

العوامل المؤثرة في تحديد قيمة أتعاب المراجعة الخارجية
(من وجهة نظر المراجعين الخارجيين والمدراء الماليين بالشركات الخاصة)
***د/ سميرة محمد خليفة ابونوارة**

ملخص الدراسة

تعتبر أتعاب عملية المراجعة من المحددات الهامة لمستوى الجهد المبذول من المراجع الخارجي فإعطاء رأي فني محايد من قبل المراجع حول مدى عدالة القوائم المالية يتطلب بذل جهد مناسب في سبيل الحصول على الأدلة الملائمة والكافية الأمر الذي يؤدي إلى ارتفاع قيمة إتعاب عملية المراجعة لتتناسب مع تكلفة تنفيذ مهمة المراجعة.

ولأهمية العوامل المحددة لأتعاب المراجعة انطلقت فكرة هذه الدراسة حيث تهدف هذه الدراسة الى التعرف على العوامل المحددة لأتعاب المراجع الخارجي من وجهة نظر المراجعين الخارجيين والشركات الخاصة في ليبيا وذلك لمساعدة الطرفين في تحديد الاتعاب المناسبة حفاظا على استقلالية المراجعين وكفاءة عملية المراجعة.

ومن خلال مراجعة الدراسات السابقة تم تحديد 22 عاملا من العوامل المحددة لإتعاب المراجعة ثم تبويبها في مجموعتين وهي عوامل مرتبطة بمكتب المراجعة وعوامل مرتبطة بالمنشأة محل المراجعة.

لتحقيق اهداف الدراسة قامت الباحثة بصياغة الفرضيات التي تنص على انه يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للعوامل المتعلقة بالمنشأة محل المراجعة على تحديد أتعاب المراجع الخارجي، ويوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للعوامل المتعلقة بمكتب المراجعة على تحديد إتعاب المراجع الخارجي وكذلك يختلف ترتيب كل عامل من هذه العوامل في تأثيره في تحديد أتعاب المراجعة ويتمثل مجتمع الدراسة في المراجعين الخارجيين العاملين

* عضو هيئة تدريس، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية جامعة طرابلس ليبيا

بالمكاتب الخاصة والمدراء الماليين بالشركات الخاصة. كما اعتمدت الباحثة في استقصاء المعلومات من

عينة الدراسة على صحيفة الاستبيان. وتم استخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS وذلك لتحليل البيانات المتحصل عليها من الاستبيانات الموزعة ولاختبار الفرضيات وتحليل البيانات وتفسير النتائج. وتوصلت الباحثة الى اهم العوامل المؤثرة في تحديد اتعاب المراجعة حيث وجد أن المشاركين يعتقدون بوجود تأثير كبير لتلك العوامل على حجم اتعاب عملية المراجعة، ويعتبر المشاركون أن حجم المنشأة محل المراجعة ودرجة استعجال العميل لإتمام عملية المراجعة أكبر العوامل تأثيراً (المتوسط 4.108) وهما عاملين من العوامل المتعلقة بالمنشأة محل المراجعة، يليهما ثلاث عوامل تتعلق بمكتب المراجعة تتمثل في درجة المخاطر المهنية التي يتعرض لها المراجع (المتوسط 4.081) وسمعة وشهرة مكتب المراجعة (المتوسط 4.000) والاستعانة بالخبراء (المتوسط 3.973). ومن ناحية أخرى، تقع قيمة المتوسط المرجح للعوامل الأربعة الأخيرة ضمن الفترة (2.60 – أقل من 3.40) مما يشير إلى أن المشاركين يعتقدون بوجود تأثير متوسط لتلك العوامل على حجم مكتب المراجعة واتعاب عملية المراجعة، ويعتبر المشاركون أن حجم مكتب المراجعة أقل العوامل تأثيراً (المتوسط 2.730).

1 - المقدمة:

تمثل خدمة المراجعة سلعة اقتصادية، كما تمثل أتعاب المراجعة مصدراً من مصادر إيرادات مكاتب المراجعة، تسعى المكاتب إلى تعظيمه بهدف الحصول على أفضل عائد ممكن من ممارسة مهنة المراجعة الخارجية. ومن ناحية أخرى تمثل تلك الأتعاب عبئاً مالياً على الشركات الخاضعة للمراجعة، وهي تكلفة تتفق في سبيل الحصول على منفعة تبرر تحملها ويرتبط ذلك بالنوعية والجودة التي تقدم بها تلك الخدمة، والتي تعد ضرورية للمكاتب التي تسعى للنهوض بالمهنة، والمحافظة على عملائها الذين يتوقعون نوعية جيدة من الخدمة مقابل ما تكبدوا مقابلها من تكاليف. وفي الآونة الأخيرة حضي هذا الموضوع باهتمام الباحثين ومدراء الشركات والمهنيين بالإضافة إلى النشرات والتقارير التي تنشرها الجمعيات والهيئات العلمية في هذا المجال ويرجع هذا الاهتمام إلى تنوع تلك الخدمات التي يقدمها المراجع الخارجي وتعدد العوامل المؤثرة على تحديد اتعاب هذه الخدمات وعلى دقة وموضوعية تنفيذ عملية المراجعة وعلى الثقة التي يوليها مستخدمي القوائم المالية لتقرير المراجع الخارجي.

ونظراً لأهمية موضوع تحديد مستوى أتعاب المراجعة في الدول المتقدمة وفي الدول النامية خاصة، وبالأخص في ظل التطورات والتغيرات التي تشهدها مهنة المراجعة الخارجية وتزايد حدة المنافسة في سوق المراجعة، وسيطرة مجموعة محدودة من المكاتب على النصيب الأكبر من العملاء، وتزايد عمليات تغيير

المراجعين أو ما يعرف بالتحول من مكتب مراجعة إلى مكتب مراجعة آخر، وظهور ما يعرف "بفجوة التوقعات"، وهي تعبر عن التباين والاختلاف بين توقعات مستخدمي القوائم المالية، والمراجعين بشأن مسؤوليات المراجع وجودة وفعالية أعمال المراجعة. وهذه ما نتجت عنها الدراسة التي قاما بها كلاً من (إيمان حسين الشاطري و حسام عبد المحسن لعنقري 2000). وبالتالي فإن المشكلة التي تواجه المراجعين الخارجيين والعملاء تكمن في تحديد أتعاب المراجعة المقبولة لكلا الطرفين. وبناء على ما سبق نرى أن هناك حاجة للتعرف على العوامل التي تؤثر في تحديد أتعاب المراجع الخارجي من وجهة نظر المراجعين الخارجيين ومدراء المالكين بالشركات الخاصة.

2- الدراسات السابقة:

يعتبر موضوع تحديد أتعاب المراجع الخارجي والعوامل المؤثرة عليه من الموضوعات الهامة والحديثة نسبياً، ونظراً لقلّة الدراسات والبحوث المنشورة في ليبيا حسب علم الباحثة، وفيما يلي بعض الدراسات التي تناولت هذا الموضوع في بعض الدول التي تتشابه ظروفها إلى حد كبير مع ظروف البيئة الليبية للاستفادة منها في اجراء هذه الدراسة.

دراسة سويدان (2010) درست بعض العوامل المحددة لأتعاب التدقيق في بيئة الشركات المدرجة في بورصة عمان.

هدفت هذه الدراسة الى معرفة العوامل المؤثرة على أتعاب المدقق وقد اعتمدت الدراسة على تحليل العوامل (حجم الشركة، درجة تعقيد عملياتها، مخاطر التدقيق، ونوع القطاع الذي تنتمي اليه الشركة وحجم مكتب التدقيق) حيث تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي من خلال استبانة تم تطبيقها على عينة من (107) من الشركات الأردنية المدرجة في بورصة عمان لعام 2003م.

وقد أظهرت نتائج الدراسة وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين كل من حجم الشركة موضوع التدقيق وعدد فروعها وحجم مكتب التدقيق وبين أتعاب التدقيق وكذلك أظهرت نتائج التحليل وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين أتعاب التدقيق لقطاع البنوك من ناحية وأتعاب التدقيق للقطاعات الأخرى من ناحية أخرى.

وأخيراً أظهرت نتائج الدراسة عند التحليل لكل قطاع على حده إن حجم الشركة موضوع التدقيق يعتبر أهم العوامل المحددة لأتعاب لكل قطاع من القطاعات التي تم دراستها. وأوصى الباحث بضرورة اجراء المزيد من

الدراسات الأردنية التي تأخذ في الاعتبار العديد من الجوانب والمتغيرات التي لم تغطيتها في هذه الدراسة، والتي من الممكن أن تلقي مزيداً من الضوء على التفاوت في أتعاب التدقيق بين الشركات وإيضاً بين مكاتب التدقيق.

دراسة نجم (2012)، قامت بتسليط الضوء على العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مدققي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة.

هدفت هذه الدراسة الى معرفة العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مدققي الحسابات الخارجيين بقطاع غزة، وتحليل الأهمية النسبية لهذه العوامل من وجهة نظر مدققي الحسابات ولقد قامت الباحثة بتباعد المنهج الوصفي التحليلي حيث تم تصميم وتوزيع (80) استبانة على مجتمع الدراسة والذي يتمثل في أصحاب المكاتب وشركات التدقيق العاملة في قطاع غزة والمعتمدة لدى لجنة المكاتب التابعة لجمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية، وقد أظهرت النتائج أن الوقت اللازم لتخطيط وتنفيذ عملية التدقيق وحجم عمل المنشأة محل التدقيق وسمعة وشهرة مكتب التدقيق واستقلالية وخبرة مكتب التدقيق والنزاهة التي يتمتع بها العاملين بالمكتب من أهم العوامل المؤثرة إيجابياً في تحديد أتعاب المدقق الخارجي، كما أن كفاءة ومثانة نظام الرقابة الداخلية للمنشأة لها تأثير في تحديد الأتعاب . وقد اوصى الباحث بضرورة أن تتولى جمعية مدققي الحسابات القانونيين في غزة وضع آلية عملية لكيفية تحديد الأتعاب، وضرورة نشر أتعاب المدققين القانونيين في التقارير السنوية للشركات ليتسنى للباحثين عمل الدراسات لمعرفة أهم العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المدقق، ويجب على مكاتب التدقيق تخفيض المنافسة غير المهنية بينها، والمطالبة بوضع حد أدنى للأتعاب.

دراسة الكاسح (2016)، ناقشت العوامل المؤثرة على أتعاب المراجعة في ليبيا. حيث تم تصنيفها الى نوعين من العوامل، عوامل مرتبطة بالمنشأة محل المراجعة وعوامل مرتبطة بالمراجع أو مكاتب المراجعة وذلك باستخدام قائمة استبان لتعرف على وجهة نظر المراجعين العاملين في مكاتب المراجعة التي تزاول نشاطها في مدينة طرابلس على تأثير هذه العوامل على أتعاب المراجعة، وأفضت نتائج الدراسة إلى أن هناك أثراً واضحاً للعوامل محل الدراسة على أتعاب المراجعة وإلى موافقة عينة الدراسة على إن هذه العوامل لها تأثير إيجابي على أتعاب المراجعة، حيث حلت العوامل المرتبطة بالمنشأة محل المراجعة في المرتبة الأولى بنسبة (75.90%) بينما حلت العوامل المتعلقة بالمراجع ومكتب المراجعة في المرتبة الثانية، وقد اوصت الدراسة بالمزيد من الدراسات لهذا الموضوع من وجهات نظر مختلفة.

دراسة الأمين (2017)، هدفت هذه الدراسة الى تحديد العوامل التي تؤثر في أتعاب التدقيق وطرق تحديدها والطريقة المتبعة في البيئة السورية من وجهة نظر طرفي التعاقد، وأيضاً تحليل الأهمية النسبية لهذه العوامل بهدف الوقوف على مدى أهمية كل منها في تحديد تلك الاعتاب. وتحقيقاً لأهداف الدراسة تم تصميم استبانة لهذا الغرض وتم توزيعها على عينة الدراسة (المدققون الخارجيون، والمنشآت الخاضعة للتدقيق).

وقد تم اختيار عينة عشوائية من كل فئة مؤلفة من 30 مفردة. وكانت نسبة الاستجابة من المدققين الخارجيين 90٪، أي بواقع 27 مدققاً، ومن المنشآت الخاضعة للتدقيق كانت حوالي 82٪، أي بواقع 25 منشأة. وقد أظهرت النتائج أن أهم العوامل المؤثرة في تحديد الاعتاب من وجهة نظر المدققين الخارجيين هي:-

الوقت الذي تطلبه تنفيذ عملية التدقيق، حجم المنشأة الخاضعة للتدقيق، كفاءة التدقيق الداخلي في المنشأة الخاضعة للتدقيق.

أما من وجهة نظر عملاء التدقيق، فكانت أهم العوامل المؤثرة في تحديد الاعتاب هي:-

حجم المنشأة الخاضعة للتدقيق، مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية المطبق في المنشأة الخاضعة للتدقيق،

وأن طريقة الاعتاب الثابتة هي الأكثر أهمية بالنسبة للعملاء، أما طريقة الاعتاب المتغيرة فهي الأكثر أهمية بالنسبة للمدققين.

ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة:

وبعد الاطلاع على الدراسات السابقة والتي تناولت موضوع اتعاب المراجع الخارجي والعوامل المؤثرة عليه تبين للباحثة انها تناولت هذا الموضوع من وجهات نظر مختلفة وركزت على واقع اتعاب المراجع الخارجي والعوامل المؤثرة عليه في بعض البلدان العربية والتي حددتها نتائج معظم الدراسات السابقة في مجموعات مختلفة أهمها عوامل متعلقة بمكتب المراجعة، عوامل متعلقة بالمنسأة محل التدقيق. وعلى الرغم من تشابه نتائج هذه الدراسات إلا انها أجريت في بيئات ومجتمعات مختلفة ولا شك أن لكل بيئة او مجتمع خصوصيات وظروف تميزه عن غيره من المجتمعات مما يعني حاجة كل مجتمع الى إجراء الدراسات والأبحاث الخاصة بواقعه وظروفه، وبذلك تحاول هذه الدراسة إضافة الجديد للبيئة المحلية ستسهم في ملء جزء في هذا المجال، لذلك تم إجراء هذه الدراسة للوقوف على المزيد من الآراء للتعرف على أهم العوامل المؤثرة على

أُتْعَاب المراجع الخارجي من قبل طرفي التعاقد وهل تختلف آراء المراجعين الخارجيين عن آراء المدراء الماليين بشركات القطاع الخاص في البيئة الليبية. وبالتالي فإن هذه الدراسة تختلف عن الدراسات السابقة في كونها دراسة استكشافية للعوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة في ليبيا من قبل طرفي التعاقد (المراجعين الخارجيين والمدراء الماليين بشركات القطاع الخاص) وهو ما يميزها تحديداً عن دراسة (الكاسح 2016).

3 - مشكلة الدراسة:

تعتبر عملية تحديد أتعاب المراجعة الخارجية عملية معقدة تواجه المراجع الخارجي والشركة المساهمة على حد سواء. وحيث لا توجد هناك ضوابط وتشريعات في أغلب الدول بفرض أسعار محددة لمكاتب المراجعة والشركة المساهمة ويحيط بها نوع من الغموض. ويرجع ذلك لتعدد العوامل التي تؤثر في عملية تحديد أتعاب المراجع الخارجي، منها ما يتعلق بالشركة محل المراجعة مثل حجم الشركة ونوع عملية المراجعة المطلوبة، وتقيد عملية المراجعة، ومدى خطورة عملية المراجعة كتحمل مسؤولية إعطاء الرأي النهائي مثلاً، ومنها ما يتعلق بمكتب المراجعة كسمعة المكتب والكفاءة المهنية والشهرة. ولكي يتم تقديم خدمات المراجعة الخارجية على جودة عالية ومهنية يجب أن يكون هناك عدالة وموضوعية عند تحديد أتعاب المراجعة الخارجية. وبالتالي فإن أغلب الدراسات أجريت في الدول العربية نورد منها على سبيل المثال. التي الدراسة التي أجريت في المملكة العربية السعودية سنة 1988 التي قام بها الباحث عبد الرحمن إبراهيم الحميد حيث قام بدراسة العوامل التي تؤثر على تحديد أتعاب المراجعة. أما في ليبيا توجد دراسة واحدة فقط منشورة حول موضوع العوامل المحددة لإتعاب خدمات المراجعة الخارجية وتناولت هذا الموضوع من وجهة نظر المراجعين الخارجيين. وأن موضوع الخلاف في تحديد العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة الخارجية يشكل دافعا قويا لدى الباحثين لدراسة مثل تلك الظواهر يلاحظ في معظم الدول سواء المتقدمة منها أو الدول النامية التنافس الشديد والقائم بين مكاتب المراجعة في تحديد الأتعاب. فمن خلال الاطلاع على الدراسات السابقة الغير منشورة والتي أجريت في بيئة المراجعة الليبية اتضح ان هناك نقص كبير في التشريعات الليبية فيما يتعلق بتنظيم المهنة خاصة تلك المتعلقة بمعايير المراجعة وقواعد السلوك المهني مقارنة بتشريعات السائدة بالخصوص لم تتبنى الاجراءات اللازمة لوضع اساس يحكم تحديد اتعاب عملية المراجعة بشكل واضح يعكس قدرات المراجع الخارجي و خبرته ويتناسب مع وقت عملية المراجعة وتكلفتها والمسؤولية القانونية التي يتعرض لها (درياق، 2002)، كما ان

نقابة المحاسبين و المراجعين الليبيين لم تتخذ الاجراءات التي تضمن الحد من المنافسة بين المراجعين الخارجيين في تحديد الاتعاب. وبالتالي يمكن صياغة مشكلة الدراسة بالسؤال التالي:

ماهي العوامل المحددة لأتعاب عملية المراجعة الخارجية في ليبيا؟

4 - أهمية الدراسة:

يمكن تحديد أهمية الدراسة في النقاط الآتية:

- ✗ التعرف على العوامل التي تؤثر في تحديد أتعاب المراجعة الخارجية عن طريق تقصي ومعرفة آراء وجهات النظر مراجعي الحسابات والشركات المستفيدة من خدمة المراجعة.
- ✗ محاولة لإثراء البحوث والدراسات المالية والمحاسبية في المكتبة المالية ليمثل مصدرا ومرجعا للباحثين في هذا المجال لتنظيم مهنة المراجعة والمحاسبة بشكل عام،
- ✗ وهذه الدراسة أيضا سوف تساعد المراجعين الخارجيين لتحديد قيمة الأتعاب المطلوبة للمراجعة من الشركات التي تحت المراجعة.

5 - محددات الدراسة

من الصعوبات التي واجهت الباحثة قلة الدراسات المحلية في هذا الموضوع وهي أن أغلب الدراسات السابقة العربية تمكن فيها الباحثون من الحصول على قيمة أتعاب المراجعة من خلال البيانات المنشورة عادة في التقرير المالي السنوي للشركة. وفي هذه الدراسة أن الباحثة لا تستطيع الحصول على قيمة أتعاب المراجعة لدى الشركات تحت الدراسة وذلك نظرا لعدم وجود قوانين صارمة تجبر الشركات لنشر بياناتها المالية والتي من ضمنها قيمة أتعاب المراجع الخارجي ولكن الباحثة لها الرغبة في فحص وتحديد العوامل التي يمكن أن تؤثر في تحديد أتعاب المراجع الخارجي في ليبيا من خلال طرح هذا الموضوع على المراجعين الخارجيين والمدراء الماليين بالشركات الخاصة لمعرفة آرائهم حول العوامل المقترحة في هذا البحث.

6 - أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة الى تحقيق الأهداف الآتية:

1. يهدف هذا البحث بالدرجة الأولى إلى المساهمة في تنمية مهنة المحاسبة في ليبيا عن طريق دراسة العوامل المحددة لإتعايب خدمات المراجعة الخارجية وتحديد أهميتها النسبية من وجهة نظر مكاتب المراجعة والشركات المستفيدة من خدمات المراجعة وذلك لمساعدة الطرفين لتحديد قيمة الاتعايب.
2. تحديد أهم العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجع الخارجي والمرتبطة بالشركة تحت المراجعة.
3. تحديد أهم العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجع الخارجي تلك المرتبطة بمكتب المراجعة الخارجية.
4. دراسة مدى تأثير تلك العوامل على عملية تقدير أتعاب المراجعة الخارجية من وجهات نظر المراجعين الخارجيين والمدراء الماليين بشركات القطاع الخاص من خلال استبيان موجه إلي المراجعين الخارجيين والمدراء الماليين لتحديد الأهمية النسبية لكل عامل من هذه العوامل في تحديد أتعاب المراجعة.

7 - فرضيات الدراسة:

بناء على تساؤلات الدراسة وأهدافها، تم صياغة فرضيات الدراسة، على النحو الآتي:

- 1) يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للعوامل المتعلقة بالمنشأة محل المراجعة على تحديد أتعاب المراجع الخارجي.
- 2) يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للعوامل المتعلقة بمكتب المراجعة على تحديد أتعاب المراجع الخارجي.
- 3) تختلف الأهمية النسبية كل عامل من العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة.

8 - حدود الدراسة:

- ☒ الحدود الموضوعية: اقتصرت هذه الدراسة على التعرف على العوامل المحددة لأتعاب المراجعين الخارجيين من وجهة نظر طرفي التعاقد.
- ☒ الحدود المكانية: اجري الجانب الميداني للدراسة على مكاتب المحاسبة والمراجعة وشركات القطاع الخاص في مدينة طرابلس.
- ☒ الحدود البشرية: الحدود البشرية لهذه الدراسة تتمثل بالراجعين الخارجيين والمدراء الماليين بشركات القطاع الخاص.
- ☒ الحدود الزمنية: انحصرت مدة هذه الدراسة في الفترة الزمنية من 2019/1/1 إلى 2019/06/30.

9 - الإطار النظري:

من أهم المشاكل التي تواجه المراجع الخارجي هي البحث عن مقاييس ومعايير محددة لتحديد الاتعاب، بسبب الظروف المحيطة في حالات المراجعة المختلفة، إضافة لوجود عدة عوامل يجب مراعاتها عند تحديد الاتعاب ووضع معايير لها، ومن الملاحظ إنه تعددت الدراسات التي تبحث في إيجاد حدود لأتعاب المراجعة (الشاطري، العقري، 2006)

عرف (سويدان، 2010) اتعاب المراجع الخارجي "بأنها مبالغ نقدية يحصل عليها المراجع من العميل نظرا لقيامه بأداء عملية مراجعة حسابات العميل وإصدار تقرير براهيه الفني المحايد"

وهذه الاتعاب صافية لا تشمل أي مصاريف التي يقوم المراجع بدفعها لإتمام عملية المراجعة وبالتالي على العميل ان يقوم برد أي مصاريف يدفعها المراجع اثناء تأديته عمله والخاص بإعمال الشركة (المزحاني 2010).

وبالتالي أصبحت مهنة المراجعة الخارجية من المهن المهمة لمستخدمي المعلومات المحاسبية ليس على مستوى الوحدة الاقتصادية فحسب بل على المستوى الاقتصادي القومي بأكمله وذلك نظرا لما تضيفه هذه المهنة من ثقة و مصداقية على القوائم المالية.

و تحصل مكاتب المراجعة على إيراداتها الأساسية من تقديم خدمات المراجعة وهو ما يعرف في آداب المراجعة بإتعاب المراجعة وبالتالي تعتبر هذه الأتعاب المصدر الأساسي لهذه المكاتب و تعظيم هذه الأتعاب يعتبر الهدف الأساسي الذي يسعى مكتب المراجعة لتحقيقه و ذلك للحصول على اكبر عائد ممكن لممارسته المهنة في حين تمثل أتعاب المراجعة عبئا ماليا على المنشآت الخاضعة للمراجعة. ويرى بعض الكتاب في السنوات الاخيرة ان اتعاب المراجعة تخضع للتنافس الحر في السوق وبالتالي فان قبول المراجع لأتعاب اقل من اتعاب المراجعين الآخرين امر طبيعي بشرط الا يتعارض مع أدب وسلوك المهنة ولا يؤثر ذلك على كفاءة الأداء وبذل العناية المهنية الكافية ومدى الالتزام بمتطلبات وشروط عقد الاتفاق المبرم بين المراجع والعميل. كما أشار (عبدالله 2010) ان اتعاب عملية المراجعة لها عدة اشكال نذكر منها:

الاتعاب الثابتة: وهي القيمة التي تحدد مسبقاً وتكون ثابتة وغير قابلة للزيادة في المستقبل، وبشرط ان يكون المبلغ متناسبا مع المهمة الموكلة للمراجع (عبدالله 2004).

الاتعاب المتغيرة: وهذا النوع من الاتعاب تحدد من قبل المراجع الخارجي وفق للوقت الذي تستغرقه عملية المراجعة والجهد الذي سوف يبذله المراجع لإنجاز هذه العملية فمثلا يمكن ان تحدد الاتعاب لكل ساعة عمل سوف تستغرق في عملية المراجعة، او لكل يوم عمل يستغرق في عملية المراجعة (المطارنة، 2006 ص 85).

الاتعاب الشرطية: وهي الاتعاب التي يحصل عليها المراجع بعد إنجاز عمل معين وعدم استلام هذه الاتعاب إلا بعد الحصول على نتيجة معينة، ولا تعد الاتعاب المدفوعة اتعابا مشروطة اذا تم الحصول عليها بناء على حكم قضائي وبالتالي فهي لا تؤثر على استقلالية المراجع (المزحاني، 2010)، اما ما يخص الاتعاب المتغيرة التي تتغير قيمتها بحجم العمل المهني المبذول او درجة تعقيد العمل لا تعتبر من الاتعاب الشرطية (الذنبيات، 2010:ص119).

وترى الباحثة ان اهم العوامل المحددة لأتعاب المراجع الخارجي التنافس الحاصل بين مكاتب المراجعة في ليبيا مع ندرة العروض وحجم العمل الذي يتم تأديته حسب الاتفاق مع العميل وذلك بسبب الأوضاع السياسية السائدة في البلاد وقلة الشركات العاملة.

العوامل المؤثرة على اتعاب المراجعة: نتيجة للتطور الذي رافق مهنة المحاسبة بشكل عام، ومهنة المراجعة بشكل خاص، ازداد الاهتمام بموضوع الاتعاب المهنية والعوامل المؤثرة فيها، لما لذلك من تأثير بالغ على استقلال المراجع وسمعته.

ويرى، (الحميد، 1995 ص 53) ان عملية تحديد اتعاب المراجعة من العمليات المعقدة التي تواجه المراجع والعميل على حد سواء، لارتباطها بعوامل عديدة متداخلة، فالأتعاب لكي تكون مناسبة لطرفي التعامل في (المراجع والعميل) في ذات الوقت، يجب ان تكون عادلة وموضوعية وتتناسب مع الخدمات التي يتم تأديتها ، والجهد المبذول في أداء عملية المراجعة (حسين، 2000)، وفي الوقت الذي كانت فيه عملية تحديد الاتعاب المهنية تخضع للتقدير الشخصي، سواء من العميل، او الجهة المكلفة بتحديد تلك الاتعاب، كانت هذه القيمة غير مناسبة وغير عادلة ولا تتماشى مع أهمية وفاعلية عملية المراجعة، وهذا يوجه الاهتمام الى الحاجة الى وجود معايير ملزمة لتحديد اتعاب المراجعة بحيث تتناسب مع حجم مسؤولياتهم وواجباتهم (الدلاهمة، 2006).

ولجأ كلا من المراجعين والعملاء الى البحث عن عوامل مألوفة او معايير شائعة الاستخدام، للاسترشاد بها في تحديد قيمة الاتعاب الخاصة بعملية المراجعة. وذلك من اجل الابتعاد عن التقدير الشخص في تحديد قيمة أتعاب المراجعة الخارجية.

ولأهمية التعرف على العوامل المؤثرة في تحديد قيمة أتعاب المراجعة قامت الباحثة بدراستها من خلال العاملين التاليين:

- العامل الأول: العوامل المؤثرة في تحديد الاتعاب والمتعلقة بمكتب المراجعة.
- العامل الثاني: العوامل المؤثرة في تحديد الاتعاب المتعلقة بالمنشأة محل المراجعة.

وعلى الرغم من أهمية هذا الموضوع كما ذكر سلفا نجد أن نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين والتشريعات السائدة بالخصوص لم تتبنى الإجراءات اللازمة لوضع أساس يحكم تحديد أتعاب عملية المراجعة بشكل يضمن للمراجع الخارجي عائدا معقولا يتناسب مع وقت عملية المراجعة وتكلفتها والمسؤولية القانونية التي قد يتعرض لها المراجع الخارجي.

العامل الأول: العوامل المؤثرة في تحديد الاتعاب والمتعلقة بمكتب المراجعة.

وعلى ضوء ما توصلت اليه الدراسات السابقة في مجال تحديد العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة يتضح ان هذه الدراسات توصلت الى مجموعة من المتغيرات المستقلة التي تؤثر في أتعاب المراجعة والمتعلقة بمكتب المراجعة والتي يمكن تلخيصها كما يلي:

- **تبعية مكتب المراجعة:** تخصص مكتب المراجعة، ومدى تقديم المكتب للخدمات الاستشارية لنفس العميل الذي يقوم بمراجعة حساباته (نجم 2012 ص 51).
- **حجم مكتب المراجعة:** ويمكن قياسه بعدد المراجعين بالمكتب (مكتب كبير او مكتب صغير) او حجم الإيرادات السنوية للمكتب او اجمالي عمليات المراجعة التي يقوم بها المكتب بالإضافة الى الخدمات الاستشارية التي يقدمها للشركة تحت المراجعة.
- **ساعات العمل المقدرة لإتمام عملية المراجعة:** وهو الوقت الذي يحتاجه المراجع الخارجي لإتمام عملية المراجعة (الوقت المستغرق لتخطيط عملية المراجعة فضلا عن الوقت المستغرق في تنفيذها)، ويتم

تحديد هذا الوقت ما بين المراجع والعميل عند التعاقد، وبالتالي كلما زاد وقت عملية المراجعة زادت الاتعاب (ادم، 2000).

- **المنافسة السوقية بين مكاتب المراجعة:** تعتبر المنافسة السوقية من اهم العوامل التي تسهم في تحديد الاتعاب، فكلما زادت المنافسة حددت من قدرة مكاتب المراجعة من الحصول على اتعاب مناسبة بسبب وجود منافسين.

ويرى (ابونصار 1994) ان هذه المنافسة قد تكون بمثابة حافز لبذل المزيد من الجهد للحصول على المزيد من الفائدة، بينما البعض الآخر يرى قد تؤدي الى خلق نوع من الضغط على المراجعين وبالتالي فان نتائجها ستكون سلبية على المراجعين

- **سمعة وشهرة مكتب المراجعة:** قد يتخصص مكتب المراجعة في مراجعة قطاع معين من المنشآت، مثل المصارف او غيرها من الشركات ويكتسب المراجع كل خبرته في هذا المجال، مما يكسبه شهرة وسمعة للمكتب في هذا التخصص تمكنه من المساومة على تحديد اتعاب أعلى (قطب والخابر 2004)، ولكن هذا العامل له ارتباط وثيق بالمكاتب الكبرى (BIG FOUR) والتي تمتع بموثوقية الشركات الكبرى.

- **الاستمرارية:** أشار بعض الكتاب الى ان طول فترة العلاقة بين مكتب المراجعة والعميل يعتبر متغير هام ويلعب دور كبير في تحديد اتعاب المراجع الخارجي حيث يعمل المراجع على المحافظة على عميله بتقدير اتعاب اقل بهدف تشجيع العمل على الاستمرارية وتحقيق مستوى دخل متواصل للمكتب، بينما اوصت بعض الجمعيات المهنية بضرورة تغيير المراجع دوريا لتدعيم استقلاليته عن العميل.

- **المخاطر المهنية التي يتعرض لها المراجع:** الخطر في المراجعة يعني ان على المراجع قبول مستوى ما من عدم التأكد عند تنفيذ عملية المراجعة، وتتمثل المخاطر المهنية التي يتعرض لها المراجع الخارجي في سبيل القيام بأعمال المراجعة في مخالفة ادأب وسلوكيات المهنة التي تؤكد عليها المنظمات المهنية، بالإضافة ان المراجع من الممكن ان يتعرض للمساءلة القضائية التي يرفعها عليه الأطراف المستفيدة من خدمات المراجعة (حسين، 2000)، ومن هنا أصبح من الضروري على المراجعين حماية انفسهم من هذه المخاطر وذلك ببذل المزيد من الجهد لرفع مستوى العناية المهنية لدراء المخاطر عنه، مما يؤدي الى زيادة اتعاب المراجعة.

- **تكاليف أداء عملية المراجعة:** تعتبر تكاليف أداء عملية المراجعة من اهم العوامل التي تؤثر في تحديد قيمة الاتعاب، فالمراجع يتحمل في سبيل مزاولة هذه المهنة مجموعة من التكاليف التي تمكنه من أداء

عمله وفي ضوء هذه التكاليف يحدد قيمة الاتعاب التي يحصل عليها بحيث تغطي هذه التكاليف وتحقق له هامش ربح من مزاوولته للمهنة (راضي 1988).

ومن سردنا السابق يتضح لنا بان عملية تحديد الاتعاب تعتبر عملية معقدة تتحكم فيها مجموعة متباينة من العوامل والمتغيرات التي تتعلق بمكتب المراجعة، ولكن توجد عوامل أخرى خاصة بالعمل ولها تأثير على تحديد أتعاب المراجعة لابد من أخذها في الاعتبار عند تحديد أتعاب عملية المراجعة.

2 - النوع الثاني: العوامل المؤثرة في تحديد الاتعاب المتعلقة بالمنشأة محل المراجعة.

وتتناول الباحثة في هذا الفرع العوامل المؤثرة في تحديد الاتعاب والتي تتعلق بالمنشأة محل المراجعة وهي تعتبر استكمالاً للعوامل التي تناولها في النوع الأول. وتتمثل هذه العوامل في العوامل التي تم استخراجها من القوائم المالية وبعض العوامل الأخرى التي يأخذها المراجع بعين الاعتبار عند تحديد اتعابه وتتمثل هذه العوامل ما يلي:

- **حجم الشركة وطبيعة عملها وعدد فروعها:** اتفقت معظم الدراسات ان هذا العامل يعد من أكثر العوامل تأثيراً في تحديد الاتعاب، الا ان هذه الدراسات اختلفت في أسس قياس حجم المنشأة محل المراجعة فمنهم من عبر عن حجم المنشأة بعدد فروعها، ومنهم من يرى ان حجم المنشأة يتمثل في إجمالي الأصول المملوكة لديها، والبعض الآخر عبر عن حجم المنشأة بإجمالي قيمة المبيعات، الا انه يمكن القول بان كل هذه المؤشرات يمكن أن تعبر عن حجم المنشأة الخاضعة للمراجعة، هذا بالإضافة الى تشعب أنشطة المنشأة مما يؤدي التعدد العمليات المالية تتم مراجعتها ومن ثم زيادة اتعاب المراجعة (سويدان، 2010).
- **تعدد الاليات المستخدمة في النظام المالي للشركة:** ان عملية المراجعة الأكثر تعقيداً والتي تحيط بها العديد من التعقيدات الفنية والقانونية، تتطلب وقتاً إضافياً للمراجعة بالإضافة الى تعدد التخصصات التي تحتاجها عملية المراجعة، مما يؤدي الى تزايد متطلبات التنسيق بين اجزائها والتنوع المتزايد لعملياتها وما يتطلبه ذلك من التوسع في تقييم نظم الرقابة الداخلية واختبارات الفحص ومن ثم زيادة اتعاب المراجعة، ومن مؤشرات تعقيد عملية المراجعة عدد الشركات التابعة للمنشأة واللامركزية في نشاطها.
- **قوة نظام الرقابة الداخلية:** يقضي المعيار الثاني من معايير العمل الميداني دراسة وتقييم نظم الرقابة الداخلية، حتى يمكن تقرير مدى الاعتماد عليه وتحديد نطاق وأنواع الاختبارات الأساسية للمراجعة (توماس ، هنكي 1989)، وعرفت الرقابة الداخلية على انها الخطة التنظيمية وكافة الطرق والأساليب التي تتبعها المؤسسة من اجل حماية أصولها والتأكد من دقة البيانات المحاسبية، وتنمية الكفاءة التشغيلية وتشجيع

- الالتزام بالسياسات الإدارية، ولتحقيق أهداف الرقابة والعمل بها كما جاء بالتعريف سوء كانت محاسبية أو إدارية سوف يكون لها علاقة إيجابية بينها وبين تحديد أتعاب المراجعة أو العكس.
- مستوى المخاطر يؤثر تأثير طردي مع الوقت والدقة في عمل المراجع مما يؤدي الى زيادة قيمة الأتعاب.
 - حجم المديونية.
 - قيمة المخزون.
 - صافي راس المال العامل.
 - معدل العائد على الأصول.
 - صافي التدفقات النقدية التشغيلية.

التشريعات المحلية للأتعاب المهنية في ليبيا:

يتم تنظيم مهنة المراجعة في ليبيا بموجب تشريعين رئيسيين هما:

- 1 - القانون رقم 116 لسنة 1973 ف المتعلق بتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة.
- تقوم النقابة بدور هام في المجال المهني، حيث تهدف النقابة لتحقيق عدة أهداف منها:
- تنظيم قطاع العاملين بالشؤون المحاسبية، ورفع مستوى المهنة عن طريق الارتقاء بالمستوى العلمي والمهني، والمحافظة على كرامة المهنة والعاملين بها
 - وضع الضوابط الكفيلة بتنظيم ممارسة الأعمال المالية عموما ومهنة المراجعة على وجه الخصوص.
- أما بخصوص تحديد أتعاب المراجعة فإنه راء المشرع الليبي أنه يترك للمراجع والشركة المستفيدة حرية الاتفاق على الأتعاب فيما بينهما وقد فصل الباب الرابع من القانون رقم 116 لسنة 1973م الية فض النزاعات المتعلقة بهذه الموضوع.

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 الاتي:

"إذا لم يتفق كتابيا على قيمة الأتعاب بين صاحب العمل وبين عضو النقابة أو كان بينهم اتفاق كتابي أو اختلفا في تقدير الأتعاب فلا يجوز لا يهما اللجوء الى القضاء قبل عرض الامر على مجلس النقابة وذلك دون الاخلال بحقيهما في اتخاذ الاجراءات التحفظية التي يراها كلا منهما ضروري للمحافظة على حقوقه.

وعلى مجلس النقابة أن يصدر قرارها في موضوع النزاع خلال ستين يوما من تاريخ تقديم الطلب، فإذا لم يصدر القرار خلال تلك الفترة جاز لهما الالتجاء الي القضاء.

ولمجلس النقابة في سبيل البث في النزاع أن ينتدب عند الاقتضاء خبيرا ، او اكثر في شأن النزاع وعلى الطالب أن يؤدي مقدما المقابل الذي يقدره المجلس لمصروفات الخبير وعمله بحيث لا يزيد هذا المقابل على 5% من قيمة الاتعاب المطلوبة، ويأمر المجلس في قراره بالزام من يصدر القرار ضده بأداء مقابل اذا أخفق في بعض طلباته"

و في نفس السياق فقد وضحت دراسة (بن غربية وآخرون) عدد الطرق التي قد تكون مقبولة في تحديد أتعاب المراجع نظير مراجعته لشركة ما وهي مثلا أن يتم استخدام معدل معين أو على أساس الوقت المستغرق أو الاتفاق مع الجهة (العميل) على مبلغ معين. هذا وقد أدى عدم وجود معايير واضحة محددة وموضوعية تلقى قبولا عاما بشأن تحديد ودفع الأتعاب إلى ترك هذا الأمر لاتفاق طرفي العقد المراجع والعميل حسب ظروف كل حالة على حدة. ولكي لا تكون الأتعاب زهيدة وتتناسب مع ما يبذله المراجع ومساعدته من جهد وعمل وما يحصل عليه الطرف الآخر من منفعة لذا استوجب الأمر دراسة وتوضيح أهم العوامل التي تؤثر في تحديد أتعاب المراجع الخارجي.

10 - الجانب العملي

10 - 1 - أداة جمع البيانات:

تم استخدام الإستبانة ذات الأسئلة المغلقة كأداة لجمع بيانات الدراسة، وقد تضمنت خطوات تصميم الإستبانة صياغتها من قبل الباحث وعرضها على المشرفه لإبداء رأيها وملاحظاتهما سواء ما تعلق منها بمناسبتها لتحقيق أهداف الدراسة أو صياغتها اللغوية، كما عرضت على عدد من اعضاء هيئة التدريس بقسم المحاسبة لغرض التحكيم، وبناء علي الملاحظات تم إعادة صياغة الإستبانة لتشمل الإستبانة في شكلها النهائي جزئين، خصص الجزء الأول منها للبيانات الشخصية وضم عدد اربع فقرات، في حين ضم الجزء الثاني الخاص بإختبار فرضيات الدراسة عشرون فقرة، وتم استخدام المقياس الخماسي المتدرج (مقياس ليكرت LIKERT) لقياس مدى ملائمة الفقرة من منظور المشاركين حيث تقيم عبارة كبيرة جدا ب 5 وكبيرة 4 ومتوسطة 3، قليلة 2، قليلة جدا 1.

نظراً لقيود التكلفة والوقت ولطبيعة الدراسة كونها دراسة استطلاعية، تم توزيع عدد 40 استبانة على عينة مختارة من المراجعين الخارجيين والمدراء الماليين لمجموعة من الشركات المساهمة القطاع الخاص في طرابلس - ليبيا (شركة الخطوط الأفريقية، شركة الثقة للتأمين، شركة ليبيا للتأمين)، ويعرض الجدول التالي الاستبانات الموزعة والمستردة والصالحة للتحليل الإحصائي.

جدول (1): الاستبانات الموزعة والمستردة والصالحة للتحليل الإحصائي

البيان	الاستبانات الموزعة	الاستبانات المستردة	الاستبانات الصالحة للتحليل
عدد الاستبانات	40	37	37
النسبة	%100	%92.5	%92.5

10-2 اختبار صدق وثبات الاستبانة:

يقصد باختبار صدق وثبات الاستبانة قدرتها على قياس ما صممت من أجله، ويتم اختبار كل من الاتساق الداخلي ومعامل ثبات الاستبانة على النحو التالي:

الاتساق الداخلي: ويقصد به قوة الترابط بين كل عبارة من عبارات المحور مع الدرجة الكلية له، ويعرض الجدولين التاليين (2.3، 3.3) نتائج الاتساق الداخلي مبينة معاملات الارتباط عند مستوي معنوية (0.01)، (0.05) وتبين النتائج ترابط عبارات المحور الأول مع درجته الكلية.

جدول (2): قيم معاملات الارتباط بين عبارات المحور الأول ودرجته الكلية

الرقم	العبارة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	أتعاب المراجعة تزداد وفقاً لحجم المنشأة محل المراجعة	.450**	.005

2	أتعاب المراجعة تزداد وفقا لعدد موظفي العميل بالمقارنة بغيرها من الشركات	.488**	.000
3	أتعاب المراجعة تزداد وفقا لتعقيد العمليات (انظمة تشغيل البيانات التي تتبعها الشركة تحت المراجعة)	.675**	.000
5	أتعاب المراجعة تزداد وفقا لربحية الشركة تحت المراجعة	.425**	.009
15	أتعاب المراجعة تزداد كلما زادت درجة استعجال العميل لإتمام عملية المراجعة	.607**	.000
16	أتعاب المراجعة تزداد كلما كانت هناك فروع اجنبية بالشركة تحت المراجعة	.447**	.006
17	أتعاب المراجعة تزداد كلما قلت كفاءة نظام الرقابة الداخلية بالشركة	.656**	.000

** معامل الارتباط دال احصائيا عند مستوى دلالة (0.01)

* معامل الارتباط دال احصائيا عند مستوى دلالة (0.05)

يتضح من الجدول أعلاه، والذي يعرض معاملات ارتباط عبارات المحور الأول المتعلق بالعوامل المتعلقة بالشركة محل المراجعة مع درجته الكلية، أن جميع فقرات المحور ترتبط مع الدرجة الكلية للمحور عند مستوى معنوية (0.01) مما يدل على الاتساق الداخلي بين العبارات.

جدول (3): قيم معاملات الارتباط بين عبارات المحور الثاني ودرجته الكلية

الرقم	العبرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
4	أتعاب المراجعة تزداد كلما زادت المخاطر المهنية التي يتعرض لها المراجع	.450**	.005

6	أتعاب المراجعة تزداد وفقا لحجم مكتب المراجعة	.511**	.001
7	أتعاب المراجعة تزداد وفقا لسمعة و شهرة مكتب المراجعة	.592**	.000
8	أتعاب المراجعة تزداد كل ما زادت سنوات الخبرة لمكتب المراجعة	.375*	.022
9	أتعاب المراجعة تقل كلما زادت مستوى المنافسة بين مكاتب المراجعة الخارجية	.466**	.004
10	أتعاب المراجعة تزداد كلما كان مكتب المراجعة متخصص في مجال نشاط الشركة تحت	.343*	.038
11	أتعاب المراجعة تزداد اذا كان مكتب المراجعة من المكاتب الاربعة الكبرى المعروفة عالميا	.279	.094
12	أتعاب المراجعة تزداد كلما تعددت فروع مكتب المراجعة	.384*	.019
13	أتعاب المراجعة تزداد كلما تنوعت مصادر الحصول على المعلومات لأغراض التخطيط	.300	.072
14	أتعاب المراجعة تزداد كلما استعان مكتب المراجعة بالخبراء	.602**	.000
18	أتعاب المراجعة تزداد كلما زادت كفاءة الخدمات المهنية التي يقدمها مكتب المراجعة	.288	.083
19	أتعاب المراجعة تزداد كلما زاد التأهيل العلمي و الخبرة العملية للعاملين بمكتب المراجعة	.572**	.000
20	أتعاب المراجعة تزداد كلما زاد استخدام الشركة للنظام الالي	.476**	.003

** معامل الارتباط دال احصائيا عند مستوى دلالة (0.01)

* معامل الارتباط دال احصائيا عند مستوى دلالة (0.05)

يتضح من الجدول أعلاه، والذي يعرض معاملات ارتباط عبارات المحور الثاني المتعلق بالعوامل المتعلقة بمكتب المراجعة مع درجته الكلية، أن الفقرات (4، 6، 7، 9، 14، 19، 20) ترتبط مع الدرجة الكلية للمحور عند مستوى معنوية (0.01)، والفقرات (8، 10، 12) ترتبط مع الدرجة الكلية للمحور عند مستوى معنوية (0.05)، أما الفقرات (11، 13، 18) فلا يوجد تربط بينها وبين الدرجة الكلية عند مستويي معنوية (0.01، 0.05) وبالتالي فهي لا تتسق مع باقي العبارات، وبالتالي يتم حذفها، ولعل مرد ذلك لطبيعة وحجم مكاتب المراجعة ونوعية الخدمات المؤداة.

ثبات الاستبانة: يستخدم معامل ألفا كرونباخ لتحديد درجة صدق وثبات عبارات كل محور من محاور الاستبانة ويعرض الجدولين التاليين (4.3، 5.3) نتائج هذا الاختبار.

جدول (4): نتائج اختبار ألفا للصدق والثبات

الرقم	العبرة	معامل ألفا
1	العوامل المتعلقة بحجم الشركة محل المراجعة	0.579
2	العوامل المتعلقة بحجم مكتب المراجعة	0.655

يتضح من الجدول أعلاه، والذي يعرض نتائج اختبار ألفا، أن قيمة ألفا للمحور الثاني تفوق القيمة المقبولة إحصائياً في بحوث العلوم الإنسانية وهي (0.600) مما يشير إلى ثبات الاستبانة، أما قيمة ألفا للمحور الأول فهي تقل عن القيمة المقبولة إحصائياً وبالتالي نستخدم خاصية معامل ألفا إذا حذفت العبارة، ويعرض الجدول رقم (5.3) نتائج هذا الاختبار.

جدول (5): نتائج اختبار ألفا للصدق والثبات للفرضية الأولى

الرقم	العبرة	معامل ألفا إذا حذفت العبارة
1	أتعاب المراجعة تزداد وفقاً لحجم المنشأة محل المراجعة	0.553

0.552	أتعاب المراجعة تزداد وفقا لعدد موظفي العمل بالمقارنة بغيرها من الشركات	2
0.469	أتعاب المراجعة تزداد وفقا لتعقيد العمليات (انظمة تشغيل البيانات التي تتبعها الشركة تحت المراجعة)	3
0.600	أتعاب المراجعة تزداد وفقا لربحية الشركة تحت المراجعة	5
0.517	أتعاب المراجعة تزداد كلما زادت درجة استعجال العميل لإتمام عملية المراجعة	15
0.595	أتعاب المراجعة تزداد كلما كانت هناك فروع اجنبية بالشركة تحت المراجعة	16
0.479	أتعاب المراجعة تزداد كلما قلت كفاءة نظام الرقابة الداخلية بالشركة	17

يتضح من الجدول أعلاه، أن حذف العبارة الخامسة سيؤدي إلى زيادة قيمة الفا بحيث تصبح مقبولة احصائيا، وبالتالي نحذف العبارة المشار إليها أنفا.

3-10 - تحليل خصائص عينة الدراسة:

تناولت الدراسة مجموعة من المتغيرات الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة بحيث العمر، المؤهل العلمي، المسمى الوظيفي، سنوات الخبرة والمستقرة من المعلومات العامة التي تضمنتها الاستبانة واستناداً على ذلك تم وصف عينة الدراسة كالآتي:

جدول (6): تحليل سمات المشاركين

الخصائص	المجموعات	العدد	النسبة المئوية
العمر	أقل من 30 سنة	8	21.6%

35.1%	13	من 30 سنة - أقل من 40 سنة	
27.0%	10	من 40 سنة - أقل من 50 سنة	
16.2%	6	50 سنة فأكثر	
08.1%	3	دبلوم عالي محاسبة	المؤهل العلمي
48.6%	18	بكالوريوس محاسبة	
27.0%	10	ماجستير محاسبة	
16.2%	6	دكتوراه محاسبة	
24.3%	9	مدير مالي	المسمى الوظيفي
16.2%	6	مساعد مدير مالي	
37.8%	14	مراجع خارجي	
10.8%	4	صاحب مكتب مراجعة	
18.9%	7	أقل من 3 سنوات	سنوات الخبرة
37.8%	14	من 3 سنوات - أقل من 10 سنوات	
43.2%	16	10 سنوات فأكثر	

يعرض الجدول (6) تحليل المتغيرات الشخصية للمشاركين بالدراسة، حيث يبين أن المشاركين بالدراسة لديهم مؤهل في مجال المحاسبة وأن 93.9 % من المشاركين يحملون مؤهل جامعي على الأقل، وأن خبرة 43.2% من المشاركين لديهم خبرة 10 سنوات فأكثر، كما أن 48.6% من المشاركين يعملون بمكاتب مراجعة بينما الباقي يعملون كمدرء ماليين. وتشير الخصائص المتعلقة بالمؤهل والخبرة والتخصص والوظيفة على قدرة المشاركين على الإجابة على العبارات الواردة بالاستبانة.

10- 5 - اختبار فرضيات الدراسة:

من أجل اختبار فرضيات الدراسة تم استخدام المتوسط المرجح واستخدام اختبار "ت" لعينة واحدة

ONE-SAMPLE T-TEST لاختبار فرضيات الدراسة عند مستوى دلالة معنوية (0.05) كما يلي:

إختبار الفرضية الأولى: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المتعلقة بالمنشأة محل المراجعة وحجم أتعاب عملية المراجعة.

جدول (7): المتوسط المرجح لاختبار الفرضية الأولى

الانحراف المعياري	المتوسط المرجح	العبارة
0.737	4.108	أتعاب المراجعة تزداد وفقا لحجم المنشأة محل المراجعة
1.100	4.108	أتعاب المراجعة تزداد كلما زادت درجة استعجال العميل لإتمام عملية المراجعة
0.957	3.973	أتعاب المراجعة تزداد كلما قلت كفاءة نظام الرقابة الداخلية بالشركة
0.936	3.892	أتعاب المراجعة تزداد وفقا لتعقيد العمليات (انظمة تشغيل البيانات التي تتبعها الشركة تحت المراجعة)

1.084	3.784	أتعاب المراجعة تزداد كلما كانت هناك فروع اجنبية بالشركة تحت المراجعة
0.899	3.432	أتعاب المراجعة تزداد وفقا لعدد موظفي العميل بالمقارنة بغيرها من الشركات
0.554	3.883	الفرضية الأولى

يبين الجدول أعلاه المتوسط المرجح والانحراف المعياري لإجابات المشاركين حول المحور الأول مرتبة ترتيباً تنازلياً، وتقع قيمة المتوسط المرجح للمحور ضمن الفترة (3.40 - أقل من 4.20) مما يشير إلى أن المشاركين يعتقدون بوجود علاقة بين العوامل المتعلقة بالمنشأة محل المراجعة وحجم أتعاب عملية المراجعة، وأن لتلك العوامل تأثير كبير على حجم اتعاب عملية المراجعة، باستثناء العبارة المتعلقة بعدد موظفي العميل بالمقارنة بغيرها من الشركات والتي تقع ضمن مدى التأثير المتوسط (2.60 - أقل من 3.40).

إختبار الفرضية الثانية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المتعلقة بمكتب المراجعة وحجم أتعاب عملية المراجعة.

جدول (8): المتوسط المرجح لاختبار الفرضية الثانية

الانحراف المعياري	المتوسط المرجح	العبارة
0.954	4.081	أتعاب المراجعة تزداد كلما زادت المخاطر المهنية التي يتعرض لها المراجع
1.054	4.000	أتعاب المراجعة تزداد وفقا لسمعة وشهرة مكتب المراجعة
0.897	3.973	أتعاب المراجعة تزداد كلما استعان مكتب المراجعة بالخبراء

0.924	3.919	أتعاب المراجعة تزداد كلما زاد التأهيل العلمي والخبرة العملية للعاملين بمكتب المراجعة
1.010	3.622	أتعاب المراجعة تزداد كل ما زادت سنوات الخبرة لمكتب المراجعة
0.961	3.486	أتعاب المراجعة تزداد كلما كان مكتب المراجعة متخصص في مجال نشاط الشركة تحت المراجعة
1.109	3.216	أتعاب المراجعة تقل كلما زادت مستوى المنافسة بين مكاتب المراجعة الخارجية
1.080	3.000	أتعاب المراجعة تزداد كلما زاد استخدام الشركة للنظام الآلي
1.273	2.865	أتعاب المراجعة تزداد وفقا لحجم مكتب المراجعة
1.045	2.730	أتعاب المراجعة تزداد كلما تعددت فروع مكتب المراجعة
0.554	3.883	الفرضية الثانية

يبين الجدول أعلاه المتوسط المرجح والانحراف المعياري لإجابات المشاركين حول المحور الثاني مرتبة ترتيباً تنازلياً، وتقع قيمة المتوسط المرجح للمحور ضمن الفترة (3.40 - أقل من 4.20) مما يشير إلى أن المشاركين يعتقدون بوجود علاقة بين العوامل المتعلقة بمكتب المراجعة وحجم أتعاب عملية المراجعة، وأن لتلك العوامل تأثير كبير على حجم أتعاب عملية المراجعة، باستثناء العبارات الأربعة الأخيرة التي تقع ضمن مدى التأثير المتوسط (2.60 - أقل من 3.40).

واتضح للباحثة ان اتعاب المراجع الخارجي تتأثر بعامل الخبرة والكفاءة، التخصص في مجال النشاط، شهرة المكتب وكذلك المؤهل العلمي للعاملين بالمكتب. اكثر من تأثيرها بحجم المنافسة بين المكاتب، استخدام العميل للحاسب الآلي، حجم مكتب المراجعة او تعدد فروع. وهذا ما اوضحته النتائج في الجدول (8)

ولتدعيم النتائج المنوه عنها أعلاه نجري اختبار ONE SAMPLE T-TEST، وتوضح النتائج المعروضة في الجدول التالي أن قيم SIG أصغر من 0.05 وقيم T المحسوبة أكبر من قيم T الجدولية 1.984، وبالتالي نقبل فرضيات الدراسة.

جدول (9): نتائج اختبار "ت" لعينة واحدة

البيان	قيمة "ت"	مستوى الدلالة
الفرضية الأولى	9.694	0.000
الفرضية الثانية	5.818	0.000

10- 6 - تحليل الفرضية الثالثة:

ويعرض الجدول (10) المتوسط المرجح والانحراف المعياري لإجابات المشاركين حول العلاقة بين العوامل وحجم اتعاب عملية المراجعة مرتبة ترتيباً تنازلياً، وتقع قيمة المتوسط المرجح للعوامل الاثنى عشر الأولى ضمن الفترة (3.40 - أقل من 4.20) مما يشير إلى أن المشاركين يعتقدون بوجود تأثير كبير لتلك العوامل على حجم اتعاب عملية المراجعة، ويعتبر المشاركون أن حجم المنشأة محل المراجعة ودرجة استعجال العميل لاتمام عملية المراجعة أكبر العوامل تأثيراً (المتوسط 4.108) وهما عاملين من العوامل المتعلقة بالمنشأة محل المراجعة، يليهما ثلاث عوامل تتعلق بمكتب المراجعة تتمثل في درجة المخاطر المهنية التي يتعرض لها المراجع (المتوسط 4.081) وسمعة وشهرة مكتب المراجعة (المتوسط 4.000) والاستعانة بالخبراء (المتوسط 3.973). ومن ناحية أخرى، تقع قيمة المتوسط المرجح للعوامل الأربعة الأخيرة ضمن الفترة (2.60 - أقل من 3.40) مما يشير إلى أن المشاركين يعتقدون بوجود تأثير متوسط لتلك العوامل على حجم مكتب المراجعة واتعاب عملية المراجعة، ويعتبر المشاركون أن حجم مكتب المراجعة أقل العوامل تأثيراً (المتوسط 2.730).

وفي نظر الباحثة يرجع عدم اهتمام المستجيبين بهذا العامل نظراً للكساد الحاصل في سوق خدمات المراجعة، فضلاً عن قيام ديوان المحاسبة بمراجعة الشركات العامة والتي تشكل النسبة الأكبر في الاقتصاد الليبي.

جدول (10): المتوسط المرجح لاختبار العلاقة بين العوامل وحجم اتعاب عملية المراجعة

الانحراف المعياري	المتوسط المرجح	العبرة
0.737	4.108	أُتْعَاب المراجعة تزداد وفقاً لحجم المنشأة محل المراجعة
1.100	4.108	أُتْعَاب المراجعة تزداد كلما زادت درجة استعجال العميل لإتمام عملية المراجعة
0.954	4.081	أُتْعَاب المراجعة تزداد كلما زادت المخاطر المهنية التي يتعرض لها المراجع
1.054	4.000	أُتْعَاب المراجعة تزداد وفقاً لسمعة وشهرة مكتب المراجعة
0.897	3.973	أُتْعَاب المراجعة تزداد كلما استعان مكتب المراجعة بالخبراء
0.957	3.973	أُتْعَاب المراجعة تزداد كلما قلت كفاءة نظام الرقابة الداخلية بالشركة
0.924	3.919	أُتْعَاب المراجعة تزداد كلما زاد التأهيل العلمي والخبرة العملية للعاملين بمكتب المراجعة
0.936	3.892	أُتْعَاب المراجعة تزداد وفقاً لتعقيد العمليات (انظمة تشغيل البيانات التي تتبعها الشركة تحت المراجعة)
1.084	3.784	أُتْعَاب المراجعة تزداد كلما كانت هناك فروع اجنبية بالشركة تحت المراجعة
1.010	3.622	أُتْعَاب المراجعة تزداد كل ما زادت سنوات الخبرة لمكتب المراجعة

0.961	3.486	أتعاب المراجعة تزداد كلما كان مكتب المراجعة متخصص في مجال نشاط الشركة تحت المراجعة
0.899	3.432	أتعاب المراجعة تزداد وفقا لعدد موظفي العميل بالمقارنة بغيرها من الشركات
1.109	3.216	أتعاب المراجعة تقل كلما زادت مستوى المنافسة بين مكاتب المراجعة الخارجية
1.080	3.000	أتعاب المراجعة تزداد كلما زاد استخدام الشركة للنظام الالي
1.273	2.865	أتعاب المراجعة تزداد وفقا لحجم مكتب المراجعة
1.045	2.730	أتعاب المراجعة تزداد كلما تعددت فروع مكتب المراجعة

ولتدعيم النتائج المنوه عنها أعلاه نجري اختبار ONE SAMPLE T-TEST، وتوضح النتائج المعروضة في الجدول التالي أن قيم SIG أصغر من 0.05 وقيم T المحسوبة أكبر من قيم T الجدولية 1.984، وبالتالي نقبل فرضية الدراسة الثالثة.

جدول (9): نتائج اختبار "ت" لعينة واحدة

البيان	قيمة "ت"	مستوى الدلالة
الفرضية الثالثة	6.894	0.000

7-10 - نتائج الدراسة:

استناداً على ما تم استعرضه عند إختبار فرضيات الدراسة نستنتج قبول فرضيتي الدراسة على النحو التالي:

الفرضية الأولى: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المتعلقة بالمنشأة محل المراجعة وحجم أتعاب عملية المراجعة.

الفرضية الثانية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المتعلقة بمكتب المراجعة وحجم أتعاب عملية المراجعة.

الفرضية الثالثة: تختلف الأهمية النسبية لكل عامل من العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة.

واستناداً على ما تم استعرضه عند تحليل سمات المشاركين نستنتج الآتي:

ارتفاع المستوى التعليمي للمشاركين حيث أن 93.9% يحملون على الأقل درجة البكالوريوس في مجال المحاسبة.

امتلاك المشاركين لخبرة كافية حيث أن خبرة 43.2% منهم تزيد عن عشر سنوات.

11 - توصيات الدراسة: نعرض فيما يلي بعض التوصيات على النحو التالي:

- 1- توعية الأطراف المهتمة بمراجعة الحسابات بأهمية العوامل المتعلقة بالمنشأة وبمكتب المراجعة وأثرهما على أتعاب عملية المراجعة.
- 2- حث كل من مكاتب المراجعة العاملة في ليبيا والشركات محل المراجعة على الاهتمام بالعوامل المختارة بالدراسة لما لذلك من أثر على أتعاب عملية المراجعة.
- 3- توعية العملاء بأهمية مهنة المراجعة ودورها ووظيفتها في المجتمع وذلك بتغليب الكفاءة والجودة على عامل الاتعاب المنخفضة.
- 4- إصدار تشريع يلزم بضرورة إفصاح الشركات عن أتعاب المراجعة في القوائم المالية وفصل ما بين ما يتم دفعه كأتعاب لعملية المراجعة عن مقابل الخدمات الاستشارية التي يقدمها المراجع للشركة.
- 5- كما تقترح الدراسة الحالية بعض الدراسات المستقبلية على النحو التالي:
 - تقييم مدى تأثير العوامل من منظور العاملين بديوان المراجعة.
 - إجراء دراسة العلاقة بين جودة مراجعة الحسابات واتعاب المراجعة.

SUMMARY

The audit fees are an important determinant of the level of effort exerted by the external auditor. Giving a neutral technical opinion by the auditor about the fairness of the financial statements requires making an appropriate effort in order to obtain appropriate and sufficient evidence, which leads to a high value of the audit fee to match the cost of carrying out the audit task.

Because of the importance of the factors determining audit fees, the idea of this study was launched. This study aims to identify the determinants of the external auditor's fees from the point of view of external auditors and private companies in Libya, in order to help the parties to determine the appropriate fees in order to preserve the independence of the auditors and the efficiency of the audit process. Through a review of previous studies, 22 factors were identified for audit fees and then classified into two groups, which are factors associated with the audit office and factors associated with the audited facility.

To achieve the objectives of the study, the researcher presented the hypotheses that there is a statistically significant effect of the factors related to the audited facility on determining the external auditors fees, and there is a statistically significant effect of the factors related to the audit office on determining the external auditors fees, and the order of each of these factors varies in its effect on determining audit fees. The study sample is represented by external auditors working in private offices and financial managers of private companies. The researcher also relied on surveying the information from the study sample on the questionnaire. The statistical package for the social sciences program was used SPSS in order to analyze the data obtained from the distributed questionnaires, to test hypotheses, to analyze the data and to interpret the results.

The researcher found the most important factors influencing the determination of audit fees, where she found that the participants believe there is a significant effect for these factors on the audit fees value, the participants believe that the size of the facility under auditing and the urgency of the client to complete the auditing process, are the biggest influencing factors (with an average of 4.108) those two factors related to the audit firm, followed by three factors related to the audit office, represented in the degree of professional risks to which the auditor is exposed (with an average of 4.081), reputation and fame of the audit office (with an average of 4.000) and the use of experts (with an average of 3.973). On the other hand, the average value of the last four factors falls within the period 2.60 (less than 3.40), which indicates that the participants believe that there is an average effect of these factors on the size of the audit office and the audit process fees, and the participants consider that the size of the audit office is the least influential (with an average of 2.730)

المراجع:-

- 1- ابو نصار محمد حسين (1999) العوامل المحددة لاتعاب المراجعة في الاردن من وجهة نظر المراجعين والشركات المساهمة العامة . مجلة دراسات , المجلد (26) العدد (2) , الجامعة الاردنية , عمان , الاردن .
- 2- الحميد عبدالرحمن 1988 العوامل التي تؤثر على تحديد اتعاب المراجع القانوني دراسة ميدانية للشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية , مجلة معهد الادارة العامة العدد 59(الرياض المملكة العربية السعودية).
- 3- الشاطري وأيمان حسين والعنقري و حسام عبد المحسن (2006) . انخفاض مستوى اتعاب المراجعة واثارة على جودة الاداء المهني " دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية . مجلة جامعة الملك عبد العزيز بالاقتصاد والادارة المجلد (20) العدد (1) جدة المملكة العربية السعودية

- 4- المزحاني، حسين (2010) العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب تدقيق الحسابات في الجمهورية اليمنية، الاكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية صنعاء اليمن.
- 5- الذنيبات، علي، وخداش، حسام الدين (2009) المادة العلمية والعملية للتأهيل لامتحان
- 6- التميمي، هادي، (2004) مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر ص14
- 7- أدام، محمد السيد حسين، (2000)، منهج كمي مقترح لتحديد أتعاب مراجع الحسابات في سوق خلافات المراجعة، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة قناة السويس
- 8- الكاسح، نوري (2016) أتعاب المراجعة والعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المراجعين القانونيين. دراسة تطبيقية على مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية في مدينة طرابلس. مجلة جامعة الزيتونة المجلد (17) ليبيا.
- 9- سويدان، ميشيل (2008) بعض العوامل المحددة لإتعاب المراجعة " دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في بورصة عمان مجلة جامعة الملك عبد العزيز المجلد (24) العدد (1) المملكة العربية السعودية
- 10- قطب، أحمد السباعي والخابر، خالد ناصر (2004) العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مراجع الحسابات دراسة ميداني تطبيقية على دولة قطر " مجلة جامعة الملك عبد العزيز المجلد (18) العدد (24) المملكة العربية السعودية.
- 11- الحميد، عبدالرحمن إبراهيم (1988) " العوامل التي تؤثر على تحديد أتعاب المراجع الخارجي : دراسة ميدانية للشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية " مجلة معهد الإدارة العامة ، العدد 59 سبتمبر .
- 12- العمري، مباركة سالم (2003) "فجوة التوقعات بين مراجعي الحسابات و مستخدمي المعلومات المحاسبية في ليبيا رسالة ماجستير غير منشورة كلية الاقتصاد جامعة قاريونس ص 14
- 13- الدرباق، مرعي (2003)، العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب عملية المراجعة من وجهة نظر المراجعين الخارجيين والشركات المساهمة الخاصة، رسالة ماجستير غير منشورة اكااديمية الدراسات العليا فرع بنغازي.
- 14- راضي، محمد سامي (1998) تحليل العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة دراسة تطبيقية المجلة العربية للمحاسبة العدد 1 - ص3
- 15- قطب، احمد السباعي ، الخاطر، خالد (2004)، العوامل المؤثرة في أتعاب مراجعة الحسابات "دراسة ميدانية "مجلة جمعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد و الإدارة المجلد 18 ص 154

- 16- وليم توماس و امرسون هنكي، (1989)، المراجعة بين النظرية والتطبيق ترجمة حجاج، أحمد حامد، دار المريخ للنشر الرياض العربية السعودية ، ص365.
- 17- عبدالله، خالد امين،(2010)، علم تدقيق الحسابات النظرية، الطبعة الرابعة، عمان الأردن
- 18- عبدالله، خالد امين،(2004)، علم تدقيق الحسابات، عمان داو وائل للنشر الطبعة الرابعة.
- 19- وهبي، عمرو، (1999)، علم تدقيق الحسابات دار المسيرة للنشر و التوزيع عمان الأردن 1999 ص182
- 20- نصر صالح منشورات أكاديمية الدراسات العليا " طرابلس " بعنوان نحو إطار نظري عام للمراجعة وأثرها على معاييرها الطبعة الأولى 2014 صفحة 47
- 21- بن غربية ، سالم ، وآخرون ، دراسة معايير المراجعة وقواعد السلوك المحيطي في ليبيا . منشورات مركز البحوث والعلوم الاقتصادية ، بنغازي ، سنة 1987 ، ص 22 .
- 22 - قانون إنشاء نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين والقرارات المكملة له، رقم 116، لسنة 1973، دار الطباعة الليبية.