

أثر العوامل المتعلقة بمكاتب المراجعة على تحديد قيمة اتعاب المراجعة الخارجية على الحسابات (دراسة ميدانية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في المنطقة الغربية - ليبيا)

د. عبدالحكيم البشير الملهوف

قسم المحاسبة | كلية المحاسبة | الرجبان.

- جامعة الزنتان | مدينة الزنتان.

البريد الإلكتروني: hakimzintany@yahoo.com : 0924106418

Abstract:

The purpose of this research is to examine the effect of factors that related to audit firms on determination of audit fees from the point view of the Libyan external auditors. To achieve the main aim of this research, it was divided into four sections. The problem of the research and its objective, and importance was announced in the first section. The second section was dedicated to build the theoretical framework of the research. The third section illustrates the empirical part of the research, Finally, a summary of the main results and a possible recommendations are provided in the fourth section. In order to collect the necessary data, 98 copies of questioners were sent to a randomly selected sample of external auditors in western part of Libya, only (62) useable questioners were collected out of the (80) that were distributed which made a response rate of (77.5 %).

According to the statistical analysis of gathered data, the results of this research indicated that: audit fees in the Libyan environment was affected by audit firms' factors such as: Size of the audit firm, long relationship between auditors and their audit clients, high levels of competition among audit firms and providing non-audit services to audit clients .

Based on the obtained results, the research has suggested some recommendations that aims to improve audit quality such as: the necessity to adopt local accounting and auditing standards, reviewing the existing litigations that controls accounting and auditing profession, providing support to small and medium sized audit firms to reorganize itself, reduce

high levels of competition among audit firms, and prohibiting audit firms from auditing the same audit client after five years.

Keywords: Audit fees, audit firm size, audit tenure, competition, and non-audit services.

ملخص البحث:

استهدف البحث التعرف على مدى أثر العوامل المتعلقة بمكاتب المراجعة على تحديد قيمة أتعاب المراجعة الخارجية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في البيئة الليبية. وقد تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي لإجراء هذا البحث، وجمعت البيانات اللازمة للدراسة الميدانية من خلال استخدام صحف الاستبيان التي وُزعت على عينة عشوائية تكونت من (80) مراجعاً خارجياً في المنطقة الغربية من ليبيا، وقد تم استرداد عدد (62) صحيفة استبيان قابلة للتحليل بنسبة ردود بلغت (77.5%) . قُسم البحث إلى أربعة أجزاء رئيسية، حيث خُصص الجزء الأول للتعريف بمشكلة البحث، وأهدافه، وأهميته، في حين كُرس الجزء الثاني لبناء الإطار النظري للبحث، أما الجزء الثالث فقد تناول عرض الجوانب المتعلقة بالدراسة الميدانية وتحليل البيانات، وأخيراً اشتمل الجزء الرابع على عرض لأهم النتائج التي تم الوصول إليها، بالإضافة إلى تقديم بعض التوصيات المقترحة. ومن خلال التحليل الإحصائي للبيانات المجمع من عينة الدراسة توصل البحث إلى مجموعة من النتائج التي أشارت في مجملها إلى تأثير قيمة أتعاب المراجعة في البيئة الليبية بالعوامل الخاصة بمكاتب المراجعة وهي: حجم مكتب المراجعة، واستمرارية مكاتب المراجعة مع نفس العملاء، والمنافسة بين مكاتب المراجعة، وتقديم مكاتب المراجعة للخدمات الاستشارية الأخرى لنفس عملاء المراجعة. كذلك قدم البحث مجموعة من التوصيات الهادفة إلى تقليل أثر العوامل المتعلقة بمكاتب المراجعة على تحديد قيمة أتعاب

المراجعة من أهمها: ضرورة توعية طرفي التعاقد (المراجعين وعملاء المراجعة) بأهمية العوامل المتعلقة بمكاتب المراجعة وتأثيرها على تحديد قيمة أتعاب المراجعة ، والعمل على اصدار قوانين وتشريعات تحدد قيمة أتعاب المراجعة من حيث الحد الأعلى والأدنى، بالإضافة إلى إلزام طرفي التعاقد بالإفصاح عن أتعاب المراجعة العادية وأتعاب الخدمات الاستشارية الأخرى بشكل منفصل وواضح. الكلمات الرئيسية (الافتتاحية): أتعاب المراجعة، حجم المكتب، الاستمرارية، المنافسة، تقديم الخدمات الاستشارية.

1-1: المقدمة:

تهدف مهنة المراجعة الخارجية على الحسابات إلى إعطاء رأي فني محايد عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية للمشاريع الاقتصادية، الأمر الذي يساهم في إضفاء الثقة والمصداقية لدي الأطراف المستفيدة من البيانات والمعلومات التي تحتويها تلك القوائم، ومساعدتها في اتخاذ العديد من القرارات الاقتصادية السليمة. وتعتبر عملية تحديد قيمة أتعاب المراجعة بين طرفي التعاقد (مكاتب المراجعة والمنشآت عملاء المراجعة) من بين أهم المواضيع التي نالت قسطاً كبيراً من الدراسة والتحليل في الأدب المحاسبي، نظراً للتعقيدات التي تتميز بها عملية تحديد الأتعاب، وما يصاحبها من ضغوطات ومساومات بين طرفي التعاقد. حيث تمثل قيمة الأتعاب بالنسبة لمكاتب المراجعة المصدر الرئيس للدخل الذي تحصل عليه من عملاتها نظير الجهد والوقت المبذول لإتمام عملية المراجعة، الأمر الذي قد يدفعها إلى استخدام كل ما لديها من امكانيات وقدرات لتعظيم قيمة هذه الأتعاب إلى أكبر قدر ممكن؛ وفي المقابل تسعى المنشآت عملاء المراجعة إلى تخفيض قيمة تلك الأتعاب إلى أدنى حد من خلال اللجوء إلى استعمال جميع الوسائل المتاحة لها باعتبار أنّ هذه

الأتعاب تمثل تكاليف أو أعباء لا مفر من تحملها في سبيل الحصول على خدمات المراجعة الخارجية (حلس، 2003؛ ابونوارة، 2021؛ الامين، 2017؛ ادم، والسيد، 2023). لذلك أصبحت مسألة تحديد قيمة أتعاب المراجعة من الأمور الجوهرية لكلا طرفي التعاقد، سواء من حيث تقييم المراجعين الخارجيين لمدى عدالة تلك الأتعاب وتناسبها مع ما يقومون به من جهد ووقت وتكلفة ومخاطر، أو من حيث مدى شعور عملاء المراجعة بحصولهم على المنفعة المطلوب توفرها والتي تبرر تحملهم دفع قيمة تلك الأتعاب.

1- 2: طبيعة مشكلة البحث.

لقد حظي موضوع تحديد العوامل المختلفة التي يمكن أن تؤثر على تحديد قيمة أتعاب المراجعة باهتمام العديد من الدارسين والباحثين في مجال المراجعة، من خلال اجراء الدراسات الهادفة لأجل وضع أسس وقواعد سليمة لتحديد قيمة تلك الأتعاب، وللمحافظة على دقة وموضوعية خدمة المراجعة، وعلى ثقة العملاء ومستخدمي التقارير المالية في استقلالية المراجعين الخارجيين، وفي نزاهة وصدق التقارير الصادرة عنهم (ابونوارة، 2021). وقد تبين من خلال استعراض الأدب المحاسبي المتعلق بهذا الموضوع وجود نوعين من العوامل التي يعنقد بأن لها تأثيراً على تحديد قيمة أتعاب المراجعة هما: عوامل خاصة بمكاتب المراجعة، وعوامل خاصة بالشركات عملاء المراجعة. حيث يتضمن النوع الأول العديد من العوامل مثل: حجم مكتب المراجعة، والتخصص المهني لمكتب المراجعة، وسمعة مكتب المراجعة، والمنافسة بين مكاتب المراجعة ... الخ، في حين يتضمن النوع الثاني مجموعة من العوامل مثل: حجم الشركة محل المراجعة، ونوع النشاط، وتغيير أعضاء مجالس الإدارة، ونظام تشغيل البيانات، وسلامة نظام الرقابة الداخلية،

وعدد المواقع المختلفة التابعة للشركة ... الخ.

ونظرا للتغيرات الاقتصادية المعاصرة التي يشهدها العالم بصفة عامة، والبيئة المحلية بصفة خاصة، من خلال خصخصة القطاع العام، وزيادة عدد الانشطة الاقتصادية في مختلف المجالات الزراعية، والصناعية، والتجارية، وما نتج عنه من زيادة في عدد وحجم المنشآت عملاء المراجعة، ومكاتب المراجعة على حد سواء، وزيادة حدة المنافسة بين مكاتب المراجعة للحصول على عملاء جدد، أو للحفاظ على العملاء الحاليين، وعلى توسع مكاتب المراجعة في تقديم الخدمات الاستشارية الاخرى لعملائها، وفي ظل عدم وجود أسس وقواعد قانونية ومهنية موضوعية وعادلة يمكن الاعتماد عليها بين اطراف التعاقد لتحديد قيمة أتعاب المراجعة، وقلة الدراسات والأبحاث على المستوى المحلي (على حد علم الباحث) التي اهتمت بدراسة مدى تأثير العوامل المتعلقة بمكاتب المراجعة على قيمة أتعاب المراجعة، تحاول هذه الدراسة تقديم أدلة ونتائج عملية (Empirical evidence) من وجهة نظر المراجعين الخارجيين العاملين في مكاتب المحاسبة والمراجعة الخاصة في المنطقة الغربية من ليبيا حول مدى تأثير قيمة أتعاب المراجعة ببعض من العوامل المتعلقة بمكاتب المراجعة وهي: حجم مكتب المراجعة، واستمرارية مكاتب المراجعة في مراجعة نفس العملاء، والمنافسة بين مكاتب المراجعة، وتقديم الخدمات الاستشارية، بهدف الرفع من مكانة وجودة مهنة المراجعة الخارجية على الحسابات.

وبناء على ما سبق يمكن صياغة المشكلة التي يدور حولها البحث في الاجابة عن التساؤل التالي:

(ما مدى تأثير قيمة أتعاب المراجعة الخارجية في البيئة الليبية بالعوامل المتعلقة بمكاتب المراجعة؟).

1-3: أهداف البحث

يهدف البحث إلى تحقيق الآتي: -

- 1- التعرف على ما احتواه الأدب المحاسبي من آراء وأفكار حول التأثير المحتمل لمجموعة العوامل المتعلقة بمكاتب المراجعة على تحديد قيمة أتعاب المراجعة.
- 2- الحصول على نتائج وأدلة عملية، حول تأثير العوامل الخاصة بمكاتب المراجعة على تحديد قيمة أتعاب المراجعة.
- 3- تقديم بعض التوصيات للمساهمة في زيادة الثقة في مهنة المراجعة وتحسين جودتها، ودعم استقلالية ونزاهة المراجعين الخارجيين.

1-4: أهمية البحث:

تتبع أهمية البحث من كونه يهدف إلى التعرف على مدى تأثير قيمة أتعاب المراجعة بمجموعة من العوامل المتعلقة بمكاتب المراجعة (حجم مكتب المراجعة، والاستمرارية، والمنافسة بين مكاتب المراجعة، وتقديم الخدمات الاستشارية)، الأمر الذي سيساهم من خلال النتائج المتحصل عليها من هذه الدراسة في الرفع من مكانة مهنة المراجعة الخارجية على الحسابات، باعتبارها المصدر الأساسي لثقة المستثمرين في البيانات والمعلومات التي تتضمنها القوائم والتقارير المالية للمشاريع الاقتصادية، وفي تدعيم استقلالية المراجع الخارجي التي تعتبر حجر الزاوية لهذه المهنة، كذلك ستمثل النتائج المتحصل عليها مصدراً مهما ومرجعاً للباحثين والمهتمين بمهنة المراجعة والساعين الى تطويرها.

1-5: فرضيات البحث:

في ضوء طبيعة مشكلة البحث وأهدافه تم صياغة الفرضيات التالية: -
الفرضية الأولى: لا يؤثر حجم مكتب المراجعة على تحديد قيمة أتعاب المراجعة.

الفرضية الثانية: لا تؤثر المنافسة بين مكاتب المراجعة على تحديد قيمة أتعاب المراجعة.

الفرضية الثالثة: لا تؤثر استمرارية مكتب المراجعة مع نفس العملاء على تحديد قيمة أتعاب المراجعة.

الفرضية الرابعة: لا يؤثر تقديم مكتب المراجعة للخدمات الاستشارية على تحديد قيمة أتعاب المراجعة.

1- 6: منهجية البحث:

اعتمد البحث على المنهج الاستقرائي التحليلي لأجل تكوين اساسه النظري، من خلال عرض وتحليل ما احتواه الأدب المحاسبي المتعلق بمجال المراجعة من كتب ودوريات وأبحاث (مصادر ثانوية). في حين تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي في ما يتعلق بإعداد الجانب العملي للبحث باستخدام أسلوب المسح (Survey) لجمع البيانات والمعلومات اللازمة للدراسة، بواسطة استخدام صحف الاستبيان (Questionnaire) أداة رئيسة لهذا الغرض (مصادر اولية)، بالإضافة إلى استخدام بعض الأساليب والطرق الإحصائية في وصف وتحليل البيانات واختبار الفرضيات من خلال الاستعانة ببرنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS).

1- 7: حدود البحث:

يتقيد البحث بالحدود التالية:

1. التعرف على مدى تأثير مجموعة من العوامل المرتبطة بمكاتب المراجعة على تحديد قيمة أتعاب المراجعة (حجم مكتب المراجعة، والاستمرارية، والمنافسة بين مكاتب المراجعة، وتقديم الخدمات الاستشارية) دون التطرق إلى العوامل الأخرى.

2. التعرف على مدى تأثير مجموعة العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة على تحديد قيمة أتعاب المراجعة من وجهة نظر المراجعين الخارجيين دون سواهم من الفئات الأخرى.

3. اقتصر البحث على التعرف على آراء المراجعين الخارجيين المتواجدين في المنطقة الغربية حول موضوع البحث فقط دون المراجعين في المناطق الأخرى.

1- 8: الدراسات السابقة:

تناولت العديد من الدراسات السابقة في بعض الدول دراسة التأثير المحتمل لبعض العوامل المتعلقة بمكاتب المراجعة على قيمة أتعاب المراجعة الخارجية على الحسابات، وفي ما يلي عرض لبعض هذه الدراسات:

1- دراسة قطب، والخاص (2004).

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على العوامل التي تؤثر في تحديد قيمة أتعاب المراجعة الخارجية، وعلى مدى أهمية كل من هذه العوامل في تحديد قيمة الأتعاب من وجهة نظر المراجعين الخارجيين العاملين في البيئة القطرية. وقد تبين من خلال النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن حجم مكتب المراجعة، وتبعية وسمعة مكاتب المراجعة، والمنافسة بين مكاتب المراجعة، وتقديم مكاتب المراجعة للخدمات الاستشارية الإضافية لعملائها محل المراجعة تعد من أكثر العوامل المتعلقة بمكاتب المراجعة التي تؤثر في تحديد قيمة أتعاب المراجعة.

2- دراسة دحدوح (2005).

استهدفت هذه الدراسة حصر العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة المالية في سوريا، وقياس وتحليل الأهمية النسبية لهذه العوامل من وجهة نظر كل من المراجعين الخارجيين والشركات عملاء المراجعة، لأجل التعرف على مدى أهمية

كل من تلك العوامل في تحديد قيمة أتعاب المراجعة. ولتحقيق أهداف البحث تم استخدام صحف الاستبيان التي وزعت على عينة من المراجعين الخارجيين، وعينة أخرى من الشركات عملاء المراجعة في مدينة دمشق وريفها، وقد تضمنت صحف الاستبيان مجموعة من العوامل مرتبطة بكل من مكاتب المراجعة، وبالشركات عملاء المراجعة. وخلصت الدراسة إلى ان عملية تحديد قيمة الأتعاب تتأثر بكل من الوقت اللازم لتنفيذ عملية المراجعة، وحجم مكاتب المراجعة، وشهرة مكاتب المراجعة، ووجود دليل للسلوك المهني.

3- دراسة سويدان (2010).

أجريت هذه الدراسة في الاردن لغرض التعرف على أثر مجموعة من العوامل التي يُعتقد بأن لها تأثير على تحديد قيمة اتعاب المراجعة في الاردن من وجهة نظر عينة من الشركات الاردنية المدرجة في سوق الاوراق المالية الاردني. وقد كان من بين العوامل التي تم دراستها المتعلقة بمكاتب المراجعة كل من: حجم مكتب المراجعة، وقد اظهرت النتائج المتحصل عليها من هذه الدراسة تأثير عملية تحديد أتعاب المراجعة بعامل حجم مكاتب المراجعة.

4- دراسة Zahra (2013).

أجريت هذه الدراسة بهدف دراسة العوامل المؤثر على عملية تحديد قيمة أتعاب المراجعة في البيئة الايرانية من خلال استخدام البيانات المتعلقة بعينة بلغت (1380 شركة) من الشركات الايرانية المدرجة في سوق الاوراق المالية التي تمثل قطاع الصناعة. وقد تبين من خلال النتائج المتحصل عليها من هذه الدراسة وجود تأثير لعامل حجم مكتب المراجعة على تحديد قيمة أتعاب المراجعة.

2- 2- 1: حجم مكتب المراجعة.

يعتبر حجم مكتب المراجعة من بين أكثر العوامل التي يعتقد بأن لها تأثيراً كبيراً على تحديد قيمة أتعاب المراجعة. وعادة ما يقاس حجم مكاتب المراجعة وفقاً لعدة معايير، من بينها على سبيل المثال: عدد العاملين بمكتب المراجعة، أو عدد الشركاء، أو عدد وحجم العملاء، أو حجم الإيرادات السنوية وغيرها من المعايير (ابونوارة، 2021). حيث غالباً ما ينظر إلى مكاتب المراجعة الكبيرة بأن إمكانياتها تسمح لها بتقديم خدمات مراجعة تتميز بجودة عالية، نظراً للعديد من الخصائص التي تتمتع بها مقارنة بمكاتب المراجعة الصغيرة، ومن أهمها: التخطيط الجيد لعملية المراجعة، والتدريب المتخصص للموارد البشرية، والاستثمار الكبير في المعرفة والتعليم المستمر ... الخ. وعلى الرغم من هذا، يرى بعض من الباحثين عكس ذلك، حيث يعتقدون بأنه لا يجب أن يُنظر دائماً لمكاتب المراجعة الكبيرة بأنها تتمتع بالحصانة والمناعة الكافية التي تستطيع بموجبها مواجهة الضغوطات التي تمارس عليها من قبل عملاء المراجعة، والتي من الممكن أن تؤدي إلى التأثير السلبي على عملية تحديد الأتعاب، خاصة في ظل ما تتميز به البيئة الحديثة لمهنة المراجعة من وجود منافسة شديدة بين مكاتب المراجعة لأجل الحصول على العملاء أو للاحتفاظ بهم (Goldman & Barlev, 1974).

2- 2- 2: المنافسة بين مكاتب المراجعة.

يعد عامل المنافسة بين مكاتب المراجعة الخارجية، في مجال مهنة المراجعة الخارجية على الحسابات من بين أهم العوامل التي لها تأثير على تحديد قيمة أتعاب المراجعة. فعلى سبيل المثال: تعتقد (De Angelo, 1981) بأنه كلما زادت درجة المنافسة بين مكاتب المراجعة، زادت إمكانية استبدال مكاتب المراجعة بمكاتب

أخرى لها قابلية واستعداد أكبر لتلبية وقبول رغبات العملاء، الأمر الذي من الممكن أن يؤدي إلى تقليل قدرتها على مواجهة الضغوط. ومن الملاحظ إن شدة المنافسة قد زادة في السنوات الأخيرة، نتيجة لزيادة عدد مكاتب المراجعة، وزيادة عدد عملاء المراجعة، وتعدد وتنوع وتعدد الخدمات التي باستطاعة مكاتب المراجعة تقديمها لعملائها بخلاف عمليات المراجعة العادية، خاصة بعد السماح لمكاتب المراجعة بالقيام بعمليات الدعاية المباشرة لاجتذاب العملاء (Beattie et al, 1999). وقد تسببت هذه التغيرات إلى زيادة قلق وخوف اصحاب مكاتب المراجعة من امكانية عدم القدرة على الاحتفاظ بعملائهم الحاليين، مما يضطرهم إلى استخدام بعض الطرق والاساليب المشروعة وغير المشروعة لمحاولة الحفاظ على عملائهم، الأمر الذي قد يتسبب في نهاية الأمر بإجبار مكاتب المراجعة على قبول التعاقد لأداء عمليات المراجعة الخارجية بأتعاب منخفضة، ودون المستوى المطلوب (ابونصار، 1994). ويُطلق على هذا التصرف في مجال المراجعة بـ (Low-balling) والذي يعني: "تحديد أتعاب عملية المراجعة في بداية التعاقد بأقل من المعدل في نفس الظروف الاعتيادية على أمل أن يتم تعويض هذا النقص في الأتعاب خلال السنوات اللاحقة" (De Angelo, 1981).

2- 2- 3: استمرارية مكتب المراجعة في مراجعة نفس العملاء.

تُعد العلاقة التعاقدية المستمرة بين مكاتب المراجعة والعملاء من بين أحد العوامل الجوهرية التي تؤثر على تحديد قيمة أتعاب المراجعة. حيث يمكن أن تؤدي العلاقات طويلة الأمد بين الطرفين (مكاتب المراجعة وعملاء المراجعة) إلى تغييرات ملحوظة في كيفية تحديد الأتعاب ومقدارها. ويعتقد الكثير من الباحثين بأن استمرارية مكاتب المراجعة مع نفس العملاء يمكن أن تؤدي إلى استفادة كلا طرفي التعاقد.

فمن ناحية يتمكن المراجع الخارجي نتيجة للخبرة المتراكمة والعميقة التي يكتسبها من خلال إجراء عمليات المراجعة لنفس العميل من تقليل الجهد والوقت المستغرق في فهم الأمور المتعلقة بعملية المراجعة مما يساهم في تقليل تكاليف المراجعة. وفي المقابل من الممكن أن تواجه استمرارية مكاتب المراجعة مع نفس العملاء بعض المشاكل والتحديات التي تؤثر في عملية تحديد قيمة الأتعاب، مثل: تكرار الأخطاء في إعداد التقارير والقوائم المالية الأمر الذي يستوجب على المراجع بذل المزيد من الجهد والوقت لإنجاز عملية المراجعة، ويؤدي في نهاية الأمر إلى ارتفاع قيمة الأتعاب، بالإضافة إلى أن طول فترة التعاقد قد تتسبب في استخدام مكاتب المراجعة لأساليب وإجراءات روتينية، وبسيطة ذات تكلفة أقل من المعتاد عند قيامها بعمليات المراجعة، بدلاً من ابتكار أساليب فنية جديدة وحديثة نتيجة للثقة المكتسبة مسبقاً تجاه العملاء (Shockley,1982).

2- 2- 4: تقديم مكتب المراجعة للخدمات الاستشارية لنفس العملاء.

عرّف مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) الخدمات الاستشارية بأنها عبارة عن "الاستشارات المهنية التي تهدف بالأساس إلى تحسين كفاءة وفعالية استخدام العميل للطاقات والموارد المتاحة له، مما يحقق أهداف التنظيم" (قريط، 2008). وتتعدد الخدمات الاستشارية التي تقدمها مكاتب المراجعة لعملائها، فقد تختص بالجوانب الضريبية، أو المالية، أو الإدارية، أو الفنية،... الخ. ويوجد العديد من الأسباب التي أدت إلى التوسع في مجال تقديم الخدمات الاستشارية، منها على سبيل المثال: تلبية الطلب المتزايد من قبل العملاء للحصول على الخدمات الاستشارية، والاستخدام الأفضل للطاقات والخبرات الموجودة لدى مكاتب المراجعة لزيادة حجم النشاط وتحقيق أكبر قدر من الأرباح، ورغبة مكاتب المراجعة في زيادة

دخلها لتعويض الانخفاض في العوائد المالية الاعتيادية من عمليات المراجعة نتيجة لزيادة حدة مستوى المنافسة (المهوف، 2020). وبالتالي يمكن أن تؤثر عملية تقديم الخدمات الاستشارية بشكل كبير على تحديد قيمة أتعاب المراجعة، فمن ناحية يمكن أن تستغل مكاتب المراجعة كفاءتها وقدرتها على تقديم الخدمات الاستشارية في الضغط على عملائها للتأثير عليهم في تحديد قيمة أعلى لأتعاب المراجعة، ومن ناحية أخرى يمكن لعملاء المراجعة الضغط على مكاتب المراجعة من خلال تهديدهم بإمكانية إلغاء التعاقدات المتعلقة بتقديم هذه الخدمات، واستغلال هذه النقطة للضغط عليهم من أجل تخفيض قيمة الأتعاب.

3: الدراسة الميدانية وتحليل البيانات:

سيتم من خلال هذا الجزء عرض المراحل، والخطوات التي تم اتباعها لإجراء الدراسة الميدانية وذلك على النحو التالي:

3- 1: تحديد مجتمع وعينة البحث.

تكون مجتمع الدراسة من المراجعين الخارجيين العاملين بمكاتب المحاسبة والمراجعة الخاصة بالمنطقة الغربية من ليبيا⁽¹⁾، وقد تم استخدام طريقة العينة العنقودية ذات المرحلتين (Two-Stage cluster sampling) لاختيار افراد العينة، حيث تم في المرحلة الأولى اختيار عدد من المدن في المنطقة الغربية التي يتواجد بها مكاتب المراجعة، والمدن هي: الزنتان، وغريان، وطرابلس، والزواية. وتم في

1- يبلغ عدد المتحصلين على تراخيص لمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة حسب معلومات النقابة العامة منذ تأسيسها سنة 1973 حوالي 2800 شخص، موزعين على مختلف المدن في ليبيا. وقد تبين أن عدد كبير من هذا العدد غير موجود فعلياً نتيجة لعدة أسباب من بينها عدم مزاولة المهنة بالأساس، أو تغيير النشاط،
أو
الوفاة
... الخ.

المرحلة الثانية اختيار عينة عشوائية بسيطة من المراجعين الذين استطاع الباحث التواصل معهم مباشرة من خلال الزيارات الميدانية لمقار مكاتبهم في المدن السابق ذكرها. وقد واجهت الباحث العديد من الصعوبات أثناء توزيع صحف الاستبيان واستعادتها نتيجة لعدم وجود عناوين ثابتة وواضحة لأغلب مكاتب المراجعة، ولانقطاع الكثير من أصحاب التراخيص عن مزاولة المهنة، أو لوفاتهم. وقد بلغ عدد صحف الاستبيان التي تم توزيعها على أفراد العينة (80). و تم الحصول على عدد (62) صحيفة استبيان صالحة للتحليل من بين إجمالي الصحف الموزعة، وبذلك بلغت نسبة الردود 77.5 %.

3- 2: وسيلة جمع البيانات.

بناءً على المنهج المتبع في البحث، وعلى طبيعة البيانات المطلوب الحصول عليها، وعلى الإمكانيات المتاحة، والظروف المحيطة تم اختيار وسيلة صحف الاستبيان (Questionnaire) أداة رئيسية للحصول على البيانات المتعلقة بموضوع البحث. حيث يرى العديد من الباحثين بأن صحف الاستبيان تعتبر من أفضل وأكثر الوسائل استخداماً لجمع البيانات والمعلومات في حالة الدراسات الميدانية المتعلقة بالعلوم الإنسانية. وقد تكونت صحيفة الاستبيان من قسمين رئيسيين على النحو التالي:

القسم الأول. حُصصَ لجمع بعض البيانات الخاصة بالمشاركين في الدراسة كالمؤهل العلمي، والتخصص، ومدة الخبرة.

القسم الثاني. تضمّن مجموعة من العبارات التي تهدف إلى معرفة آراء المشاركين حول مدى تأثير قيمة اتعاب المراجعة بالعوامل المتعلقة بمكاتب المراجعة وفقاً للآتي:

• **المحور الأول:** تضمّن عدد (4) عبارات تهدف إلى معرفة تأثير حجم مكتب

المراجعة على قيمة أتعاب المراجعة.

• **المحور الثاني:** تضمّن عدد (4) عبارات تهدف إلى معرفة تأثير المنافسة بين مكاتب المراجعة على قيمة أتعاب المراجعة.

• **المحور الثالث:** تضمّن عدد (4) عبارات تهدف إلى معرفة تأثير الاستمرارية على قيمة أتعاب المراجعة.

• **المحور الرابع:** تضمّن عدد (4) عبارات تهدف إلى معرفة تأثير تقديم مكاتب المراجعة للخدمات الاستشارية على قيمة أتعاب المراجعة.

وقد أتبعنا هذه العبارات بمقياس ليكرت الخماسي (Five - point Likert scale) لقياس درجة، موافقة آراء المشاركين حول موضوع الدراسة.

جدول رقم (1) مقياس ليكرت الخماسي (five-point Likert scale)

موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
5	4	3	2	1

وقد تبين من خلال عرض نموذج لصحيفة الاستبيان على مجموعة من ذوي الخبرة والعلاقة بموضوع الدراسة وجود بعض الملاحظات والاقتراحات التي أخذت جميعها بعين الاعتبار عند الصياغة النهائية لصحيفة الاستبيان.

3-3: الطرق والأساليب الإحصائية.

لأجل تحقيق أهداف الدراسة، تم الاستعانة ببرنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) لتحليل البيانات المتحصل عليها من المشاركين، وذلك من خلال استخدام الاختبارات الإحصائية التالية:

- اختبار ثبات الاستبيان: لأجل التعرف على جودة الاتساق الداخلي لمكونات صحيفة الاستبيان تم استخدام معامل (Cronbach's Alpha Coefficient) المتعلق

بقياس مدى ثبات وسيلة جمع البيانات (الاستبيان)، ويوضح الجدول رقم (2) النتائج المتحصل عليها من خلال استخدام هذا المعامل.

جدول رقم (2) نتيجة اختبار معامل (Cronbach's Alpha Coefficient)

نتيجة الاختبار	إجمالي عدد العبارات
0.78	16

ويتفق هذا المستوى مع ما سبق وأن أشار إليه كل من (Sekaran, Pallant, 2007)

(2003) حين قالوا إن القيم المثالية لهذا الاختبار يجب أن لا تقل عن (0.70).

- اختبار التوزيع الطبيعي. تم استخدام اختبار (Kologorov-Smirnov). لاختبار ما اذا كانت البيانات التي تحتوي عليها صحف الاستبيان تتبع التوزيع الطبيعي (Normal Distribution) ام لا، وقد اظهرت النتائج المتحصل عليها من هذا الاختبار أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي عند مستوى دلالة احصائية (5 %). حيث كانت القيمة المعنوية التي اظهرها الاختبار (Sig.) لجميع فقرات صحف الاستبيان هي: 0.454 وهي أكبر من مستوى المعنوية (5 %)، مما يدل على أن توزيع البيانات يتبع التوزيع الطبيعي.

ثالثاً: التكرارات والنسب المئوية. للتعرف على الصفات الشخصية للمشاركين في الدراسة ولتحديد درجة استجاباتهم تجاه العبارات المكونة للقسم الثاني من الاستبيان تم استخدام التكرارات والنسب المئوية.

- المتوسط الحسابي (Mean). تم استخدام المتوسطات الحسابية لأجل معرفة مدى ارتفاع أو انخفاض إجابات المشاركين في الدراسة، ولترتيب العبارات حسب أعلى وأدنى متوسط حسابي.

- اختبار T للعينة الواحدة (One Samples T-test). لاختبار فرضيات الدراسة تم

استخدام اختبار T لعينة واحدة (One Samples T-test)، ويعتبر هذا الاختبار من أكثر الاختبارات استخداماً في مجال العلوم الانسانية، وقد تم اختيار هذا الاختبار نظراً لتوافر جميع الشروط المطلوبة لتطبيقه في هذه الدراسة مثل: عدد أفراد العينة (أكثر من 30 مفردة)، والتوزيع الطبيعي للبيانات، وأن تكون البيانات كمية (متصلة)، واستقلالية الملاحظات الخ..

3- 4: تحليل البيانات.

يتناول هذا الجزء تحليل البيانات المتحصل عليها بهدف تحديد الخصائص النوعية للمشاركين في الدراسة بالإضافة إلى اختبار فرضيات البحث، وذلك على النحو التالي:

3- 2- 1: تحليل البيانات المتعلقة بالجزء الأول من الاستبيان.

خُصصَ الجزء الأول من الاستبيان لجمع بعض البيانات العامة عن المشاركين مثل: المؤهل العلمي، ومجال التخصص، والخبرة العملية، لأجل تحديد بعض الخصائص النوعية لهم كما هو مبين في الجدول رقم (3)، حيث نلاحظ من خلال الجدول أن أغلب المشاركين يتمتعون بخصائص جيدة. فمن حيث التأهيل العلمي نجد أن نسبة (73 %) من إجمالي المشاركين يحملون مؤهل الشهادة الجامعية، وأن (19 %) منهم حاصلين على شهادة الاجازة العالية (الماجستير). كذلك نلاحظ أن أغلب المشاركين في الدراسة متخصصون في مجال المحاسبة وبنسبة بلغت (94 %) . أما فيما يتعلق بالخبرة العملية، فنلاحظ أن نسبة المشاركين الذين يتمتعون بخبرة عملية في مجال عملهم تفوق العشر سنوات قد بلغت (61 %). ويتبين من النتائج السابقة أنّ أغلب المشاركين يتمتعون بخصائص جيدة تمكنهم من فهم موضوع الدراسة والمشاركة فيها بفاعلية.

جدول رقم (3) الخصائص النوعية للمشاركين في الدراسة

المراجعين الخارجيين		الخاصية
النسبة %	العدد	
		المؤهل العلمي
8 %	5	دكتوراه
19 %	12	ماجستير
73 %	45	بكالوريوس
100 %	62	المجموع
		التخصص
94 %	58	محاسبة
6 %	4	تمويل ومصارف
-	-	إدارة
-	-	اقتصاد
100 %	62	المجموع
		مدة الخبرة
16 %	10	أقل من (5) سنوات
23 %	14	من (5) إلى (9) سنوات
37 %	23	من (10) إلى (14) سنة
24 %	15	أكثر من (15) سنة
100 %	62	المجموع

3. 4. 2: تحليل البيانات المتعلقة بالجزء الثاني من الاستبيان.

يعرض هذا الجزء نتائج تحليل بيانات القسم الثاني من صحيفة الاستبيان المتعلقة بمعرفة آراء المشاركين حول تأثير العوامل المتعلقة بمكاتب المراجعة (حجم مكتب المراجعة، والمنافسة بين مكاتب المراجعة، واستمرارية مكاتب المراجعة، تقديم الخدمات الاستشارية) على قيمة آتاعب المراجعة. وقد تمت دراسة تأثير كل عامل من العوامل الأربعة على حدة، من خلال عدد من العبارات الخاصة بكل عامل، وقد طُلب من المشاركين في الدراسة تحديد درجة موافقتهم لكل عبارة من خلال اختيار أحد مستويات ليكرت الخماسي (Five-point Likert scale). وقد تم احتساب التكرارات والنسب المئوية والمتوسطات الحسابية⁽²⁾ لإجابات المشاركين لكل عبارة من العبارات، كذلك تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة (One Sample T-Test) لأجل معرفة معنوية (دلالة) آراء المشاركين في الدراسة، حيث يتم قبول آراء أفراد عينة الدراسة في حالة موافقتهم على محتوى كل فقرة من الفقرات، إذا كانت قيمة الدلالة الإحصائية للفقرة أصغر من مستوى المعنوية ($P - value < 0.05$)، والمتوسط الحسابي المرجح للفقرة أكبر من (3). وبالعكس يتم رفض الفقرة في حالة عدم موافقة أفراد عينة الدراسة على محتواها عندما تكون قيمة الدلالة الإحصائية للفقرة أكبر من مستوى المعنوية ($P - value < 0.05$) والمتوسط الحسابي المرجح للفقرة أصغر من (3).

2- تم الدمج بين النتائج المتعلقة بتحليل البيانات لمستويات درجة الموافقة بحيث أُعتبر المستوى الأول (موافق بشدة)، والمستوى الثاني (موافق) يعادل (موافق بشدة)، وأُعتبر المستوى الرابع (غير موافق)، والمستوى الخامس (غير موافق بشدة) يعادل (غير موافق بشدة)، مع ملاحظة أنه قد تم احتساب المتوسطات الحسابية، والدلالات الإحصائية المتعلقة بالاختبارات الإحصائية وفقاً للمقياس الوارد في الجدول رقم (1) بكامل درجاته.

3.5. اختبار فرضيات البحث:

أولاً: اختبار الفرضية الأولى. أثر حجم مكاتب المراجعة على تحديد قيمة أتعاب المراجعة.

لأجل اختبار هذه الفرضية تم صياغتها إحصائياً على النحو التالي:

- H_0 : لا يؤثر حجم مكاتب المراجعة على تحديد قيمة أتعاب المراجعة.
- H_1 : يؤثر حجم مكاتب المراجعة على تحديد قيمة أتعاب المراجعة.

يوضح الجدول رقم (6) من خلال التوزيع التكراري والنسبة المئوية والمتوسطات الحسابية لإجابات المشاركين لكل عبارة من العبارات المكونة للمحور الأول من الجزء الثاني للاستبيان، موافقة اجمالي المشاركين في الدراسة على وجود تأثير لعامل حجم المكتب على قيمة أتعاب المراجعة. حيث بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي لإجابات المشاركين لجميع الفقرات المتعلقة بالمحور الأول (3.84)، وهو أكبر من قيمة المتوسط الحسابي المحايد (3). كذلك نلاحظ أن الفقرة رقم (1) قد احتلت الترتيب الأول من حيث درجة التأثير على قيمة الأتعاب، وقد بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المشاركين لهذه العبارة (4.11)، في حين نلاحظ أن الفقرة رقم (4)، قد احتلت الترتيب الأخير (الرابع) من حيث درجة التأثير على أتعاب المراجعة وبمتوسط حسابي بلغ (3.42).

كذلك أظهرت النتائج المتحصل عليها من اختبار (One Sample T-Test) المتعلقة بكافة العبارات وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية (statistical significant differences)، حيث كانت كل مستويات الدلالة تساوي (0.000) وهي أقل من ($P\text{-value} < 0.05$). وبناء عليه تم رفض الفرضية الصفرية (H_0) التي تفيد بعدم وجود تأثير على تحديد قيمة الأتعاب نتيجة لعامل حجم مكاتب المراجعة، وقبول

الفرضية البديلة (H_1) التي تفيد بتأثير حجم مكاتب المراجعة على قيمة الأتعاب. وتتوافق هذه النتيجة مع ما توصلت إليه بعض الدراسات السابقة مثل: دراسة قطب، والخابر (2004)، ودراسة دحدوح (2005)، دراسة سويدان (2010)، ودراسة Zahra (2013)، ودراسة الحذوة (2015). في حين تعارضت مع نتائج دراسة Hassan (2013).

جدول رقم (6) يوضح التكرارات والنسب المئوية والمتوسطات الحسابية لإجابات المشاركين في الدراسة، ونتائج اختبار (لاختبار الفرضية الأولى

ر. م	العبارة	موافق بشدة		محايد		غير موافق بشدة		Sig.	المتوسط
		العدد	%	العدد	%	العدد	%		
1	يؤثر حجم مكتب المراجعة عندما يكون صغيرا ويملكه شخص واحد فقط، ولا يوجد معه مراجعين على قيمة أتعاب المراجعة	45	72.58	8	12.90	9	14.52	0.000	4.11
2	يؤثر حجم مكتب المراجعة عندما يكون صغيرا ومملوكاً لعدد ثلاثة شركاء فقط، ولا يزيد عدد المراجعين به عن خمسة على قيمة أتعاب المراجعة.	46	74.20	12	19.35	4	6.45	0.000	4.10

3	0.000	3.74	19.35	12	16.13	10	64.52	40	يؤثر حجم مكتب المراجعة عندما يكون متوسطاً ومملوكاً لعدد ثلاثة أو خمسة شركاء فقط، ولا يزيد عدد المراجعين به عن عشرة على قيمة أتعاب المراجعة.	3
4	0.000	3.4 2	27.42	17	16.13	10	56.45	35	يؤثر حجم مكتب المراجعة عندما يكون كبيراً، ومملوكاً لعدد أكثر من خمسة شركاء، أو يزيد عدد المراجعين به عن عشرة على قيمة أتعاب المراجعة.	4
المتوسط الحسابي لإجمالي إجابات المشاركين في الدراسة حول الفرضية الأولى = 3.84										

ثانياً: اختبار الفرضية الثانية. أثر المنافسة بين مكاتب المراجعة على تحديد قيمة أتعاب المراجعة.

لأجل اختبار هذه الفرضية تم صياغتها إحصائياً على النحو التالي:

- H_0 : لا تؤثر المنافسة بين مكاتب المراجعة على تحديد قيمة أتعاب المراجعة.
- H_1 : تؤثر المنافسة بين مكاتب المراجعة على تحديد قيمة أتعاب المراجعة.

يتبين من الجدول رقم (7) موافقة معظم المشاركين في الدراسة على وجود تأثير لعامل المنافسة بين مكاتب المراجعة على قيمة الأتعاب، حيث بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي لإجابات المشاركين لجميع الفقرات المتعلقة بعامل المنافسة (3.475) وهو

أكبر من قيمة المتوسط الحسابي المحايد (3). كذلك نلاحظ أن الفقرة رقم (3) قد احتلت الترتيب الأول من حيث درجة التأثير على قيمة الأتعاب، والتي تشير الى أن المنافسة الكبيرة بين مكاتب المراجعة تؤثر على تحديد قيمة أتعاب المراجعة. وقد بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المشاركين لهذه العبارة (3.84)، في حين نلاحظ أن الفقرة رقم (1) جاءت في الترتيب الأخير من حيث درجة التأثير على أتعاب المراجعة وبمتوسط حسابي (2.79).

الجدول رقم (7) يوضح التكرارات والنسب المئوية والمتوسطات الحسابية لإجابات المشاركين في الدراسة، ونتائج اختبار (One Sample T-Test) لاختبار الفرضية الثانية

ر. م	العبارة	موافق بشدة		محايد		غير موافق بشدة		المتوسط الحسابي	Sig.	الترتيب
		العدد	%	العدد	%	العدد	%			
1	تؤثر المنافسة القليلة جدا بين مكاتب المراجعة على تحديد قيمة أتعاب المراجعة.	19	30.65	10	16.13	33	52.23	2.79	0.000	4
2	تؤثر المنافسة البسيطة بين مكاتب المراجعة على تحديد قيمة أتعاب المراجعة.	30	48.38	8	12.90	24	38.71	3.24	0.000	3

2	0.000	3.84	17.74	11	11.3	7	71	44	تؤثر المنافسة الكبيرة بين مكاتب المراجعة على تحديد قيمة أتعاب المراجعة.	3
1	0.000	4.03	12.90	8	11.3	7	75.81	47	يؤثر قيام مكاتب المراجعة بما يعرف بـ (low-balling) في حالة وجود مستوى منافسة شديدة على تحديد قيمة أتعاب المراجعة.	4
المتوسط الحسابي لإجابات المشاركين في الدراسة لجميع الفقرات المتعلقة بالفرضية الثانية = 3.475										

بالإضافة إلى ذلك، توضح النتائج المتحصل عليها من اختبار (one Sample T-Test) المتعلقة بكافة العبارات وجود اختلافات جوهرية (statistical significant differences)، حيث كانت كل مستويات الدلالة تساوي (0.0000) وهي أقل من 0.050 (P- value < 0.05). وبناء على ما سبق تم رفض الفرضية الصفرية (H_0) التي تفيد بعدم وجود تأثير على قيمة أتعاب المراجعة نتيجة المنافسة بين مكاتب المراجعة، وقبول الفرضية البديلة (H_1) التي تفيد بان المنافسة بين مكاتب المراجعة تؤثر على قيمة الأتعاب. وتتوافق هذه النتيجة مع ما توصلت إليه دراسة قطب، والخاص (2004).

ثالثاً: اختبار الفرضية الثالثة. أثر استمرارية مكاتب المراجعة على تحديد قيمة أتعاب المراجعة.

لأجل اختبار هذه الفرضية تم صياغتها إحصائياً على النحو التالي:

- H_0 : لا تؤثر استمرارية مكاتب المراجعة مع نفس العملاء على تحديد قيمة أتعاب المراجعة.
- H_1 : تؤثر استمرارية مكاتب المراجعة مع نفس العملاء على تحديد قيمة أتعاب المراجعة.

يوضح الجدول (8) موافقة أغلب المشاركين في الدراسة على وجود تأثير لعامل استمرارية مكاتب المراجعة على تحديد قيمة الأتعاب، حيث بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي لإجابات المشاركين في الدراسة لجميع الفقرات المتعلقة بعامل الاستمرارية (3.277) وهو أكبر من قيمة المتوسط الحسابي المحايد (3). كذلك نلاحظ أن الفقرة رقم (4) قد احتلت الترتيب الأول من حيث درجة التأثير على الأتعاب، والتي تشير إلى أن استمرارية مكاتب المراجعة في مراجعة الشركات العميلة لأكثر من عشر سنوات متتالية يؤثر على قيمة أتعاب المراجعة، حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المشاركين لهذه العبارة (3.76)، في حين نلاحظ أن الفقرة رقم (1)، قد حلت في الترتيب الرابع من حيث درجة التأثير على أتعاب المراجعة وبمتوسط حسابي بلغ (2.68).

جدول رقم (8) يوضح التكرارات والنسب المئوية والمتوسطات الحسابية لإجابات

المشاركين في الدراسة، ونتائج اختبار (One Sample T-Test) لاختبار الفرضية

الثالثة

الترتيب	Sig.	المتوسط الحسابي	غير موافق		محايد		موافق بشدة		العبارة	الرقم
			بشدة							
			%	العدد	%	العدد	%	العدد		
4	0.000	2.68	56.45	35	16.13	10	27.42	17	تؤثر استمرارية مكاتب المراجعة في مراجعة الشركات العميلة لأقل من سنتين متتاليتين على قيمة أتعاب المراجعة	1
3	0.000	3.27	35.5	22	19.35	12	45.16	28	تؤثر استمرارية مكاتب المراجعة في مراجعة الشركات العميلة لأكثر من سنتين وأقل من خمس سنوات متتالية على قيمة أتعاب المراجعة	2
2	0.000	3.4	29.03	18	19.35	12	51.61	32	تؤثر استمرارية مكاتب المراجعة في مراجعة الشركات العميلة لأكثر من خمس سنوات وأقل من عشر سنوات متتالية على قيمة أتعاب المراجعة	3

1	0.000	3.76	17.74	11	19.35	12	62.90	39	تؤثر استمرارية مكاتب المراجعة في مراجعة الشركات العميلة لأكثر من عشر سنوات متتالية على قيمة أتعاب المراجعة	4
المتوسط الحسابي لإجابات المشاركين في الدراسة لجميع الفقرات المتعلقة بالفرضية الثالثة = 3.277										

كذلك تشير النتائج المتحصل عليها من اختبار (one Sample T-Test) المتعلقة بكافة العبارات إلى وجود اختلافات جوهرية (statistical significant differences)، حيث كانت مستويات الدلالة الخاصة بكل العبارات تساوي (0.0000) وهي أقل من 0.050 ($P\text{-value} < 0.05$). وبناء على ما سبق تم رفض الفرضية الصفرية (H_0) التي تنص على عدم وجود تأثير على قيمة أتعاب المراجعة نتيجة استمرارية مكاتب المراجعة بمراجعة نفس العملاء، وقبول الفرضية البديلة (H_1) التي تفيد بان استمرارية مكاتب المراجعة بمراجعة نفس العملاء تؤثر على تحديد قيمة الأتعاب. وتتوافق هذه النتيجة مع ما توصلت إليه دراسة الحذوة (2015).

رابعاً: اختبار الفرضية الرابعة: أثر تقديم مكاتب المراجعة للخدمات الاستشارية على تحديد قيمة أتعاب المراجعة.

لأجل اختبار هذه الفرضية تم صياغتها إحصائياً على النحو التالي:

H_0 : لا يؤثر تقديم مكاتب المراجعة للخدمات الاستشارية على تحديد قيمة أتعاب المراجعة.

H_1 : يؤثر تقديم مكاتب المراجعة للخدمات الاستشارية على تحديد قيمة أتعاب المراجعة.

يوضح الجدول (9) موافقة أغلب المشاركين في الدراسة على وجود تأثير لعامل

تقديم مكاتب المراجعة للخدمات الاستشارية لعملاء المراجعة على قيمة الأتعاب، حيث بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي لإجابات المشاركين في الدراسة لجميع الفقرات المتعلقة بعامل تقديم الخدمات (3.645) وهو أكبر من قيمة المتوسط الحسابي المحايد (3). كذلك نلاحظ أن الفقرة (4) التي تشير الى أن تقديم مكاتب المراجعة للخدمات الاستشارية الإضافية لعملائها تعادل 100% أو أكثر من قيمة أتعاب المراجعة قد احتلت الترتيب الأول من حيث درجة التأثير على قيمة الأتعاب، وقد بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المشاركين لهذه العبارة (4.24)، في حين نلاحظ أن الفقرة (1)، جاءت في الترتيب الأخير من حيث درجة التأثير على قيمة الأتعاب وبمتوسط حسابي بلغ (2.84).

كذلك تشير نتائج اختبار (one Sample T-Test) الخاصة بعبارات المحور الرابع إلى وجود اختلافات جوهرية (statistical significant differences)، حيث كانت مستويات الدلالة الخاصة بكل العبارات تساوي (0.0000) وهي أقل من 0.050 ($P\text{-value} < 0.05$). وبناء على ما سبق تم رفض الفرضية الصفرية (H_0) التي تنص على عدم وجود تأثير على أتعاب المراجعة نتيجة لتقديم مكاتب المراجعة للخدمات الاستشارية لعملاء المراجعة، وقبول الفرضية البديلة (H_1) التي تفيد بان تقديم مكاتب المراجعة للخدمات الاستشارية تؤثر على قيمة الأتعاب. وتتوافق هذه النتيجة مع ما توصلت إليه كل من دراسة قطب، والخاطر (2004)، ودراسة لريش (2022).

جدول رقم (9) يوضح التكرارات والنسب المئوية والمتوسطات الحسابية لإجابات المشاركين في الدراسة، ونتائج اختبار (One Sample T-Test) لاختبار الفرضية

الرابعة

الترتيب	Sig.	المتوسط الحسابي	غير موافق بشدة		محايد		موافق بشدة		العبارة	الرقم
			%	العدد	%	العدد	%	العدد		
4	0.000	2.84	46.77	29	24.19	15	29.03	18	يؤثر تقديم مكاتب المراجعة للخدمات الاستشارية الإضافية لعملائها بمعدل أقل من 25% من قيمة أتعاب المراجعة على تحديد قيمة أتعاب المراجعة.	1
3	0.000	3.52	24.19	15	16.13	10	59.68	37	يؤثر تقديم مكاتب المراجعة للخدمات الاستشارية الإضافية لعملائها تعادل 25% إلى 49% من قيمة أتعاب المراجعة على تحديد قيمة أتعاب المراجعة.	2
2	0.000	3.98	11.29	7	16.13	10	72.58	45	يؤثر تقديم مكاتب المراجعة للخدمات الاستشارية الإضافية لعملائها تعادل 50% إلى 99% من قيمة أتعاب المراجعة على تحديد قيمة أتعاب المراجعة.	3
1	0.000	4.24	8.06	5	8.06	5	83.87	52	يؤثر تقديم مكاتب المراجعة للخدمات الاستشارية الإضافية لعملائها تعادل 100% أو أكثر من قيمة أتعاب المراجعة على تحديد قيمة أتعاب المراجعة.	4
المتوسط الحسابي لإجابات المشاركين في الدراسة لجميع الفقرات المتعلقة بالفرضية الرابعة = 3.645										

4- النتائج والتوصيات.

يعرض هذا الجزء من البحث أهم النتائج المتحصل عليها، بالإضافة إلى تقديم بعض التوصيات التي تساهم في الحد من التأثير على تحديد أتعاب المراجعة الخارجية وذلك على النحو التالي:

4-1: النتائج.

بناء على تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة تم التوصل إلى النتائج التالية:

1- يؤثر حجم مكتب المراجعة على تحديد قيمة الأتعاب. وقد اختلفت درجة التأثير لعامل الحجم على قيمة الأتعاب وفقاً للترتيب التالي.

- كون مكتب المراجعة صغيراً ويملكه شخص واحد فقط، ولا يوجد معه مراجعين. (المتوسط الحسابي 4.11)

- كون مكتب المراجعة صغيراً ومملوكاً لعدد ثلاثة شركاء فقط، ولا يزيد عدد المراجعين به عن خمسة (المتوسط الحسابي 4.10).

- كون مكتب المراجعة متوسطاً ومملوكاً لثلاثة أو خمسة شركاء فقط، ولا يزيد عدد المراجعين به عن عشرة (المتوسط الحسابي 3.73).

- كون مكتب المراجعة كبيراً، ومملوكاً لأكثر من خمسة شركاء، أو يزيد عدد المراجعين به عن عشرة (المتوسط الحسابي 3.42).

2- تؤثر المنافسة بين مكاتب المراجعة على تحديد قيمة الأتعاب. وقد اختلفت درجة التأثير لعامل المنافسة على قيمة الأتعاب وفقاً للترتيب التالي.

- مستوى المنافسة بين مكاتب المراجعة للحصول على العملاء أو للاحتفاظ بهم شديد، وقيام المكاتب بما يعرف بـ (low-balling). (المتوسط الحسابي 4.03).

- مستوى المنافسة بين مكاتب المراجعة للحصول على العملاء كبير.

(المتوسط الحسابي 3.84).

- مستوى المنافسة بين مكاتب المراجعة للحصول على العملاء بسيط.

(المتوسط الحسابي 3.24).

- مستوى المنافسة بين مكاتب المراجعة للحصول على العملاء قليلاً جداً.

(المتوسط الحسابي 2.79).

- 3- تؤثر استمرارية مكاتب المراجعة مع نفس العملاء على تحديد قيمة الأتعاب.

وقد اختلفت درجة التأثير لخاصية الاستمرارية على قيمة الأتعاب وفقاً للترتيب التالي.

- عندما تستمر مكاتب المراجعة في مراجعة الشركات العميلة لأكثر من عشر

سنوات متتالية (المتوسط الحسابي 3.76) ..

- عندما تستمر مكاتب المراجعة في مراجعة الشركات العميلة لأكثر من خمس

سنوات وأقل من عشر سنوات متتالية (المتوسط الحسابي 3.40) ..

- عندما تستمر مكاتب المراجعة في مراجعة الشركات العميلة لأكثر من سنتين

وأقل من خمس سنوات متتالية (المتوسط الحسابي 3.27) ..

- عندما تستمر مكاتب المراجعة في مراجعة الشركات العميلة لأقل من سنتين

متتاليتين. (المتوسط الحسابي 2.68).

- 4- يؤثر تقديم مكاتب المراجعة للخدمات الاستشارية لنفس عملاء المراجعة على

تحديد قيمة الأتعاب. وقد اختلفت درجة التأثير لخاصية تقديم الخدمات الاستشارية

على قيمة الأتعاب وفقاً للترتيب التالي.

- تقديم مكاتب المراجعة لخدمات استشارية إضافية لعملائها يعادل 100 % أو

أكثر من قيمة أتعاب المراجعة (المتوسط الحسابي 4.24).

- تقديم مكاتب المراجعة لخدمات استشارية إضافية لعملائها يعادل 50 % الى

99 % من قيمة أتعاب المراجعة (المتوسط الحسابي 3.98).

• تقديم مكاتب المراجعة لخدمات استشارية إضافية لعملائها يعادل 25 % الى

49 % من قيمة أتعاب المراجعة (المتوسط الحسابي 3.52).

• تقديم مكاتب المراجعة لخدمات استشارية إضافية لعملائها يعادل أقل من 25

% من قيمة أتعاب المراجعة (المتوسط الحسابي 2.84).

4-2: التوصيات المقترحة.

في ضوء النتائج السابقة يوصي البحث بالآتي:

1. ضرورة العمل على توعية أطراف التعاقد (المراجعين وعملاء المراجعة) بأهمية

العوامل المتعلقة بمكاتب المراجعة وتأثيرها على تحديد أتعاب المراجعة.

2. العمل على اصدار تشريعات وضوابط تحدد أتعاب المراجعة من حيث الحد

الأعلى والحد الأدنى لقيمة الأتعاب.

3. الزام طرفي التعاقد بضرورة الإفصاح عن أتعاب المراجعة العادية وأتعاب

الخدمات الاستشارية الأخرى بشكل منفصل وواضح.

4. العمل على تخفيض مستوى المنافسة بين مكاتب المراجعة.

5. التأكيد على وجوب استبدال مكتب المراجعة، أو الشريك المكلف بالإشراف على

عملية المراجعة بعد مرور فترة زمنية معينة.

6. ضرورة وجود منظمات مهنية قوية وفاعلة، أو اعادة تنظيم واصلاح نقابة

المحاسبين والمراجعين القانونيين الحالية، للاهتمام بجميع المجالات المتعلقة بمهنة

المحاسبة والمراجعة في البيئة الليبية من خلال اصدار المعايير والمبادئ والقواعد

المتعلقة بمزاولة المهنة.

المراجع باللغة العربية:

- 1- ابونصار، محمد حسين/ (1999)، "العوامل المحددة لأتعاب التدقيق في الاردن من وجهة نظر المدققين والشركات المساهمة العامة"، مجلة دراسات، المجلد (26) العدد (2)، الجامعة الاردنية، عمان، الاردن.
- 2- آدم، مختار ادريس ابوبكر، والسيد، علي عباس علي عوض، (2023)، "تحليل العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعين من وجهة نظر المراجعين والشركات في السودان دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة والشركات بولاية الخرطوم"، مجلة جامعة الزيتونة الدولية، جامعة الزيتونة الدولية، الجزائر، العدد (13). الاكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، صنعاء، اليمن.
- 3- الامين، ماهر عياش، (2017)، "العوامل المؤثرة في أتعاب مدقق الحسابات الخارجي وطرائق تحديدها"، دمشق، جامعة تشرين، مجلة البحوث والدراسات العلمية، العدد (2).
- 4- الحذوة، زيد خضر، (2015)، "العوامل المؤثرة على أتعاب التدقيق، دراسة ميدانية على أتعاب شركات التدقيق في المملكة الاردنية الهاشمية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاعمال، جامعة الشرق الاوسط، الاردن.
- 5- حلس، سالم عبدالله، (2003)، "العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب التدقيق في فلسطين"، مجلة الجامعة الاسلامية، المجلد (18)، العدد (1)، قطاع غزة، فلسطين.
- 6- الحميد، عبدالرحمن ابراهيم، (1995)، "تحديد أتعاب المراجعة المالية في المملكة العربية السعودية: دراسة ميدانية للعوامل المؤثرة من وجهة نظر المراجعين القانونيين"، مجلة جامعة الملك سعود، المجلد (7)، العلوم الادارية (1)، السعودية.
- 7- دحدوح، حسين احمد، (2005)، "العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة

- المالية في سوريا: دراسة ميدانية"، مجلة اريد للبحوث والدراسات، الاردن، مجلد (9)، العدد (1).
- 8- سويدان، ميشيل سعيد، (2010)، "بعض العوامل المحددة لأتعاب التدقيق: دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في بورصة عمان"، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز، الاقتصاد والادارة، المجلد (24)، العدد (1).
- 9- عبدالله، خالد امين، (2010)، "علم تدقيق الحسابات النظرية"، الطبعة الرابعة، عمان، الأردن.
- 10- قريط، عصام، (2008)، "الخدمات الاستشارية واثرها على حياد المدقق في الاردن"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد (24)، العدد (!)، دمشق، سوريا.
- 11- قطب، احمد سباعي، والخطر، خالد ناصر، (2004)، "العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مراجعة الحسابات، دراسة ميدانية تطبيقية على دولة قطر"، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز، الاقتصاد والتجارة، المجلد (18)، العدد (2)، السعودية.
- 12- الكاسح، نوري محمد سالم، (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.
- 13- لريش، منصور محمد، (2022 - 12)، "نموذج مقترح لتحديد أتعاب عملية المراجعة في البيئة الليبية"، مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية، المجلد (19)، العدد (2).
- 14- المزحاني، حسين، (2010)، "العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب تدقيق الحسابات في الجمهورية اليمنية"،

المطارنة، غسان فلاح (2006)، "تدقيق الحساب المعاصر: الناحية النظرية"، عمان: دار المسيرة للنشر.

15- المطارنة، غسان فلاح، (2006)، "دقيق الحسابات المعاصر"، الطبعة الأولى، عمان، دار المسيرة للنشر والتوزيع.

16- المهوف، عبدالحكيم البشير، (2020)، "الخدمات الاستشارية وأثرها على نزاهة واستقلالية المراجع الخارجي: دراسة تطبيقية على مكاتب المحاسبة والمراجعة بطرابلس"، مجلة المنتدى الاكاديمي، المجلد (4)، العدد (1).

17- نجم، مها رزق، (2012)، "العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مدققي الحسابات الخارجيين"، رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة والتمويل، كلية الدراسات العليا، الجامعة الاسلامية، غزة .

المراجع باللغة الانجليزية:

1. Beattie, V. Brandt, R. and Fearnley, S. (1999), "Perceptions of auditor independence: UK. Evidence", Journal of International Accounting, Auditing & Taxation, Vol. 8, No. 1, pp 57-107.
2. De Angelo, L. E. (1981a), "Auditor independence, Low balling, and disclosure regulation", Journal of Accounting and Economics, Vol. 3, pp.113-127.
3. Goldman, A. and Barlev, B. (1974), "The auditor-firm conflict of interests: Its implications for independence", the Accounting Review, Vol. 49, No. 4, pp. 707-718.
4. Hasan, M. R. (2018), " Factors Influencing Audit Quality in Bangladesh" Internship
5. Hassan, Yousef, (2013), "Determinants of Audit Fees: Evidence from an Emerging Economy, International Business Research, Vol (6), No (8).
6. Kajola, Sunday Olugboye¹, Olabisi, Jayeola², Tonade, Abiola Akanbi³ & Agbatogun, Taofeek Osindero, (2020), "Determinants of Audit Fees in Nigerian Banks", Accounting & Taxation Review, Vol. 6, No. 1.
7. Karimpour, Zahra.(2013), Effective Factors on the determination of

audit fees in Iran. European On line journal of Natural and social Sciences.vol.2,no.3.

8. Pallant, J. (2007), "SPSS survival manual", Open University Press, Buckingham.

Report, BRAC Business School, BRAC University.

9. Sekaran, U. (2003), "Research methods for business", Fourth Edition, John Wiley & Sons, Inc.

10. Shockley, R. (1982), "Perceptions of auditor independence; A conceptual model", Journal of Accounting, Auditing & Finance, PP, 126-143.

11. Vanasco, R. R. (1996), "Auditor independence: An international perspective", Managerial Auditing Journal, Vol. 11, No.9, pp. 4-48.

Xin Ye, (2-2020)