بتغيير مراجع حساباتها، ومعرفة أسباب التغيير وفيما إذا كانت الأتعاب أو غيرها من الأسباب .

4- دراسة (طلبه ، 1994)⁽²⁾

أجريت هذه الدراسة في سلطنة عمان، حيث تطرقت إلى قياس أثر بعض العوامل على جودة أداء مراجع الحسابات، وذلك من خلال نموذج مقترح، نُعد فيه الأتعاب متغيراً مستقلاً. وقد افترض الباحث ضمن فروضه أن جودة المراجعة تقل كلما قلت الأتعاب التي يتقاضاها من العميل، بالنسبة لمجموع أتعاب المراجع من بقية العملاء . وخلصت الدراسة بأن هناك عوامل ترتبط ارتباطاً طردياً مع مستوى الجودة من بينها الأتعاب .

(1) شلتوت، محمد قاسم، " أتعاب مراجع الحسابات في ضوء الحجم والجودة والعوامل المؤثرة: دراسة اقتصادية محاسبية "، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ملحق العدد الأول، 1994، ص ص 1471 - 1505 .
(2) طلبه، علي إبراهيم، " قياس أثر بعض العوامل على جودة أداء مراجع الحسابات: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة " المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، 1994، ص ص 1285 - 1306 .

5- دراسة (الرحيلي و فريدي ، 1997)⁽¹⁾

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار أثر عوامل جودة عملية المراجعة على الأتعاب من وجهة نظر أعضاء لجان المراجعة في الشركات المساهمة السعودية، وقد توصلت الدراسة إلى (35) عاملاً من عوامل الجودة تمّ تبويبها في ثلاث مجموعات، المجموعة الأولى وهي: عوامل الجودة المرتبطة بالهيكل التنظيمي لمكتب المراجعة، والثانية هي: عوامل الجودة المرتبطة بتخطيط عملية المراجعة، والمجموعة الأخيرة تشمل: عوامل الجودة المرتبطة بتنفيذ عملية المراجعة، وتوصلت الدراسة إلى أن أكثر عوامل الجودة أهمية من حيث تأثيرها على الأتعاب – على مستوى المجموعات الثلاث – هي السمعة العامة التي يتمتع بها مكتب المراجعة ، ونسبة إتمام خطة المراجعة قبل اليوم الأول للعمل الميداني، وفعالية فحص وتقييم المراجع لنظام الرقابة الداخلية للعميل .

6- دراسة (أبونصار ، 1999)⁽²⁾

استهدفت هذه الدراسة تحديد أهم العوامل التي تُسهم في تحديد أتعاب المراجعة في الأردن، وتقييم مستوى الأتعاب التي يتقاضاها المراجع ومدى تناسبها مع الجهد المقدم، وتكونت عينة الدراسة من (62) مراجعاً خارجياً و(95) شركة مساهمة عامة مدرجة في سوق عمان المالي، وأظهرت نتائج الدراسة أن حجم المنشأة وعدد فروعها والوقت اللازم لإتمام عملية المراجعة، تعد من أهم العوامل التي تؤثر في تحديد قيمة الأتعاب التي يتقاضاها المراجع الخارجي، كما توصلت هذه الدراسة إلى أن هناك تدني في مستوى الأتعاب مع الجهد المبذول من المراجع لإنجاز عملية المراجعة.

(1) الرحيلي، عوض سلامة، سميرة غازي فريدي، "دراسة ميدانية لأثر عوامل جودة المراجعة على الأتعاب من وجهة نظر لجان المراجعة بالشركات المساهمة السعودية"، مجلة الدراسات المالية والتجارية والعلوم الإدارية، العدد الثاني، 1997، ص 108-145.

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

7- دراسة (حلس ، 2003)⁽¹⁾

تهدف هذه الدراسة إلى تحديد العوامل التي تؤثر على مستوى أتعاب المراجعة، وقياس وتحليل الأهمية النسبية لهذه العوامل من وجهة نظر المراجعين، بغية الوقوف على مدى أهمية كل منها في تحديد مستوى الأتعاب، وتوصلت الدراسة إلى حصر (15) متغيراً ذات علاقة بأتعاب المراجعة في فلسطين، وقد تم تبويب الأهمية النسبية لهذه العوامل كما يراها المراجعون، وبينت الدراسة أن أهم هذه العوامل هي: حجم المنشأة الخاضعة للمراجعة، والوقت الذي يستلزمه المراجع في تنفيذ عملية المراجعة .

8- دراسة (الفضل ، 2003)⁽²⁾

أجريت هذه الدراسة في العراق على فئتين هما: المراجعون القانونيون في مكاتب المراجعة والشركات المساهمة، حيث تم اختبار عينة عشوائية من كل فئة، وأظهرت الدراسة دور البيئة التي تمارس فيها المهنة على تحديد أهمية المتغيرات المختلفة في تحديد أتعاب المراجعة، وقدمت أدلة مستمدة من واقع البيئة العراقية ومقارنتها بنتائج الدراسات التي تمت في بيئات أخرى، حيث اتفقت مع الدراسات السابقة بشأن محدودية تأثير العوامل المتعلقة بمشاركة العميل في تنفيذ أعمال المراجعة، وتكلفة تغيير المراجع، والنفوذ الاجتماعي للمراجعين، في تحديد أتعاب المراجعة.

9- دراسة (العنقري ، 2006)⁽³⁾

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على تأثير انخفاض مستوى أتعاب المراجعة على جودة الأداء المهني، في المملكة العربية السعودية، وقد تم تقسيم مكاتب المراجعة محل الدراسة إلى ثلاث مجموعات، شملت المكاتب صغيرة الحجم،

(1) حلس، سالم عبد الله، "العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة في فلسطين، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد الحادي عشر، العدد الأول، 2003، ص248-275.

(2) الفضل، مؤيد محمد علي، "تحليل أهمية العوامل المؤثرة على تحديد أتعاب المراجعة المالية في العراق: دراسة مقارنة من وجهة نظر الشركات والمراجعين القانونيين" مجلة أفق اقتصادية، المجلد 24، العدد 94، 2003، ص من 89-123.

(3) العنقري، حسام عبد المصنن، "الانخفاض مستوى أتعاب المراجعة وأثره على جودة الأداء المهني: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، المجلد 20، العدد الأول، 2006، ص من 81-132.

والمكاتب متوسطة الحجم، والمكاتب كبيرة الحجم، وقد خلصت الدراسة إلى عدم وجود تأثير كبير لانخفاض الأتعاب المهنية على جودة الأداء المهني. ومن خلال عرض وتحليل الدراسات السابقة نجد أن بعض هذه الدراسات ركزت على العوامل المحددة أو المؤثرة في أتعاب عملية المراجعة، والبعض الآخر ركز على العوامل المؤثرة على جودة المراجعة بشكل عام، وبهذا تكون هذه الدراسة مختلفة عن سابقتها بأنها ركزت على العوامل المحددة لأتعاب عملية المراجعة، وأثر تلك العوامل على جودة الأداء المهني.

مشكلة الدراسة:

يتعامل مراجع الحسابات كغيره من أصحاب المهن الحرة مع مجموعة من العملاء من خلال أداء خدمات معينة لهؤلاء العملاء مقابل أتعاب محددة يحصل عليها، وتعتبر مسألة تحديد أتعاب المراجع عن الخدمات التي يؤديها للعملاء ذات أهمية كبيرة من وجهة نظر المراجع ومن وجهة نظر العميل أيضاً، حيث أن كل طرف يريد أن تتعادل قيمة الأتعاب المدفوعة مع قيمة الخدمات المقدمة، بشكل يحقق للمراجع أتعاباً متوازنة مع ما يقدمه من خدمات، ويحقق للعميل في نفس الوقت ما يطلبه من درجة جودة الخدمة⁽¹⁾.

ونظراً لتعدد الأطراف المستفيدة من أداء خدمة المراجعة، أصبحت هذه الخدمة على درجة عالية من الأهمية من حيث الجودة والأتعاب معاً، المشكلة تظهر عندما يطلب من المراجع تقديم خدمة مراجعة بأعلى مستوى ممكن من الجودة وبأقل قدر ممكن من الأتعاب، ففي ظل زيادة حدة المنافسة في سوق المراجعة وسيطرة مجموعة محددة من المكاتب على النصيب الأكبر من العملاء، وتزايد عمليات تغيير المراجعين أو ما يعرف بالتحول من مكتب مراجعة إلى مكتب مراجعة آخر، وظهور

(1) محمد بكرى عبد العليم، "قياس جودة الخدمات المهنية: دراسة تطبيقية لمفاهيم ومقاييس جودة خدمة مراجعة الحسابات وأثرها على رضى العملاء" المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الثالث، 2000، ص 301.

ما يعرف " بفجوة التوقعات "(1)، فإن أتعاب المراجعة تتجه للانخفاض مع زيادة الطالب على مستوى أعلى من حيث الجودة.

فمن خلال الاطلاع على الدراسات التي أجريت في بيئة المراجعة الليبية اتضح أن هناك نقص كبير في التشريعات الليبية، فيما يتعلق بتنظيم المهنة خاصة تلك المتعلقة بمعايير المراجعة وقواعد السلوك المهني، مقارنة بتشريعات المهنة في العديد من الدول الأخرى(2). فنقابة المحاسبين والمراجعين والتشريعات السائدة بالخصوص لم تتبن الإجراءات اللازمة لوضع أساس يحكم تحديد أتعاب عملية المراجعة بشكل واضح، يعكس قدرات المراجع الخارجي وخبرته ويتناسب مع وقت عملية المراجعة وتكلفتها والمسؤولية القانونية التي يتعرض لها(3)، كما أن نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين لم تتخذ الإجراءات التي تضمن الحد من المنافسة بين المراجعين الخارجيين في تحديد الأتعاب، وتكفل للمراجع الخارجي أتعابا متوازنة مع جودة الخدمات التي يقدمها، تلك الجودة التي تحقق للمساهمين والمجتمع المنفعة والفائدة التي يتوقعونها من عملية المراجعة، وبالتالي يمكن صياغة مشكلة الدراسة بالسؤال التالي :

• هل هناك تأثير للعوامل المحددة لأتعاب عملية المراجعة على جودة

الأداء المهني للمراجع الخارجي في ليبيا ؟

أهمية الدراسة:

لقد اهتمام العديد من الباحثين في السنوات الأخيرة بموضوع جودة الأداء المهني ، لما لها من أهمية بالغة بالنسبة للمراجع والمستفيد من عملية المراجعة، فالأول سوف تتكون لديه سمعة طيبة الامر الذي سينعكس على المستفيد بالمنفعة،

(1) حسام عبد المحسن العنقري، مرجع سابق، ص 83.
 (2) سالم بن غربية وآخرون، " دراسة معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني في الجماهيرية " مجلة البحوث الاقتصادية، منشورات مركز بحوث العلوم الاقتصادية، 1987، ملخص الدراسة، ص 125.
 (3) أمين مرعي درياق، " العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب عملية المراجعة: دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير غير منشورة، أكاديمية الدراسات العليا فرع بنغازي، 2002، ص 4.

ومن ثم فإن جودة عملية المراجعة تؤدي إلى تحقيق أهمية المراجعة ودورها الجوهري في المجتمع بكفاءة وفعالية، وعليه يمكن القول: إن الاهتمام بجودة المراجعة أصبح مطلباً جوهرياً لكافة الأطراف التي لها علاقة بنتائج المراجعة، وتتوقف جودة المراجعة على بذل المراجع الجهد المناسب في سبيل الحصول على الأدلة الملانمة والكافية الأمر الذي يؤدي بدوره إلى ارتفاع قيمة الأتعاب لتتناسب مع تكاليف تنفيذ عملية المراجعة.

وعليه فإن أهمية هذه الدراسة تتبع من أجل رفع وتحسين مستوى كفاءة وأداء مهمة المراجع، وذلك من خلال إلقاء الضوء على مشكلة هامة وحيوية وهي عملية تحديد أتعاب المراجعة وعلاقتها بجودة الأداء المهني.

أهداف الدراسة:

1. إلقاء الضوء على الأتعاب في ظل قواعد وأداب السلوك المهني .
2. التعرف على العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب عملية المراجعة .
3. بيان فيما إذا كان هناك أثر للعوامل المحددة للأتعاب عملية المراجعة على جودة الأداء المهني .

فرضيات الدراسة:

تعتمد هذه الدراسة على فرضية رئيسية صيغت على النحو التالي:

• الفرضية الرئيسية:

"يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للعوامل المحددة لأتعاب عملية

المراجعة على جود الأداء المهني".

ولاختبار الفرضية الرئيسية صيغت الفرضيات الفرعية التالية:

• الفرضية الفرعية الأولى:

يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للعوامل المحددة لأتعاب عملية

المراجعة المرتبطة بمكتب المراجعة، على جودة الأداء المهني.

• الفرضية الفرعية الثانية:

يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للعوامل المحددة لأتعب عملية المراجعة المرتبطة بالمنشأة المراجعة، على جودة الأداء المهني.

منهجية الدراسة:

يجمع هذا البحث بين منهجين اثنين هما، المنهج الاستنباطي، والمنهج الاستقرائي، وذلك من خلال الخطوات التالية:

- مراجعة الدراسات السابقة للتعرف على العوامل المحددة لأتعب عملية المراجعة، وأثرها على جودة الأداء المهني.
- تحديد الإطار النظري للدراسة وذلك من خلال الاعتماد على الدراسات السابقة لتحديد تأثير أتعب المراجعة (متغير مستقل) على جودة الأداء المهني (متغير تابع).
- الاسترشاد بالعوامل البيئية المحلية لتحديد العلاقة المتوقعة بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة .
- استخدام الاستبيان كوسيلة لجمع البيانات اللازمة للدراسة، وتصنيفها وتبويبها، وتحليلها، وصياغة نتائج الجزء العملي للدراسة (الاستنتاجات العملية).
- مقارنة الاستنتاجات العملية للدراسة بالنظرية منها.

مجتمع وعينة الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة تم تحديد المجتمع من المراجعين الخارجيين باعتبارهم الطرف الأساسي في تحديد أثر الأتعب المهنية وجودة أدائهم المهني. وسوف تتم الدراسة على فئتين من المراجعين، مراجعي المكاتب الخاصة، والمراجعين بجهاز المراجعة المالية العامة، في كل من المدن الأتية: بنغازي، وطرابلس، وسرت، ومصراته، وسبها. وسبب اقتصار هذه الدراسة على تلك المدن هو أن معظم مكاتب المراجعة تتمركز في هذه المدن باعتبارها من أكبر مدن ليبيا، إضافة لوجود فروع لجهاز المراجعة المالية فيها.

أداة الدراسة:

تم استخدام استمارة الاستبيان كأداة للحصول على البيانات الأولية من عينة الدراسة، وقد وجهت الاستمارة إلى فئتين من المراجعين هما: المراجعين العاملين بالمكاتب الخاصة، والمراجعين العاملين بجهاز المراجعة المالية، وقد قسم الاستبيان إلى جزئين الجزء الأول خصص للمعلومات العامة عن المشاركين ، أما الجزء الثاني خصص للأسئلة التي تبحث فيما إذا كان هناك أثر للعوامل المحدد الأتعب عملية المراجعة على جودة الأداء المهني.

طرق تحليل البيانات:

تم تحليل البيانات التي جُمعت من خلال استمارة الاستبيان الموزعة باستخدام أسلوب الإحصاء الوصفي، المتمثل في النسب المئوية، والمتوسطات الحسابية ، والانحرافات المعيارية، كما تم استخدام الإحصاء التحليلي، المتمثل في الاختبار الإحصائي (T-test) لاختبار فرضيات الدراسة، وذلك بالاعتماد على البرنامج الإحصائي (SPSS).

تقسيمات الدراسة:

ولغرض تحقيق أهداف الدراسة تم تقسيمها إلى:

- الفصل الأول: يتناول الإطار العام للدراسة من حيث المشكلة والمنهجية.
- الفصل الثاني: أتعب المراجعة في فكر المراجعة .
- الفصل الثالث: أتعب المراجعة وأثرها على جودة الأداء المهني.
- الفصل الرابع: بيان طريقة تجميع البيانات، وتحليلها، وصياغة النتائج والتوصيات.

الفصل الثاني:

ألعاب المراجعة في فكر المراجعة

المقدمة:

عرفت المراجعة من قبل *American Accounting Association* (AAA) (جمعية المحاسبة الأمريكية)، على أنها عملية منطقية ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي، والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة، وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة .

ومن هنا باتت مهنة المراجعة الخارجية من المهن المهمة لمستخدمي المعلومات المحاسبية، ليس على مستوى الوحدات الاقتصادية فحسب، بل وعلى مستوى الاقتصاد القومي بأكمله، نظراً لما تضيفه هذه المهنة من ثقة ومصداقية على القوائم المالية⁽¹⁾ .

وتحصل مكاتب المراجعة على إيراداتها الأساسية من خدمة المراجعة، وهذا ما يعرف فى أدب المراجعة بأتعاب المراجعة، وتمثل هذه الأتعاب المصدر الهام لتلك المكاتب بل ويرى البعض بأنها السبب الرئيسي لوجود هذه المكاتب⁽²⁾. وبالتالي فإن تعظيم أتعاب المراجعة أصبح الهدف الذي يسعى مكتب المراجعة إلى تحقيقه بغية الحصول على أفضل عائد ممكن من ممارسته للمهنة، فى حين تمثل أتعاب المراجعة عبئاً مالياً على المنشآت الخاضعة للمراجعة⁽³⁾.

ولقد حاول الفكر المحاسبي فى السنوات الأخيرة إثارة هذا الموضوع (أتعاب المراجعة) لما له من أهمية بالغة، وذلك بالبحث عن أسباب حصول بعض المكاتب على أتعاب كبيرة مقارنة ببعض المكاتب الأخرى، وما هو تأثير الخدمات الاستشارية التي قد يؤديها المراجع على تلك الأتعاب، وغيرها من التساؤلات الأخرى التي تعنى بحجم المنشأة وتعدد أو تعدد أنشطتها ومدى تعقد عملية المراجعة ومدى الخطر المرتبط بعملية المراجعة على تحديد الأتعاب⁽⁴⁾. الأمر الذي دفع الكثير

(1) امباركة سالم العماري، " فجوة التوقعات بين مراجعي الحسابات ومستخدمي المعلومات المحاسبية فى ليبيا "، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة قار بونس، 2003، ص 14

(2) سالم عبد الله حلس، مرجع سابق، ص 248

(3) محمد سامي راضي، مرجع سابق، ص 34

(4) أحمد السباعي قطب، خالد الخاطر، " العوامل المؤثرة فى أتعاب مراجعة الحسابات: دراسة ميدانية "، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة، المجلد 18، العدد 2، سنة 2004، ص 154.

من الباحثين لدراسة أسس تحديد الأتعاب التي يتقاضاها المراجع الخارجي، والتي تعد من المؤشرات الهامة التي تؤثر على استقلالية وجودة الخدمة التي يقدمها، ففي ظل المنافسة الحادة تميل الأتعاب إلى الانخفاض متأثرة بعامل العرض والطلب، مما يؤثر على استقلالية المراجع الخارجي بشكل جوهري⁽¹⁾.

ومن هنا أصبحت عملية تحديد أتعاب المراجعة مسألة حيوية لكل من المراجعين الخارجيين والمنشآت الخاضعة للمراجعة⁽²⁾.

ويمكن القول في هذا الصدد أن ازدياد أهمية هذا الموضوع مرده إلى العوامل

التالية:⁽³⁾

- عدم وجود أساس موضوعي وعادل يمكن الاتفاق عليه بين المراجع والمنشأة الخاضعة للمراجعة، بما يحقق للمراجع عائداً معقولاً لما يقدمه من خدمة، وفي ذات الوقت يحقق للمنشأة الخاضعة للمراجعة (العميل) العائد أو المنفعة المنتظرة.

- أن التنافس القائم في الوقت الحالي بين مكاتب المراجعة وأثره على أتعاب المراجعة، وما يمكن أن يترتب عليه من قبول بعض المراجعين أتعاباً متدنية كسباً لبعض العملاء، وعلى أمل زيادة الأتعاب مستقبلاً، وقد ينعكس على أداء المراجع وكفاءته في القيام بعملية المراجعة.

- إن محصلة تفاعل العاملين السابقين المتمثلين في عدم وجود أساس موضوعي وعادل يمكن الاتفاق عليه، فضلاً عن التنافس القائم بين مكاتب المراجعة أدى إلى إلقاء الكثير من الشكوك حول استقلالية المراجع، حيث اهتم الباحثون بإلقاء الضوء على موضوع تحديد الأتعاب، ومدى تأثيره على سلوك واستقلالية وكفاءة المراجع .

وعلى الرغم من أهمية هذا الموضوع كما ذكر سلفاً، نجد أن نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين والتشريعات الساندة بالخصوص، لم تتبنى الإجراءات اللازمة

⁽¹⁾ Simunic, D., OP . Cit ,p 188

⁽²⁾ سالم عبد الله طلس، مرجع سابق، ص 249.

⁽³⁾ محمد سامي راضي، مرجع سابق، ص 34.

لوضع أساس يحكم تحديد أتعاب عملية المراجعة بشكل يضمن للمراجع الخارجي عائداً معقولاً، يعكس قدرة المراجع الخارجي وخبرته وجودة أداءه، وأيضاً يتناسب مع وقت عملية المراجعة وتكلفتها والمسؤولية القانونية التي قد يتعرض لها المراجع الخارجي .

إضافة إلى ذلك لم تتخذ نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين الإجراءات التي من شأنها أن تعمل على الحد من المنافسة بين المراجعين الخارجيين في تحديد الأتعاب، وتكفل في نفس الوقت أتعاباً متوازية مع جودة الخدمات التي يقدمها⁽¹⁾ .

وبناءً على ما تقدم عرض الباحث في هذا الفصل، الأتعاب في ظل قواعد وأداب سلوك المهنة، مع أهم العوامل التي تؤثر في تحديد قيمة أتعاب المراجعة في سوق خدمات المراجعة في ليبيا، مع مقارنة ذلك بالعوامل المؤثرة في تحديد قيمة الأتعاب في أسواق المراجعة على النطاق الدولي، وتم تناول هذه الجوانب في هذا الفصل من خلال المبحثين التاليين :

المبحث الأول: الأتعاب في ظل قواعد وأداب سلوك المهنة.

المبحث الثاني: العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب عملية المراجعة.

(1) أمين مرعي تريباق ، مرجع سابق، ص 96.

المبحث الأول:

الأتعاب في ظل قواعد وآداب سلوك المهنة.

تمهيد:

"إن أي تجمع مهني يقوم بتقديم خدماته إلى المجتمع لا بد أن يحوز على ثقة من يخدمهم إذا أراد النجاح والتطور، كما يجب أن يؤكد أعضاء أي تجمع مهني بأنهم أهل للثقة من قبل المجتمع، وذلك من خلال سلوكياتهم ونوعية الخدمات التي يقدمونها"⁽¹⁾، فمصطلح المهنة يستخدم لوصف مجموعة من الأفراد يزاولون عملاً فنياً بهدف خدمة مصالح الجمهور، في الوقت الذي يسعون فيه كذلك إلى تحقيق مصالحهم الخاصة وهي كسب احتياجاتهم المعيشية⁽²⁾. والمراجعة كمهنة لا تستثنى من ذلك، فمعظم مجامع المراجعين في كثير من الدول تهدف إلى خدمة مصالح الجمهور (العملاء) وكذلك سد الاحتياجات المعيشية لأعضائها، في ظل دستور تضعه لها يُبين فيه سلوك وآداب مهنة المراجعة⁽³⁾ لتتحكم تصرفاتهم المهنية، وذلك اعترافاً منها بأهمية الدور الذي يقوم به الأعضاء ومسؤولياتهم نحو الجمهور⁽⁴⁾.

وعند النظر لتشريعات المهنة أي فيما يتعلق بمسؤولية المراجع تجاه المجتمع، وما تتضمنه من الالتزام بالتشريعات والمعايير وقواعد السلوك المهني، نرى أن المجتمع قد وافق على منح أعضاء المهنة - من مراجعين و محاسبين - حق تنظيم شؤونهم بأنفسهم، من خلال الجمعيات والمنظمات المهنية، باعتبار أن لهذه المنظمات - عادة - حق إجازة أعضائها بمزاولة المهنة وإصدار المعايير والإرشادات اللازمة لهم لمزاولة المهنة بالمستوى المقبول في المجتمع، إضافة لمحاسبة هؤلاء الأعضاء عن ما يصدر منهم من سلوكيات خاطئة وذلك بواسطة لجان التأديب التابعة للجمعيات والمنظمات المهنية⁽⁵⁾.

(1) إبراهيم عبد السلام إشتوي ، " المراجعة معيار وإجراءات " دار الجماهيرية للنشر والتوزيع ، الطبعة الثانية ، 1991 ، ص 33 .
(2) وليم توماس و أمرسون هنكي ، مرجع سابق ، ص 172 .
(3) إبراهيم عبد السلام إشتوي ، مرجع سابق ، ص 33 .
(4) وليم توماس و أمرسون هنكي ، مرجع سابق ، ص 171 .
(5) محمود مصطفى القاجيجي ، " قواعد السلوك المهني لمراجعي الحسابات : دراسة مقارنة " رسالة ماجستير في المحاسبة ، غير منشورة ، أكاديمية الدراسات العليا طرابلس ، 2002 ، ص 31 .

ولمعايير وأداب سلوك المهنة هدفان هما:⁽¹⁾

- وضع نمط للسلوك والتصرفات المتوقعة من أعضاء المهنة واللائمة كحد أدنى لاستمرار مزاوله عملهم المهني .
 - الإفصاح للجمهور وكافة المهتمين بشؤون المهنة بمكونات ومعايير دليل الآداب والسلوك التي تحكم تصرفات أعضاء المهنة، وبالتالي ترفع مكانة المهنة وأعضائها ومهامها في نظر الآخرين، وكذلك تكون تقارير ونتائج أعمال المهتمين موضع ثقة عالية، ومن جانب آخر إتاحة الفرصة للمهتمين بأداء وظائفهم بكفاءة عالية.
- وفي الأونة الأخيرة ظهرت العديد من الدراسات التي تناولت الأسس والمعايير التي تحكم إجراءات تحديد الأتعاب التي يتقاضاها المراجع الخارجي، ومدى تأثيرها على السلوك المهني، وعليه فإن هذا المبحث تناول أتعاب المراجعة في ظل قواعد وآداب السلوك المهني من خلال الفرعين التاليين :
- الفرع الأول: التشريعات الدولية للأتعاب المهنية.
 - الفرع الثاني: التشريعات المحلية للأتعاب المهنية.

الفرع الأول:

التشريعات الدولية للأتعاب المهنية .

تحظى مهنة المراجعة باهتمام واسع على المستوى الدولي وخاصة في إصدار المعايير الدولية للمراجعة، ووضع ضوابط لرفع مستوى العناية المهنية⁽²⁾ ، فمند عام 1917 م تبنى مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) *American Institute of Certified Public Accountants* أول دليل لآداب وسلوك مهنة المحاسبة ، وكان الدليل آنذاك بسيطاً تضمن ثماني محذورات يجب أن يتفادها مزاولو المهنة ، ومن بين تلك المحذورات المشاركة في الأتعاب أو قبول

(1) وليم توماس و أمرسون هنكي ، مرجع سابق ، ص 173 .

(2) محمود مصطفى القاجيجي ، مرجع سابق ، ص 54

الرئاسوي من السماسرة ، وكذلك التعدي على زملاء المهنة لاجتذاب عملائهم بأسلوب غير أخلاقي⁽¹⁾ كالمساومة على الأتعاب مثلاً.

وهناك الكثير من الجهات ذات العلاقة التي تصدر المعايير والإرشادات التي من شأنها أن تقوم سلوكيات وأداب مهنة المراجعة ، غير أن دليل آداب وسلوك مهنة المراجعة الذي وضعه مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي يُعد أكثر شمولاً⁽²⁾ ، وكما أن هذا الدليل يستمد سلطته من لوائح وتعليمات المجمع نفسه. وفي عام 1973 ف أصدر المجمع دليلاً آخر لآداب وسلوك المهنة⁽³⁾ ، حيث ألزمت القوانين الداخلية لمجمع المحاسبين القانونيين الأعضاء في التمسك بقواعد ودليل السلوك المهني، وأن يقوم الأعضاء بتبرير الخروج عن تلك القواعد⁽⁴⁾. وفي عام 1978 ف أدخلت تعديلات إضافية لقواعد التصرفات المهنية متضمنة قسمين جديدين، يختص الأول منها بأهداف المجمع، والثاني يهتم بقواعد وآداب سلوك المهنة⁽⁵⁾. ومن أهم مراحل تطوير دليل آداب وسلوك المهنة الذي وضعه المجمع كان في عام 1988 م ، حيث تم تعديله واختباره عن طريق أعضائه، والذي كان يتكون من إحدى عشرة قاعدة ملزمة بوضعها الجدول التالي .

جدول (1 - 2)

دليل قواعد السلوك المهني

رقم القاعدة	عنوان القاعدة
101	الاستقلال.
102	النزاهة والموضوعية.
*201	المعايير العامة.

(1) ولیم توماس و أمرسون هنکی ، مرجع سابق ، ص 177 .

(2) المرجع سابق ، ص 175 .

(3) المرجع سابق ، ص 180 .

(4) نصر صالح محمد ، " نحو إطار نظري عام للمراجعة وأثره على معاييرها " منشورات أكاديمية الدراسات العليا ، طرابلس ، الطبعة الأولى ، 2004 ، ص 47 .

(5) ولیم توماس و أمرسون هنکی ، مرجع سابق ، ص 180 .

* اجتهاد المجمع عند تكوين تلك القواعد لخدمة كافة مصالح أعضائه والمهنة والجمهور المعني ، وقد تم تعديل القواعد من فترة إلى أخرى للاعتراف بالقواعد المتطورة للسلوك الأخلاقي ، إضافة إلى التغيرات الأخرى مثل: التغييرات الرسمية عن طريق التنظيمات الحكومية ، وهذا ما يبرر الفجوة الواقعة في نظام الترقيم المرتبط بقواعد السلوك المهني .

تابع الجدول (1 - 2)

202	الالتزام بالمعايير.
203	المبادئ المحاسبية.
301	المعلومات السرية للعميل.
302	الأتعاب المشروطة.
501	الأعمال المخلة بكرامة المهنة (التصرفات الضارة بالسمعة).
502	الإعلان والوسائل الأخرى لاجتذاب العملاء.
503	العمولات.
504	شكل المكتب المهني.

المصدر: نصر صالح محمد، " نحو إطار نظري عام للمراجعة وأثره على معاييرها " منشورات أكاديمية الدراسات العليا، طرابلس، الطبعة الأولى، 2004، ص 47

وقد نصت القاعدة رقم (302) من دليل قواعد السلوك المهني على عدم ارتباط الأتعاب بالنتائج التي تتوصل إليها عملية المراجعة، أي أن تكون غير مشروطة، ويقصد بالأتعاب المشروطة هي تلك الأتعاب التي تحدد في ضوء نتيجة الخدمات المؤداة⁽¹⁾، وحتى يستطيع مراجع الحسابات الخارجي الاحتفاظ باستقلاليتة وحياده عن المنشأة التي يُراجع حساباتها، فقد أصدرت بورصة الأوراق المالية في الولايات المتحدة الأمريكية توصيات مفادها أن تحديد الأتعاب للمراجع يقع على عاتق لجنة الشؤون الخارجية، وذلك لضمان عدم تدخل الإدارة في أتعاب المراجع، وحماية استقلاله وحياده⁽²⁾.

أما في المملكة المتحدة (بريطانيا)، فإنها تضم العديد من التنظيمات المهنية التي تعنى بشؤون مهنة المحاسبة والمراجعة، ولعل من أبرز تلك التنظيمات مجمع المحاسبين والمراجعين بانجلترا وويلز.

(1) أمين السيد لطفي، "المراجعة بين النظرية والتطبيق"، الدار الجامعية، القاهرة، 2006، ص 180
 (2) يوسف محمود جريوع، "مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق"، مؤسسة البوراق للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، 2002، ص 43.

وطبقاً للقوانين واللوائح السارية في المملكة المتحدة، فإنه يتوجب على جميع الشركات أن تعين مراجعاً أو أكثر للقيام بمراجعة حساباتها وقوائمها المالية، ويجب أن يكون المراجع المعين عضواً في إحدى التنظيمات المهنية ذات العلاقة⁽¹⁾.

ويتم تعيين مراجعي الحسابات وتحديد أتعابهم عادةً عن طريق الجمعية العمومية، وهي نفس الجهة التي يقوم المراجع بتقديم تقريره إليها، وبالنسبة لتعيين المراجع وتحديد أتعابه فإن ذلك يتم لكل سنة على حده، وكما أنه يمكن إعادة تعيين نفس المراجع لأكثر من مرة واحدة⁽²⁾.

ومن قواعد السلوك المهني في بريطانيا منع المراجع من قبول أية مهمة إلا بعد الاتصال بالمراجع السابق للعميل المرتقب، وذلك للتعرف على الأسباب التي جعلت ذلك المراجع ينسحب من المهمة، كما أنه لا يجوز للمراجع مراجعة أية شركة يمتلك هو أو أحد أفراد أسرته حصة بها، ومن قواعد السلوك المهني كذلك، يجب ألا يزيد ما يحصل عليه المراجع من العميل الواحد عن 15% من مجموع دخل مكتب المراجعة⁽³⁾.

ومما هو جدير بالذكر أن أغلبية الدول العربية قامت بتنظيم المهنة بشكل أو بآخر، وتعرضت في تنظيمها هذا إلى الأتعاب التي يتقاضاها المراجع نظير فحصه للحسابات، ولعل من بين تلك الدول العربية ليبيا، فإن مهنة المراجعة فيها تُنظم بموجب تشريعين رئيسيين هما، القانون رقم (116) لسنة 1973م المنظم لمهنة المحاسبة والمراجعة، والقانون رقم (11) لسنة 1425هـ بشأن إعادة تنظيم الرقابة الشعبية، والفرع الثاني سيتطرق للتشريعات المحلية التي سنت بخصوص الأتعاب المهنية

(1) سالم بن غربية، وآخرون، "دراسة معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني في الجماهيرية"، منشورات مركز بحوث العلوم الاقتصادية، بنغازي، 1987 ف. ص 22.

(2) المرجع السابق، ص 22.

(3) سالم بن غربية، وآخرون، مرجع سابق، ص 24.

الفرع الثاني:

التشريعات المحلية لأتعاب المهنة

يتم تنظيم مهنة المراجعة في ليبيا بموجب تشريعين رئيسيين هما :

1. القانون رقم (116) لسنة 1973م، المتعلق بتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة، واللائحة التنفيذية الملحقة به.

تقوم نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين بدور هام في المجال المهني، حيث تهدف النقابة إلى تحقيق عدة أغراض وأهداف، من ضمنها:

1. تنظيم قطاع العاملين بالشؤون المحاسبية، ورفع مستوى المهنة عن طريق الارتقاء بالمستوى العلمي والمهني، والمحافظة على كرامة المهنة والعاملين بها⁽¹⁾.

2. وضع الضوابط الكفيلة بتنظيم ممارسة الأعمال المالية عموماً، ومهنة المحاسبة والمراجعة على وجه الخصوص⁽²⁾.

وهناك بعض النصوص قد وردت فيما يخص قواعد وأداب سلوك مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا، بالقانون رقم (116) لسنة 1973 ف الخاص بتنظيم المهنة، حيث نصت المادة (49) من القانون المذكور بأن تبين اللائحة التنفيذية لقانون مهنة المحاسبة والمراجعة القواعد الأساسية للسلوك المهني لأعضاء النقابة، غير أن اللائحة التنفيذية قد أوكلت إلى مجلس النقابة مهمة وضع القواعد الأساسية للسلوك المهني لأعضاء النقابة، على أن يصدر بها قرار من وزير (أمين) الخزانة بعد موافقة الجمعية العمومية للنقابة علياً⁽³⁾.

أما بخصوص تحديد أتعاب المراجعة فإن الاتجاه العام للتشريع الليبي هو عن طريق الاتفاق بين صاحب العمل والمراجع⁽⁴⁾، وقد فصل الباب الرابع من القانون رقم (116) لسنة 1973 ف آلية فض النزاعات المتعلقة بهذا الموضوع .

(1) الفقرة رقم (1) من المادة (1) من اللائحة التنفيذية لقانون تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة.

(2) الفقرة رقم (2) من المادة (1) من اللائحة التنفيذية لقانون تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة.

(3) المادة رقم (19) من اللائحة التنفيذية لقانون تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة.

(4) المادة (38) من قانون تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة .

ولقد تعرض المشرع للاختلاف في تحديد قيمة الأتعاب بين العميل والمراجع في حالة عدم وجود اتفاق مبرم بينهما على التحديد المسبق للأتعاب، حيث نصت المادة (38) من الباب الرابع على الآتي:

" إذا لم يتفق كتابياً على قيمة الأتعاب بين صاحب العمل وبين عضو النقابة، أو كان بينهما إتفاق كتابي، أو اختلفا في تقدير الأتعاب، فلا يجوز لأيهما اللجوء إلى القضاء قبل عرض الأمر على مجلس النقابة، وذلك دون الإخلال بحقيهما في اتخاذ الإجراءات التحفظية التي يراها كلا منهما ضروري للمحافظة على حقوقه. وعلى مجلس النقابة أن يصدر قراره في موضوع النزاع خلال ستين يوماً من تاريخ تقديم الطلب، فإذا لم يصدر القرار خلال تلك الفترة جاز لهما اللجوء إلى القضاء.

ولمجلس النقابة في سبيل البت في النزاع أن ينتدب عند الاقتضاء خبيراً، أو أكثر في شأن النزاع، وعلى الطالب أن يؤدي مقدماً المقابل الذي يقدره المجلس لمصروفات الخبير وعمله، بحيث لا يزيد هذه المقابل على (5%) من قيمة الأتعاب المطلوبة، ويأمر المجلس في قراره بالزام من يصدر القرار ضده بأداء مقابل المصروفات وعمل الخبير، ويجوز أن يلزم الطرف الآخر بجزء من هذا المقابل إذا أخفق في بعض طلباته"⁽¹⁾.

إن نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين بذلت مجهودات لصياغة قواعد السلوك المهني، غير أنها لم تقرر رسمياً حتى الآن، ويحتوي مقترح قواعد السلوك المهني الليبي على عدة أبواب، تتناول الاستقلال المهني والممارسة المهنية، وعلاقة المراجع الخارجي بزملاء المهنة والعملاء والجزاءات التأديبية⁽²⁾. حيث ورد بمقترح قواعد السلوك المهني بعض المحذورات التي يجدر على المراجع الخارجي عدم القيام بها فيما يتعلق بتحديد أتعاب عملية المراجعة وما يرتبط بها، ومن بين تلك المحذورات هو أنه لا يجوز للمراجع الخارجي أداء خدمات مهنية مقابل أتعاب مشروطة، ويستثنى من ذلك خدمات الضرائب، ولا يعتبر في حكم الأتعاب

(1) المادة (38) من قانون تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة.

(2) أمين مرعي درباق، مرجع سابق، ص 28.

المشروطة تلك التي تحدد بأمر قضائي أو من قبل إحدى السلطات الملزمة، وهذا ما يتفق مع قواعد السلوك المهني الصادر عن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين. وفي هذا الصدد فقد وضحت دراسة (بن غربية وآخرون)⁽¹⁾، عدد الطرق التي قد تكون مقبولة في تحديد أتعاب المراجع نظير مراجعته لشركة أو عميل ما. وهي أن يتم استخدام معدل معين أو على أساس الوقت المستغرق، أو الاتفاق مع الجهة (العميل) على مبلغ معين، أو أن يكون هناك علاقة بين حجم العمل والمبلغ المتفق عليه. واتضح من هذه الدراسة إن أنسب الطرق في تحديد أتعاب المراجع هي التي تعتمد على أساس معدل معين، وعلى أساس الوقت المستغرق .

2. القانون رقم (11) لسنة 1425هـ بشأن إعادة تنظيم الرقابة الشعبية .

قد اشترط قانون إنشاء اللجنة الشعبية العامة لجهاز التفتيش والرقابة الشعبية سابقاً (جهاز المراجعة المالية حالياً) * بأن يكون تحديد أتعاب مراجعي الحسابات بالهيئات والمؤسسات العامة والشركات المملوكة للدولة بالكامل بناءً على اقتراح جهاز المراجعة المالية⁽²⁾ .

أما قرار مؤتمر الشعب العام رقم (11) لسنة 1980 ف فقد اعطى حق تحديد أتعاب مراجعة الحسابات إلى اللجنة الشعبية للرقابة والمتابعة الشعبية سابقاً، بالنسبة للهيئات والمؤسسات العامة، وشركات القطاع العام، والمنشآت التي طبقت في شأنها، مقولة شركاء لا أجراء، وتم إلحق ذلك القرار بالقانون رقم (11) لسنة 1425هـ والذي جعل تحديد الأتعاب يتم بقرار يصدر من جهاز المراجعة المالية حالياً.

(1) سالم بن غربية، وآخرون ، مرجع سابق، ص 131
* أنشئ جهاز المراجعة المالية منذ سنوات طويلة مضت تحت اسم (ديوان المحاسبة) وفقاً لأحكام القانون رقم (21) لسنة 1955م والمعدل بالقانون رقم (22) لسنة 1962م والذي عدل بالقانون الصادر في سنة 1966 إلا أن البداية الحقيقية للعمل الرقابي في ليبيا كتمت بصور القانون رقم (79) لسنة 1975م بشأن ديوان المحاسبة حيث استمر العمل وفقاً لهذا التنظيم إلى أن تم دمج الأجهزة الرقابية بمختلف تخصصاتها (المالية - الإدارية - الفنية)، في جهاز رقابي واحد أطلق عليه اسم (الجهاز الشعبي للمتابعة) وذلك بموجب قرار مؤتمر الشعب العام رقم (7) لسنة 1988م. وفي سنة 1996م صدر القانون رقم (11) لسنة 1996م بشأن إعادة تنظيم الرقابة الشعبية واستمر العمل بهذا القانون تحت مسمى (جهاز التفتيش والرقابة الشعبية) حتى 2003/6/13 إذ أصدر مؤتمر الشعب العام القانون رقم (13) لسنة 2003م، والذي بموجبه تم إعادة فصل اختصاص الرقابة المالية والفنية عن الرقابة الإدارية وتم تسمية (جهاز المراجعة المالية) كجهاز يختص بممارسة كافة أوجه الرقابة المالية والفنية على جميع الجهات الخاضعة له وفقاً لأحكام القانون المشار إليه.

(2) محمود مصطفى القنيجي ، مرجع سابق ، ص 42.

وقد صدر عن الجهاز قرار رقم (10) لسنة 1374 و. ر ، 2006 ف بشأن تحديد أتعاب عملية المراجعة المالية نظير فحصه لحسابات الجهات العامة، ومفاد هذا القرار " تُحدد أتعاب جهاز المراجعة المالية نظير فحصه لحسابات الجهات العامة، وفق تصنيفه لهذه الجهات كلاً حسب إجمالي الأصول المملوكة لها، وذلك حسب الجدول الآتي"

الجدول رقم (2-2)

أتعاب جهاز المراجعة المالية نظير فحصه لحسابات الجهات العامة

ر.م	البيان	إجمالي الأصول	الأتعاب المطلوبة لمراجعة سنة مالية
1	المجموعة "أ"	مليار ومائتي مليون دينار لبيي فما فوق	75,000 دل
2	المجموعة "ب"	من خمسمائة مليون إلى مليار ومائتي مليون	60,000 دل
3	المجموعة "ج"	من مائة مليون إلى خمسمائة مليون	45,000 دل
4	المجموعة "د"	من أربعين مليوناً إلى مائة مليون	25,000 دل
5	المجموعة "هـ"	من عشرة ملايين إلى أربعين مليون	15,000 دل
6	المجموعة "و"	أقل من عشرة ملايين دينار لبيي	8,000 دل

المصدر : جهاز المراجعة المالية . 2006 ف " قرار رقم (10) لسنة 1374 و.ر

وقد أدى عدم وجود معايير محددة واضحة وموضوعية تلقى قبولا عاما بشأن تحديد ودفع الأتعاب، إلى ترك هذا الأمر لاتفاق طرفي العقد المراجع والعميل، حسب ظروف كل حالة على حدة. وقد أثار هذا تخوفاً من إمكانية تأثير ذلك على استقلال وحياد مراجع الحسابات⁽¹⁾، ولكي لا تكون الأتعاب زهيدة وتتناسب مع ما يبذله المراجع ومساعدوه من جهد وعمل، وما يحصل عليه الطرف الآخر من منفعة أو عائد. لذا استوجب الأمر دراسة وتوضيح العوامل التي من شأنها أن تؤثر في عملية تحديد الأتعاب المهنية .

(1) حلزم هشام الأوسى، "الطريق إلى علم المراجعة والتفتيش: الجزء الأول"، الطبعة الأولى، منشورات الجامعة المفتوحة، طرابلس، 2003، ص 131

المبحث الثاني:

العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة .

تمهيد:

نتيجة للتطور الذي رافق مهنة المحاسبة بشكل عام، ومهنة المراجعة بشكل خاص، ازداد الاهتمام بموضوع الأتعاب المهنية والعوامل المؤثرة فيها، لما لذلك من تأثير بالغ على استقلال المراجع وسمعة وبالتالي على جودة أدائه .

وتعتبر عملية تحديد أتعاب المراجعة من أعقد العمليات التي تواجه المراجع والعميل على حد سواء، لارتباطها بعوامل عديدة متداخلة⁽¹⁾. فالأتعاب كي تكون مناسبة للمراجع والعميل في ذات الوقت، يجب أن تكون عادلة وموضوعية وتتناسب مع الخدمات المؤداة، والجهد المبذول في أداء عملية المراجعة⁽²⁾، وفي الوقت الذي كانت فيه عملية تحديد الأتعاب المهنية تخضع للتقدير الشخصي، سواء من العميل، أو الجهة المكلفة بتحديد تلك الأتعاب، كانت هذه القيمة غير مناسبة وغير عادلة ولا تتماشى مع أهمية وفاعلية عملية المراجعة، وهذا يوجه الاهتمام إلى الحاجة إلى وجود معايير ملزمة لتحديد أتعاب المراجعين بحيث تتناسب مع حجم مسؤولياتهم وواجباتهم⁽³⁾.

ومن أجل الابتعاد عن التقدير الشخصي في تحديد قيمة أتعاب المراجعة، لجأ كلاً من المراجعين وطالبي خدمات المراجعة إلى البحث عن عوامل مألوفة أو معايير شائعة الاستخدام، للاسترشاد بها في تحديد قيمة الأتعاب الخاصة بعملية المراجعة⁽⁴⁾.

(1) عبدالرحمن إبراهيم الحميد، "تحديد أتعاب المراجعة المالية في المملكة العربية السعودية: دراسة ميدانية للعوامل المؤثرة من وجهة نظر المراجعين القانونيين"، مجلة جامعة الملك سعود (العلوم الإدارية)، المجلد السابع، العدد الأول، 1995، ص 53.

(2) أحمد السيد حسين "منهج كمي مقترح لتحديد أتعاب مراجع الحسابات"، رسالة دكتوراه في المحاسبة، غير منشورة، جامعة قناة السويس، كلية التجارة، 2000، ص 38.

(3) سليمان مصطفى اللاهمة، "المشكلات التي تواجه المحاسبين القانونيين الممارسين في المملكة العربية السعودية: دراسة ميدانية" ،المجلة العربية للمحاسبة، المجلد التاسع، العدد الأول، 2006، ص 17.

(4) D.L. Flesher and . Soroosh "Factors Affecting Accounting Fees" *The C.P.A Journal* (July 1980) p23
 حنّلا عن، سليمان مصطفى اللاهمة، مرجع سابق، ص 38.

ولأهمية التعرف على العوامل المؤثرة في تحديد قيمة أتعاب المراجعة قام الباحث بدراستها من خلال الفرعين التاليين:

- الفرع الأول: العوامل المؤثرة في تحديد الأتعاب والمتعلقة بمكتب المراجعة.
- الفرع الثاني: العوامل المؤثرة في تحديد الأتعاب والمتعلقة بالمنشأة محل المراجعة .

الفرع الأول:

العوامل المؤثرة في تحديد الأتعاب والمتعلقة بمكتب المراجعة .

لقد تعددت الدراسات التي تناولت تحديد وحصر العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة المتعلقة بمكتب المراجعة، والملاحظ أن أغلب هذه الدراسات لم تتفق على عدد معين من العوامل، ولعل من أهم هذه العوامل:

1. حجم مكتب المراجعة.
2. المخاطر المهنية التي يتعرض لها المراجع.
3. الخدمات الاستشارية التي يقدمها المراجع للعميل.
4. خبرة المراجع في مراجعة منشآت مماثلة.
5. التوقيت الذي تتم فيه عملية المراجعة.
6. تكاليف أداء عمل المراجعة.
7. الوقت المستغرق في أداء عمليات المراجعة.

أولاً: حجم مكتب المراجعة:

قد يكون لحجم مكتب المراجعة تأثير على ما يُطلب من أتعاب، حيث إن مكاتب المراجعة ذات الحجم الأكبر من المتوقع أن تطلب أتعاباً أعلى مما تطلبه مكاتب المراجعة الأصغر حجماً، ولقد قسم (Z.V.Palmore) مكاتب المراجعة من حيث الحجم إلى ثلاثة مستويات هي: (1)

1. المستوى الأول: ويضم مجموعة المكاتب الستة الكبار - سابقاً - التي تمارس نشاطها على النطاق الدولي، وبخاصة في الولايات المتحدة وأوروبا.

(1) Z.V. Palmore, "Audit fees and Auditor Size-Further Evidence", *Journal of Accounting Research* (Spring 1986) p. 97.

2. المستوى الثاني: ويضم المكاتب التي تمارس نشاطها على المستوى الدولي ولكنها لا تنتمي إلى مجموعة المكاتب الكبار.
3. المستوى الثالث: ويضم المكاتب التي تمارس نشاطها على المستوى المحلي أو الإقليمي، أي التي لا يتعدى نشاطها الحدود الإقليمية للموطن الرئيسي لمزاولة النشاط.

ولقد تعددت الدراسات التي اختبرت تأثير هذا العامل في تحديد قيمة أتعاب المراجع، حيث إن جُل هذه الدراسات اتفقت على تأثير هذا العامل على تحديد قيمة الأتعاب، فالمكاتب كبيرة الحجم تتقاضى أتعاباً أعلى من الأتعاب التي يمكن أن تتقاضاها المكاتب الأخرى الأصغر حجماً، فيما لو قامت بمراجعة نفس الشركات⁽¹⁾.

ولقد أثبت العديد من الباحثين في كثير من الدول، أهمية حجم مكتب المراجعة في تحديد قيمة أتعاب مراجع الحسابات، ففي كندا أجرى (Anderson and Zeghal, 1994)⁽²⁾ دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة الكبار ومجموعة من الشركات التجارية بسوق العمل بكندا، بهدف التعرف على العوامل المؤثرة على تحديد أتعاب المراجعة. وقد توصل الباحثان إلى نتيجة مفادها أن هناك ارتباطاً إيجابياً وطردياً بين أتعاب المراجعة، وحجم مكتب المراجعة كأحد المتغيرات المستقلة.

وفي نيوزيلندا أثبت (Firth, 1985)⁽³⁾ في الدراسة التي قام بإعدادها على عينة من 96 شركة، إن حجم مكتب المراجعة يعد من أهم العوامل المؤثرة على تحديد تلك الأتعاب في سوق خدمات المراجعة في نيوزيلندا.

وفي الأردن توصلت الدراسة التي قام بها (أبو نصار)⁽⁴⁾ على العوامل المحددة لأتعاب المراجعة على العينة المتكونة من (62) مراجعاً خارجياً و (95)

(1) احمد السيد حسين ، مرجع سابق ، ص 40.

(2) Anderson and Zeghal "The Pricing of Audit Services" , *Accounting and Business Research* , Vol 24 , No 95 . 1994 . p 207.

- نقلاً عن: مؤيد محمد الفضل، "تحليل أهمية العوامل المؤثرة على تحديد أتعاب المراجعة في العراق" مجلة أفق اقتصادية، المجلد 24 العدد 94، 2003، ص 95

(3) M. Firth "An analysis of Audit Fees and Their Determination" , *Auditing : A Journal of Practice and Theory* , (Spring 1985) p.2.

(4) محمد حسين أبو نصار ، مرجع سابق ، ص 409.

شركة مدرجة في سوق عمان المالي، إلى أن الأتعاب تتأثر بشكل أساسي بحجم مكتب المراجعة وشهرته، وعلاقته مع مكاتب المراجعة العالمية. أما فيما يخص البيئة المحلية، باعتبارها موطن الباحث، فقد أجريت دراسة في عام 2002 ف من قبل (درياق)⁽¹⁾ على العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب عملية المراجعة، من وجهة نظر المراجعين الخارجيين، والشركات المساهمة الخاصة، وتكونت عينة الدراسة من (125) مراجعاً خارجياً، و (87) شركة مساهمة خاصة بمدينة بنغازي، وتوصلت الدراسة إلى أن رأى المراجعين الخارجيين حول تأثير حجم مكتب المراجعة على تحديد الأتعاب المهنية كان محايداً، أي لم يكن على درجة من الأهمية .

وفي نظر الباحث يرجع عدم أهمية هذا العامل إلى الكساد الحاصل في سوق خدمات المراجعة، فضلاً عن قيام جهاز المراجعة المالية بمراجعة الشركات العامة والتي تشكل النسبة الأكبر في الاقتصاد الليبي. وعلى الرغم من عدم إمكانية تجاهل النتائج التي توصلت إليها الدراسة المحلية إلا أنه لا يمكن تعميم هذه النتائج، وذلك لقصور الدراسة على مكان و زمان واحد فقط .

ثانياً: المخاطر المهنية التي يتعرض لها المراجع:

الخطر في المراجعة يعنى أن على المراجع قبول مستوى ما من عدم التأكد عند تنفيذ عملية المراجعة، حيث يعلم المراجع مثلاً أن هناك عدم تأكد بخصوص صلاحية الأدلة أو فاعلية الرقابة الداخلية لدى العميل، وما إذا كانت القوائم المالية التي تم مراجعتها تتسم بالعدالة⁽²⁾، وتتمثل المخاطر المهنية التي يتعرض لها المراجع الخارجي في سبيل القيام بأعمال المراجعة في مخالفة آداب وسلوكيات المهنة التي تؤكد عليها المنظمات المهنية، كما يمكن أن يتعرض المراجع للمساءلة القانونية في العديد من القضايا التي يرفعها عليه الأطراف المستفيدة من خدمات المراجعة⁽³⁾، ومن هنا أصبح من الضروري على المراجعين حماية أنفسهم

(1) أمين مرعي دريق، مرجع سابق، ص 94.

(2) ألفن أرينز و جيمس لوبك، مرجع سابق، ص.

(3) أحمد السيد حسين، مرجع سابق، ص 41.

من هذه المخاطر، وذلك ببذل المزيد من الجهد للرفع من مستوى العناية المهنية، وتدعيم أرائهم بالأدلة اللازمة، الأمر الذي يؤدي بدوره إلى زيادة تكاليف أداء عمل المراجعة، وعلية أصبح من الضروري أن يطالب المراجع بزيادة الأتعاب لتتناسب مع ما يتحمله من تكاليف، وما يبذله من جهد لدرء المخاطر عنه.

ولقد أبدت ذلك العديد من الدراسات، ففي الولايات المتحدة الأمريكية توصل (Simunic)⁽¹⁾ في دراسته على (373) شركة أمريكية، بأن المخاطر التي يمكن أن يتعرض لها المراجع تمثل أحد العوامل الهامة المؤثرة في تحديد الأتعاب المهنية.

وفي السعودية توصل (الحمد)⁽²⁾ في دراسته للعوامل التي تؤثر على أتعاب المراجعة عن طريق تحليل نموذج الانحدار البسيط والمتعدد، بأن خطر المراجعة والمتمثل في نسبة الدائنون لأجمالي الأصول، يؤثر بشكل جوهري على تحديد قيمة الأتعاب التي يتقاضاها المراجع، وتوصلت دراسة أخرى في مصر بأن المراجع يزيد من أتعاب المراجعة بزيادة مخاطر أعمال العميل⁽³⁾.

ثالثاً: الخدمات الاستشارية التي يقدمها المراجع للعميل :

لا تتوقف الخدمات التي يقدمها المراجع للعملاء على خدمات المراجعة فقط، وإنما تمتد لتشمل أنواعاً أخرى من الخدمات، نظراً لخبرة المراجع الخارجي الناتجة عن مراجعة عمليات عملاته المختلفين، فضلاً عن خبرته في تصميم النظم المحاسبية وتفسير وتحليل القوائم المالية، عليه نجد أن الطلب على خدمات هذا المراجع في تزايد مستمر، وتتمثل هذه الخدمات في الآتي:⁽⁴⁾

1. الخدمات الاستشارية الضريبية.
2. الخدمات الاستشارية الإدارية.
3. دراسة الجدوى الاقتصادية.
4. تصميم النظم المحاسبية.

(1) Simunic, D., OP . Cit pl61

(2) عبدالرحمن إبراهيم الحمد " العوامل التي تؤثر على تحديد أتعاب المراجع " مجلة الإدارة العامة، العدد 59، 1988، ص 91.
(3) عارف عبدالله عبدالكريم، " أثر التطورات المعاصرة في بيئة المراجعة على سلوك المراجعين عند تقدير أتعاب المراجعة في جمهورية مصر العربية " المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثاني، 2003، ص 51.
(4) - وليد توماس لمرسون هنكي، مرجع سابق، ص 1040.

وبغض النظر عن مدى جواز قيام مكاتب المراجعة بتقديم هذه الخدمات من عدمه، فإن تقديم هذه الخدمات أصبح مألوفاً وشائعاً في سوق خدمات المراجعة⁽¹⁾، والدليل على ذلك أن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) أنشأ لجنة تعرف بـ (لجنة الخدمات الاستشارية الإدارية *Management Advisory Services Executive Comttee*) لتوفير التدعيم الفني وإرشاد القائمين بهذه الخدمات، وقد حددت هذه اللجنة مجموعة من المعايير التي يتم على ضوئها قياس وتقييم ما يقدم من الخدمات⁽²⁾. ومن هذا المنطلق اهتمت العديد من الدراسات⁽³⁾ بتوضيح أثر تقديم هذه الخدمات على تحديد قيمة أتعاب المراجع. وخلصت هذه الدراسات إلى وجود علاقة قوية ومؤثرة بين تقديم هذه الخدمات وقيمة الأتعاب⁽⁴⁾.

رابعاً: خبرة المراجع في مراجعة شركات معاملة :

قد يتخصص مكتب المراجعة في مراجعة قطاع معين من المنشآت، مثل المصارف أو صناعة معينة مثل شركات المقاولات وغيرها من الشركات المتخصصة، ويكتسب المراجع كل خبرته في هذا المجال، الأمر الذي يترتب عليه شهرة وسمعة للمكتب في هذا التخصص تمكنه من المساومة على تحديد أتعاب أعلى، وهذا ما يتفق مع نتائج الدراسة التي قام بها (O'Keefe, et al)⁽⁵⁾ في تحليل أسباب انتهاك بعض مراجعي الحسابات الخارجيين لمتطلبات معايير الأداء المهني المتعارف عليها، حيث توصلت هذه الدراسة إلى نتيجة مفادها أن اتباع استراتيجية التخصيص القطاعي في مهنة المراجعة الخارجية من شأنه العمل على تزايد التزام أعضاء المهنة بمعايير الأداء المهني المتعارف عليه بصورة إيجابية ملحوظة، وهو

(1) أحمد السيد حسين ، مرجع سابق ، ص 43 .

(2) وليم توماس و لرمون هنكي ، مرجع سابق ، ص 1041 .

(3) نظير :

– أحمد سباعي قطب و خالد الخاطر " العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مراجعة الحسابات : دراسة ميدانية على دولة قطر " مجلة جامعة الملك عبد العزيز : الاقتصاد والإدارة ، المجلد 18 ، العدد 2 ، السنة 2004 ، ص 153 - 188 .

– حسين علي خشارمة " العوامل المؤثرة في اختيار مدقق الحسابات الخارجي في الشركات المساهمة العامة الأردنية : دراسة ميدانية " مجلة دراسات (العلوم الإدارية) ، المجلد 30 ، العدد 1 ، السنة 2003 ، ص 1 - 22 .

(4) للتفصيل أكثر في هذا الموضوع يمكن الرجوع إلى:

– علي أحمد الزين " نموذج مقترح لنور المراجع الخارجي بخصوص تقديم الخدمات الاستشارية للمنشآت العملية " ، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية - السنة الثالثة ، العدد الأول ، 1994 ، ص 18 - 35 .

(5) O'Keefe , T.B. , et al . " *Audit Fees Industry Specialization and Compliance With GAAS Reporting Standards* " Auditing : A Journal of Practice & Theory (fall) . 1994 , Vol 13 . p 48

الأمر الذي ينعكس بطريقة مباشرة على ارتفاع الأتعاب المهنية للمراجع الخارجي المتخصص. أما دراسة (Gramling & Dan)⁽¹⁾ خلصت إلى أن التخصص القطاعي أو خبرة المراجع في قطاع معين، من شأنها العمل على الارتقاء بمستويات الأتعاب المهنية للمراجعين الخارجيين، ومنحهم المزيد من القوة في مفاوضة عملائهم حول مستويات أتعابهم. وهذا ما يتفق مع النتائج التي توصل إليها (راضي)⁽²⁾ في دراسته التطبيقية للعوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة في مصر، والذي صنف فيها خبرة المراجع في قطاع معين من المتغيرات الهامة في تحديد الأتعاب المهنية، حيث أن المراجع الخبير هو الذي يملك المعرفة المتميزة والخبرة والدراية العملية بمهام عملية المراجعة، التي تمكنه من أداء مهام عمله بكفاءة وفاعلية⁽³⁾.

خامساً: التوقيت التي يتم فيه عملية المراجعة:

يؤثر توقيت القيام بعملية المراجعة على قيمة الأتعاب المطلوبة، فلا شك أن عملية المراجعة التي تتم في وقت الذروة - أي وقت انشغال المراجعين - لأعمال مكتب المراجعة تكون أكثر تكلفة من عملية المراجعة التي تتم في فترات ركود العمل بمكتب المراجعة، ومرد ذلك أن الطلب المتزايد على مكاتب المراجعة في وقت الذروة قد يؤدي بالمكتب إلى الاستعانة بقوة بشرية إضافية، أو تشغيل القوة الموجودة لديه ساعات عمل إضافية، وهو ما يؤدي إلى زيادة تكاليف إنجاز عمل المراجعة، والذي بدوره يكون مبرراً لطلب أتعاب أعلى⁽⁴⁾.

سادساً: تكاليف أداء عملية المراجعة:

تعتبر تكاليف أداء عملية المراجعة من أهم العوامل التي تؤثر في تحديد قيمة الأتعاب، فالمراجع كصاحب مهنة يتحمل في سبيل مزاولته هذه المهنة مجموعة من المصروفات والتكاليف التي تمكنه وتعينه على أداء عمله، وهو في ضوء هذه

(1) Gramling A.A. & Dan N.S., " Audit Firm Industry Expertise : A Review and Synthesis of The Archival literature " *Journal of Accounting Literature* , Vol 20 , p 26

نقلاً عن : خالد محمد لبيب و " دور التخصص القطاعي في تحسين كفاءة الأداء المهني للمراجع الخارجي: دراسة تطبيقية" مجلة كلية التجارة للبحوث التجارية ، جامعة حلوان ، المجلد 42 ، العدد الأول ، 2005 ، ص 42.

(2) محمد سامي راضي، مرجع سابق ، ص 74.

(3) محمد عبد الله مجاهد، " تنوير الأهمية النسبية لمصنفات المراجع المتخصص للقيام بأداء مهام عملية المراجعة بكفاءة وفاعلية في الواقع العملي" ، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بني سويف، العدد الأول، 2005، ص 368.

(4) محمد سامي راضي ، مرجع سابق ، ص 46.

التكاليف يحدد قيمة الأتعاب التي يحصل عليها والتي يجب أن تغطي هذه التكاليف، ثم تزيد عنها بحيث يحقق له هامش ربح (عائد) مناسب من مزاوله المهنة، ولقد تعددت الدراسات التي تناولت تحديد تكاليف أداء عملية المراجعة ومدى تأثيرها على تحديد قيمة الأتعاب⁽²⁾.

ولقد حددت بعض الدراسات العوامل التي تؤثر على تكاليف أداء عملية المراجعة وهذه العوامل تتمثل في الآتي:⁽³⁾

1. مستوى كفاءة ومهارة فريق عمل المراجعة، حيث إن تكاليف عمل

المراجعة ترتفع إذا استعان مكتب المراجعة بمساعدين على مستوى

عالم من الكفاءة والمهارة والعكس بالعكس .

2. مدى التعاون بين المراجع والإدارة، حيث تقل التكاليف كلما زادت

درجة تعاون الإدارة مع المراجع والعكس صحيح.

إن أكثر الدراسات التي تناولت تأثير تكاليف أداء عمل المراجعة على قيمة

تحديد الأتعاب، توصلت إلى أن هذا العامل يعد من العوامل الأكثر تأثيراً على قيمة الأتعاب.

سابعاً: الوقت المستغرق في أداء عملية المراجعة:

يعتبر عنصر الوقت من العناصر الأكثر إيجابية في تحديد الأتعاب، فلا شك

أن تكاليف أداء خدمات المراجعة تتأثر بشكل مباشر بطول الفترة التي يتطلبها

تخطيط عملية المراجعة، فضلاً عن الوقت المستغرق في تنفيذها، وهو ما ينعكس

بشكل واضح على تحديد أتعاب المراجعة⁽¹⁾. ويقصد بالوقت المستغرق في أداء

عملية المراجعة إجمالي ساعات العمل التي يقضيها كل فرد من فريق المراجعة

المكلف بأداء عمل المراجعة، بالإضافة إلى وقت مدير الفريق ووقت أي مراجع يقوم

بالإشراف على أعضاء الفريق، سواء كان هذا الوقت يقضيه فريق عمل المراجعة

(2) أحمد السيد حسين ، مرجع سابق ، ص 48.

(3) M.A.Rubln " Municipal Audit Fee Determents" , The Accounting Review (April 1988) p 224

(1) محمد سامي راضي ، مرجع سابق ، ص 46.

في العمل بمقر المنشأة محل المراجعة، أو يقضيه الفريق في التجهيزات لعمليات المراجعة أو إعداد نتائج المراجعة بمكتب المراجعة⁽¹⁾.

ولقد تعددت الدراسات التي تناولت تأثير هذا العامل في تحديد الأتعاب، ففي الولايات المتحدة الأمريكية قام (Flesher & Soroosh, 1980)⁽²⁾ بدراسة على عينة مكونة من (232) مراجعاً خارجياً من أعضاء المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أثبتنا خلالها أن (90%) ممن شملتهم الدراسة يرون أن الوقت المستغرق في أداء عمليات المراجعة يجب أن يؤخذ في الاعتبار عند تحديد قيمة الأتعاب. كما توصل (الحميد، 1995)⁽³⁾ في دراسته التي قام بها في السعودية إلى نفس النتيجة التي توصل إليها (Flesher & Soroosh)، إذ أن العميل الذي يرغب في تلقي الخدمات بشكل أسرع عليه دفع أتعاب أكثر، نتيجة للتكاليف والأعباء الإضافية التي قد يتحملها المراجع مثل الاستعانة بخدمات أفراد متعاونين⁽⁴⁾.

ومن العرض السابق يتضح لنا بأن عملية تحديد الأتعاب تعتبر عملية شائكة تتحكم فيها مجموعة متباينة من العوامل والمتغيرات التي تتعلق بمكتب المراجعة، غير أن هناك عوامل أخرى يتوجب على المراجع أخذها في الاعتبار، والمتعلقة بالمستفيدين من الخدمة (العميل)، حيث إنه لا يمكن إغفال تأثيرها عند تحديد الأتعاب.

الفرع الثاني:

عوامل مؤثرة في تحديد الأتعاب تتعلق بالمنشأة محل المراجعة

يتناول الباحث في هذا الفرع العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجع والتي تتعلق بالمنشأة محل المراجعة، والذي يُعد استكمالاً للعوامل التي تم تناولها في الفرع الأول. وبالاطلاع على الدراسات السابقة التي تناولت أتعاب المراجعة، نجد أن من

(1) أحمد السيد حسين، مرجع سابق، ص 47.

(2) D.L. Flesher and J. Soroosh. "Factors Affecting Accounting Fees" *The C.P.A Journal*, (July 1980) P28.

- نقلا عن: أحمد السيد حسين، مرجع سابق، ص 50.

(3) عبد الرحمن إبراهيم الحميد، مرجع سابق، ص 74.

(4) علي أحمد الزين، "دراسة تحليلية للعوامل المؤثرة في تحديد أتعاب لمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة"، *المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية*، جامعة حلوان، العدد الأول، 1991، ص 29.

أهم العوامل التي تتعلق بالمنشأة محل المراجعة وتؤثر في تحديد الأتعاب المهنية هي:

1. حجم المنشأة محل المراجعة.
2. مدى صعوبة عمليات المنشأة ودرجة التعقيدات المصاحبة لها.
3. مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية بالمنشأة.

أولاً: حجم المنشأة محل المراجعة:

هناك العديد من الدراسات التي تناولت أثر متغير حجم المنشأة على تحديد الأتعاب المهنية، واتفقت جل هذه الدراسات إلى أن هذا العامل يُعد من أكثر العوامل تأثيراً في تحديد الأتعاب، إلا أن هذه الدراسات اختلفت في أسس قياس حجم المنشأة محل المراجعة، فمنهم من عبر عن حجم المنشأة بعدد فروعها، ومنهم من يرى أن حجم المنشأة يتمثل في إجمالي الأصول المملوكة لديها، والبعض الآخر عبر عن الحجم بإجمالي قيمة المبيعات، إلا أنه يمكن القول بأن كل هذه المؤشرات يمكن أن تعبر عن حجم المنشأة الخاضعة للمراجعة.

ومما لا شك فيه أن تشعب أنشطة المنشأة محل المراجعة يؤدي إلى زيادة وتعدد العمليات المالية التي تتم مراجعتها، أي إن حجم عمل المراجعة يرتبط طردياً بتعدد الأنشطة التي تزاولها المنشأة⁽¹⁾. كما إنه كلما زاد حجم عمل المراجعة تزداد تكاليفه، ومن ثم يحق للمراجع أن يطالب بزيادة قيمة الأتعاب لتتناسب مع حجم العمل. ومن الدراسات التي أوضحت أهمية هذا العامل في تحديد الأتعاب دراسة (Hobgood & Joseph, 1972)⁽²⁾ ودراسة (الحميد ، 1988)⁽³⁾.

ثانياً: مدى صعوبة عمليات المنشأة ودرجة التعقيدات المصاحبة لها:

إن عمليات المراجعة الأكثر تعقيداً والتي تحيط بها العديد من التعقيدات الفنية والقانونية، تتطلب وقتاً إضافياً للمراجعة، كما أن تعقيدات عمليات المراجعة قد تعزى

(1) أحمد السيد حسين ، مرجع سابق ، ص 53

(2) C.P.Hobgood , and J.A. Suarnio , "Management Looks At Audit Services" Financial Executive , (April 1972) , pp 26 -28

(3) عبد الرحمن إبراهيم الحميد، مرجع سابق، ص 91.

في جزء منها للتعقيدات في المنشآت ذاتها، مما يؤدي إلى تزايد متطلبات التنسيق بين أجزائها والتنوع المتزايد لعملياتها وما يتطلبه ذلك من التوسع في تقييم نظام الرقابة الداخلية واختبارات الفحص، وهو ما ينعكس أيضاً في زيادة تكاليف أداء خدمات المراجعة، ومن مؤشرات تعقيد عملية المراجعة أيضاً عدد الشركات التابعة للمنشأة و اللامركزية في نشاطها، فضلاً عن اختلاف تشكيلة الأصول والعمليات الأجنبية . ومن المؤكد إن مثل هذه المؤشرات من شأنها أن تعمل على ارتفاع تكاليف إنجاز عملية المراجعة، وانعكاس ذلك على الأتعاب التي يطلبها المراجع (1) .

ثالثاً: مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية للمنشأة:

يقضي المعيار الثاني من معايير العمل الميداني للمراجعة دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، حتى يمكن تحديد مدى الاعتماد عليه ونطاق وأنواع الاختبارات الأساسية للمراجعة (2) . ولقد عُرفت الرقابة الداخلية على أنها خطة تنظيمية وكافة الطرق والأساليب التي تتبعها المؤسسة أو المنشأة من أجل حماية أصولها، والتأكد من دقة وإمكانية الاعتماد على بياناتها المحاسبية، وتنمية الكفاءة التشغيلية وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية (3) .

ويتضح لنا من التعريف السابق، أن الرقابة الداخلية تهدف إلى تحقيق الأهداف

التالية: (4)

1. حماية أصول وموارد المنشأة من التلف والضياع والاختلاس.
2. حماية صحة وسلامة البيانات المحاسبية، وتحديد إمكانية الاعتماد عليها .
3. زيادة الكفاءة التشغيلية في المنشأة، لتحقيق الاستخدام الأمثل لمواردها المتاحة .
4. ضمان الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعية لتحقيق الأهداف المرسومة .

(1) محمد سامي راضي ، مرجع سابق ، ص 44.

(2) ولیم توماس و لمرسون هنكي ، مرجع سابق ، ص 365.

(3) المرجع السابق ، ص 366.

(4) وهي عمرو " علم تدقيق الحسابات " دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، 1999 ، ص 182.

5. ضمان التوافق بين السياسات والأهداف الموضوعية من قبل الإداريين .

6. تقييم مستويات التنفيذ في الأقسام المختلفة في المنشأة .

وحيث إن هذه الأهداف إذا ما تم العمل بها فسوف يكون هناك علاقة إيجابية بينها وبين تحديد أتعاب المراجعة، أي أن هناك علاقة عكسية بين درجة ودقة وسلامة نظام الرقابة الداخلية وحجم أعمال المراجعة، والذي بدوره يؤثر في تحديد أتعاب المراجعة.

ومن خلال العرض السابق لأتعاب المراجعة والعوامل المؤثرة فيها، يتضح لنا مدى أهمية هذا المتغير على جودة الأداء إذا ما أخذ في الاعتبار - كما يتضح لنا في الفصل القادم - ، إذ أن المراجع قد يتحمل تكاليف إضافية من أجل رفع مستوى جودة أداء عملية المراجعة التي يقوم بها، ونظراً لهذه العلاقة المتبادلة بين أتعاب مراجع الحسابات وجودة أدائه المهني، تم التطرق لموضوع جودة المراجعة، وبيان خصائصها وتأثيرها على الأتعاب في الفصل القادم.

الفصل الثالث:

أتعاب المراجعة وأثرها على جودة الأداء المهني

المقدمة:

لقد حظيت الرقابة على جودة المراجعة باهتمام العديد من المنظمات العلمية والهيئات المهنية، واهتمامات العديد من الباحثين في السنوات الأخيرة، حيث حاولت هذه الاهتمامات الوصول إلى مفهوم شامل ومحدد لجودة المراجعة من ناحية، وإلى تحديد العوامل المؤثرة في جودة المراجعة من ناحية أخرى⁽¹⁾. وقد تم تعريف نظام الرقابة على جودة خدمات مكاتب المراجعة، بأنها " الإطار التنظيمي لمكاتب المراجعة وجميع السياسات المقررة والإجراءات المتبعة، والتي تهدف إلى ضمان قيام المكتب بأداء الخدمات المهنية طبقاً لمعايير المهنة المتعارف عليها"⁽²⁾.

ومن ثم فإن جودة عملية المراجعة تؤدي إلى تحقيق أهمية المراجعة ودورها الجوهري في المجتمع بكفاءة وفعالية، وعليه يمكن القول: إن الاهتمام بجودة المراجعة أصبح مطلباً جوهرياً لكافة الأطراف التي لها علاقة بنتائج المراجعة، وذلك للأسباب التالية:⁽³⁾

- يهم المراجع أن تتم عملية المراجعة بأعلى جودة ممكنة حتى يضمن على تقريره أكبر مصداقية.
- ترغب الإدارة في إضفاء الثقة على القوائم المالية المعدة بمعرفتها، والوفاء بمسؤولياتها عن الأحداث المالية للفترة محل المراجعة، لذا ترغب في أن تتم عملية المراجعة بأعلى جودة ممكنة.
- إن المستفيدين من نتائج المراجعة يهتمون بالتأكد من دقة وعدالة المعلومات المالية والمحاسبية الواردة بالقوائم المالية التي تمت مراجعتها، لذا يرغبون في أن تتم عملية المراجعة بأعلى جودة ممكنة.

(1) محمد سامي راضي "الخصائص المحددة لعودة المراجعة" مجلة الدراسات المالية والتجارية (العلوم الإدارية)، العدد الأول، 1999، ص 239.

(2) محمد وجدي شركس، مرجع سابق، ص 338.

(3) محمد حسني عبد الجليل " مفهوم وخصائص جودة المراجعة المالية " المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، جامعة حلوان، العدد 1، 1997، ص 14.

- تركز المنظمات المهنية على جودة أداء عمليات المراجعة باعتبارها ضرورية لضمان أن تفي المهنة بمسؤولياتها تجاه جميع الأطراف المختلفة.
- اتجاه أنظار كل من المراجعين والعملاء إلى جودة عملية المراجعة كعامل إضافي وموضوعي، يمكن أن يتميز به المراجع عن أقرانه من المنافسين في سوق المراجعة .
- وفي المقابل هناك العديد من الدراسات التي ترى بأن انخفاض جودة المراجعة يعتبر أحد الأسباب الرئيسية لفجوة التوقعات¹¹، وبينت أن من أهم العوامل التي تؤدي إلى انخفاض جودة المراجعة ما يلي: (1)
- يقوم المراجعون بالتنافس فيما بينهم للحصول على عمليات مراجعة جديدة، أو لتفادي فقد العمليات الحالية.
- قبول أتعاب قليلة عن عمليات مراجعة لا تتناسب مع المجهود لأدائها، وذلك كنتيجة للمنافسة.
- تأدية خدمات أخرى لعملاء المراجعة بأتعاب قليلة للحصول على رضا هؤلاء العملاء وضمان تجديد تعيينهم سنوياً.
- عدم التحفظ بشأن الاستمرارية عندما يكون ذلك ضروريا لعدم فقد العميل.
- اتباع سلوك متساهل مع العملاء كنتيجة لإدراك المراجعين أن العملاء غير راضين عن دورهم.
- زيادة عمليات الاندماج بين مكاتب المراجعة الكبرى للحصول على عمليات مراجعة كبيرة ، مما يضع ضغوطاً كثيرة على مهنة المراجعة.

¹¹ "عرفت فجوة التوقعات في المراجعة بأنها " الفرق بين ما يقوم به ، أو ما يمكن أن يقوم به المراجعون وبين ما ينبغي أو ما يتوقع أن يقوموا به ، على أسس توقعات المجتمع منهم في ضوء معايير المراجعة المعترف عليها ، مع ضرورة تحقيق الانسجام بين معايير المراجعة وأداء المراجعين وتوقعات المجتمع منهم .

¹¹ يوسف محمود جريوع " فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونية وطرق معالجة وتضييق هذه الفجوة" مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، المجلد الثاني عشر ، 2004، ص381.

وفي ضوء ما سبق يتضح أهمية كل من الجودة والأتعاب، وتأثيرهما على عملية ترشيح المراجع وتقييم مستوى أدائه، الأمر الذي لفت أنظار الأكاديميين، والمهنيين إلى البحث في ماهية جودة المراجعة، وكيفية قياسها، وتأثرها بالأتعاب، وتماشياً مع هذه الاتجاهات قام الباحث بتقسيم هذا الفصل إلى المبحثين التاليين:

المبحث الأول: مفاهيم وخصائص جودة المراجعة.

المبحث الثاني: أثر أتعاب عملية المراجعة على جودة الأداء المهني.

المبحث الأول

مفاهيم وخصائص جودة المراجعة

تمهيد:

إن مفهوم الجودة في المراجعة يعتبر مفهوماً أشمل من مفهوم استقلال المراجع، حيث إنه يمكن للمراجع الخارجي أن يكون مستقلاً ذاتياً وخارجياً، ولكن أداءه ليس بالجودة المطلوبة، ولذلك اتجهت الأبحاث والدراسات إلى البحث عن ماهية جودة المراجعة وماهية الخصائص المحددة لجودة المراجعة، والتي إن توافرت لأمكن الحكم على جودة عملية المراجعة، وعليه فإن هذا المبحث تناول مفهوم وخصائص جودة المراجعة من خلال الفرعين التاليين:

- الفرع الأول: مفهوم جودة المراجعة.
- الفرع الثاني: خصائص جودة المراجعة.

الفرع الأول:

مفهوم جودة المراجعة

تهدف المراجعة بصفة أساسية إلى إبداء الرأي في مدى عدالة وصدق القوائم المالية، وما يترتب على ذلك من إضفاء الثقة والمصداقية على المعلومات التي تتضمنها تلك القوائم، ولاشك أن المراجعة في قيامها بهذا الدور تحقق منافع اجتماعية تعود على المجتمع ككل، الأمر الذي يلقي بمسؤوليات اجتماعية على مهنة المراجعة، ويتطلب منها وضع معايير ومستويات تضمن جودة الأداء، حتى تحتفظ مهنة المراجعة بثقة المجتمع فيها⁽¹⁾، وقد أكدت مهنة المراجعة تاريخياً على أهمية ضمان جودة أداء عملية المراجعة، حيث تم تعزيز ضرورة وجود متطلبات متشددة عند ممارسة المهنة فضلاً

⁽¹⁾ محمد سامي راضي، مرجع سابق، ص 239.

عن ضرورة وجود معايير ومستويات للتأهيل العلمي والعملية، ووجود معايير للأداء وقواعد لأداب سلوك المهنة⁽¹⁾.

وعلى الرغم من الاهتمام الأكاديمي والمهني المتزايد على حد سواء بجودة عملية المراجعة، واتفاق جميع أطراف المراجعة على أداء عملية المراجعة بأعلى جودة ممكنة، إلا إنه لم يتم التوصل إلى مفهوم واضح ومحدد لجودة خدمات المراجعة، حيث تعددت وجهات نظر تلك الأطراف حول مفهوم جودة المراجعة، بحيث ينظر كل طرف إلى جودة المراجعة بمفهومه الخاص به⁽²⁾. وفيما يلي تصنيف وجهات النظر هذه فيما يتعلق بمفهوم جودة المراجعة: أولاً: ربط مفهوم جودة المراجعة باحتمالات عدم وجود أخطاء جوهرية في القوائم المالية:

تري (De Angelo) - التي تعتبر من أوائل من قدموا تعريفاً لجودة المراجعة - أن جودة المراجعة تتمثل في قيام المراجع بتقليل خطر وجود الأخطاء في القوائم المالية إلى أدنى درجة ممكنة، وفي ضوء الأتعاب المتفق عليها⁽³⁾. وبالنظر لهذا التعريف، نجد أن هناك ارتباطاً إيجابياً بين جودة المراجعة و تخفيض خطر المراجعة، وإن كان ذلك معتمداً على المقدرة الفنية وبذل العناية المهنية من قبل المراجع لاكتشاف الأخطاء، علاوة على استقلال المراجع والذي يمكنه من التقرير عن تلك الأخطاء والمخالفات⁽⁴⁾، كما إن الربط بين جودة المراجعة وأتعاب عملية المراجعة، يعد أمراً منافعاً في نظر (محمد عبدالجليل)

(1) أمين السيد أحمد لطفى، "دراسة اختباره للعوامل والخواص المؤثرة في جودة عملية المراجعة من وجهة نظر المراجعين ومعدي ومستخدمي القوائم المالية في جمهورية مصر العربية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ملحق العدد الأول، 1996، ص 1434.

(2) سامح فرحات المقفوري " نحو إطار مقترح لتقييم جودة خدمات المراجعة الخارجية من وجهة نظر أطراف المراجعة"، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، جامعة غربان، 2004، ص 39.

(3) De Angelo, L.E. "Auditor Independence Low Balling & Disclosure Regulation" Journal of Accounting & Economics (December, 1981) p.184

- نقلاً عن: محمد سامي راضي، مرجع سابق، ص 239.

(4) سامح فرحات المقفوري، مرجع سابق، ص 39.

للقواعد المهنية، حيث يرى إنه من غير المنطقي القول بأن قلة الأتعاب تؤدي إلى عدم الالتزام بالمعايير المهنية، وبالتالي تنخفض جودة المراجعة⁽¹⁾.
وقد عرف (Knapp)⁽²⁾ جودة المراجعة بأنها مدى القدرة على زيادة احتمال اكتشاف الخطأ والغش والتلاعب أثناء تنفيذ عملية المراجعة، وبصيغة أخرى يعرف (Palmrose)⁽³⁾ جودة المراجعة على أنها ارتفاع في مستوى التأكيد باحتمال عدم تضمن القوائم لأخطاء حذف أو تحريف جوهرية، فالمستويات المرتفعة من التأكيد تتسق مع ارتفاع جودة خدمات المراجعة.

ثانياً: ربط مفهوم جودة المراجعة بإمكانية تخفيض أخطار المراجعة:

يرى كلا من (Watts & Zimmerman)⁽⁴⁾ بأن جودة المراجعة تتمثل في تلك المراجعة التي من خلالها ترفع احتمال اكتشاف تلك الأخطاء ذات الأهمية النسبية، فكلما زاد احتمال اكتشاف تلك الأخطاء زادت معه جودة المراجعة، والعكس صحيح. ويعرف كلا من (Willing & Jacobson)⁽⁵⁾ جودة المراجعة بأنها مدى استطاعة المراجع الخارجي في خفض خطر المراجعة إلى أدنى حد ممكن. وبنفس المضمون يرى (Sumunic & Stein)⁽⁶⁾ إن أي مراجع يسعى إلى تقديم مراجعة متميزة وجودة عالية، لا بد أن يكون قادراً على تخفيض أخطار المراجعة إلى أدنى حد ممكن، والقادر

⁽¹⁾ محمد حسني عبد الحليل صبحي، مرجع سابق، ص 21.

⁽²⁾ Knapp, M.C. "Factors That Audits Committee Members use as Surrogates for Audit Quality". *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, vol. 10, No.2, Spring 1991

- نقلاً عن: محمد حسني عبد الحليل، مرجع سابق، ص 21.

⁽³⁾ Palmrose, Z.V., "An Analysis of Auditor Litigation Disclosures" *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol.10, Supplement 1991, p.55.

- نقلاً عن: محمد سامي راضي، مرجع سابق، ص 21.

⁽⁴⁾ Watts, R. and Zimmerman, J. "The Markets for Independence and Independent Auditors" Unpublished Working Papers, University of Rochester, 1981, p.12.

⁽⁵⁾ Willing J. And Jacobson G. "A Research response of the dingle hearings the auditors report" *Managerial Auditing Journal*, 1985, p 2.

⁽⁶⁾ Sumanic A. Dan and Stein T. Michael. "The Impact of litigation risk on audit pricing" *Auditing: A Journal of practice & Theory*, Vol.15, No.1, spring 1996, pp 119-134.

نقلاً عن: عبدالعزيز عبيد أبو بكر "إطار عملي مقترح لخصائص جودة المراجعة المأهولة الخارجية: دراسة ميدانية للمهنة في ليبيا" رسالة تكتوراه غير منشورة، كلية التجارة جامعة المنوفية، 2002، ص 24.

أيضا على توفير المعلومات المحاسبية الموثوق فيها لجمهور المستخدمين، دون تعرض هؤلاء المستخدمين لأية أضرار نتيجة اعتمادهم على هذه المعلومات.

ثالثاً: ربط مفهوم جودة المراجعة بمدى التزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة وقواعد السلوك المهني:

يعرف كلا من (Suttan & Lampe)⁽¹⁾ جودة المراجعة بأنها تكمن في الالتزام بالخطط والبرامج والموازنات الزمنية الموضوعية لتنفيذ عملية المراجعة، فإذا ما تم الالتزام بالخطط والبرامج التفصيلية للعمل، والموازنات التي توضح الحدود الزمنية لتنفيذ عملية المراجعة تحققت جودة المراجعة.

ويرى (محمد سامي راضي)⁽²⁾ بأن جودة المراجعة تتمثل في الربط بين جودة المراجعة، والالتزام بالمعايير المهنية وقواعد السلوك المهني .

أما (حسنين و قطب)⁽³⁾ فقد عرفا جودة المراجعة بأنها قيام المراجع بعمله بما يحقق للأطراف ذات الصلة، مثل مستخدمي القوائم المالية، ومكاتب المراجعة والمنظمات المهنية، والأجهزة الحكومية، والمنشأة محل المراجعة، الأهداف المتوقعة من عملية المراجعة .

في حين قدم (أبو العزم)⁽⁴⁾ مفهوماً أكثر تفصيلاً، حيث عرف جودة المراجعة بأنها تحديد احتياجات مستخدمي القوائم المالية، على أن تقوم المهنة بمحاولة ترجمة هذه الاحتياجات إلى معايير قابلة للتنفيذ والالتزام بها عند تنفيذ عملية المراجعة، وذلك من خلال التخطيط الجيد، ووضع البرامج والموازنات، وإلزام فريق العمل بالالتزام بها، تحت إطار قواعد وأداب وسلوك المهنة.

(1) Suttan, S. and Lampe, J. "A Framework For Evaluating Process Quality Engagement" Accounting and Business Research, Vol. 21, No.83, summer, 1991 , p. 275.

- نقلاً عن: سامح فزحات الماوري، مرجع سابق - ص 40.

(2) محمد سامي راضي، مرجع سابق، ص 297.

(3) طارق حسنين و أحمد قطب " دراسة تحليلية لعوامل ونماذج قياس جودة الرقابة الخارجية على الحسابات " مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد 60، 2003، ص 361.

(4) محمد أبو العزم " أبعاد وحدود جودة المراجعة " ، مجلة المحاسبة ، الجمعية السعودية للمحاسبة ، أكتوبر ، 2000 .

- نقلاً عن: طارق حسنين و أحمد قطب، مرجع سابق، ص 361.

الفرع الثاني

خصائص جودة المراجعة

مما هو معروف وجود مصلحة مشتركة لجميع الأطراف المستفيدة من الخدمات المهنية التي تقدمها مكاتب المراجعة، وهي أن تكون تلك الخدمات على أعلى جودة ممكنة، الأمر الذي أدى إلى اهتمام العديد من المهتمين، والباحثين إلى الإجابة على التساؤل المطروح ألا وهو: ما هي خصائص جودة الأداء المهني؟⁽¹⁾.

وفي هذه الفرع تناول الباحث أهم الخصائص المؤثرة على جودة الأداء المهني، والتي تناولتها الدراسات السابقة، وذلك على النحو التالي:

أولاً: حجم مكتب المراجعة.

توصلت نسبة كبيرة من الدراسات⁽²⁾ في مجال جودة المراجعة، إلى وجود ارتباط إيجابي بين جودة المراجعة وبين حجم مكتب المراجعة، واعتبرت معظم هذه الدراسات أن عدد العملاء يعد دليلاً على حجم مكتب المراجعة، والذي بدوره يعبر عن جودة هذه المكاتب، كما يرى البعض أن مكاتب المراجعة التي تتمتع بحصة أكبر في سوق مراجعة المصارف تعتبر أكثر جودة بالنسبة للخدمات التي تقدمها⁽³⁾، وذلك مرده إلى أن تلك المكاتب تسعى للحفاظ على سمعة المكتب والتي إذا خسرتها لخسرت عدد كبير من العملاء، بعكس المكاتب الأخرى التي لديها قلة من العملاء فسوف يكون لديها دافع في التنازل عن بعض آداب وسلوك المهنة التي، وذلك من أجل المحافظة على

(1) عبد الرحمن إبراهيم الحميد " خصائص جودة الأداء المهني: دراسة ميدانية للمحيط المهني في المملكة العربية السعودية " ، مجلة الإنارة العامة، المجلد 35، العدد 3، معهد الإدارة العامة، الرياض، 1995، ص405
(2) أنظر:

- De Angelo, L.L. " Auditor Size and Audit Quality " Journal of Accounting and Economics , Vol.3, No.4 , December 1981, pp 183-199.

- Knapp, M.C. "Factors That Audits Committee Members use as Surrogates for Audit Quality ". Auditing: A Journal of Practice & Theory. vol .10, No.2, Spring 1991, pp 35-52.

- Palmrose, Z.V. " Audit Fees and Auditor Size: Further Evidence ", Journal of Accounting Research. Vol 24 No 1, Spring 1986 , pp 97-110.

- نقلاً عن: محمد حسني عبدالجليل ، مرجع سابق ، ص23 .

(3) Shockley, R.A., and R. Holt " A Behavioral investigation of supplier differentiation in the market for audit services " Journal of Accounting Research (Autumn 1983).

- نقلاً عن: محمد سامي راضي ، مرجع سابق ، ص258.

العميل، ولو كان ذلك على حساب جودة الأداء المهني⁽¹⁾. غير أن هذا القول يعتبره (اعبيد) غير منطقي، معللاً بأن هناك معايير وقواعد وسلوكيات تحكم عملية المراجعة، بل وتفرض على المراجع ضرورة الالتزام بها وبذل العناية المهنية الواجبة والتي تحمي المراجع من المسائلة القانونية، وتساعد في الحصول على أدلة إثبات كافية لإبداء رأي فني حول القوائم المالية، وبناءً على ذلك فإن حجم المكتب في تفسيره لجودة المراجعة يعتمد على عدة خصائص أهمها: عدد العملاء، الأتعاب المهنية، عدد المساعدين بالمكتب، الارتباط بأحد المكاتب العالمية ذات السمعة الدولية⁽²⁾.

ويرى الباحث أن المكاتب التي تتوفر فيها تلك الخصائص، والتي تعد من المكاتب كبيرة الحجم سوف تتفادى العديد من المخاطر، كتأخير تقرير المراجعة عن الوقت المحدد، ورفع الدعاوى القضائية، والذي يعد مؤشراً من مؤشرات الاستدلال على جودة المراجعة لتلك المكاتب، على العكس من تلك المكاتب التي تتصف بصغر الحجم.

ثانياً: سمعة (شهرة) مكتب المراجعة.

ذهبت العديد من الدراسات إلى اعتبار سمعة مكتب المراجعة خاصية من خصائص جودة المراجعة، أي إن المكاتب التي تتمتع بسمعة أو شهرة طيبة دليل على أنها تقدم خدمات ذات جودة عالية، وفي هذا الصدد فقد قام كلا من (Williams & Menon)⁽³⁾ بدراسة على الشركات المساهمة الجديدة التي تطرح أسهمها لأول مرة في السوق، حيث وجدوا أن هذه الشركات تفضل اختيار أحد المراجعين الموثوق فيهم ذو السمعة أو الشهرة الطيبة، نظراً لأن رأي مثل هذا المراجع يكون له أفضل الأثر في تسويق أسهم هذه الشركات، غير أن هذه الدراسة وغيرها من الدراسات السابقة في هذا الموضوع، قد اختلفت فيما بينها في تحديد العناصر المكونة لسمعة المكتب، فمنها من لم يحدد أسباب السمعة، ومنها من ربط السمعة بعدد عملاء

(1) محمد حسني عبد الجليل، مرجع سابق، ص 24.

(2) عبد العزيز إعيدي أبو بكر، مرجع سابق، ص 32.

(3) Menon, K., and Williams, D., "Audit Credibility and initial public offerings" *The Accounting Review*, (April 1991) pp 313-332

- نقلاً عن: محمد شفيق راضي، مرجع سابق، ص 259

المكتب، ومنها من ربط السمعة بحجم المكتب، ومنها من ربطها بعدد العملاء وحجم المكتب معاً، وبعض الدراسات ترى إن الانتماء إلى أحد المكاتب العالمية الكبرى مؤثر على سمعة وشهرة هذا المكتب⁽¹⁾.

ويرى (راضي) أن العوامل المكونة لسمعة أو شهرة مكتب المراجعة ليس وفقاً على الحجم، أو عدد العملاء، فهناك العديد من العوامل المكونة لسمعة المكتب مثل: الالتزام بالمعايير المهنية وقواعد السلوك المهني، ومدة عمل المكتب المهنية، وشخصية صاحب المكتب، وكذلك الدعاوى القضائية المرفوعة ضد المكتب.... الخ، ويضيف الكاتب إلى ما سبق إن جميع العوامل المكونة لسمعة أو شهرة المكتب هي في حد ذاتها يمكن أن تكون خصائص لجودة المراجعة⁽²⁾، والتي إن توفرت بشكل كلي أو جزئي فإن جودة المراجعة تتحسن، مما يؤكد على وجود علاقة إيجابية بين سمعة المكتب وجودة المراجعة⁽³⁾.

ثالثاً: عدم وجود دعاوى قضائية مرفوعة ضد مكتب المراجعة.

مما هو معروف إن رفع الدعاوى القضائية ضد المراجعين سوف يكون له الأثر الكبير على المهنة ككل جراء فقد ثقة الجمهور فيها⁽⁴⁾. فعند ربط الدعاوى القضائية بجودة الأداء المهني، نجد أن العديد من الدراسات توصلت إلى أن غياب الدعاوى القضائية ضد المراجعين يعد مؤشراً على ارتفاع جودة أداء هؤلاء المراجعين، أي إن العلاقة بين مؤشر الدعاوى القضائية وجودة الأداء المهني هي علاقة عكسية⁽⁵⁾.

وفي ضوء ذلك يرى الباحث إن الدعاوى القضائية التي قد ترفع ضد المراجع أو مكتب المراجعة، مرده إلى خفض الجودة عن المستوى التي تضمنته المعايير المهنية

(1) محمد حسني عبد الجليل - مرجع سابق، ص 26

(2) محمد سامي راضي، مرجع سابق، ص 259.

(3) عبد العزيز اعبيد أبو بكر، مرجع سابق، ص 35.

(4) ولهم توماس و أمرسون هنكي، مرجع سابق، ص 224.

(5) محمد سامي راضي، مرجع سابق، ص 260.

وقواعد السلوك المهني، وذلك عن طريق الاستسلام لضغوط الإدارة أو الاختصار في برنامج المراجعة⁽¹⁾

رابعاً: وجود نظام رقابة على جودة الأداء.

إن اهتمام الهيئات المهنية بجودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة، أدى إلى تكوين لجنة خاصة بمعايير الرقابة على جودة الأداء تابعه لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي، حيث أصدرت تلك اللجنة نشرة المعايير رقم (1) في عام 1979 م، والتي تغطي عمليات مكاتب المراجعة، كما تم وضع نظام بموجبه تقوم مكاتب المراجعة بمراقبة وتقييم مكاتب مراجعة أخرى للتحقق من مدى التزامها بمعايير جودة الأداء المهني، وهو ما يطلق عليه فحص النظير⁽²⁾.

وتوصل كل من (Dies & Giroux) إلى أن المكاتب الأعضاء في فحص النظير، أو التي تخضع للفحص من قبل النظراء يودون عملاً مراجعياً ذات جودة عالية. فجودة المراجعة تتحسن عندما يعلم المراجع أن عملة سيخضع للفحص بواسطة طرف آخر⁽³⁾.

خامساً: التزام مكتب المراجعة بالمعايير المهنية.

تناولت بعض الدراسات السابقة بحث أثر بعض العناصر التي افترضت إن لها ارتباطاً وثيقاً بجودة عملية المراجعة بصفة مستقلة، مثل التأهيل العلمي والمهني لمدير وشريك وفريق المراجعة، وإمام جميع فريق العمل بمعايير وإجراءات المراجعة، وتوافر الأمانة والنزاهة في شريك المراجعة، وكذلك المعايير الأخلاقية لفريق العمل، وتقويم نظام الرقابة الداخلية للعميل، وأيضاً التخطيط لعملية المراجعة وتوافر وسائل

(1) للمزيد في هذا الموضوع يرجع:-
على إبراهيم طلبة، "نموذج مقترح لدراسة علاقة مخاطر العنقصة بجودة المراجعة: دراسة ميدانية على مكاتب المحاسبة والمراجعة"، مجلة الدراسات المالية والتجارية، العدد الثالث، 2002، ص 97-130.
(2) محمد سامي راضي، مرجع سابق، ص 262.

(3) Dies, D.R and Gray, A. Giroux. "Determinants of Audit Quality in 'The Public Sector'" The Accounting Review, Vol 67, No 3, July 1992, p475.

- نفا عن: محمد حسني عبدالجليل، مرجع سابق، ص 31.

مراقبة تنفيذ إجراءات المراجعة واستقلال مكتب المراجعة ، حيث إن الالتزام بهذه المعايير من ناحية وتنفيذ تلك القواعد من الناحية الأخرى يمثل الحد الأدنى اللازم لتحقيق جودة المراجعة⁽¹⁾.

ويرى العديد من الباحثين من أنه يمكن استبدال هذه العناصر بعنصر واحد فقط ألا وهو: الالتزام بالمعايير المهنية وقواعد سلوك وأداب المهنة⁽²⁾، والذي يعتبره البعض مقياساً للأداء المهني الجيد، حيث يؤدي التزام مراجع الحسابات بهذه المعايير من ناحية، وتجاوبه بكفاءة مع التطورات فيها من ناحية أخرى إلى دعم كفاءته المهنية في إصدار الأحكام، ومن ثم في زيادة جودة المراجعة⁽³⁾.

سادساً: المنافسة بين مكاتب المراجعة.

يعتبر وجود سوق تنافسية بين المراجعين المزاولين للمهنة من ضمن العوامل التي يمكن أن تؤثر على جودة الخدمة، وخاصة بالنسبة للمكاتب الصغيرة أو حديثة العهد بمزاولة المهنة⁽⁴⁾، حيث يرى البعض أن المنافسة تؤدي إلى تخفيض الأتعاب، ومن ثم انخفاض جودة المراجعة⁽⁵⁾، غير أن هناك دراسات أخرى خلصت إلى عكس ذلك، أي إلى أن المنافسة بين المراجعين تؤدي إلى زيادة جودة المراجعة ، والقول بأن المنافسة تؤدي إلى تخفيض الأتعاب ومن ثم انخفاض الجودة مردودٌ عليه، وذلك لوجود معايير مهنية وقواعد للسلوك المهني تعتبر البنية الأساسية للمراجعة والتي تضمن مستوى معقول من الجودة⁽⁶⁾، ويدعم هذا (محمد حسني) بقوله: إن القرار الرشيد باختيار أو

⁽¹⁾ عبد العزيز اعبيد، مرجع سابق، ص 40.

⁽²⁾ عبد الرحمن إبراهيم الحميد ، مرجع سابق ، ص 450

⁽³⁾ عبد الوهاب نصر علي، " العوامل المحددة لكفاءة مراقب الحسابات في إصدار الأحكام المهنية: دراسة مسحية وإنتقافية" مجلة الدراسات المالية والتجارية (العلوم الإدارية)، العدد الثاني، 1999، ص 28.

⁽⁴⁾ محمد بكري عبد العليم ، " قياس جودة الخدمات المهنية " المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، العدد الثالث ، 2000 ، ص 312.

⁽⁵⁾ Knapp, M.C. " Audit Conflict: anempirical study of the perceived ability of auditors to resist management pressure " The Accounting Review .(April 1985) p200.

- نقلاً عن: محمد سامي راضي ، مرجع سابق ، ص 268.

⁽⁶⁾ محمد سامي راضي ، مرجع سابق ، ص 268.

التعاقد مع المراجع الخارجي يجب أن يتم وفقاً لمعايير موضوعية، وطبقاً للمنفعة المتوقعة من جودة عملية المراجعة، وليس فقط للتكلفة الأقل⁽¹⁾.

ومما تقدم في هذا المبحث يتضح لنا اهتمام العديد من الأبحاث بموضوع جودة أداء عملية المراجعة، سواء من ناحية وضع مفهوم شامل لجودة المراجعة، أو من ناحية بيان أهميتها وخصائصها، وذلك للرفع من مستوى جودة هذه الخدمة والارتقاء بها، غير أنه قد تكون الأتعاب حجر عثر في الارتقاء بمستوى جودة المراجعة، وعليه سوف يتناول المبحث الثاني مدى تأثير العوامل المحددة لأتعاب عملية المراجعة على جودة الأداء المهني.

(1) محمد حسني عبد الحليل، مرجع سابق، ص 39.

المبحث الثاني

أثر العوامل المحدد لأتعاب عملية المراجعة على جودة الأداء المهني

تعتبر تكاليف وأتعاب المراجعة من المحددات المهمة لمستوى الجهد الذي يبذله المراجع الخارجي للحسابات، فالمراجع يبذل الجهود المناسبة للقيام بإجراءات الفحص والاختبارات اللازمة والحصول على الأدلة الملزمة والكافية، وتقييم هذه الأدلة لإعطاء رأي فني محايد حول عدالة القوائم المالية للعميل، مع الحفاظ على أقل مستوى ممكن من التكاليف الكلية لعملية المراجعة، مراعيًا في ذلك تناسب هذه الجهود وما يترتب عليها من تكاليف لتنفيذ مهمة المراجعة مع أتعاب المراجعة المتفق عليها مع العميل. وبذلك فإن تركيز العملاء على جانب التكلفة عند اختيار المراجع - أي تفضيل المراجع ذو التكلفة الأقل - قد يؤدي إلى انخفاض مستوى الأداء الذي سوف يبذله المراجع لتنفيذ مهمة المراجعة، ومن ثم انخفاض مستوى جودة المراجعة، فالتركيز الكبير على التكاليف دون الاهتمام بعدم كفاية التأهيل بالنسبة للمراجع المستقل يمكن أن يؤثر عكسياً على جودة المراجعة⁽¹⁾،

وفيما يلي سوف يتناول الباحث أثر أتعاب عملية المراجعة على جودة المهني من

خلال الفرعين التاليين:

- الفرع الأول: أثر العوامل المحددة لأتعاب عملية المراجعة والمتعلقة بالمراجع على جودة الأداء المهني.
- الفرع الثاني: أثر العوامل المحددة لأتعاب عملية المراجعة والمتعلقة بالمنشأة محل المراجعة على جودة الأداء المهني.

⁽¹⁾ عوض أحمد الروبائي، " المنهج العلمي المقترح لمعايرة العناية المهنية المبذولة من مراجع الحسابات لرفع مستوى جودة الأداء " . رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، 1999، ص 68.

الفرع الأول:

أثر العوامل المحددة لأتعاب عملية المراجعة والمتعلقة بمكتب المراجعة على جودة الأداء المهني.

في هذه الجزئية من الدراسة يتناول الباحث تحديد أهم العوامل المحددة لأتعاب عملية المراجعة والمتعلقة بالمراجع نفسه، ومدى أثر هذه العوامل على جودة الأداء المهني، وفيما يلي بعض تلك العوامل:

أولاً: حجم مكتب المراجعة:

اجريت العديد من الدراسات التي تبحث عن العلاقة بين حجم مكتب المراجعة وجودة الأداء المهني، وتوصلت تلك الدراسات إلى أن أعمال المراجعة التي تؤديها مكاتب المراجعة الكبيرة ينتج عنها اكتشاف للأخطاء في القوائم المالية بدرجة أعلى من تلك الأخطاء التي يتم اكتشافها بواسطة مكاتب المراجعة الصغيرة، وأن السبب في ارتفاع جودة خدمات المكاتب الكبيرة يرجع إلى ما يتوفر لدى هذه المكاتب من أساليب لأحكام الرقابة على أعمال المساعدين بالمكاتب، الأمر الذي جعل مكاتب المراجعة ذات الحجم الأكبر تطلب أتعاباً أعلى مما تطلبه مكاتب المراجعة الأصغر حجماً⁽¹⁾.

وفي نظر الباحث أن المكاتب الكبيرة التي تمارس نشاطها بشكل واسع يتوفر لديها عدد كبير من المراجعين والذين قد يكونوا متخصصين في مراجعة طبية عمل العميل، وهذا ما يؤدي إلى الأرتفاع بمستوى الجودة التي تقدمها هذه المكاتب والذي بدوره يؤدي إلى ارتفاع مستوى أتعابه عن بقية المكاتب الأخرى.

ثانياً: الخدمات الاستشارية التي يقدمها المراجع للعميل:

يحتدم الجدل دائماً حول تأثير تقديم خدمات استشارية لعميل المراجعة في قضايا متعددة مثل استقلال المراجع وتحديد أتعابه وكذلك جودة المراجعة، ويتجه معهد

⁽¹⁾ عبد العزيز الصبيح البوبكر، مرجع سابق، ص 31

المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) أن الخدمات الاستشارية لا تؤثر على استقلال المراجع حال قيامه بأداء خدمات المراجعة، وكذلك الحال في توجه معهد المحاسبين القانونيين بانجلترا وويلز (ICAEW)، وتوصلت إحدى الدراسات إلى أن العاملين في البنوك يرون أن المراجع الذي يقدم خدمات استشارية للعميل يتأثر استقلاله، وهو الأمر الذي يؤدي إلى انخفاض جودة المراجعة⁽¹⁾.

وفي تصور الباحث أن تقديم الخدمات الاستشارية المتنوعة يكسب المراجع أو المكتب العديد من الخبرات المتنوعة، الأمر يوفر لهذه المكاتب فرصة التعليم والتدريب من أجل تقديم هذه الخدمات في مواقف أخرى مماثلة، وخلق كفاءات قادرة على خدمة العملاء بشكل أفضل وأكثر فاعلية، وأن القيام بهذه الخدمات سوف يترتب عليها أتعاباً إضافية من تلك التي سوف يتقاضاها المكتب.

ثالثاً: خبرة المراجع في مراجعة منشآت مماثلة:

ترجع الخبرة المهنية لمكتب المراجعة أو المراجع إلى مدة مزاوله المهنة والتمرس على أداء وظائف المراجعة المختلفة، ولاسيما تلك التي تتطلب قدراً من التقدير والحكم الشخصي، وأنه اعتماداً على تلك الخبرة يمكن للمراجع تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة والتقارير عنها بكفاءة، وهو الأمر الذي ينعكس إيجابياً على جودة المراجعة، وخصوصاً إذا كان المكتب أو المراجع ذا خبرة بالصناعة التي ينتمي لها العميل، والتي تمكنه من اكتشاف التحريف في القوائم المالية نظراً لتمتعه بقدر كبير من الخبرة في الصناعة التي تخصص فيها، وأن التخصص القطاعي أو الخبرة في مجال معين من شأنها العمل على الارتقاء بمستويات الأتعاب المهنية للمراجعين الخارجيين⁽²⁾.

رابعاً: التوقيت التي تتم فيه عملية المراجعة:

تتأثر درجة الجودة أحياناً بتوقيت إجراء عملية المراجعة، فهناك أوقات تكون فيها مكاتب المراجعة أو المراجعين في كامل إنشغالهم، وعادةً تقع هذه الفترة في نهاية

¹¹¹ محمد سامي راضي، مرجع سابق، ص 267.

¹²¹ المرجع السابق، ص 264.

أي سنة مالية وبداية سنة مالية تالية، لذلك فإن أعمال المراجعة التي تطلب وتتم في هذه الفترة تكون أكثر تكلفة بسبب زيادة الطلب على خدمات المراجعة خلال هذه الفترة، الأمر الذي يجعل هذه المكاتب تلجأ إلى قوى إضافية أو تشغيل العاملين بها ساعات إضافية مما يجعل هذه المكاتب تطلب أتعاب أعلى للمحافظة على مستوى الجودة⁽¹⁾. وفي نظر الباحث أن المكاتب التي تعمل ساعات أكثر يترتب عليها طلب أتعاب أكبر ، ليس بسبب احتكارها في سوق المراجعة ولكن بسبب المحافظة على الجودة العالية للخدمة التي تقدمها.

الفرع الثاني:

أثر العوامل المحددة لأتعاب عملية المراجعة والمتعلقة بالمنشأة محل

المراجعة على جودة الأداء المهني .

تناول الباحث في الفرع السابق العوامل المؤثرة على تحديد الأتعاب والتي تتعلق بالمراجع، إلا أن هنالك عوامل أخرى لا يمكن إغفالها وهي تلك العوامل المتعلقة بالمنشأة محل المراجعة، وأثر هذه العوامل على جودة الأداء المهني، وفيما يلي شرح بعض تلك العوامل وأثرها على جودة الأداء المهني:

أولاً: حجم المنشأة محل المراجعة:

يرتبط حجم أعمال المراجعة في أغلب الأحيان بحجم المنشأة الخاضعة للمراجعة، وبالتالي فإن من المتوقع أن يؤثر ذلك بشكل مباشر على مستوى الأتعاب، اعتماداً على أن المنشأة كبيرة الحجم تحتاج خدمات مراجعة أكثر من تلك المنشآت الأصغر حجماً.

(1) محمد بكرى عبدالكريم، مرجع سابق، ص 315.

ولحجم المنشأة محل المراجعة تأثير على جودة الأداء المهني ، فقد توصلت دراسة (Kanpp, 1985) إلى أن جودة المراجعة مرتبطة ارتباطاً عكسياً مع حجم المنشأة محل المراجعة (العميل) وقوة المالية، وتبرير ذلك أن مستخدمي القوائم المالية يدركون أن المراجعين في هذه الحالة أقل استقلالية ، لأن العميل كبير الحجم يستخدم قوته المالية ضد المراجع مع التهديد باستبداله بمراجع آخر في ظل البيئة التنافسية للمهنة، وقد وجه إنتقاد لدراسة (Kanpp) بأنها قد أقتصرت فقط على رأي عينة من العاملين في المصارف، وهي نتيجة لا يمكن تعميمها على كل أطراف المراجعة، أن زيادة حجم المنشأة محل المراجعة يقلل من جودة المراجعة تعد نتيجة غير منطقية⁽¹⁾

وفي نظر الباحث أن خدمات المراجعة تزداد خطياً مع زيادة حجم المنشأة محل المراجعة، وأن العميل القوي مالياً (منشأة كبيرة الحجم) يهمل الاحتفاظ بسمعته في السوق، الأمر الذي يؤدي إلى طلبه جودة عملية المراجعة ، وبما أن أتعاب المراجعة تزداد كلما زاد حجم العميل أو المنشأة محل المراجعة، عليه فإن حجم المنشأة محل المراجعة وقوته المالية تؤدي إلى زيادة جودة الأداء المهني.

ثانياً: مدى صعوبة عمليات المنشأة ودرجة التعقيدات المصاحبة لها:

تنصب عملية المراجعة على القوائم المالية وحسابات المنشأة محل المراجعة، ومما لا شك فيه أن تشعب أنشطة المنشأة محل المراجعة ودرجة التعقيدات المصاحبة لها تؤدي إلى زيادة وتعدد العمليات المالية التي يتم مراجعتها ، أي أن حجم العمل المراجعي، يرتبط بعلاقة طردية مع صعوبة عمليات المنشأة ودرجة التعقيدات المصاحبة لها، ومن المؤكد أن مثل هذه العمليات ستعمل على زيادة تكاليف أتمام عملية المراجعة حتى تتم بالمستوى الجودة المطلوبة⁽²⁾

وفي تصور الباحث أن جودة الأداء المهني قد تتأثر بشكل سلبي في حالة وجود صعوبات وتعقيدات في نشاط المنشأة محل المراجعة إذ لم تراعى فيها زيادة خدمات

(1) محمد حسني عبدالجليل صبحي، مرجع سابق، ص 32.

(2) أحمد السيد حسين آدم، مرجع سابق، ص 53.

وأجراءات عملية المراجعة التي تتطلبها طبيعة العمل الأمر الذي ينعكس على الأتعاب التي يطلبها المراجع.

ثالثاً: مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية:

"يعتبر نظام الرقابة الداخلية من أهم العناصر التي يعتمد عليها المراجع عند قيامه بعملية المراجعة، حيث نجد أن المعيار الثاني من معايير العمل الميداني قد نص على ضرورتها لعملية المراجعة، فالخطوة الأولى لعمل المراجع هي دراسة نظام الرقابة الداخلية المطبقة في الشركة المراد مراجعة حساباتها، وعلى ضوء هذه الدراسة يستطيع المراجع تحديد مدى فحصه واختباراته وذلك باستخدام إجراءات المراجعة اللازمة، وكلما كانت نظم الرقابة الداخلية جيدة وذات كفاءة كلما قلل ذلك من الإجراءات والتفصيلات التي يقوم بها المراجع أثناء عملية المراجعة، والعكس صحيح، أي كلما كانت نظم الرقابة الداخلية المطبقة ضعيفة ولا يعتمد عليها كلما كانت إجراءات المراجعة أكثر تفصيلاً"⁽¹⁾

أن سلامة نظام الرقابة الداخلية يعتبر من أكثر العناصر إيجابية في تحديد أتعاب المراجعة، بحسبان أن هناك علاقة عكسية بين درجة ودقة نظام الرقابة الداخلية وحجم أعمال المراجعة، والذي بدوره يؤثر في تحديد أتعاب المراجعة. ويرى الباحث أن دقة وسلامة نظام الرقابة الداخلية من شأنها أن تضمن مستوى جودة مقبول بأقل التكاليف، لأنه في حالة إذا كان نظام الرقابة الداخلية محكم لا يلجأ المراجع إلى زيادة إجراءات وتفصيلات عملية المراجعة والتي من شأنها أن تزيد في أتعاب المراجعة.

ومما سبق يلخص الباحث النقاط التالية:

- أولاً: إذا ما استخدم مكتب المراجعة مراجعون متخصصون ومؤهلون زاد ذلك من إمكانية الحصول على أدلة الإثبات الكافية والجيدة والتي تزيد

(1) أدرهم عبدالسلام اشقيوي، مرجع سابق، ص 49.

من جودة المراجعة، وهذا بالطبع يستدعي زيادة في تكاليف عملية المراجعة مما ينعكس في صورة زيادة أتعاب المراجعة.

- ثانياً: إن العديد من الدراسات السابقة التي عنت بتحديد العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة قد اتفقت على أن حجم مكتب المراجعة هو المقياس البديل لجودة المراجعة، والتي على أساسه تحدد الأتعاب.
- ثالثاً: إن دراسة (سيد عبدالفتاح صالح ، 1998)⁽²⁾ قد توصلت إلى أن مستوى أتعاب المراجعة يعتبر أولى المحددات للاستدلال على جودة المراجعة في مراحل المراجعة المختلفة.
- رابعاً: قد تؤثر الأتعاب على السلوك المهني لبعض المراجعين أثناء تأديتهم الواجبات المهنية مما يؤثر على جودة الأداء المهني، وذلك بسبب أن الأتعاب لها أهمية في الوفاء بالتزامات مكتب المراجعة.
- خامساً: إن العديد من المنظمات المهنية التي تعنى بشؤون مهنة المحاسبة والمراجعة لم تضع بشكل واضح المعايير والقواعد والنصوص القانونية الخاصة بتحديد الأتعاب، الأمر الذي يؤثر على استقلال المراجع وأدائه المهني.

وعليه يمكن القول إن الأتعاب المهنية تعتبر من المتغيرات الهامة والمؤثرة في جودة الأداء المهني في المراجعة سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، حيث إن الأتعاب القليلة التي لا تتناسب مع تكاليف عملية المراجعة، أو تكون أقل من التكلفة الكلية لعملية المراجعة تؤدي إلى خفض جودة المراجعة.

⁽²⁾ سيد عبد الفتاح صالح حسن، " مؤشرات الاستدلال على جودة المراجعة:مدخل مقترح "،المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة جامعة عين شمس، العدد الثالث، 1998، ص 244 .

الفصل الرابع

عرض تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة

المقدمة

تستهدف الدراسة الميدانية - كما ذكر في الفصل الأول - إلى استقصاء رأي عينة من المراجعين الخارجيين العاملين بكل من مكاتب المراجعة الخاصة، وجهاز المراجعة المالية، بشأن تأثير بعض العوامل المحددة لأتعب المراجعة على جودة الأداء المهني، وذلك لاختبار صحة الفرضية الرئيسية للدراسة، والتي تنص على أنه: " يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للعوامل المحددة لأتعب عملية المراجعة على جودة الأداء المهني للمراجع الخارجي في ليبيا ".

وتم اختبار هذه الفرضية من خلال الفرضيات الفرعية التالية

• يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للعوامل المحددة للأتعب والمرتبطة بمكتب المراجعة على جودة الأداء المهني.

• يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للعوامل المحددة للأتعب والمرتبطة بالمنشأة محل المراجعة على جودة الأداء المهني.

وذلك من خلال المبحثين التاليين :

• المبحث الأول: إجراءات الدراسة .

• المبحث الثاني: تحليل بيانات الدراسة .

المبحث الأول: إجراءات الدراسة

يتناول هذا المبحث إجراءات الدراسة الميدانية والتي تتضمن عدد من العناصر، وهي مجتمع وعينة الدراسة، والأداء المستخدمة لتجميع البيانات، وكيفية تجميع البيانات، والأساليب المستخدمة في تحليل هذه البيانات.

أولاً: مجتمع وعينة الدراسة :

يتمثل مجتمع الدراسة في المراجعين الخارجيين العاملين بمكاتب المراجعة الخاصة، والمراجعين العاملين بجهاز المراجعة المالية. وقد اعتمد الباحث في تحديد حجم العينة على مايلي:

1. قوائم بأسماء وعناوين المراجعين، المرخص لهم بمزاولة المهنة من قبل نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين .
2. المراجعون العاملون بقسم الشركات بجهاز المراجعة المالية. ونظراً لصعوبة الوصول لجميع مفردات مجتمع الدراسة (المسح الشامل)، وخاصة المراجعين المرخص لهم بمزاولة المهنة*، وذلك بسبب انقطاعهم عن مزاولة المهنة، أو أنهم يزاولونها بصورة غير منتظمة، أو بسبب عدم وضوح عناوين مكاتبهم .

وعليه اعتمد الباحث في تحديد حجم العينة من الفئة الأولى على المراجعين الذين تم تحديد عناوينهم والوصول إلى مكاتبهم، حيث بلغ حجم العينة من هذه الفئة (81) مراجعاً خارجياً، أما الفئة الثانية فكان تحديد العينة الخاصة بها أبسط من الفئة الأولى لسهولة الوصول إليها، حيث كان حجم العينة (60) مراجع، وهي تمثل نسبة (43%) من العينة الإجمالية للفئتين، والتي تقدر بعدد (141) مشارك.

* العدد المعتمد بالنقابة العامة للمحاسبين والمراجعين القانونيين بالجمهورية العظمى من تاريخ 1973/9/26 وحتى تاريخ 2007/9/9 هو (2033) مراجعاً. (من واقع المقابلة الشخصية مع الأمين العام للنقابة الأستاذ / أمراجع فرج المنصوري)

ثانياً: أداة الدراسة:

اعتمد الباحث في جمع بيانات الدراسة على استخدام أسلوب صحيفة الاستبيان، وهو أكثر الأساليب ملائمة لمثل هذا النوع من البحوث، وقد تضمن الاستبيان الذي وجه إلى المراجعين على قسمين، حيث اشتمل القسم الأول على البيانات العامة عن المشاركين، كالمؤهل وسنوات الخبرة، أما القسم الثاني فعنى ببيان تأثير العوامل المحددة لأتعب عملية المراجعة على جودة الأداء المهني، وتضمن هذا القسم من الاستبيان على مجموعتين توضح أثر العوامل المحدد لأتعب المراجعة على جودة الأداء المهني، المجموعة الأولى غيّبت بتوضيح تأثير هذه العوامل والمتعلقة بمكتب المراجعة على جودة الأداء المهني، أما المجموعة الثانية فتوضح تأثير العوامل المحدد لأتعب والمتعلقة بالمنشأة محل المراجعة على جودة الأداء المهني.

وقد تم استخدام مقياس (ليكرت Likert) الخماسي في بيان مدى تأثير العوامل المحددة لأتعب عملية المراجعة على جودة الأداء المهني، وذلك لكي يتمكن المشارك من بيان مستوى التأثير لكل فقرة من فقرات صحيفة الاستبيان على الأداء المهني، وتم تحديد بدائل الإجابة على فقرات صحيفة الاستبيان في خمس مستويات وهي (مؤثر بشدة ، مؤثر ، محايد ، غير مؤثر ، غير مؤثر بشدة) ، وأعطيت الأوزان التالية (5 ، 4 ، 3 ، 2 ، 1) لبدايل الإجابة على التوالي.

ثالثاً: جمع البيانات:

تم توزيع صحيفة الاستبيان على عينة من مجتمع الدراسة، حيث بلغ عدد صحف الاستبيان الموزعة (141) صحيفة، سلمت جميعها بشكل شخصي ومباشر للمشاركين بالدراسة، وأمكن الحصول على (124) صحيفة استبيان، منها (5) صحف غير قابلة للتحليل، وبذلك تكون نسبة الردود (84%) وهي نسبة تعتبر كافية ومرضية في مثل هذا النوع من الدراسات، والجدول رقم (4 - 1) يوضح عدد ونسب صحف الاستبيان الموزعة والمستلمة من المراجعين المشاركين في الدراسة.

الجدول رقم (4 - 1)

صحف الاستبيان الموزعة والمستلمة من المشاركين في الدراسة

الإجمالي	المراجعين الخارجيين				البيانات	
	بمكاتب المحاسبة والمراجعة الخاصة		بجهاز المراجعة المالية			
النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	
%100	141	%100	60	%100	81	الاستثمارات الموزعة
%88	124	%90	54	%86	70	الاستثمارات المستلمة
%4	5	%7	4	%1	1	استثمارات غير صالحة للتحليل
%84	119	%83	50	%85	69	استثمارات صالحة للتحليل

رابعاً: الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات:

اعتمدت هذه الدراسة على بعض الأساليب الإحصائية لتحليل البيانات

واستخلاص النتائج منها:

1. الإحصاء الوصفي : اعتمدت هذه الدراسة على الإحصاء الوصفي في تحليل البيانات لإظهار الاتجاهات العامة للإجابات، وتمت عملية تحليل البيانات بتجميع إجابات المشاركين في الدراسة على أسئلة الاستبيان، وتفرغ بيانات الاستثمارات وتجهيزها للتحليل الإحصائي باستخدام برنامج (SPSS) الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية، وذلك بالاعتماد على التكرارات والنسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، ونظراً لاستخدام مقياس ليكرت الخماسي تم اعتبار (مؤثر ، مؤثر بشدة) إشارة إلى الاتجاه الإيجابي نحو قبول الفرضيات، و(غير مؤثر ، غير مؤثر بشدة) إشارة إلى الاتجاه السلبي نحو قبول الفرضيات.

2. الإحصاء الاستدلالي:

وفقا للإحصاء الاستدلالي تم استخدام عدة اختبارات إحصائية في الدراسة، كاختبار درجة المصادقية ألفا كرونباخ Reliability Test Alpha واختبار Cronbach لأداة الدراسة، واختبار One Sample T-test من أجل اختبار فرضيات الدراسة.

أ- اختبار درجة المصادقية ألفا كرونباخ:

يهتم هذا الاختبار بقياس مدى الثبات الداخلي لأسئلة الاستبيان، ومقدرتها على إعطاء نتائج متوافقة لردود المشاركين تجاه أسئلة الاستبيان، وتتراوح قيمة ألفا ما بين (0 - 1)، وكلما كانت قيمة ألفا قريبة من الواحد الصحيح كلما كان ذلك أفضل، وقد بلغت قيمة ألفا كرونباخ لمغيرات الدراسة مجتمعة حوالي (0.83)، وهي نسبة تعكس ثبات أداة الدراسة، وتعني أنه لو تم إعادة توزيع الاستبيان مرة أخرى على نفس عينة الدراسة، فسوف نحصل على نفس النتائج، وبنسبة احتمالية مقدرها (83%).

ب- الاختبار الإحصائي T-test :

تم اختبار فرضيات الدراسة باستخدام الاختبار الإحصائي (t-test)، وذلك بهدف اختبار فيما إذا كان هناك تأثير للعوامل المحددة لأتعب عملية المراجعة على جودة الأداء المهني. ولقبول أو رفض الفرضيات المقامة عليها الدراسة، أعيدت صياغتها بشكل إحصائي لتصبح على الكيفية التالية:

$$H_0: \mu \leq 3.0 \quad \text{الفرضية الصفرية}$$

$$H_1: \mu > 3.0 \quad \text{الفرضية البديلة}$$

حيث أن μ هي قيمة محددة يراد اختبارها وهي تساوي (3.0)، والتي تمثل درجة محايد، كمتوسط نظري، لكونها الحد الفاصل بين مستوى التأثير وعدم التأثير.

ويعتمد اختبار (t-test) على المعادلة التالية:

$$t = \frac{\bar{x} - \mu_0}{\frac{s}{\sqrt{n}}}$$

حيث أن:

\bar{X} = متوسط المجتمع

μ_0 = متوسط العينة

S = الانحراف المعياري

n = حجم العينة

ولاتخاذ القرار الإحصائي (قرار القبول أو الرفض)؛ نرفض الفرضية الصفرية إذا كانت قيمة (T) المحسوبة أكبر من قيمة (t) الجدولية، عند مستوى معنوية ($\alpha=0.05$)، وتقبل الفرضية البديلة.

المبحث الثاني: تحليل بيانات الدراسة

أولاً: تحليل المعلومات الخاصة بالمشاركين (خصائص عينة الدراسة).
فيما يلي تحليل البيانات الخاصة بالمشاركين، والمتمثلة في المؤهل العلمي وعدد سنوات الخبرة.

1. المؤهل العلمي للمشارك:

يوضح الجدول رقم (4 - 2) المؤهلات العلمية للمشاركين، ومن خلاله يتبين أن 3% من إجمالي المشاركين بالدراسة يحملون درجة الدكتوراه في المحاسبة، و17% من ذوي حملة درجة الماجستير في المحاسبة، وإن 72% من إجمالي المراجعين المشاركين هم من حملة درجة البكالوريوس في المحاسبة، وبذلك نجد أن معظم المراجعين المشاركين في الدراسة وبنسبة 92% لا يقل مستواهم العلمي عن المؤهل المتخصص عليه في التشريعات المهنية (بكالوريوس فما فوق)، وهذا يعتبر مؤشر جيد يرفع من مستوى موضوعية إجابة المشاركين حول أثر العوامل المحددة لأتعب عملية المراجعة على جودة الأداء المهني، ويمكن الاعتماد على المعلومات التي تم الحصول عليها في تحقيق أهداف الدراسة.

الجدول رقم (4 - 2)
المؤهلات العلمية للمشاركين

الإجمالي	المراجعين الخارجيين				البيانات	
	بمكاتب المحاسبة والمراجعة الخاصة		بجهاز المراجعة المالية			
	العدد	النسبة	العدد	النسبة		
دكتوراه في المحاسبة	3	%4	1	%2	4	%3
ماجستير في المحاسبة	15	%22	5	%10	20	%17
بكالوريوس في المحاسبة	49	%71	37	%74	86	%72
دبلوم عال في محاسبة	1	%1	4	%8	5	%5
مؤهلات أخرى	1	%1	3	%6	4	%3
الإجمالي	69	%100	50	%100	119	%100

2. الخبرة في مجال المراجعة:

يوضح الجدول (4 - 3) توزيع المشاركين في الدراسة حسب خبرتهم في مجال المراجعة، حيث تبين أن ما نسبته 27% من إجمالي المشاركين تمتد خبرتهم لأكثر من 15 سنة وتتضمن هذه النسبة 32% من إجمالي المراجعين العاملين بمكاتبهم الخاصة، و 20% للمراجعين العاملين بجهاز المراجعة المالية. في حين كانت نسبة المراجعين التي تتراوح خبرتهم من 10 إلى أقل من 15 سنة 18% ، وإن ما نسبته 30% من المراجعين المشاركين هم من ذوي الخبرة التي تتراوح من 5 إلى أقل من 10 سنوات، وبهذا تكون نسبة المراجعين المشاركين في الدراسة والذين يتمتعون بخبرة كافية في مجال مراجعة الحسابات 75% من إجمالي المراجعين المشاركين في الدراسة ، بينما المراجعين الذين تقل خبرتهم عن 5 سنوات يمثلون 25% من إجمالي المشاركين في الدراسة.

الجدول رقم (4 - 3)
توزيع المشاركين حسب عدد سنوات الخبرة في مجال المراجعة

الإجمالي		المراجعين الخارجيين				البيان
		بجهاز المراجعة المالية		بمكاتب المحاسبة والمراجعة الخاصة		
النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	
%25	30	%26	13	%25	17	أقل من 5 سنوات
%30	35	%32	16	%27	19	من 5 إلى أقل من 10 سنوات
%18	22	%22	11	%16	11	من 10 إلى أقل من 15 سنة
%27	32	%20	10	%32	22	من 15 سنة فأكثر
%100	119	%100	50	%100	69	الإجمالي

ثانياً: التحليل الوصفي لبيانات الدراسة.

يتناول هذا الجزء تحليلاً وصفيًا لنتائج البيانات المتعلقة ببيان تأثير العوامل المحددة لأتعب عملية المراجعة على جودة الأداء المهني. وقد تم تقسيم العوامل المحددة لأتعب المراجعة في هذا الجزء من الاستبيان إلى مجموعتين، وطلب من المشاركين بيان تأثير تلك العوامل على جودة الأداء المهني، وذلك وفقاً لمقياس ليكرت ذو الخمس درجات، وفيما يلي نعرض كل مجموعة على حدة، والتحليل الوصفي الخاص بها، وذلك على النحو التالي :

• المجموعة الأولى: تحليل وتفسير أثر العوامل المحددة للأتعاب والمرتبطة بمكتب المراجعة على جودة الأداء المهني.

من الجدول رقم (4-4) يمكن استنتاج مجموعة النتائج التالية :

- أ- أن أغلبية المراجعين المشاركين وبنسبة (84%) (وهو مجموع نسبة مؤثر ومؤثر بشدة) يرون أن السمعة التي يتمتع بها مكتب المراجعة هي أحد محددات الأتعاب ومن شأنها أن تؤثر على جودة الأداء المهني، وبمتوسط الحسابي (4.23)، وهي تدل على الموقف الإيجابي للمراجعين المشاركين تجاه تأثير السمعة التي يتمتع بها المكتب على جودة الأداء المهني، وبانحراف المعياري (0.98) مما يدل على وجود نوع من التوافق والانسجام بين المراجعين، حول تأثير سمعة المكتب على جودة الأداء المهني .
- ب- ويوافق المشاركون في الدراسة وبنسبة (65%) على تأثير حجم مكتب المراجعة على جودة الأداء المهني . وبمتوسط حسابي (3.71)، كما أن الانحراف المعياري لها يدل على عدم وجود تشتت في إجابات المشاركين، إذ لم تتعدى قيمة الانحراف المعياري الواحد الصحيح ، حيث بلغت (0.92) .
- ج- أن ما نسبته (40%) من مجموع المراجعين المشاركين يرون بأن تعدد فروع مكتب المراجعة تأثير على جودة الأداء المهني. بينما ما نسبة (23%) من إجمالي المراجعين المشاركين يعتقدون بأن لا يوجد تأثير لتعدد فروع مكتب المراجعة على جودة الأداء المهني، في حين نجد أن ما نسبته (37%) من المراجعين المشاركين كان موقفهم محايد اتجاه هذه الفقرة، وهذا ما يفسره المتوسط الحسابي الذي اقترب من التوسط النظري (3.18). وهذا يشير إلى أن المؤيدين لتأثير هذا العامل المحدد لأتعاب المراجعة على جودة الأداء المهني أكبر من المعارضين، كما أن قيمة الانحراف المعياري كانت (0.93) مما يشير إلى وجود نوع من التوافق وعدم التشتت في إجابات المشاركين .
- د- أن نسبة (45%) من إجمالي المراجعين المشاركين في الدراسة (مجموع نسبة مؤثر ومؤثر بشدة) يرون بأن وجود شريك أجنبي في مكتب المراجعة

كعامل من العوامل المحددة للأتعاب من شأنه أن يؤثر على جودة الأداء المهني بمتوسط مرجح (3.71) وهو أكبر من المتوسط النظري، إلا أنه لا يوجد توافق بين اتجاه الفئة الأولى (المراجعين من خلال مكاتبهم الخاصة)، واتجاه الفئة الثانية (مراجعي جهاز المراجعة المالية) من حيث الموافقة على تأثير هذا العامل على جودة الأداء المهني، فقد ظهر الانحراف المعياري أكبر من الواحد الصحيح (1.21)، ورغم انخفاض موافقة المشاركين على تأثير هذا العامل على جودة الأداء المهني، إلا أنها تمثل موافقة على وجود علاقة إيجابية بين هذا العامل وجودة الأداء المهني.

هـ- أما ما نسبته (86%) من إجمالي المراجعين المشاركين بالدراسة يوافقون على أن وجود خبراء في مجالات متعددة بمكتب المراجعة كمحدد للأتعاب من شأنه أن يؤثر على جودة الأداء، وجاء متوسط هذا التأثير بمتوسط حسابي (4.21)، وقد كانت قيمة الانحراف المعياري (0.87)، مما يدل على وجود توافق وانسجام بين إجابات المشاركين .

و- يوافق المشاركون في الدراسة وبنسبة (54%) على أن المكاتب التي تقدم استشارات إدارية وفنية، ذات كفاءة وجودة في أداء الأعمال الموكلة إليها ، وأن قيمة المتوسط الحسابي لهذه الفقرة بلغت (3.50) وإن الانحراف المعياري لها بلغ (0.98) .

ز- أن ما نسبته (94%) من إجمالي المراجعين المشاركين في الدراسة يرون أن خبرة مكتب المراجعة في مجال النشاط كمحدد لأتعاب المراجعة من شأنها أن تؤثر على جودة الأداء المهني، ويبدوا ذلك وضحا من خلال قيمة المتوسط الحسابي لإجابات المشاركين والتي بلغت (4.45) وأما الانحراف المعياري لإجابات المشاركين عن هذه الفقرة فقد بلغ (0.63) مما يشير إلى وجود توافق وانسجام بين إجابات المشاركين حول تأثير خبرة مكتب المراجعة في مجال النشاط على جودة الأداء المهني.

ح- إن المراجعين المشاركين في الدراسة الذين يرون تأثير المنافسة بين مكاتب المراجعة كمحدد للأتعاب على جودة الأداء المهني بلغوا نسبة (62%)، وهو (مجموع نسبة مؤثر ومؤثر بشدة)، وبمتوسط حسابي (3.66)، غير أن التشتت في إجابات المشاركين حول هذه الفقرة كان واضحاً وذلك من خلال قيمة الانحراف المعياري الخاص بها، إذ بلغت (1.09). وفي نظر الباحث يرجع هذا التشتت في الإجابات إلى التضارب الواقع بين قانون المصارف الجديد المعمول به في ليبيا، وقانون رقم 73/116 ف المنظم لمهنة المحاسبة والمراجعة، إذ يشير قانون المصارف في إحدى مواده على ضرورة مراجعة المصرف من قبل اثنين من المكاتب المحاسبة والمراجعة المرخص لها بممارسة المهنة، ومن أجل ذلك يعمد المصرف محل المراجعة بطرح مناقصة للقيام بعملية المراجعة، مما يفتح باب المنافسة على مصرعه بين مكاتب المراجعة، وهذا يعارض الفقرة (11) في الباب الثاني من قانون رقم 73/116 ف (آداب المهنة وسلوكها)، إذ تنص الفقرة على أنه " يجب أن لا ينافس المراجع زميلاً له في عمل ما يعرض أتعاب أقل أو استقلال منصب معين أو الضغط على العميل بأية طريقة كانت للحصول على العمل " .

ط- يري أغلبية المشاركين في الدراسة وبنسبة (83%) أن توفر نظام الرقابة على جودة العمل بمكتب المراجعة كمحدد لأتعاب المراجعة من شأنه أن يؤثر على جودة الأداء المهني، وقد بلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرة (4.15)، كما أن الانحراف المعياري لها بلغ (0.81) مما يشير إلى عدم وجود تشتت في اتجاه إجابات المشاركين في بيان تأثير هذا العامل المحدد لأتعاب المراجعة على جودة الأداء المهني .

ي- يوافق أغلبية المشاركين وبنسبة (85%) وهو مجموع نسبة مؤثر ومؤثر بشدة) على إن تنوع مصادر الحصول على المعلومات، لأغراض التخطيط لعملية المراجعة، من شأنه أن يؤثر على جودة الأداء المهني، ويتضح من الجدول رقم(4-4) أن قيمة المتوسط الحسابي لهذه الفقرة بلغت (3.97)،

والتي تدل على الموقف الإيجابي من قبل المشاركين حول تأثير هذا العامل على الجودة المهنية، كما يتجسد هذا الاتجاه من خلال قيمة الانحراف المعياري التي بلغت (0.79)، أي أن هناك توافقاً وانسجاماً في إجابات المشاركين حول هذا الفقرة.

ك- يوافق أغلبية المشاركين في الدراسة وبنسبة (79%) بأن هناك تأثير للمخاطر المهنية التي يتعرض لها المراجع كمحدد لأتعب المراجعة على جودة الأداء المهني، وظهرت قيمة المتوسط الحسابي البالغة (3.94) لتدل على الموقف الإيجابي لإجمالي المشاركين في الدراسة حول تأثير هذا العامل على جودة الأداء المهني، كما أن الانحراف المعياري لهذه الفقرة بلغ (0.84) والذي يستدل منه على وجود توافق في إجابات المشاركين.

ل- يرى أغلبية المشاركين وبنسبة (78%) وهو مجموع نسبة مؤثر ومؤثر بشدة) أن قبول الوقت المحدد في الاتفاق لإتمام عملية المراجعة من شأنه أن يؤثر على جودة الأداء المهني، وجاء هذا الاتجاه بمتوسط حسابي (3.84) مما يدل على الموقف الإيجابي من المشاركين حول تأثير هذه العامل على جودة الأداء المهني، ومما يشير إلى وجود توافق وانسجام بين المراجعين والمشاركين حول بيان تأثير قبول الوقت المحدد في الاتفاق لإتمام عملية المراجعة على جودة الأداء المهني. هو أن قيمة الانحراف المعياري بلغت (0.81)، أي لا يوجد تشتت في إجابات المشاركين حول هذا الجانب.

م- يرى (81%) من المشاركين في الدراسة بأن استعانة مكتب المراجعة بالخبراء كمحدد لأتعب المراجعة من شأنه أن يؤثر على جودة الأداء المهني بشكل إيجابي، وبمتوسط حسابي (4.12)، كما أن قيمة الانحراف المعياري كانت منخفضة حيث بلغت (0.79) مما يشير إلى عدم وجود تشتت في إجابات المشاركين حول بيان تأثير هذا العامل المحدد لأتعب المراجعة على جودة الأداء المهني.

يتبين من نتائج التحليل الوصفي لأثر العوامل المحددة للأتعاب والمرتبطة بمكتب المراجعة على جودة الأداء المهني، إن غالبية المراجعين المشاركين في الدراسة يوافقون على وجود تأثير للعوامل المحددة للأتعاب والمرتبطة بمكتب المراجعة على جودة الأداء المهني. ويؤكد ذلك متوسط نتائج الإجابات للمجموعة الأولى والذي بلغ (3.8643)*، وكما أن الانحراف المعياري لهذه المجموعة يدل على توافق الإجابات بين المشاركين في الدراسة حيث بلغ (0.3718)**.

* انظر الملحق رقم (2).
** نفس الملحق السابق.

الجدول رقم (4 - 4)
العوامل المحددة للألعاب والمرتبطة بمكتب المراجعة وأثرها على جودة الأداء المهني

مراجعو مكاتب المحاسبة والمراجعة الخاصة													
مراجعو جهاز المراجعة المالية						مراجعو مكاتب المحاسبة والمراجعة الخاصة							
غير مؤثر بشدة	غير مؤثر	محايد	مؤثر		مؤثر بشدة		غير مؤثر بشدة	غير مؤثر	محايد	مؤثر		مؤثر بشدة	
			%	ع	%	ع				%	ع		%
4	2	10	5	38	19	38	1	1	8	5	33	23	39
2	1	12	6	58	29	-	-	10	7	13	39	27	22
4	2	24	12	26	13	4	3	17	12	23	41	28	6
10	5	26	13	18	9	6	3	15	10	14	42	29	20
-	-	2	1	6	3	36	3	4	3	8	35	24	46
2	1	14	7	30	15	18	1	17	12	15	48	33	2
-	-	-	-	8	4	54	-	1	1	3	47	32	49
2	1	22	11	18	9	28	-	19	13	11	42	29	23
-	-	2	1	10	5	48	1	3	2	11	52	36	28
-	-	8	4	4	2	22	1	6	4	7	64	44	19
-	-	2	1	16	8	26	1	8	6	10	54	37	22
-	-	10	5	18	9	21	-	10	7	5	64	44	19
-	-	4	2	12	6	32	-	3	2	13	42	29	36

تابع الجدول رقم (4-4)

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	إجمالي المشاركين في الدراسة												من
		مؤثر بشدة		غير مؤثر		محايد		مؤثر		مؤثر بشدة		من		
		%	ع	%	ع	%	ع	%	ع	%	ع			
0.98	4.23	3	3	5	6	8	10	35	42	49	58	1	1	
0.92	3.71	1	1	11	13	23	27	47	56	18	22	2	2	
0.93	3.18	4	4	20	24	37	44	35	41	5	6	3	3	
1.21	3.29	7	7	19	23	29	34	31	38	14	17	4	4	
0.87	4.21	2	2	3	4	10	11	44	52	42	50	5	5	
0.98	3.50	2	2	16	19	28	33	40	48	14	17	6	6	
0.63	4.45	-	-	8	1	5	6	43	51	51	61	7	7	
1.09	3.66	1	1	20	24	17	20	37	44	25	30	8	8	
0.81	4.15	1	1	2	3	13	16	47	56	36	43	9	9	
0.79	3.97	1	1	7	8	8	9	65	77	20	24	10	10	
0.84	3.94	1	1	6	7	15	18	55	65	24	28	11	11	
0.81	3.84	-	-	10	12	12	14	62	74	16	19	12	12	
0.79	4.12	-	-	3	4	16	19	46	55	35	41	13	13	

• المجموعة الثانية : تحليل وتفسير أثر العوامل المحددة للألعاب والمرتبطة بالمنشأة محل المراجعة على جودة الأداء المهني.

أن المنشأة محل المراجعة والعوامل المرتبطة بها في تحديد أتعاب المراجعة، ويتوقع الباحث أن يكون لها تأثير على جودة الأداء المهني، ولهذا فإن هذا الجزء يهتم بتحليل وتفسير أثر العوامل المحددة للألعاب، والمرتبطة بالمنشأة محل المراجعة على جودة الأداء المهني من وجهة نظر المشاركين في الدراسة، وقد جاءت ردود المشاركين حول هذا الجانب كما هي موضحة في الجدول رقم (4-5) ومن خلاله تم التوصل للنتائج التالية :

أ- يرى أغلبية المشاركين وبنسبة (83%) وهو مجموع نسبة مؤثر ومؤثر بشدة) أن حجم المنشأة محل المراجعة من شأنه أن يؤثر على جودة الأداء المهني ، وجاء هذا الاتجاه بمتوسط حسابي (4.22) مما يدل على الموقف الإيجابي من المشاركين حول تأثير هذه العامل على جودة الأداء المهني، ومما يشير إلى وجود توافق وانسجام بين المراجعين والمشاركين حول بيان تأثير حجم المنشأة محل المراجعة على جودة الأداء المهني ، هو أن قيمة الانحراف المعياري بلغت (0.85)، أي لا يوجد تشتت في إجابات المشاركين حول هذا الجانب .

ب- يوافق أغلبية المشاركين وبنسبة (83%) وهو مجموع نسبة مؤثر ومؤثر بشدة) على أن صعوبة الاتصال بالمنشأة محل المراجعة من شأنه أن يؤثر على جودة الأداء المهني، وجاء هذا بمتوسط حسابي بلغ (3.98)، والذي يدل على الموقف الإيجابي من قبل المشاركين حول تأثير هذا العامل على جودة الأداء المهني، كما أظهر التحليل بأن هناك توافق وانسجام في إجابات المشاركين حول تأثير هذا العامل على جودة الأداء المهني، حيث كانت قيمة الانحراف المعياري (0.72) .

ج- يتضح أن ما نسبته (69%) من مجموع المشاركين يرون تأثير أنظمة تشغيل البيانات التي تتبعها المنشأة محل المراجعة على جودة الأداء المهني، كما

يتضح ذلك من خلال قيمة المتوسط الحسابي التي بلغت (3.71)، في حين أن قيمة الانحراف المعياري لإجابات المشاركين بلغت (0.95) مما يدل على اتفاق المشاركين حول تأثير هذا العامل .

د- يتبين أن نسبة (78%) من إجمالي المشاركين في الدراسة (وهو مجموع نسبة مؤثر، ومؤثر بشدة) يرون أن درجة استعجال العميل لإتمام عملية المراجعة من شأنه أن يؤثر على جودة الأداء المهني، وقد جاء المتوسط الحسابي لردود المشاركين بمعدل (3.84) وهو أكبر من المتوسط النظري، بينما قيمة الانحراف المعياري بلغت (0.81) لتدل على اتفاق المشاركين حول تأثير هذا العامل على جودة الأداء المهني.

هـ- يوافق المشاركون في الدراسة وبنسبة (84%) بأن وجود فروع أجنبية بالمنشأة محل المراجعة من شأنه أن يؤثر على جودة الأداء المهني، وجاءت قيمة المتوسط الحسابي الخاصة بهذه الفقرة لتدل على الموقف الإيجابي من قبل المشاركين تجاه هذا العامل حيث بلغت (4.02)، وأن قيمة الانحراف المعياري بلغت (0.78)، مما يدل على جودة اتفاق وانسجام بين إجابات المشاركين.

و- يرى أغلبية المشاركين في الدراسة، إن النظام المحاسبي المتبع من قبل المنشأة محل المراجعة من شأنه أن يؤثر على جودة الأداء المهني، إذ بلغت نسبة هؤلاء المراجعين (77%) (وهو مجموع نسبة مؤثر، ومؤثر بشدة)، وبمتوسط حسابي بلغت قيمته (3.94)، كما بلغت قيمة الانحراف المعياري لهذه الفقرة (0.84) مما يشير إلى اتفاق المشاركين حول وجود تأثير كبير لهذا العامل على جودة الأداء المهني.

ز- يرى أغلبية المشاركين في الدراسة وبنسبة (85%) أن أسلوب الإدارة المتبع من قبل المنشأة محل المراجعة من شأنه أن يؤثر على جودة الأداء المهني، وقد بلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرة (4.16)، كما أن الانحراف المعياري

لها بلغ (0.81) مما يشير إلى عدم وجود تشتت في اتجاه إجابات المشاركين في بيان تأثير هذا العامل المحدد لأتعب المراجعة على جودة الأداء المهني .

ح- أن ما نسبته (90%) من إجمالي المراجعين المشاركين في الدراسة يرون أن سلامة نظام الرقابة الداخلية المطبق بالمنشأة محل المراجعة كمحدد لأتعب المراجعة من شأنها أن تؤثر على جودة الأداء المهني، وبيدوا ذلك وضحا من خلال قيمة المتوسط الحسابي لإجابات المشاركين والتي بلغت (4.56) وأما الانحراف المعياري لإجابات المشاركين عن هذه الفقرة فقد بلغ (0.75) مما يشير إلى وجود توافق وانسجام بين إجابات المشاركين حول تأثير هذا العامل على جودة الأداء المهني.

ط- يرى (85%) من المشاركين في الدراسة بأن قناعة العميل بأثر الأتعب على الجودة من شأنه أن يؤثر على جودة الأداء المهني، حيث بلغ المتوسط حسابي لهذه الفقرة (4.10)، كما أن قيمة الانحراف المعياري بلغت (0.79) مما يُشير إلى عدم وجود تشتت في إجابات المشاركين حول بيان تأثير هذا العامل المحدد لأتعب المراجعة على جودة الأداء المهني.

ي- ويوافق المشاركون في الدراسة وبنسبة (81%) على تأثير نزاهة الإدارة وسمعتها على جودة الأداء المهني . وبمتوسط حسابي (4.12)، كما أن الانحراف المعياري لها يدل على عدم وجود تشتت في إجابات المشاركين، إذ لم تتعدى قيمة الانحراف المعياري الواحد الصحيح ، حيث بلغت (0.79) .

ويتبين لنا من نتائج التحليل الوصفي لأثر العوامل المحددة لأتعب عملية المراجعة والمرتبطة بالمنشأة محل المراجعة على جودة الأداء المهني، إن غالبية المشاركين في الدراسة يوافقون على وجود تأثير للعوامل المحددة لأتعب المرتبطة بالمنشأة محل المراجعة على جودة الأداء المهني، ويؤكد ذلك متوسط نتائج الإجابات للمجموعة الثانية، والذي بلغ (4.0605) * وكما إن الانحراف المعياري لهذه المجموعة يدل على توافق الإجابات بين المشاركين حيث بلغ (0.4111)**.

* انظر الملحق رقم (2).
** نفس الملحق السابق.

جدول رقم (4-5)
العوامل المحددة للألعاب والمرتبطة بالمنشأة محل المراجعة وأثرها على جودة الأداء المهني .

مراجعة مكاتب المحاسبة والمراجعة الخاصة																
مراجعة جهاز المراجعة المالية						مراجعة مكاتب المحاسبة والمراجعة الخاصة										
نوع مؤثر بشدة %	غير مؤثر %	محايد العدد %	مؤثر العدد %	مؤثر بشدة العدد %	مؤثر بشدة %	مؤثر بشدة العدد %	مؤثر العدد %	محايد العدد %	مؤثر العدد %	مؤثر بشدة العدد %	مؤثر بشدة %					
												مؤثر بشدة العدد %	مؤثر العدد %	محايد العدد %	مؤثر العدد %	مؤثر بشدة العدد %
-	2	18	9	30	15	50	25	1	1	3	2	8	45	31	39	27
-	6	12	6	62	31	20	10	-	-	4	3	8	64	44	20	14
2	14	14	7	54	27	16	8	3	2	7	5	15	51	35	17	12
-	-	18	9	60	30	12	6	-	-	10	7	5	64	44	19	13
-	4	10	5	68	34	18	9	-	-	9	6	6	53	37	29	20
-	2	16	8	56	28	26	13	1	1	9	6	14	53	37	22	15
2	4	6	3	52	26	36	18	-	-	3	2	14	47	32	36	25
2	1	4	2	18	9	76	38	-	-	1	1	7	27	18	62	42
-	4	14	7	56	28	26	13	-	-	7	5	4	55	38	34	23
-	4	12	6	52	26	32	16	-	-	3	2	19	42	29	36	25

تابع الجدول رقم (4-5)

الإعتراف المعياري	المتوسط الحسابي	اجملي المشاركين في الدراسة										
		مؤثر بشدة		غير مؤثر		محايد		مؤثر		مؤثر بشدة		من
		%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	
0.85	4.22	1	1	2	3	14	17	39	46	44	52	من 1
0.72	3.98	-	-	5	6	12	14	63	75	20	24	من 2
0.95	3.71	2	3	10	12	19	22	52	62	17	20	من 3
0.81	3.84	-	-	10	12	12	14	62	74	16	19	من 4
0.78	4.02	-	-	7	8	9	11	60	71	24	29	من 5
0.84	3.94	1	1	6	7	15	18	54	65	23	28	من 6
0.81	4.16	1	1	3	4	11	13	49	58	36	43	من 7
0.75	4.56	1	1	1	1	8	9	23	27	67	80	من 8
0.79	4.10	-	-	6	7	8	10	55	66	30	36	من 9
0.79	4.12	-	-	3	4	16	19	46	55	35	41	من 10

ثالثاً: اختبار فرضيات الدراسة:-

يتم في هذا الجزء اختبار فرضيات الدراسة وذلك على النحو التالي:

1. اختبار الفرضية الفرعية الأولى:

لاختبار الفرضية الفرعية الأولى من الناحية الإحصائية تمت صياغتها إحصائياً كما يلي .

• الفريضة الصفرية (H_0) : لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للعوامل المحددة

للألعاب والمرتبطة بمكتب المراجعة على جودة الأداء المهني.

• الفريضة البديلة (H_1) : يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للعوامل المحددة

للألعاب والمرتبطة بمكتب المراجعة على جودة الأداء المهني.

$$H_0 : \mu < 3.0$$

$$H_1 : \mu > 3.0$$

ويوضح الجدول التالي نتيجة اختبار *One Sample T test* لقبول أو رفض الفرضية الفرعية الأولى .

جدول رقم (4-6)

نتائج اختبار الفرضية الفرعية الأولى

النتيجة	مستوي الدلالة	T الجدولية	T المحسوبة	درجات الحرية	المتوسط الحسابي
قبول H_1	0.05	1.661	25.354	118	3.8643

نلاحظ من الجدول رقم (4-6) أن المتوسط الحسابي الإجمالي لفقرات الفرضية الفرعية الأولى بلغ (3.8643) وهو أكبر من متوسط أداة القياس (3) المتوسط النظري .

ونجد أن قيمة (T) المحسوبة تساوي (25.354) والتي هي أكبر من قيمة (T) الجدولية التي تساوي (1.661) عند مستوي معنوي $\alpha = 0.05$ ، وبما أن قيمة (T) المحسوبة أكبر من قيمة (T) الجدولية، فإننا نرفض الفرضية

الصفريية (H_0)، لصالح الفرضية البديلة (H_1)، والتي تنص على أنه، يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للعوامل المحددة لأتعب المراجعة المرتبطة بمكتب المراجعة على جودة الأداء المهني .

2. اختبار الفرضية الفرعية الثانية:

ولاختبار الفرضية الفرعية الثانية من الناحية الإحصائية تمت صياغتها إحصائياً كما يلي:

- الفرضية الصفريية (H_0): لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للعوامل المحددة للأتعب والمرتبطة بالمنشأة محل المراجعة على جودة الأداء المهني.
- الفرضية البديلة (H_1): يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للعوامل المحددة للأتعب والمرتبطة بالمنشأة محل المراجعة على جودة الأداء المهني.

$$H_0 : \mu \leq 3.0$$

$$H_1 : \mu > 3.0$$

ويوضح الجدول التالي نتيجة اختبار One Senephe T-test لقبول أو رفض الفرضية الفرعية الثانية.

جدول رقم (4-7)

نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثانية

النتيجة	مستوي الدلالة	T الجدولية	T المحسوبة	درجات الحرية	المتوسط الحسابي
قبول H_1	0.05	1.661	28.140	118	4.0605

نلاحظ من الجدول رقم (4-7) أن المتوسط الحسابي لإجمالي فقرات الفرضية الفرعية الثانية بلغ (4.0605) وهو أكبر من متوسط أداة القياس (3) المتوسط النظري.

ونجد أن قيمة (T) المحسوبة تساوي (28.140) والتي هي أكبر من قيمة (T) الجدولية التي تساوي (1.661) عند مستوى معنوية $\alpha=0.05$ وبما أن قيمة (T) المحسوبة أكبر من (T) الجدولية، فإننا نرفض الفرضية الصفرية (H_0)، لصالح الفرضية البديلة (H_1)، والتي تنص على أنه، يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للعوامل المحددة لأتعب المراجعة المرتبطة بالمنشأة محل المراجعة على جودة الأداء المهني.

ومما تقدم من اختبار الفرضيات الفرعية، يمكن أن نصل إلى نتيجة مفادها أنه، من خلال رفض الفرضيات الصفرية لصالح الفرضيات البديلة، فأنه تم رفض الفرضية الصفرية الرئيسية، لصالح الفرضية الرئيسية للدراسة أي أنه "يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للعوامل المحددة لأتعب عملية المراجعة على جودة الأداء المهني".

رابعاً: النتائج والتوصيات:

• النتائج:

يوضح الجدول التالي نتائج اختبار تأثير العوامل المحددة لأتعب عملية المراجعة على جودة الأداء المهني، حسب أهمية كل عامل في كلتا المجموعتين

❖ المجموعة الأولى

الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	البيان	العامل
الثاني	0.98	4.23	السمعة الطيبة التي يتمتع بها مكتب المراجعة	1
التاسع	0.92	3.71	حجم مكتب المراجعة	2
الثالث عشر	0.93	3.18	تعدد فروع مكتب المراجعة	3
الثاني عشر	1.12	3.29	وجود شريك أجنبي في مكتب المراجعة	4
الثالث	0.87	4.21	وجود خبراء في مجالات متعددة بمكتب المراجعة	5
الحادي عشر	0.98	3.50	تقديم مكتب المراجعة استشارات إدارية وفنية لنفس العميل في غير أوقات عملية المراجعة	6
الأول	0.63	4.45	خبرة مكتب المراجعة في مجال النشاط	7
العاشر	1.09	3.66	المنافسة بين مكاتب المراجعة	8
الرابع	0.81	4.15	توفر نظام الرقابة على جودة العمل بمكاتب المراجعة	9
السادس	0.79	3.97	مدى تنوع مصادر الحصول على المعلومات لأغراض التخطيط لعمالية المراجعة	10
السابع	0.84	3.94	المخاطر المهنية التي يتعرض لها المراجع	11

12	قبول الوقت المحدد في الاتفاق لإتمام عملية المراجعة	3.84	0.81	الثامن
13	استعانة مكتب المراجعة بالخبراء	4.12	0.79	الخامس

من الجدول السابق يتضح لنا أن أهم العوامل تأثيراً على جودة الأداء المهني والمرتبطة بالمكتب المراجعة كانت على النحو التالي:

1. أن أهم العوامل المحددة للأتعاب والمرتبطة بمكتب المراجعة تأثيراً على جودة الأداء المهني، كانت خبرة مكتب المراجعة في مجال النشاط، والسمعة الطيبة التي يتمتع بها مكتب المراجعة، ووجود خبراء في مجالات متعددة بمكتب المراجعة، وتوافر نظام الرقابة على جودة العمل بمكتب المراجعة، إذ حصلت هذه العوامل على المتوسطات التالية على التوالي (4.45، 4.23، 4.21، 4.15).

2. وجود اتفاق بين جميع المشاركين حول تأثير العوامل المحددة للأتعاب والمرتبطة بمكتب المراجعة على جودة الأداء المهني، بصفة عامة ويؤكد ذلك قيمة الانحراف لهذه المجموعة والتي بلغت (0.3718).

❖ المجموعة الثانية:

العامل	البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب
1	حجم المنشأة محل المراجعة	4.22	0.85	الثاني
2	صعوبة الاتصال بالمنشأة محل المراجعة	3.98	0.72	السابع
3	أنظمة تشغيل البيانات التي تتبعها المنشأة محل المراجعة	3.71	0.95	العاشر

4	درجة استكمال العميل لإتمام عملية المراجعة	3.84	0.81	التاسع
5	وجود فروع أجنبية بالمنشأة محل المراجعة	4.02	0.78	السادس
6	النظام المحاسبي المتبع من قبل المنشأة محل المراجعة	3.94	0.84	الثامن
7	أسلوب الإدارة المتبع في المنشأة محل المراجعة	4.16	0.81	الثالث
8	سلامة نظام الرقابة الداخلية المطبق بالمنشأة محل المراجعة	4.56	0.75	الأول
9	قناعة العميل بأثر الأتعاب على الجودة	4.10	0.79	الخامس
10	نزاهة الإدارة وسمعتها	4.12	0.79	الرابع

من الجدول السابق يتضح لنا أن أهم العوامل تأثيراً على جودة الأداء المهني والمرتبطة بالمكتب المراجعة كانت على النحو التالي:

1. أن أهم العوامل المحددة للآتعاب والمرتبطة بالمنشأة محل المراجعة تأثيراً على جودة الأداء المهني، كانت سلامة نظام الرقابة الداخلية المطبق بالمنشأة محل المراجعة، وحجم المنشأة محل المراجعة، وأسلوب الإدارة المتبع في المنشأة محل المراجعة، ونزاهة الإدارة وسمعتها، إذ حصلت هذه العوامل على المتوسطات التالية على التوالي، (4.56، 4.22، 4.16، 4.12).

2. تعد العوامل المحددة للآتعاب المرتبطة بالمنشأة محل المراجعة من أهم العوامل تأثيراً على جودة الأداء المهني، إذ بلغ المتوسط الحسابي لهذه المجموعة (4.0605)، مما يدل على الموقف الإيجابي من قبل المراجعين المشاركين في الدراسة حول تأثير هذه العوامل على جودة الأداء المهني.

• التوصيات:

من واقع الدراسة الميدانية يوصي الباحث بالتالي:

1. مراعاة الاستناد إلى عوامل موضوعية تعكس حجم الجهد المبذول عند تحديد الأتعاب وذلك دون أي مبالغة.
2. العمل على زيادة وعي المستفيدين من خدمات المراجعة بأهمية جودة الأداء المهني، ويقع على نقابة المحاسبين والمراجعين والجامعات الدور الأكبر في هذا المجال.

قائمة المراجع

أولاً : الكتب :-

1. لطفى، أمين السيد ، "المراجعة بين النظرية والتطبيق"، الدار الجامعية، القاهرة، سنة 2006 ، ص 180
2. ألفين أرنيز وجيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة الديسطي، محمد عبد القادر. الرياض. المجلة العربية السعودية، سنة 2005، دار المريخ للنشر. الطبعة السابعة.
3. إشتيوي، إدريس عبد السلام، "المراجعة معايير وإجراءات"، دار الجماهيرية للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، سنة 1991.
4. شركس، محمد وجدي، الإطار والأساسيات في المراجعة. الكويت، دار السلاسل، سنة 1987.
5. جربوع، يوسف محمود. مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق: مؤسسة الورق للنشر والتوزيع، عمان الأردن.
6. عمرو وهبي. علم تدقيق الحسابات. دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان.الأردن، سنة 1999.
7. محمد، نصر صالح. نحو إطار نظري عام للمراجعة وأثاره على معاييرها. منشورات أكاديمية الدراسات العليا - طرابلس ليبيا.
8. وليم توماس، أمرسون هنكي. المراجعة بين النظرية والتطبيق. ترجمة حجاج، أحمد حامد، دار المريخ للنشر. الرياض الملكة العربية السعودية، سنة 1989.

ثانياً: الدوريات :-

1. باسودان، يوسف عبد الله، وآخرون، دراسة ميدانية للعوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي بالشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية" المجلد 44، العدد الأول، سنة 2004، ص 137-187.
2. جربوع، يوسف محمد، "فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة تطبيق هذه الفجوة"، مجلة الجامعة

الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، المجلد 12، العدد الثاني، سنة 2004، ص 137-187.

3. جهماني، عمر عيسى، "الأسباب المؤدية إلى تغيير مدقق الحسابات القانوني: دراسة ميدانية على الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان- سوق الأوراق المالية"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد السادس عشر، سنة 2000، ص 86-126.

4. حسن، سيد عبد الفتاح صالح، "مؤشرات الاستدلالات على جودة المراجعة: مدخل مقترح"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الثالث، سنة 1998، ص 203-257.

5. جلس، سالم عبد الله، "العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة في فلسطين، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد الحادي عشر، العدد الأول، سنة 2003، ص 248-275.

6. الحميد، عبد الرحمن إبراهيم، "تحديد أتعاب المراجعة المالية في المملكة العربية السعودية دراسة ميدانية للعوامل المؤثرة من وجهة نظر المراجعين القانونيين"، العدد الأول، سنة 1998، ص 53-97.

7. _____، "العوامل التي تؤثر على تحديد أتعاب المراجع القانوني: دراسة ميدانية للشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية" مجلة الإدارة العامة، العدد 59، سنة 1988، ص 71-93.

8. خشارمة، حسين علي، "العوامل المؤثرة في اختيار مدقق الحسابات الخارجي في الشركات المساهمة الأردنية"، مجلة دراسات (العلوم الإدارية)، المجلد 30، العدد الأول، سنة 2003، ص 1-22.

9. الخاطر، خالد ناصر، "العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مراجعة الحسابات دراسة ميدانية تطبيقية"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة، المجلد الثامن عشر، العدد الثاني، ص 153-188.

10. الدلاهمة، سليمان مصطفى، "المشكلات التي تواجه المحاسبين القانونيين الممارسين في المملكة العربية السعودية: دراسة ميدانية"، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد التاسع، العدد الأول، سنة 2006، ص 1-26.
11. الرحيلي، عوض سلامة، سمية غازي فريدي، "دراسة ميدانية لأثر عوامل جودة المراجعة على الأتعاب من وجهة نظر لجان المراجعة بالشركات المساهمة السعودية"، مجلة الدراسات المالية والتجارية والعلوم الإدارية، العدد الثاني، سنة 1997، ص 108-145.
12. راضي، محمد سامي، "تحليل العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة: دراسة تطبيقية على جمهورية مصر العربية"، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد الثاني، العدد الأول، سنة 1988، ص 33-77.
13. _____، "الخصائص المحددة لجودة المراجعة: دراسة ميدانية للمحيط المهني في مصر"، مجلة الدراسات المالية والتجارية (العلوم الإدارية) العدد الأول، سنة 1999، ص 239-302.
14. زين، على أحمد، "دراسة تحليلية للعوامل المؤثرة في تحديد الأتعاب لمزاوي مهنة المحاسبة والمراجعة"، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، جامعة حلوان، العدد الأول، سنة 1991، ص 1-41.
15. _____، "نموذج مقترح لدور المراجع الخارجي بخصوص تقديم الخدمات الاستشارية للمنشآت العلمية"، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، جامعة حلوان، العدد الأول، سنة 1994، ص 13-35.
16. شلتوت، محمد قاسم، "أتعاب مراقب الحسابات في ضوء الحجم والجودة والعوامل المؤثرة: دراسة اقتصادية محاسبية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ملحق العدد الأول، سنة 1994، ص ص 1471 - 1505
17. صبحي، محمد حسني عبد الجليل، "مفهوم وخصائص جودة المراجعة المالية جمهورية مصر العربية"، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، جامعة حلوان، العدد الأول، سنة 1997، ص 14-62.

18. طلبية، على إبراهيم، "قياس أثر بعض العوامل على جودة أداء مراقب الحسابات: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة" المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، سنة 1994، ص 1285 - 1306.
19. _____، "نموذج مقترح لدراسة علاقة مخاطر المقاضاة بجودة المراجعة: دراسة ميدانية على مكاتب المحاسبة والمراجعة"، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة ببني سويف، جامعة القاهرة، العدد الثالث، سنة 2002، ص 97-131.
20. عبد العليم، محمد بكري، "قياس جودة الخدمات المهنية: دراسة تطبيقية لمفاهيم ومقاييس جودة خدمة مراجعة الحسابات وأثرها على رضا العملاء"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة التجارة - جامعة عين شمس، العدد الثالث سنة 2000، ص 301-335.
21. عبد الكريم، عارف عبد الله، "أثر التطورات المعاصرة في بيئة المراجعة على سلوك المراجعين عند تقدير أتعاب المراجعة في جمهورية مصر العربية"، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثاني، سنة 2003، ص 1-65.
22. عطية، أحمد محمد صلاح، "تأثير العوامل السالبة والمدعمة للأستقلالية على أحكام المراجعة - دراسة تجريبية"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة - جامعة عين شمس، العدد الثاني، سنة 2003، ص 224-251.
23. علي، عبد الوهاب نصر، "لعوامل المحددة لكفاءة مراقب الحسابات في إصدار الأحكام المهنية: دراسة مسحية اقتصادية"، مجلة الدراسات المالية والتجارية (العلوم الإدارية)، العدد الثاني، سنة 1999، ص 5-93.
24. العنقري، حسام عبد المحسن، "انخفاض مستوى أتعاب المراجعة وأثاره على جودة الأداء المهني: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، المجلد 20، العدد الأول، سنة 2006، ص 81-132.

25. _____ ، "أثار الالتزام بمعايير المراجعة المحلية على مكاتب المراجعة في المملكة السعودية"، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز: الاقتصاد والإدارة، المجلد 18، العدد الأول، سنة 2004، ص 165 - 203.
26. بن غربنة، سالم، وآخرون، "دراسة معايير المراجعة وقواعد السلوك المحيطي في الجماهيرية"، منشورات مركز البحوث والعلوم الاقتصادية، بنغازي، سنة 1987، ص 22.
27. الفضل، مؤيد محمد علي، تحليل أهمية العوامل المؤثرة على تحديد أتعاب المراجعة المالية في العراق: دراسة مقارنة من وجهة نظر الشركات والمراجعين القانونيين* مجلة آفاق اقتصادية، المجلد 24، العدد 94، سنة 2003، ص 89-123.
28. قطب، أحمد سباعي، خالد ناصر الخاطب، "العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مراجعة الحسابات دراسة ميدانية تطبيقية"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والتجارة، المجلد الثامن عشر، العدد الثاني، ص 153-188.
29. _____، طارق محمد حسنين، "دراسة تحليلية لعوامل ونماذج قياس جودة الرقابة الخارجية على الحسابات"، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد الستون، سنة 2003، ص 355-406 .
30. لبيب، خالد محمد عبد المنعم، " دور التخصص القطاعي في تحسين كفاءة الأداء المهني للمراجع الخارجي: دراسة تطبيقية مقارنة"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، المجلد 42، سنة 2005، ص 83-182.
31. لطفي، أمين السيد أحمد، "أثار الخبرة المهنية على كفاءة وفاعلية قرارات وأحكام المراجعين - دراسة تحليلية وتطبيقية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة - عين شمس، العدد الأول، سنة 1995، ص 149-1549.

32. _____، "دراسة اختيارية للعوامل والخواص المؤثرة في جودة عملية المراجعة من وجهة نظر المراجعين ومعدّي ومستخدمي القوائم المالية في جمهورية مصر العربية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة - جامعة عين شمس، ملحق العدد الأول، سنة 1996، ص 1433-1479.

33. مجاهد، محمد عبد الله محمد عبد الله، "تقدير الأهمية النسبية لصفات المراجع المتخصص الأمانة لأداء مهام عملية المراجعة بكفاءة وفعالية في الواقع العملي"، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة - جامعة بني سويف، العدد الأول، سنة 2005، ص 343-395.

34. محمد، أحمد عبد الملك، "دراسة تحليلية للعوامل المحددة لتأخير تقرير المراجع"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة - جامعة عين شمس، العدد الثاني، سنة 1995، ص 913-941.

35. أبو نصار، محمد حسين، "العوامل المحددة لأتعب التدقيق في الأردن من وجهة نظر المثقفين - الشركات المساهمة العامة" مجلة دراسات (العلوم الإدارية)، المجلد 26، العدد الثاني، سنة 1999، ص 397-411.

ثالثاً: الرسائل العلمية:-

1. آدم، أحمد السيد حسين، "منهج كمي مقترح لتحديد أتعب مراجع الحسابات في سوق خلاقات المراجعة"، رسالة دكتوراه، غير منشورة، جامعة قناة السويس، 2000.

2. الدرباق، أمين مرعي، "العوامل المؤثرة في تحديد أتعب عملية المراجعة من وجهة نظر المراجعين الخارجيين والشركات المساهمة الخاصة"، رسالة ماجستير، غير منشورة، أكاديمية الدراسات العليا- فرع بنغازي، 2003.

3. العماري، أمباركه سالم مفتاح، "فجوة التوقعات بين مراجعي الحسابات ومستخدمي المعلومات المحاسبية في ليبيا أسبابها والأسلوب المقترح لتضييقها"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة قاريونس، 2003.

4. الماقوري، سامح فرحات بلقاسم ، "نحو إطار مقترح لتقييم جودة خدمات المراجعة الخارجية من وجهة نظر أطراف المراجعة"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الجبل الغربي (غريان)، 2004.
5. محمد، سامي حسن علي ، "تمودج مقترح لقياس وضبط جودة الأداء المهني في المراجعة"، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة عين شمس، 2003.
6. رزق، عبد العزيز عبيد أبوبكر ، "إطار عملي مقترح لخصائص جودة المراجعة المالية الخارجية: دراسة ميدانية للمهنة في ليبيا"، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة المنوقية، 2002.
7. الدراجي، عبد السلام محمد ، "تقييم جودة خدمات مكاتب المراجعة في ليبيا"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة قاريونس، 1998.
8. الروياتي، عوض أحمد ، "المنهج العلمي المقترح لمعايرة العناية المهنية المبذولة من مراجع الحسابات لرفع مستوى جودة الأداء المهني"، رسالة دكتوراه في المحاسبة، غير منشورة، كلية التجارة ببور سعيد، جامعة قناة السويس، 1999.
9. الفاجيجي، محمود مصطفى ، "قواعد السلوك المهني لمراجعي الحسابات دراسة مقارنة بين التطبيقات الليبية والعربية والدولية"، رسالة ماجستير غير منشورة، أكاديمية الدراسات العليا- طرابلس، 2002.

أخرى :-

1. بن غربية، سالم ، عبد السلام كبلان، أحمد بالخير، "دراسة معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني في الجماهيرية"، منشورات بحوث العلوم الاقتصادية ، 1987.
2. قانون إنشاء نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين والقرارات المكملة له، رقم 116، لسنة 1973، دار الطباعة الليبية.

المراجع الأجنبية:

1. Simunic, D., "The pricing of audit services: theory and evidence" Journal of Accounting Research , (Spring 1980) , pp161-188
2. Z.V. Palmrose , "Audit fees and Auditor Size-Further Evidence" , Journal of Accounting Research (Spring1986),pp. 97-110
3. O'Keefe , T.B. ,et al . " Audit Fees Industry Specialization and Compliance With GAAS Reporting Standards "Auditing : A Journal of Practice &Theory (fall) , 1994 ,Vol 13 . pp 42-54

الملاحق

ملحق رقم (1)
استمارة استبيان الخاصة بالمشاركين

استبيان للمراجعين الخارجيين

أولاً: بيانات خاصة عن المشارك

يرجى وضع علامة (✓) في الخانة المناسبة .

1- المؤهل العلمي للمشارك:

- () دكتوراه في المحاسبة.
() ماجستير في المحاسبة.
() بكالوريوس في المحاسبة.
() دبلوم عالي محاسبة.
() مؤهل آخر ، يذكر

2- الوظيفة:

- () مراجع بمكتب مراجعة خاص.
() مراجع لدى جهاز المراجعة المالية.

3- عدد سنوات الخبرة في مجال المراجعة:

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

ثانياً: بيان تأثير العوامل المحددة لأتعب عملية المراجعة على جودة الأداء المهني.

فيما يلي مجموعتين من العوامل المحددة لأتعب عملية المراجعة. الرجاء بيان تأثير هذه العوامل على زيادة مستوى جودة الأداء المهني داخل كل مجموعة.

• المجموعة الأولى:

رقم	العوامل المحددة للأتعب والمرتبطة بمكتب المراجعة	درجة تأثير العامل على جودة الأداء المهني			
		مؤثر بشدة	مؤثر	محدد	غير مؤثر
1	السمعة الطيبة التي يتمتع بها مكتب المراجعة				
2	حجم مكتب المراجعة				
3	تعدد فروع مكتب المراجعة				
4	وجود شريك أجنبي في مكتب المراجعة				
5	وجود خبراء في مجالات متعددة بمكتب المراجعة				
6	تقديم مكتب المراجعة استشارات إدارية وفنية لنفس العميل في غير أوقات عملية المراجعة				
7	خبرة مكتب المراجعة في مجال النشاط				
8	المنافسة بين مكاتب المراجعة				
9	توفر نظام الرقابة على جودة العمل بمكاتب المراجعة				
10	مدى تنوع مصادر الحصول على المعلومات لأغراض التخطيط لعملية المراجعة				
11	المخاطر المهنية التي يتعرض لها المراجع				

تابع المجموعة الأولى:

رقم	العوامل المحددة للأنتعاب والمرتبطة بمكتب المراجعة	درجة تأثير العامل على جودة الأداء المهني				
		مؤثر بشدة	مؤثر	محايد	غير مؤثر	غير مؤثر بشدة
12	قبول الوقت المحدد في الاتفاق لإتمام عملية المراجعة					
13	استعانة مكتب المراجعة بالخبراء					

• المجموعة الثانية:

رقم	العوامل المحددة للأنتعاب والمرتبطة بالمنشأة محل المراجعة	درجة تأثير العامل على جودة الأداء المهني				
		مؤثر بشدة	مؤثر	محايد	غير مؤثر	غير مؤثر بشدة
1	حجم المنشأة محل المراجعة					
2	صعوبة الاتصال بالمنشأة محل المراجعة					
3	أنظمة تشغيل البيانات التي تتبعها المنشأة محل المراجعة					
4	درجة استعجال العميل لإتمام عملية المراجعة					
5	وجود فروع أجنبية بالمنشأة محل المراجعة					
6	النظام المحاسبي المتبع من قبل المنشأة محل المراجعة					
7	أسلوب الإدارة المتبع في المنشأة محل المراجعة					
8	سلامة نظام الرقابة الداخلية المطبق بالمنشأة محل المراجعة					

تابع المجموعة الثانية:

رقم	العوامل المحددة للأعباء والمرتبطة بالمنشأة محل المراجعة	درجة تأثير العامل على جودة الأداء المهني				
		مؤثر بشدة	مؤثر	محايد	غير مؤثر	غير مؤثر بشدة
9	قناعة العميل بأثر الأعباء على الجودة					
10	نزاهة الإدارة وسمعتها					

ملحق رقم (2)
نتائج التحليل الإحصائي
(SPSS)

Descriptives

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
Q1	119	4.23	.98
Q2	119	3.71	.92
Q3	119	3.18	.93
Q4	119	3.29	1.12
Q5	119	4.21	.87
Q6	119	3.50	.98
Q7	119	4.45	.63
Q8	119	3.66	1.09
Q9	119	4.15	.81
Q10	119	3.97	.79
Q11	119	3.94	.84
Q12	119	3.84	.81
Q13	119	4.12	.79
Q14	119	4.22	.85
Q15	119	3.98	.72
Q16	119	3.71	.95
Q17	119	3.84	.81
Q18	119	4.02	.78
Q19	119	3.94	.84
Q20	119	4.16	.81
Q21	118	4.56	.75
Q22	119	4.10	.79
Q23	119	4.12	.79
Valid N (listwise)	118		

T-Test

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
GROUP1	119	3.8643	.3718	3.409E-02
GROUP2	119	4.0605	.4111	3.769E-02

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
GROUP1	25.354	118	.000	.8643	.7958	.9318
GROUP2	28.140	118	.000	1.0605	.9859	1.1351