

تحليل العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة دراسة تطبيقية على جمهورية مصر العربية

محمد سامي راضي

جامعة الملك سعود

ملخص

تهدف هذه الدراسة إلى تحديد العوامل التي تؤثر على مستوى أتعاب المراجعة وقياس وتحليل الأهمية النسبية لهذه العوامل من وجهة نظر كل من المراجعين وعملاء المراجعة بغية الوقوف على مدى أهمية كل منها في تحديد مستوى الأتعاب.

وقد توصل الباحث إلى حصر خمسة وعشرين متغيراً يمكن أن تؤثر في تحديد أتعاب المراجعة. وقد تم تبويب الأهمية النسبية لهذه العوامل كما يراها كل من المراجعين وعملاء المراجعة باستخدام المتوسطات الحسابية والتحليل العاملي. وقد بينت الدراسة أن أهم هذه العوامل من وجهة نظر المراجعين أنفسهم هي: الوقت الذي يستلزمه تنفيذ عملية المراجعة، وحجم المنشأة الخاضعة للمراجعة. أما من وجهة نظر عملاء المراجعة فقد بينت الدراسة أن أهم العوامل هي حجم المنشأة الخاضعة للمراجعة ومدى سلامة نظام الرقابة الداخلية.

مقدمة

تمثل خدمة المراجعة سلعة إقتصادية، كما تمثل أتعاب عمليات المراجعة مصدر الأيراد الأساسي لمكاتب المراجعة، بل وعلّة وجود هذه المكاتب. وبالتالي بات تعظيم أتعاب المراجعة الهدف الذي يسعى مكتب المراجعة إلى تحقيقه بغية الحصول على أفضل عائد ممكن من ممارسته للمهنة، هذا من ناحية. ومن الناحية الأخرى تمثل أتعاب المراجعة عبئاً مالياً على المنشآت الخاضعة للمراجعة تتوقع أن تحصل مقابله على منفعة تبرر تحمله وفقاً لمبدأ التكلفة والعائد Cost/Benefit .

ومن هنا أضحت عملية تحديد أتعاب المراجعة مسألة حيوية لكل من المراجعين والمنشآت الخاضعة للمراجعة سواء من حيث تقييم المراجعين لمدى عدالتها وتناسبها مع ما يبذلون من جهد وما يتكبدون من تكلفة وما يتحملون من مسئوليات من جرّاء قيامهم بأعمالهم، أو من حيث مدى شعور المنشآت الخاضعة للمراجعة بحصولها على عائد أو منفعة تبرر تحمل مثل هذه الأتعاب. وقد زاد الاهتمام بموضوع أتعاب المراجعة من حيث ضرورة بحث أسس تحديد الأتعاب ومدى تأثيرها على كل من سلوك واستقلال وكفاءة المراجع. كما ساهمت العديد من العوامل في زيادة حدة وأهمية هذا الموضوع ولعل من أهم هذه العوامل:

أولاً: عدم وجود أساس موضوعي عادل يمكن الاتفاق عليه بين المراجع والمنشأة الخاضعة للمراجعة يحقق للمراجع عائداً معقولاً لما يقدمه من خدمة، وفي ذات الوقت يحقق للمنشأة الخاضعة للمراجعة «العميل» العائد أو المنفعة التي تبتغيها. ولا شك أن مثل هذا العامل تزداد حدته عند بداية التعاقد نظراً لعدم معرفة المراجع بكل ظروف العميل، ومن ثم عدم إدراكه لمدى حجم إجراءات المراجعة الواجب القيام بها وما تتطلبه من قوت وجهد وأفراد ومسئوليات. وفي نفس الوقت عدم إدراك العميل لحجم ومنفعة خدمات المراجعة التي سوف يتلقاها من المراجع ولاسيما أن مثل هذه الخدمات غير ملموسة بل وغير معلومة أو مقدرة أحياناً.

ثانياً: التنافس القائم في الوقت الحالي بين مكاتب المراجعة، وأثر مثل هذه المنافسة على تحديد الأتعاب، وما يمكن أن يترتب عليها من قبول بعض المراجعين أتعاب متدنية كسباً لبعض العملاء وعلى أمل زيادة الأتعاب مستقبلاً وهو ما قد ينعكس على أداء المراجع وكفائته في القيام بعملية المراجعة.

ثالثاً: محصلة تفاعل العاملين السابقين المتمثلان في عدم وجود أساس موضوعي عادل يمكن الاتفاق عليه فضلاً عن التنافس القائم بين مكاتب المراجعة أدى إلى القاء الكثير من الشكوك حول إستقلال المراجع، وهو ما دفع الباحثين أو المهتمين إلى القاء الضوء على موضوع تحديد الأتعاب ومدى تأثيرها على سلوك واستقلال وكفاءة المراجع.

●● هدف البحث:

يهدف هذا البحث إلى تحديد ودراسة العوامل التي تؤثر على مستوى أتعاب المراجعة المالية وقياس وتحليل الأهمية النسبية لهذه العوامل من وجهة نظر كل من المراجعين والمنشآت الخاضعة للمراجعة للوقوف على مدى تأثيرها في تحديد أتعاب المراجعات المالية.

●● منهج البحث:

سوف يتبع الباحث كلا من المنهج المعياري والمنهج العملي في الدراسة الحالية.

فالمنهج المعياري يعتمد على مراجعة الدراسات السابقة والأدبيات في مجال موضوع الأتعاب بهدف تحديد العوامل المؤثرة في مستوى أتعاب المراجعة، التي سوف تختبر في الدراسة العملية.

والمنهج العملي يعتمد على الحصول على آراء المراجعين القانونيين وكذلك مدراء الشركات لاختبار الخاضعة للمراجعة بشأن درجة أهمية كل عامل من تلك العوامل، وذلك بدراسة قائمة استقصاء سوف تصمم لها الغرض. وسوف تخضع إجابات المتسجوبين لتحليلات إحصائية عديدة بغرض اختبار مدى صحة فرضيات الدراسة.

●● تنظيم البحث:

ولقد تم تنظيم هذا البحث في ستة أجزاء، خصص الأول منها كمقدمة حدد فيها الباحث طبيعة مشكلة البحث وهدفه ومنهجه، في حين تناول الجزء الثاني الدراسات السابقة المتعلقة بالعوامل التي تؤثر على تحديد الأتعاب، ثم تناول الجزء الثالث المتغيرات التي تؤثر على تحديد الأتعاب. ثم خصص الجزء الرابع للدراسة الميدانية حيث حدد الباحث أسلوب البحث وطريقة جمع البيانات وتحليلها فيما سطر الجزء الخامس النتائج الأساسية للدراسة الميدانية وأعقب ذلك خلاصة وتوصيات.

٢- الدراسات السابقة

حتى بداية سبعينيات هذا القرن لم يتضمن الأدب المحاسبي على أبحاث تتناول دراسة كيفية تحديد أتعاب المراجعة أو تحديد العوامل التي تؤثر في مستوى الأتعاب غير أنه مع قرب نهاية عقد السبعينيات بدأ الاهتمام بهذا الموضوع في العديد من الدول . ففي عام ١٩٧٩م قام كل من [Elliott and Korpi 1979] بتحديد عدد من المتغيرات التي يمكن أن تؤثر في تحديد الأتعاب، حيث قاما بدراسة متغيرات الحجم (ممثلاً بالإيرادات أو الدخل أو الأصول أو حقوق الملكية) ونوع الصناعة أو المجال ودرجة التعقيد (مثل نوعية أنظمة الرقابة الداخلية، التعقيدات المادية، درجة الآلية في النظام المحاسبي). وقد خرجت الدراسة بنتيجة هامة وهي وجود ارتباط إيجابي بين أتعاب المراجعة وحجم المنشأة الخاضعة للمراجعة متمثلاً في إجمالي أصولها، كما قام [Simunic, 1980] بدراسة ميدانية لتحليل أتعاب المراجعة في الولايات المتحدة، حيث قام بمحاولة بناء نموذج شامل لمحددات أتعاب المراجعة في الولايات المتحدة، حيث قام بمحاولة بناء نموذج شامل لمحددات أتعاب المراجعة في سوق خدمات المراجعة وذلك عن طريق أسلوب الانحدار المتعدد وقام بتطبيقه على عينة مكونة من ٣٩٧ شركة مساهمة من عام ١٩٧٧. وقد انتهى من دراسته إلى نتائج هامة هي أن أتعاب المراجعة (المتغير التابع) ترتبط إيجابياً بالمتغيرات المستقلة التالية:

- أ - حجم المنشأة الخاضعة للمراجعة ممثلاً في إجمال الأصول، وبحيث أنه كلما زاد حجم أصول المنشأة زادت معه أتعاب المراجعة والعكس صحيح.
- ب - تعقيدات المراجعة متمثلة في عدد الشركات التابعة ووجود عمليات أجنبية وحجم المدنيين والمخزون السلعي، وبحيث كلما زادت تعقيدات عملية المراجعة زادت أتعاب المراجعة والعكس صحيح.
- ج - خطر المراجعة ممثلاً في تحقيق الشركة لخسائر خلال العام أو وجود تحفظات في تقرير المراجعة ونوعية أنظمة الرقابة الداخلية، وبحيث أنه كلما زاد مدى الخطر الذي يمكن أن يواجه المراجع حال قيامه بعملية المراجعة زادت أتعاب المراجعة والعكس صحيح.

كما أنه في الدراسة السابقة [Simunic 1980] ودراسة أخرى [Simunic and Dopuch, 1980] تم ملاحظة أن أحد مكاتب المراجعة وهو مكتب Price Water house تقاضى أتعاب أعلى مما هو متوقع في ضوء متغيرات الحجم وتعقيدات عملية المراجعة.

وفي دراسة مماثلة لكل من [Taylor and Baker, 1981] وجد أن حجم المنشأة الخاضعة للمراجعة مقاساً باجمالي الأصول أو المبيعات يعتبر من أهم العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة، وأوضحت نفس الدراسة أيضاً أنه ليس اجمالي الحجم فقط هو العامل المؤثر وإنما أيضاً مكونات الحجم مثل مكونات الأصول أو

مكونات المبيعات تؤثر بدورها، واستدلا على ذلك بأنه بالنسبة للشركات ذات الحجم المتماثل تختلف أتعاب المراجعة تبعاً للإختلاف في العناصر الفرعية المكونة للحجم، وهي نفس النتيجة التي تتمشى مع النتيجة المستقاه من دراسة [Pound and Fran-cis, 1981] حيث وجد أن هناك ارتباطاً واضحاً بين أتعاب المراجعة وأنواع معينة من الأصول مثل المخزون والمديون.

وفي دراسة أجريت في المملكة المتحدة قام كل من [Taffler and Ramalinggm, 1981] بقياس العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة لعينة مكونة من ١٩٢ شركة، وتوصلت الدراسة إلى نتائج مماثلة للدراسات السابقة التي أجريت في الولايات المتحدة، غير أنه في دراسة لاحقة قام بها نفس الباحثان [Taffler and Ramalinggm, 1982] هدفت إلى تحديد أكثر العوامل تأثيراً في تحديد الأتعاب توصلت الدراسة إلى نتيجة مؤداها إلى أن حجم المنشأة الخاضعة للمراجعة وحجم ونوع الصناعة التي تنتمي إليها وحجم ومكتب المراجعة نفسه الذي يقوم بمراجعة المنشأة من أكثر العوامل تأثيراً في تحديد الأتعاب حيث قامت الدراسة بصياغة عدة فروض هي:

- ١ - أن أتعاب المراجعة تعتمد على حجم المنشأة الخاضعة للمراجعة.
- ٢ - أن أتعاب المراجعة تعتمد على حجم ونوع الصناعة التي تنتمي إليها المنشأة الخاضعة للمراجعة .
- ٣ - أن أتعاب المراجع تعتمد على حجم مكتب مراجع المنشأة نفسه.

وقد إنتهت الدراسة إلى إعتبار الحجم أكثر العوامل تأثيراً في تحديد أتعاب المراجعة. كما توصلت [Wallace, 1984a] إلى نتائج مماثلة حيث توصلت بعد إجراء دراسة على ١٥٠ شركة عام ١٩٨٠م إلى أن عيب أتعاب المراجعة يمثل ٤٪ من الإيرادات التشغيلية. كما وجدت نفس الباحثة [Wallace, 1984b] أن أتعاب المراجعة ترتبط بعلاقة إيجابية بحجم منشأة العميل والربحية وترتبط بعلاقة سلبية بمصروفات المراجعة الداخلية.

كما توصل [Francis 1984] أيضاً من دراسة السوق الاسترالي عن طريق تحليله لأتعاب المراجعة لعينة مكونة من ١٥٠ شركة خلال الفترة من ١٩٧٤ - ١٩٧٨م إلى نتائج مماثلة لكل من دراستي [Simunic, 1980; Taffler and Ramalinggam, 1981] متمثلة في تأثير كل من حجم المنشأة الخاضعة للمراجعة (معبراً عنه باجمالي الأصول) وحجم مكاتب المراجعة في تحديد أتعاب المراجعة.

وفي إمتداد هام لدراسته السابقة قام [Simunic, 1984] بدراسة العلاقة بين أتعاب المراجعة وأتعاب الخدمات الأخرى بخلاق المراجعة، حيث وجد أن أتعاب المراجعة كانت أعلى لتلك المنشآت التي تشتري خدمات أخرى بخلاف المراجعة من

مكاتب المراجعة التي تقوم بمراجعة منشآتهم. مع ملاحظة أن كل النتائج التي إستقأها [Simunic, 1980, 1984] كانت عن عام ١٩٧٧م. وفي حين أنه لا يوجد سبب يدعو إلى الاعتقاد بأن عام ١٩٧٧م عام غير قياسي أو غير طبيعي، فإن أهمية نتائج Simunic جعلت من المرغوب فيه محاولة دعم وتأييد مثل هذه النتائج وذلك عن طريق دراسة منشآت أخرى وفتترات زمنية أكثر حداثة. وهذا ما قام به [Simon, 1985] حيث قام بإعادة تطبيق دراسة Simunic على مجموعة مختلفة من الشركات خلال الفترة من ١٩٧٨م إلى ١٩٨٣م. وبصفة خاصة فإن دراسة [Si-mon, 1985] تكرر اختبار ثلاثة من النتائج التي توصل إليها [Simunic, 1980, 1984] وهي:

- ١ - العلاقة الموجبة بين أتعاب المراجعة وحجم منشأة العميل وتعقيدات عملية المراجعة.
- ٢ - العلاقة بين أتعاب المراجعة وأتعاب الخدمات الأخرى بخلاف المراجع.
- ٣ - وجود أسعار متفاوتة لخدمات المراجعة بين مكاتب المراجعة الكبيرة، وبصفة خاصة إكتشاف أعلى أتعاب مراجعة مدفوعة بواسطة العملاء إلى مكتب Price Waterhouse.

وفي محاولة تحديد العلاقة بين أتعاب المراجعة والعوامل الأخرى المستقلة المتمثلة في حجم المنشأة الخاضعة للمراجعة وتعقيدات المراجعة وخطرها استخدام Simon نموذج الانحدار التالي:

$$DFEE = b_0 + b_1 REC + b_2 INV + b_3 FOR + b_4 SUBS + b_5 SEGS + b_6 SUBJ + b_7 PW + U$$

حيث أن:

DFEE = أتعاب المراجعة بآلاف الدولارات

REC = المدينين

INV = المخزون

FOR = عدد الشركات التابعة الأجنبية

SUBS = عدد الشركات التابعة

SEGS = عدد فروع وأقسام الشركة

SUBJ = متغيرات وهمية بحيث تأخذ القيمة (١) إذا كان التقرير متحفظ

والقيمة (٠) إذا كان الأمر خلاف ذلك

PW = متغير وهمي بحيث يأخذ القيمة (١) إذا كان المكتب هو

Price waterhouse والقيمة (٠) إذا كان مكتب آخر.

U = الخطأ المتجمع.

وننتائج دراسة Simon جاءت متماثلة مع مختلف الدراسات السابقة وخاصة دراسات [Simunic, 1980, 1984] فقد أيدت بقوة العلاقة بين أتعاب المراجعة ومتغيرات الحجم وتعقيدات عملية المراجعة، كما دعمت أيضاً وجود علاقة إيجابية بين أتعاب المراجعة وأتعاب الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة. وربما النتيجة الهامة فقط في عمل Simunic التي لم تتأيد هي وجود أتعاب أعلى من أتعاب المراجعة المتوقعة بالنسبة لمكتب Price waterhouse والتي أكد Simon أنها تحتاج إلى مزيد من البحث والايضاحات.

كما قام [Firth, 1985] بدراسة محددات أتعاب المراجعة في نيوزيلندا وذلك باستخدام أسلوب الانحدار المتعدد على عينة من القوائم المالية المنشورة لعدد ٩٦ شركة عن الأعوام المالية ١٩٨١ - ١٩٨٢م وتوصل إلي نتائج مشابهة للدراسات السابقة التي تمت في الولايات المتحدة من أن الأتعاب تتأثر بكل من حجم المنشأة وتعقيد عملية المراجعة والخطر المصاحب لها. كما طبق كل من [Simon, Ramanan and Dugan, 1986] أسلوب الانحدار المتعدد أيضاً في تحليل أتعاب المراجعة في الهند وذلك بدراسة عينة قدرها ١١٧ منشأة غير حكومية.

ولقد توصل الباحثون إلى وجود علاقة إيجابية بين أتعاب المراجعة وحجم المنشأة متمثلاً في حجم أصولها وتعقيدات عملية المراجعة متمثلاً في نسبة المخزون والمدنيين لاجمالي الأصول وعدد الشركات التابعة فضلاً عن وجود تأثير مباشر لكل من مدى تحقيق المنشأة لخسائر والتحفيزات في تقرير المراجع على تحديد أتعاب المراجعة. كما توصل الباحثون كذلك إلى نتيجة مؤداها أن مكاتب المحاسبة المحلية تقل أتعابها عن تلك المرتبطة بمكاتب عالمية.

وأيضاً فقد قام كل من [Francis and Simon, 1987] بإجراء دراسة لإختبار طريقة تسعير المراجعة للشركات المساهمة الصغيرة في سوق المراجعة في الولايات المتحدة، حيث هدفت دراستهما إلى تقديم دليل واضح فيما يتعلق بتحديد أتعاب المراجعة في الشركات المساهمة الصغيرة، ويكتسب هدف الدراسة أهميته من تناقض نتائج كل من دراسة [Simunic 1980] و [Palmrose, 1986] حيث انتهى Si-munic إلى عدم وجود اختلاف في السعر بين المكاتب الثمانية الكبار وغيرهم من المكاتب الأخرى في العينة الخاصة بالمنشآت الخاضعة للمراجعة الصغيرة والكبيرة. بينما وجدت [Palmrose, 1986] أن أسعار أتعاب مكاتب المراجعة الثمانية الكبار أعلى من غيرهم من المكاتب الأخرى فيما يتعلق بالمنشآت الخاضعة للمراجعة الصغيرة، في حين لا يوجد اختلاف ملحوظ بينها بالنسبة للمنشآت الخاضعة للمراجعة الكبيرة. وقد قام الباحثان بعمل مسح للدراسات السابقة التي درست تأثير حجم مكتب المراجعة على تحديد أتعاب المراجعة وذهبوا إلى القول أنه بالرغم من أن الدراسات

استخدمت نماذج مختلفة للأتعاب وطبقتهما على عينات مختلفة من الشركات في أقطار مختلفة وعلى فترات زمنية مختلفة، إلا أنه رغم كل هذه الاختلافات فإن هناك نتيجتين متسقتين يمكن ملاحظتهما خلال تلك الدراسات هما:

أولاً: فيما يتعلق بمقارنة العينات للمنشآت كبيرة الحجم (التي يزيد متوسط أصولها عن ٦٠٠ مليون دولار) فإن متغير حجم مكتب المراجعة لم يكن ذات تأثير جوهري.

[Francis and Stokes, 1986; Palmrose, 1986; Simon, 1985; Simunic, 1980]

دراسة واحدة فقط [Maher et al, 1985] قررت وجود ارتباط جوهري بين حجم مكتب المراجعة وأتعاب المراجعة بالنسبة للشركات الكبيرة الحجم الخاضعة للمراجعة، ولكن نظراً لوجود أربعة مكاتب مراجعة فقط في العينة خلاف المكاتب الثمانية الكبار فإن هذا يؤدي إلى إفتقاد الصحة العامة لمثل هذه النتيجة.

ثانياً: وجود علاقة ارتباط إيجابية بين حجم مكتب المراجعة وأتعاب المراجعة بالنسبة لعينة الشركات الصغيرة الحجم نسبياً (متوسط الأصول يقل عن ١٠٠ مليون دولار) [Francis, 1984; Francis and Stokes, 1986; Palmrose, 1986].

ومع ذلك فإن [Firth, 1985] لم يجد أي اختلاف جوهري يمكن إعزاه لذلك في السوق النيوزلندي وكذلك [Simunic, 1980] فيما يتعلق بالشركات التي كانت إلى حد ما كبيرة الحجم في الولايات المتحدة (متوسط الأصول ١٧٧ مليون دولار).

وفي دراسة أخرى قام [Simon and Francis, 1988] بدراسة تأثير تغيير المراجع على أتعاب المراجعة حيث تم مقارنة عينة مكونة من ٢١٤ منشأة خاضعة للمراجعة قامت بتغيير المراجعين خلال الفترة من ١٩٧٩ - ١٩٨٤ مع عينة المراقبة وقدرها ٢٢٦ منشأة وهي مجموعة من الشركات التي لم تغير المراجعين خلال نفس الفترة من الزمن، وقد توصلنا إلى أنه خلال السنوات الثلاث الأولى للإرتباط بالمراجع الجديد المنشأة الخاضعة للمراجعة يمكنها دفع أتعاب أقل عن ما يمكن أن يتوقع العميل دفعه من أتعاب في ظل الخصائص الملائمة لعملية المراجعة، وقد وجد أن متوسط الخصم في الأتعاب يصل ٢٤٪ في السنة الأولى للإرتباط بعملية المراجعة ويبقى هذا الخصم سنتين آخرتين عند مستويات أقل ويختفي بعد ذلك وهي نفس النتيجة التي توصل إليها [Rubin, 1988] في عام ١٩٨٨.

كما لاحظ كل من [Simon and Francis 1988] أن تخفيض الأتعاب المصاحب لتغيير المراجع قد ينعكس في تغييرات في جودة أو نوعية المراجع أو الكفاءة الفنية أكثر من انعكاس الأتعاب في شكل يهدد إستقلال المراجع.

كما قام [الحميد ، ١٩٨٨] بدراسة العوامل التي تؤثر على تحديد أتعاب المراجعة المالية للشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية باستخدام نموذج الانحدار البسيط والمتعدد وطبق درساته على عينة مكونة من ٤٦ شركة مساهمة وخرج بنتائج مماثلة لمعظم الدراسات السابقة من أن العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة تمثل حجم المنشأة الخاضعة للمراجعة وتعدد عملية المراجعة وخطرها.

وأيضاً فقد قام كل من [Ettredge and Greenberg, 1990] بدراسة محددات تخفيض الأتعاب في ارتباطات المراجعة المبدئية وتوصلاً من دراسة عينة مكونة من ٣٨٩ شركة قامت بتغيير المراجعين خلال الفترة من عام ١٩٨٣ - ١٩٨٧ أن المتوسط والوسيط لتخفيض الأتعاب في الاتفاقات المبدئية كان ٢٥٪ ، ٢٣٪ على التوالي وأن الاختلاف الجوهرى في تخفيض الأتعاب كان واضحاً، وفي عينة فرعية مكونة من ١٦٣ شركة ارتدت النسبة المئوية للتخفيض نتيجة التحسن في الظروف المالية للعميل.

وقد قام [Turpen, 1990] بدراسة موضوع تخفيض الأتعاب لتحديد ما إذا كانت مكاتب المراجعة تحدد أسعار متفاوتة لمراجعة العملاء الجدد، وذلك لاختبار نتائج دراسة [Simon and Francis, 1988]. ولقد طور Turpen نموذج للانحدار المتعدد للاختبار ضمنه متغيرات لم تشملها أساليب الانحدار المستخدمة في الدراسات السابقة ، وقد قام Turpen بتطبيق النموذج على عينة مكونة من ٣٢٧ شركة خلال الفترة من ١٩٨٢ - ١٩٨٤ ومقارنتها على عينة مراقبة قدرها ٣٢٧ شركة أيضاً مثلما فعل كل من Simon and Francis عام ١٩٨٨ .

وخلاصة هذه الدراسة أنها تقدم تأكيداً إضافياً على وجود علاقة ايجابية بين المتغيرات المستقلة المتمثلة في حجم المنشأة الخاضعة للمراجعة وتعقيدات عملية المراجعة وخطر المراجعة وبين أتعاب المراجعة ، فضلاً عن تقديم عوامل أخرى قد تؤثر على تحديد أتعاب المراجعة مثل خسائر الشركة ونوع الصناعة ودرجة مشاركة العميل في عملية المراجعة وتأثير أتعاب الخدمات الأخرى خلاف عملية المراجعة المقدمة بواسطة مكتب المراجعة الرئيسي وكذلك أتعاب المراجعة المقدمة بواسطة المراجعين الآخرين (خلاف المراجع الرئيسي).

كما تقدم دراسة Turpen دليلاً إضافياً عن وجود تسعير متفاوتي في الارتباطات المبدئية للمراجعين حيث تشير النتائج إلى أن الأتعاب بالنسبة لارتباطات المراجعة الجديدة في عينة الدراسة كانت أقل بشكل جوهري عن الأتعاب المدفوعة للمراجعين في الارتباطات المستمرة ، وذلك بفرض التحكم في تأثير محددات أتعاب المراجعة الأخرى.

كما تشير الاختبارات الاضافية إلى استمرار هذا التفاوت في السنة الثانية التالية لتغيير المراجع والذي يحدث بغض النظر عن حجم مكتب المراجعة أو ربحية المنشأة الخاضعة للمراجعة.

أخيراً فإنه في دراسة حديثة قام بها كل من [Venka Taraman & Govind, 1996] استهدفت قياس اثر تركيز مكاتب المراجعة أو أثر الاندماج بين مكاتب المراجعة الثمانية الكبار علي تحديد أتعاب المراجعة ، حيث كان يتوقع العملاء أن يؤدي الاندماج إلى تخفيض المنافسة في سوق المراجعة، الأمر الذي يقيد من عملية الاختيار بين المراجعين ويؤدي إلى ارتفاع مفاجيء في أتعاب المراجعة غير أن الدراسة الميدانية في المملكة المتحدة على المراجعة الفعلية لمكاتب المراجعة الكبار لم تظهر أي زيادة ملموسة في أتعاب المراجعة الخارجية بعد الاندماج.

ونخلص مما سبق أن الدراسات السابقة تشابهت إلى حد كبير في المنهجية المستخدمة، حيث أن الأسلوب الذي استخدم في معظم الدراسات هو أسلوب الإنحدار المتعدد وذلك للوصول إلى إيجاد علاقة دالية بين أتعاب المراجعة كمتغير تابع ومجموعة من المتغيرات المستقلة التي يمكن أن تؤثر على تحديد أتعاب المراجعة . وكذلك تشابهت هذه الدراسات في النتائج التي تم التوصل إليها حيث أنه في الأغلب الأعم من هذه الدراسات تم التوصل إلى مجموعة محددة من المتغيرات المستقلة التي تؤثر في تحديد أتعاب المراجعة وهي حجم المنشأة الخاضعة للمراجعة (متمثلاً في حجم الأصول) وتعقيدات عملية المراجعة (متمثلة في عدد الشركات التابعة أو عدد التابعة الأجنبية أو نسبة الشركات التابعة الأجنبية لإجمالي الشركات التابعة وكذلك عدد فروع وأقسام الشركة وأيضاً نسبة المخزون والمدينون لإجمالي الأصول ووجود عمليات أجنبية) وخطر المراجعة (متمثلاً في تحقيق الشركة لخسائر خلال العام أو وجود تحفظات في تقرير المراجعة أو نسبة الأصول المتداولة إلى إجمالي الأصول وكذلك نوعية أنظمة الرقابة الداخلية) ونوع المراجع (متمثلاً في مدى انتماء المراجع لمكتب مراجعة كبير (الثمانية الكبار) أو مكتب مراجعة أجنبي (في الهند والسعودية) أو خلاف ذلك. كما خرجت بعض الدراسات بوجود علاقة إيجابية بين أتعاب المراجعة وأتعاب الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة المقدمة من نفس مكتب المراجعة. كما توصلت دراسات أخرى إلى وجود تأثير لتغيير المراجع على أتعاب المراجعة ، حيث أنه في خلال السنوات الأولى للارتباط بالمراجع الجديد (ارتباطات المراجعة المبدئية) فإن المنشأة الخاضعة للمراجعة يمكنها دفع أتعاب أقل من إرتباطات المراجعة المستمرة. وكذلك فإن هناك متغيرات أخرى ظهرت في بعض الدراسات مثل نوع الصناعة ودرجة مشاركة العميل في عملية المراجعة وكذلك أتعاب

المراجعة المدفوعة مقابل خدمات مراجعة مقدمة بواسطة مراجعين آخرين خلافاً للمراجع الرئيسي للشركة.

٣- المتغيرات التي تؤثر في تحديد الأتعاب

في هذه الجزئية من البحث يتناول الباحث تحديد كل المتغيرات المؤثرة في تحديد الأتعاب التي تناولتها الدراسات السابقة فضلاً عن إضافة بعض المتغيرات التي تتمشى مع الخصائص السائدة في البيئة العربية بصفة عامة والبيئة المصرية بصفة خاصة وذلك على النحو التالي:

١ - حجم المنشأة الخاضعة للمراجعة AUDITEE SIZE

يرتبط حجم أعمال المراجعة في الأغلب الأعم - بحجم المنشأة الخاضعة للمراجعة، وبالتالي فإنه من المتوقع أن يؤثر ذلك بشكل مباشر على مستوى الأتعاب، اعتماداً على أن المنشآت الكبيرة الحجم تشتري خدمات مراجعة أكثر من تلك المنشآت الأصغر حجماً، هذا بالرغم من أنه لا يمكن الزعم بأن خدمات المراجعة تتزايد خطياً مع حجم العميل [Palmore, 1986, p.99]. ويقاس حجم المنشأة الخاضعة للمراجعة عادة بإجمالي أصول المنشأة أو حجم إيراداتها أو قيمة رأس المال المدفوع أو المستثمر.. الخ. وإن كانت الكثير من الدراسات السابقة اعتمدت على إجمالي الأصول كمتغير يعبر عن حجم المنشأة الخاضعة للمراجعة.

٢ - حجم مكتب المراجعة وشهرته AUDIT FIRM SIZE

قد يكون لحجم مكتب المراجعة تأثير على حجم ما يطلبه من أتعاب، حيث أن مكاتب المراجعة ذات الحجم الأكبر من المتوقع أن تطلب أتعاباً أعلى مما قد تطلبه مكاتب المراجعة الأصغر حجماً، نظراً لوجود اعتقاد بأن جودة خدمات المراجعة مرتبطة بالحكم، حيث أن المكاتب ذات الحجم الأكبر تكون متصفة بالجود الأعلى وأكثر كفاءة في تنفيذ أعمال المراجعة. وهو الأمر الذي يجعلها في مركز أفضل من وجهة نظر المستفيدين من خدمات المراجعة وما يترتب على ذلك من زيادة مقدرتها على الحصول على أتعاب أعلى. وهو الأمر الذي أدى إلى وجود اعتقاد بأن مكاتب المراجعة ذات الشهرة العالية أكثر كفاءة في تنفيذ أعمال المراجعة عن غيرهما من المكاتب الأخرى [Copley et al, 1995 p.138].

وفي هذا الصدد فقد قام بعض الباحثين بدراسة تأثير المنافسة بين مكاتب المراجعة على الأتعاب، وخاصة اثر المنافسة بين مكاتب المراجعة الكبرى [Maher et al 1992; Venkataraman and Govind, 1996] وقد توصلت هذه الدراسات إلى أن

المنافسة في سوق المراجعة سوف تبقى صحيحة طالما لن يحدث اندماج بين مكاتب المراجعة الكبرى Big Six.

٣ - خبرة المراجع في مراجعة منشآت مماثلة

قد يتخصص مكتب مراجعة في مراجعة قطاع معين من المنشآت مثل البنوك أو صناعة معينة مثل شركات المقاولات، ويكتسب كل خبرته في هذا المجال، الأمر الذي يرتب له شهرة وصيت في هذا التخصص تمكنه من المساومة على تحديد أتعاب أعلى.

٤ - مدى صعوبة عمليات المراجعة ودرجة التعقيدات المصاحبة لها:

فعمليات المراجعة الأكثر تعقيدا والتي يحيط بها العديد من العقيدات الفنية والقانونية تتطلب وقتا إضافيا للمراجعة، كما أن تعقيدات عمليات المراجعة قد تعزي في جزء منها للتعقيدات في المنشآت ذاتها مما يؤدي إلى تزايد متطلبات التنسيق بين أجزائها والتنوع المتزايد لعملياتها وما يتطلبه ذلك من التوسع في تقييم نظام الرقابة الداخلية واختبارات الفحص، وهو ما ينعكس أيضا في زيادة تكاليف أداء خدمات المراجعة. ومن مؤشرات تعقيد عملية المراجعة أيضاً عدد الشركات التابعة للمنشأة واللامركزية في نشاطها فضلا عن اختلاف تشكيلة الأصول والعمليات الأجنبية. ومن المؤكد أن مثل هذه المؤشرات من شأنها ارتفاع تكاليف إنجاز عملية المراجعة وانعكاس ذلك على الأتعاب التي يطلبها المراجع.

٥ - طبيعة نشاط المنشأة ومدى حاجتها لخبرات وكفاءات متخصصة:

توجد بعض الدلائل الميدانية في الدراسات السابقة على أن أتعاب المراجع قد تتأثر بإنتماء العميل لصناعة معينة [Palmore, 1983; Simunci, 1980] فبعض المنشآت في صناعة معينة قد يطلب عنها أتعاب تختلف عن الأتعاب التي تطلب عن المنشآت الأخرى المماثلة لها في الحجم في صناعة أخرى. وهذا التأثير يمكن أن يعزى في جزء منه على الأقل - إلى إختلاف درجة المخاطر من وجهة نظر المراجعة بالإضافة إلى الاختلاف في متطلبات المراجعة بين الصناعات المختلفة مثل تأثير التخصص، حيث قد تتطلب مراجعة بعض الأنشطة توافر خبرات ومهارات متخصصة.

٦ - نظام تشغيل البيانات التي تتبعه المنشأة الخاضعة للمراجعة:

حيث أنه مع تزايد استخدام الوسائل الآلية في المحاسبة وتطور نظم التشغيل الالكترونية وما تتطلبه من الاستعانة بخبرات متخصصة في هذا المجال فقد يؤثر هذا العنصر على مستوى أتعاب المراجعة.

٧ - نوع ملكية المنشأة الخاضعة للمراجعة: Auditee Ownership

تتوقف متطلبات عمليات المراجعة إلى حد ما على نوع ملكية المنشأة الخاضعة للمراجعة، حيث تتزايد متطلبات المراجعة حتماً في الشركات المساهمة عنها في حالة الشركات الأخرى أو المنشآت الفردية، وكذلك يرى كل من Arens and Loebbecke, [1984, p.240] أن التعرض لمخاطر المراجعة عادة تكون أكثر ارتباطاً بالشركات العامة بالمقارنة بالشركات غير العامة.

٨ - مركزية أو لا مركزية فروع وأقسام المنشأة

لا شك أن الهيكل التنظيمي للمنشأة وعدد فروعها وأقسامها وطريقة ممارسة نشاط المنشأة مركزياً أو غير مركزياً يؤثر على قيمة أتعاب المراجعة.

٩ - مركزية أو لا مركزية تنفيذ الواجبات والوظائف المحاسبية

قد يصاحب عدم مركزية نشاط الشركة مركزية أو لا مركزية في تنفيذ الواجبات والوظائف المحاسبية، وقد تؤثر مركزية أو لا مركزية تنفيذ الواجبات والوظائف المحاسبية على تحديد الأتعاب.

١٠ - عدد المواقع المختلفة للمنشأة الخاضعة للمراجعة: LOCATIONS

لا شك أن أتعاب المراجعة تتأثر بعمليات التنسيق المرتبطة بالارتباط بعملية المراجعة وكذلك التعقيدات المحيطة بها، وأحد الجوانب الناتجة عن ذلك عدد المواقع المختلفة في منشأة العميل التي تتطلب زيارات بواسطة المراجع [Palmorse, 1986, p.100].

١١ - مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية:

يعتبر هذا العنصر من أكثر العناصر إيجابية في تحديد أتعاب المراجعة، بحسبان أن هناك علاقة عكسية بين درجة دقة وسلامة نظام الرقابة الداخلية وحجم أعمال المراجعة، والذي بدوره يؤثر في تحديد أتعاب المراجعة.

١٢ - كفاءة إدارة أو قسم المراجعة الداخلية:

مثل مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية فإن تزايد وظائف المراجعة الداخلية وكفاءتها يمكن أن تنعكس في تخفيض حجم وتكلفة أعمال المراجعة، والذي بدوره يؤثر في تحديد أتعاب المراجعة. وفي هذا الصدد فقد توصلت [Wallace, 1984 b] إلى وجود علاقة سلبية بين مصروفات المراجعة الداخلية وأتعاب المراجعة.

١٣. مشاركة العميل، CLIENT PARTICIPATION

مدخلات المراجع يمكن أن تنخفض عن طريق استخدام أو الاعتماد على مدخلات العميل، وهو ما يعني أن المراجع قد يستفيد من بعض المزايا أو التسهيلات المتوفرة لدى العميل في إنجاز بعض أعمال المراجعة مما يوفر له الوقت والجهد، مثل تزايد وظائف المراجعة الداخلية وفعاليتها أو سلامة أنظمة الرقابة الداخلية وتطويرها واستخدام موظفي العميل في أداء بعض مهام المراجعة [Palmore, 1986, p.100]. وهو الأمر الذي يؤدي إلى تخفيض مجهودات ووقت المراجع في أعمال المراجعة وبالتالي إعتبار ذلك عاملاً مؤثراً في تخفيض أتعاب المراجعة.

١٤. مدى مسئولية المراجع بخصوص عملية المراجعة ومدى تعرضه للخسائر:

تتفاوت المراجعات المختلفة من ناحية مدى الخسائر التي يمكن أن يتعرض لها المراجع، نتيجة الدعاوى القضائية المحتملة ضده، ومن هنا فلا شك أنه كلما تزايدت المسئولية التي قد تلحق بالمراجع نتيجة قيامه بعملية المراجعة كلما أدى ذلك بالمراجع إلى طلب أتعاب أعلى وذلك لتعويض ما قد يتعرض له من خسائر نتيجة لقبوله عملية المراجعة هذه.

١٥. الوقت الذي يستلزمه تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة:

يعتبر عنصر الوقت من العناصر الأكثر إيجابية في تحديد الأتعاب، فلا شك أن تكاليف أداء خدمات المراجعة تتأثر بشكل مباشر بطول الفترة التي تتطلبها تخطيط عملية المراجعة فضلاً عن الوقت المستغرق في تنفيذها، وهو ما ينعكس بشكل واضح على تحديد أتعاب المراجعة.

١٦. توقيت القيام بعملية المراجعة:

يؤثر توقيت القيام بعملية المراجعة على قيمة الأتعاب المطلوبة، فلا شك أن عملية المراجعة التي تتم في وقت الذروة لأعمال مكتب المراجعة Busy Season تكون أكثر تكلفة من عملية المراجعة التي تتم في فترات ركود العمل بمكتب المراجعة Non-Busy Season. ومرد ذلك أن الطلب المتزايد على مكتب المراجعة في وقت الذروة لأعماله قد يؤدي بالمكتب إلى الاستعانة بقوة بشرية إضافية أو تشغيل القوة الموجودة لديه ساعات عمل إضافية وهو ما يؤدي إلى زيادة تكاليف إنجاز المراجعة ويكون مبرر لطلب أتعاب أعلى [Palmore, 1986; Francis, 1984; Ru-bin, 1988].

١٧- درجة استعجال أداء الخدمة من قبل العميل

قد يكون العميل لديه رغبة أو حاجة في الحصول على خدمة المراجعة بشكل عاجل، ولا شك أن مثل هذا الاستعجال قد يحمل المراجع تكاليف إضافية ناتجة عن استعانة المراجع بخدمات أفراد إضافيين لتنفيذ هذه المهمة العاجلة أو تشغيل موظفيه ساعات إضافية لإنجازها. ومثل هذه التكاليف الإضافية فضلاً عن المخاطر التي يتعرض لها المراجع نتيجة السرعة في إنجاز المهمة تمثل مبررات لطلب أتعاب أعلى.

١٨- عدد التقارير المطلوبة للعميل

قد يتم التعاقد مع المراجع لتقديم تقارير خاصة مثل إعداد تقارير منفصلة عن الشركات التابعة. ولا شك أن أتعاب المراجعة تختلف بسبب وجود مثل هذه التقارير حيث أنه كلما زاد عدد تقارير المراجعة المطلوبة للعميل كلما زادت تكاليف تنفيذ أعمال المراجعة [Plamorse, 1986, p.99; Rubin, 1988, p222] فضلاً عن أن التقارير المالية المتضمنة قدرًا كبيرًا من البيانات قد تتطلب زيادة وقت المراجع [Rubin, 1988, p.222] وبالتالي تظهر الدراسات السابقة وجود علاقة إيجابية بين عدد تقارير المراجعة وأتعاب المراجعة، غير أن [Plamorse, 1986] تؤكد على توقع عدم وجود علاقة خطية بينهما.

١٩- مدى وطبيعة المنافسة السائدة في سوق خدمات المراجعة

- طبيعة السوق الذي يعمل فيه مكتب المراجعة ودرجة المنافسة السائدة بين مكاتب المراجعة وتأثير ذلك على تحديد الأتعاب التي يقبلها كل مكتب مراجعة.
- وفي هذا الصدد فقد قام بعض الباحثين بدراسة طبيعة سوق المنافسة في خدمات المراجعة حيث قاموا بدراسة سوق المنافسة غير الكاملة في المراجعة وأثرها على الطلب وتوصلوا إلى النتائج التالية: [Gigler & Penno, 1995pp.317 - 336]
- توجد مزايدة يقارن فيها العميل بين تكاليف المراجع الحالي وتكاليف إحلال مراجع آخر وذلك عند التعاقد مع المراجع.
 - في ظل هذا السوق تزيد فرصة الخصم من أتعاب مراجعة السنوات الأولى.
 - عند تقديم الخدمات الاستشارية في ظل المنافسة الكاملة يتحدد السعر بطريقة مستقلة عن خدمات المراجعة الأخرى، أما في ظل المنافسة غير الكاملة سوف يكون هناك عدم استقلال في تحديد ذلك السعر، الأمر الذي يؤدي إلى إثارة تساؤل حول استقلالية المراجع عند تقديم الخدمات الاستشارية في ظل المنافسة غير الكاملة.

- يكون للعميل ميزة تفاضلية في ظل المنافسة غير الكاملة مما يؤدي إلى تخفيض الأتعاب في السنوات الأولى.

٢٠- مراعاة مستوى الأتعاب المألوفة والأتعاب السائدة؛

غالبا ما يقوم مكتب المراجعة حال تحديد أتعابه بأخذ أتعاب المراجع السابق الذي كان يتقاضاه من نفس العميل في الاعتبار، وكذلك أخذ الأتعاب الذي يتقاضاه المكتب من منشآت مماثلة يقوم المكتب بمراجعتها، وأيضا قد تكون هناك مستويات معينة من الأتعاب متعارف عليها في ارتباطات المراجعة.

٢١- قيمة الخدمات المؤداة التي ستعود على المنشأة؛

تختلف قيمة خدمات المراجعة المؤداة للعميل وفقاً لظروف عملية المراجعة والاعتبارات المحيطة حيث تتوقف قيمة الخدمة على مدى حاجة العميل لعملية المراجعة، أي أهميتها النسبية له، وكذلك الغرض الذي يمكن استخدام تقارير المراجعة فيه . فعلى سبيل المثال لو أن عملية المراجعة بالنسبة للعميل مطلوبة فقط للوفاء بالمتطلبات القانونية أو النظامية فإن قيمتها تكون منخفضة بالنسبة للعميل.

عكس الحال فيما لو كانت الخدمة مطلوبة كأساس للحصول على قرض كبير من البنك أو الموافقة على توسعات كبيرة مرتقبة... الخ .

٢٢- تكلفة تغيير المراجع ووجود صعوبات نظامية في تغييره؛

قد تتكبد المنشأة تكاليف كبيرة في حال رغبتها في تغيير المراجع الحالي، وهو الأمر الذي يجعله في مركز قوي عند تحديد أتعابه أو طلبه زيادة الأتعاب، وأيضا ربما يكون هناك صعوبات نظامية حال الرغبة في تغيير المراجع تجعل المراجع في نفس الموقف السابق.

٢٣- تأثير الدخول في ارتباط مع العملاء الجدد مقارنة بالارتباطات المستمرة؛

وهذا العامل يمكن أن يطلق عليه أيضاً قدرة المنشأة الخاضعة للمراجعة على تخفيض السعر عقب تغيير المراجع، ولقد قام بعض الباحثين بدراسة تأثير تغيير المراجع على أتعاب المراجعة وأظهرت هذه الدراسات أنه خلال السنوات الثلاث الأولى للارتباط بالمراجع الجديد، المنشأة الخاضعة للمراجعة يمكنها دفع أتعاب أقل عما يمكن أن تتوقع دفعه [Simon and Francism, 1988; Rubin, 1988; Ettredge دفعه 1990; Gigler & Penno, 1995].

٢٤ - النضوذ الاجتماعي للشركاء في مكتب المراجعة:

فقد يكون أحد الشركاء في مكتب المراجعة أو صاحب المكتب قد شغل منصب له حيثياته في المجتمع مما قد ينعكس في تمتعه بنفوذ وعلاقات واسعة وكذلك ارتباطات مع بعض الجهات ذات العلاقة ببعض المنشآت الخاضعة للمراجعة ولا شك أن مثل هذا العنصر يلعب دوراً في اختيار المراجع أولاً ثم في تحديد أتعابه.

٢٥ - قيام مكتب المراجعة بتقديم خدمات أخرى للمنشأة الخاضعة للمراجعة:

فقد أظهرت العديد من الدراسات السابقة وجود علاقة إيجابية بين أتعاب المراجعة وأتعاب الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة (Simunic, 1984; Simon 1985) حيث وجد Simunic أن أتعاب المراجعة كانت أعلى لتلك المنشآت التي تشتري خدمات أخرى بخلاف المراجعة من مكاتب المراجعة التي تقوم بمراجعة منشآتهم، وهي نفس النتيجة التي دعمتها دراسة Simon.

٤ - الدراسة الميدانية:

كما يتضح من استعراض الدراسات السابقة نجد أن هذه الدراسات اشتركت جميعها في الأسلوب المستخدم في دراسة وتحليل عملية تحديد أتعاب المراجعة - بالرغم من إختلاف الدول التي أجريت فيها الدراسات أو الفترات الزمنية المستخدمة أو العينات التي طبقت عليها. غير أن الباحث يرى أن المدخل المتبع في هذه الدراسات حاول إيجاد علاقة بين الأتعاب الفعلية للمراجعة وبين عدة متغيرات مستقلة وذلك باستخدام أسلوب الانحدار المتعدد. وفي الواقع فإن مثل هذا التحليل القبلي تحليل بعدي Ex-Post Analysis ولم يعتمد على أخذ آراء متخذي القرارات الخاصة بتحديد الأتعاب وهم فئتين: فئة المراجعين وفئة مديري المنشآت الخاضعة للمراجعة «العملاء».

ومن هنا فإن الدراسة الحالية ستنحو منحى آخر حيث ستعتمد على التحليل Ex-Ante Analysis أي قبل إتخاذ القرار، وبحيث يوجه الباحث استقصاء إلى أفراد هاتين الفئتين عن تقديرهما أو رأيهما الشخصي في تحديد الأهمية النسبية للعناصر السابقة التي تؤثر في حديد الأتعاب (٢٥ عنصر) باعتبار المستجوب في موقف تحديد الأتعاب ، أي أن التحليل القبلي هنا سيعتمد على أوزان تتحدد بمعرفة متخذي القرارات قبل إتخاذ القرارات. وبحيث يتم التوصل من هذا التحليل إلى قياس لأهمية كل عنصر في تحديد الأتعاب سواء من وجهة نظر المراجعين أو وجهة نظر مديري المنشآت الخاضعة للمراجعة، على أن يتم المقارنة بين الأهمية النسبية لهذه العناصر

بين المجموعتين وبحيث يمكن الوصول إلى نتيجة محددة متمثلة في الأهمية النسبية (الترتيب) لهذه العناصر في تحديد أتعاب المراجعة.

٤-١: الدراسة الميدانية: أسلوب جمع البيانات وعينة الدراسة:

قام الباحث بتصميم الدراسة من حيث تحديد المجتمع الأصلي للبحث وتحديد العينة والأساليب المستخدمة في جمع البيانات وذلك على النحو التالي :

٤-١.١: تحديد المجتمع الأصلي للبحث:

يتمثل المجتمع الأصلي للبحث في فئتين هما:

- أ - فئة المراجعين.
- ب - فئة عملاء المراجعين (مديري المنشآت الخاضعة للمراجعة في القطاع الخاص).

هذا فيما يتعلق بمجتمع الخاضعين للبحث، أما فيما يتعلق بالنطاق المكاني لهذا المجتمع فقد قام الباحث بالتطبيق على جمهورية مصر العربية وبصفة خاصة المراجعين وعملاء المراجعة في كل من مدينتي القاهرة والإسكندرية.

٤-١.٢: تحديد عينة البحث:

لقد تم اختيار عينة عشوائية قدرها ٣٠ مفردة من كل من الفئتين السابقتين فئة المراجعين وفئة عملاء المراجعة. ولا شك أن صغر حجم مفردات العينة فضلاً عن عشوائيتها يعتبر قيداً أو حداً من حدود البحث، غير أنه مما يخفف من تأثير ذلك كون الدراسة هنا دراسة استطلاعية قصد بها استكشاف تلك العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب عملية المراجعة، وهو الأمر الذي يعني ضرورة أن يعقب هذه الدراسة دراسات أخرى موسعة حتى يمكن إكساب مثل هذه النتائج المتوصل إليها الصلاحية العامة.

٤-١.٣: أسلوب جمع البيانات:

قام الباحث بالاعتماد في الدراسة الميدانية في جمع البيانات على استخدام قائمة الاستقصاء بحسبان أن الدراسة الميدانية بقائمة الاستقصاء تعد من أكثر الأساليب ملاءمة للبحوث الوصفية السلوكية حيث تم تطبيق نوعين من قوائم الاستقصاء هما:

- ١ - قائمة استقصاء موجهة إلى المراجعين.
- ٢ - قائمة استقصاء موجهة إلى عملاء المراجعة (مديري المنشآت الخاضعة للمراجعة).

وتتضمن كل قائمة (عدد ٢٥) عنصر تمثل تلك المتغيرات التي يمكن أن تؤثر في تحديد أتعاب المراجعة وبحيث يطلب من المستجوب تحديد أهمية كل عنصر وذلك باستخدام مقياس ليكرت المكون من ٥ نقاط.

٤.٤.٤: أسلوب تحليل البيانات؛

سوف يتم قياس الأهمية النسبية لكل عنصر حسب متوسط الدرجات المعطاة لكل عنصر بواسطة المستجوبين في كل مجموعة، ثم يتم إختبار معنوية الفروق بين هذه المتوسطات باستخدام إختبارات لا معلمية Non-Parametric ملائمة لإختبار كل فرضية من الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى:

«لا يوجد إختلاف جوهري بين أحكام المراجعين وأحكام عملاء المراجعة فيما يتعلق بجميع المتغيرات (حزمة واحدة)» .

الفرضية الثانية:

«لا يوجد إختلاف جوهري بين أحكام المراجعين وأحكام عملاء المراجعة لكل متغير على حدة».

وسوف يقوم الباحث باختبار هاتين الفرضيتين عن طريق استخدام اختبار مان وتنتي Mann-whitney U Test. كما أنه نظراً لإحتمال وجود تفاعل مشترك في التأثير على تحديد أتعاب المراجعة بين عدة متغيرات فإن الباحث سوف يطبق أسلوب التحليل العاملي Factorial Analysis لإكتشاف العوامل الرئيسية المؤثرة في تحديد الأتعاب وكذلك المتغيرات التي تنطوي تحت كل عامل.

٥. النتائج الأساسية للدراسة الميدانية:

وبعد استلام ردود المستجوبين من الفئتين تم إجراء العديد من التحليلات الاحصائية وعلى ضوء نتائج هذه التحليلات يمكن عرض الآتي:

٥ - ١: وصف أحكام المراجعين:

بعد تفريغ استمارات الاستقصاء الخاصة بأحكام المراجعين تم استخراج المتوسط الحسابي لأحكام المراجعين لكل متغير من المتغيرات المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة، ويوضح الجدول رقم (١) هذه المتوسطات الحسابية مرئية حسب الأهمية من وجهة نظر المراجعين .

جدول رقم (١)
ترتيب المتغيرات المؤثرة في تحديد اتعاب المراجعة
حسب الأهمية من وجهة نظر المراجعين

الترتيب	المتوسط الحسابي	المتغير
الأول	٤,٧٣	الوقت الذي يستلزمه تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة
الثاني	٤,٦٠	حجم المنشأة الخاضعة للمراجعة
الثالث	٤,٣٣	مدى صعوبة عمليات المراجعة ودرجة التعقيدات المصاحبة لها
الرابع	٤,١٣	طبيعة نشاط المنشأة ومدى حاجتها لخبرات وكفاءات متخصصة
الخامس	٣,٩٧	عدد المواقع المختلفة في منشأة العميل التي تتطلب زيارات بواسطة المراجع
السادس	٣,٩٠	مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية
السابع	٣,٧٧	حجم مكتب المراجعة وشهرته
الثامن	٣,٦٧	نظام تشغيل البيانات التي تتبعه المنشأة
التاسع	٣,٦٣	مدى مسئولية المراجع بخصوص عملية المراجعة ومدى تعرضه للخصائر
التاسع عشر	٣,٦٣	كفاءة إدارة أو قسم المراجعة الداخلية
الحادي عشر	٣,٥٧	مركزية أو لا مركزية فروع وأقسام المنشأة
الحادي عشر مكرر	٣,٥٧	عدد التقارير المطلوبة للعميل
الثالث عشر	٣,٤٧	خبرة المراجع في مراجعة منشآت مماثلة
الرابع عشر	٣,٤٣	قيمة الخدمات المؤداة التي ستعود على المنشأة
الرابع عشر مكرر	٣,٤٣	مراعاة مستوى الاتعاب المألوفة والاتعاب السائدة
السادس عشر	٣,٣٠	درجة إستعمال أداة الخدمة من قبل العميل
السادس عشر مكرر	٣,٣٠	مركزية أو لا مركزية تنفيذ الواجبات والوظائف المحاسبية
السادس عشر مكرر	٣,٣٠	مدى وطبيعة المنافسة السائدة في سوق خدمات المراجعة
السادس عشر مكرر	٣,٣٠	قيام مكتب المراجعة بتقديم خدمات أخرى للمنشأة الخاضعة للمراجعة
العشرون	٣,١٧	توقيت القيام بعملية المراجعة
الواحد والعشرون	٢,٩٧	نوع ملكية المنشأة الخاضعة للمراجعة
الثاني والعشرون	٢,٧٧	مشاركة العميل مثل إستخدام موظفي العميل في بعض مهام المراجعة
الثالث والعشرون	٢,٧٠	تكلفة تغيير المراجع ووجود صعوبات نظامية في تغييره
الرابع والعشرون	٢,٦٧	تأثير الدخول في إرتباطات مع العملاء الجدد مقارنة بالارتباطات المستمرة
الخامس والعشرون	٢,٦٣	النفوذ الاجتماعي للشركاء في مكتب المراجعة

ومن الجدول السابق يمكن إعادة تصنيف المتغيرات حسب درجة أهميتها إلى خمسة مجموعات وذلك كما يظهر في الجدول رقم (٢) .

جدول رقم (٢)
تصنيف المتغيرات المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة
في مجموعات حسب درجة الأهمية من وجهة نظر المراجعين

المتغيرات	مجموعات حسب درجة الأهمية	متغيرات هامة جداً (أكبر من ٥ - ٤)	متغيرات هامة (أكبر من ٤ - ٣)	متغيرات هامة إلى حد ما (أكبر من ٣ - ٢)	متغيرات قليلة الأهمية (أكبر من ١ - ٥)	متغيرات غير هامة على الإطلاق (١)
أرقام المتغيرات كما هو وارد في قائمة الاستقصاء	٦، ٤، ٣، ١	٧، ٥، ٢	١٠، ٩، ٨	١٦، ١٣	لا يوجد	لا يوجد
		١٢، ١١	٢٣، ٢٢	٢٤		
		١٥، ١٤				
		١٨، ١٧				
		٢٠، ١٩				
		٢٥، ٢١				

وكما يلاحظ من الجدول رقم (٢) فإن أكثر المتغيرات أهمية في تحديد أتعاب المراجعة مرتبة تنازلياً هي:

- ١ - الوقت الذي يستلزمه تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة.
- ٢ - حجم المنشأة الخاضعة للمراجعة.
- ٣ - مدى صعوبة عمليات المراجعة ودرجة التعقيدات المصاحبة لها.
- ٤ - طبيعة نشاط المنشأة ومدى حاجتها لخبرات وكفاءات متخصصة.

ولعل مثل هذه النتيجة تتفق مع النتائج التي توصلت إليها أغلب الدراسات السابقة حيث تقرر أن أهم العوامل المؤثرة في تحديد الأتعاب هي حجم المنشأة وصعوبة وتعقيدات عملية المراجعة وخطورها. فلا شك أن متغير الوقت الذي يستلزمه تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة من أكثر العناصر ذات التأثير الإيجابي في أتعاب المراجعة، حيث تتأثر تكلفة أداء خدمات المراجعة بشكل مباشر بطول الوقت المستغرق في تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة، والذي هو بدوره - في الأغلب الأعم - يرتبط بحجم المنشأة الخاضعة للمراجعة، كما أن كلاً من متغير الوقت الذي يستلزمه تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة ومتغير طبيعة نشاط المنشأة ومدى حاجتها لخبرات وكفاءات متخصصة إنما يعكسان تعقد وصعوبة عملية المراجعة أيضاً، بل وخطر المراجعة في نفس الوقت. فكما اتضح من نتائج الردود على الاستقصاء فإن أتعاب المراجعة تتأثر بإنتماء العميل إلى صناعة معينة، ولاشك أن مثل هذا التأثير يمكن اعزائه في جزء منه على الأقل إلى اختلاف درجة المخاطر من وجهة نظر المراجعة، فضلاً عن ما تتطلبه مراجعة بعض الأنشطة من توافر لخبرات ومهارات متخصصة. وأيضاً فإنه من الملاحظ على المتغيرات الأربع الأكثر أهمية في رأي المراجعين

اشتراكها جميعاً في كونها تؤدي إلى إرتفاع تكاليف إنجاز عملية المراجعة والتي تنعكس بدورها على مقدار الأتعاب الذي يطلبه المراجع.

في حين أن هناك متغيرات تم تصنيفها على أنها متغيرات هامة في تحديد أتعاب المراجعة وهي مرتبة تنازلياً:

- ١ - حجم مكتب المراجعة وشهرته.
- ٢ - مدى مسئولية المراجع بخصوص عملية المراجعة ومدى تعرضه للخسائر.
- ٣ - نظام تشغيل البيانات التي تتبعه المنشأة.
- ٤ - قيمة الخدمات المؤداة التي ستعود على المنشأة.
- ٥ - مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية.
- ٦ - كفاءة إدارة أو قسم المراجعة الداخلية.
- ٧ - توقيت القيام بعملية المراجعة.
- ٨ - درجة استعجال الخدمة من قبل العميل.
- ٩ - مركزية أو لا مركزية فروع وأقسام المنشأة.
- ١٠ - مركزية أو لا مركزية تنفيذ الواجبات والوظائف المحاسبية.
- ١١ - عدد المواقع المختلفة في منشأة العميل التي تتطلب زيارات بواسطة المراجع.
- ١٢ - عدد التقارير المطلوبة للعميل.
- ١٣ - مدى وطبيعة المنافسة السائدة في سوق خدمات المراجعة.
- ١٤ - خبرة المراجع في مراجعة منشآت مماثلة.
- ١٥ - مراعاة مستوى الأتعاب المألوفة والأتعاب السائدة.
- ١٦ - قيام مكتب المراجعة بتقديم خدمات أخرى للمنشأة خلاف خدمات المراجعة.

وواقع الأمر فإن تصنيف استجابات الاستقصاء لهذه المتغيرات (وعددها ١٦ متغيراً وبنسبة ٦٤٪) على أنها هامة إنما يرجع إلى طبيعة كل متغير والتي تؤثر بطريق مباشر على تحديد الأتعاب إلا أن كلاً منها يؤثر بشكل أقل من متغيرات المجموعة الأولى في تحديد مبلغ الأتعاب.

بينما أسفرت نتائج تحليل الاستقصاء على إعطاء بعض المتغيرات درجة أهمية منخفضة نسبياً إلى حد ما مثلك

- ١ - نوع ملكية المنشأة الخاضعة للمراجعة.
- ٢ - مشاركة العميل مثل استخدام موظفي المنشأة.
- ٣ - تكلفة تغيير المراجع ووجود صعوبات نظامية في تغييره.
- ٤ - تأثير الدخول في ارتباطات مع العملاء الجدد مقارنة بالارتباطا المستمرة.
- ٥ - النفوذ الاجتماعي للشركاء في مكتب المراجعة.

وفي تصور الباحث أن إعطاء هذه المتغيرات أهمية محدودة نسبياً يرجع إلى المتغيرات البيئية في البيئة المصرية وذلك فيما يتعلق بأربعة منها، أما فيما يتعلق

بالمتغير الخاص بمشاركة العميل مثل إستخدام موظفي العميل فقد تكون إعتبرات المصلحة الذاتية لدى المراجعين المستجوبين هي الباعث وراء إعطاء هذا لامتغير وأن محدود نسبيا في الأهمية ، حيث أن هناك إتجاه سائد في الأبحاث في الآونة الأخيرة، بل وربما في الواقع العملي في استخدام المراجعة الداخلية لتخفيض أتعاب المراجعة الخارجية، ومثل هذا الإتجاه من المنطق أن يقابل بمعارضة من المراجعين الخارجيين، ولذا جاءت مثل هذه الردود متوقعة من قبل المراجعين. أما فيما يتعلق بالعوامل البيئية في البيئة المصرية يمكن تلخيص ذلك على النحو التالي:

- بالنسبة لنوع ملكية المنشأة الخاضعة للمراجعة فهناك مبرر لاعطاءه أهمية محدودة وهو أن شكل الملكية قد لا يكون له تأثير على حجم العمل ومن ثم على تحديد أتعاب المراجعة، وبمقارنة هذه النتيجة مع نتائج الدراسات التي تمت في الدول الغربية نجد أن شكل الملكية في الدول الغربية له تأثير ملموس على الأتعاب أكثر من الموجود في مصر، ولعل لتفسير وراء ذلك هو إتساع قاعدة المستثمرين «المساهمين» في الدول الغربية وزيادة حجم نشاط التعامل في الأوراق المالية «الأسهم» في تلك الدول أكبر بكثير مما هو موجود حالياً في مصر. ومن هنا ف أتعاب مراجعة شركة مساهمة ما في تلك الدول قد تكون أكبر من أتعاب مراجعة شركة أشخاص - مع ثبات العوامل الزخرى.
- تكلفة تغيير المراجعة ووجود صعوبات نظامية في تغييره: لم يعط المراجعون هذا المتغير أهمية كبيرة، وقد يكون التفسير لهذا لأثر المحدود كون آثار هذا العمل آثار غير ملموسة وغير واضحة حتى للمراجعين أنفسهم، كما أن المراجعين يدكون حقيقة أن التغيير إذا حدث فليس مبعثه هو الأتعاب في حد ذاتها مثلما يكون راجعاً إلى أسباب أخرى.
- وبالنسبة لمتغير تأثير الدخول في إرتباطات مع العملاء الجدد مقارنة بالارتباطات المستمرة فر طبيعة المنافسة في سوق خدمات المراجعة في مصر لم تتبلور بعد، الأمر الذي يمكن مه القول أن تزئير مثل هذا المتغير لا يظهر بشكل واضح في البيئة المصرية مثلما هو الأمر في أسواق خدمات المراجع في الدول الغربية.
- وفيما يتعلق بالنفوذ الاجتماعي للشركاء في مكتب المراجعة فإنه من المنطقي أن لا يدعي المراجعون أن مبرر إختيارهم النفوذ الاجتماعي الذي يتمتعون به، حيث أنهم يعتقدون أن إختيارهم يرجع إلى كفاءتهم وخبراتهم في القيام بأعمال المراجعة.

٢.٥: وصف أحكام عملاء المراجعة:

على غرار تحليل أحكام المراجعين تم تفريق استمارات الاستقصاء الخاصة بأحكام عملاء المراجعة، ثم استخراج المتوسط الحسابي لأحكامهم لكل متغير من المتغيرات المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة ، ويوضح الجدول رقم (٣) المتوسطات الحسابية لدرجات التحكيم حسب الأهمية النسبية.

جدول رقم (٣)
ترتيب المتغيرات المؤثرة في تحديد اتعاب المراجعة
حسب الأهمية من وجهة نظر عملاء المراجعة

الترتيب	المتغير	المتوسط الحسابي
الأول	حجم المنشأة الخاضعة للمراجعة	٤,٤٣
الثاني	مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية	٤,٣
الثالث	مدى صعوبة عمليات المراجعة ودرجة التعقيدات المصاحبة لها	٤,٢٧
الرابع	كفاءة إدارة أو قسم المراجعة الداخلية	٤,١٧
الخامس	الوقت الذي يستلزمه تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة	٤,١
السادس	حجم مكتب المراجعة وشهرته	٣,٨٣
السادس مكرر	عدد المواقع المختلفة في منشأة العميل التي تتطلب زيارات بواسطة المراجع	٣,٨٣
الثامن	مشاركة العميل مثل استخدام موظفي العميل في بعض مهام المراجعة	٣,٨
التاسع	قيام مكتب المراجعة بتقديم خدمات أخرى للمنشأة الخاضعة للمراجعة	٣,٧٣
العاشر	عدد التقارير المطلوبة للعميل	٣,٧
الحادي عشر	مراعاة مستوى الاتعاب المألوفة والأتعاب السائدة	٣,٦٧
الثاني عشر	نظام تشغيل البيانات التي تتبعه المنشأة	٣,٦٣
الثاني عشر مكرر	النفوذ الاجتماعي للشركاء في مكتب المراجعة	٣,٦٣
الرابع عشر	طبيعة نشاط المنشأة ومدى حاجتها لخبرات وكفاءات متخصصة	٣,٥
الرابع عشر مكرر	خبرة المراجع في مراجعة منشآت مماثلة	٣,٥
السادس عشر	مركزية أو لا مركزية تنفيذ الواجبات والوظائف المحاسبية مدى	٣,٤
السابع عشر	وطبيعة المنافسة في سوق خدمات المراجعة	٣,٣٧
الثامن عشر	قيمة الخدمات المؤداة التي ستعود على المنشأة	٣,٣٣
التاسع عشر	نوع ملكية المنشأة الخاضعة للمراجعة	٣,٣
العشرون	توقيت القيام بعملية المراجعة	٣,٢٧
الواحد والعشرون	درجة استعجال أداء الخدمة من قبل العميل	٣,٢
الثاني والعشرون	تأثير الدخول في ارتباطات مع العملاء الجدد مقارنة بالارتباطات المستمرة	٣,١٣
الثالث والعشرون	تكلفة تغيير المراجع ووجود صعوبات نظامية في تغييره	٣,١
الرابع والعشرون	مركزية أو لا مركزية فروع وأقسام المنشأة	٣,٠٣
الخامس والعشرون	مدى مسئولية المراجع بخصوص عملية المراجعة ومدى تعرضه للخسائر	٢,٩٣

وأيضاً من الجدول رقم (٣) يمكن إعادة تصنيف المتغيرات حسب درجة أهميتها إلى خمسة مجموعات وذلك كما يظهر في الجدول رقم (٤).

جدول رقم (٤)

تصنيف المتغيرات المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة
في مجموعات حسب درجة الأهمية من وجهة نظر المراجعين

المتغيرات	المجموعات حسب درجة الأهمية	متغيرات هامة جداً أكبر من (٤ - ٥)	متغيرات هامة أكبر من (٣ - ٤)	متغيرات هامة إلى حد ما أكبر من (٢ - ٣)	متغيرات قليلة الأهمية أكبر من (١ - ٢)	متغيرات غير هامة على الإطلاق (١)
أرقام المتغيرات كما هو وارد في قائمة الاستقصاء	٤، ٩، ١٠، ١١، ١٢، ١٣، ١٤، ١٥، ١٦، ١٧، ١٨، ١٩، ٢٠، ٢١، ٢٢، ٢٣، ٢٤، ٢٥	١، ٩، ٤	٢، ٦، ٧، ١١، ١٢، ١٣	٥	لا يوجد	لا يوجد

وكما يلاحظ من الجدول رقم (٥) فإن أكثر المتغيرات أهمية في تحديد أتعاب المراجعة مرتبة تنازلياً هي:

- ١ - حجم المنشأة الخاضعة للمراجعة.
- ٢ - مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية.
- ٣ - مدى صعوبة عمليات المراجعة ودرجة التعقيدات المصاحبة لها
- ٤ - كفاءة إدارة أو قسم المراجعة الداخلية.
- ٥ - الوقت الذي يستلزمه تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة

وأيضاً بالنظر إلى مثل هذه النتيجة نجد أن أحكام عملاء المراجعة تتفق مع النتائج التي توصلت إليها أغلب الدراسات السابقة. حيث تقرر أن أهم العوامل المؤثرة في تحديد الأتعاب هي حجم المنشأة وصعوبات وتعقيدات عملية المراجعة. فضلاً عن التركيز على أهمية متغير الوقت الذي يستلزمه تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة باعتباره يتأثر بدوره بحجم المنشأة الخاضعة للمراجعة. كما يلاحظ أن استجابات عملاء المراجعة لم تركز على خطر المراجعة، وهي نتيجة طبيعية إذ أن مخاطر عملية المراجعة تقع بالدرجة الأولى على المراجعين أنفسهم.

بينما اسفرت نتائج تحليل الاستقصاء على اعطاء متغير واحد فقط درجة أهمية منخفضة نسبياً إلى حد ما وهو متغير مدى مسئولية المراجع بخصوص عملية المراجعة ومدى تعرضه للخسائر، وعلل هذا يؤكد ما سبق أن ذكره الباحث من أن مخاطر عملية المراجعة تقع بالدرجة الأولى على المراجعين أنفسهم وتدخل في مجال اتخاذ قرارهم حال تحديد الأتعاب.

وأيضاً فإن استجابات عملاء المراجعة قامت بتصنيف باقي المتغيرات (وعددتها ١٩ متغيراً بنسبة ٧٦٪) على أنها هامة. ومرد ذلك كما سبق القول راجعاً إلى طبيعة كل متغير في تأثيره مباشرة في تحديد الأتعاب.

٣.٥ : دراسة مقارنة لأحكام المراجعين وأحكام عملاء المراجعة:

لعل من المناسب في هذه الجزئية من البحث اجراء مقارنة موجودة بين كل من أحكام المراجعين وعملاء المراجعة في ترتيب الأهمية النسبية للمتغيرات المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة وذلك كما يظهر في الجدولين رقمي (٥) و (٦)

جدول رقم (٥)
دراسة مقارنة لاحكام المراجعين وعملاء المراجعة
في ترتيب الأهمية النسبية للمتغيرات المؤثرة في تحديد الأتعاب

م	المتغير	أحكام المراجعين		أحكام عملاء المراجعة	
		المتوسط	الترتيب	المتوسط	الترتيب
١	حجم المنشأة الخاضعة للمراجعة	٤,٦٠	الثاني	٤,٤٣	الأول
٢	حجم مكتب المراجعة وشهرته	٢,٧٧	السابع	٢,٨٣	السادس
٣	الوقت الذي يستلزمه تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة	٤,٧٣	الأول	٤,١٠	الخامس
٤	مدى صعوبة عمليات المراجعة ودرجة التعقيدات المصاحبة لها	٤,٣٢	الثالث	٤,٢٧	الثالث
٥	مدى مسئولية المراجع بخصوص عملية المراجعة ومدى تعرضه للخسائر	٢,٦٢	التاسع	٢,٩٣	الخامس والعشرون
٦	طبيعة نشاط المنشأة ومدى حاجتها لخبرات وكفاءات متخصصة	٤,١٢	الرابع	٣,٥٠	الرابع عشر
٧	نظام تشغيل البيانات التي تتبعه المنشأة	٣,٦٧	الثامن	٣,٦٣	الثاني عشر
٨	قيمة الخدمات المؤداة التي ستعود على المنشأة	٣,٤٣	الرابع عشر	٣,٢٣	الثامن عشر
٩	مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية	٣,٩٠	السادس	٤,٣٠	الثاني
١٠	كفاءة إدارة أو قسم المراجعة الداخلية	٣,٦٣	التاسع مكرر	٤,١٧	الرابع
١١	توقيت القيام بعملية المراجعة	٣,٢٠	العشرون	٣,٢٧	العشرون
١٢	درجة إستعجال أداء الخدمة من قبل العميل	٢,٩٧	السادس عشر	٣,٢٠	الواحد والعشرون
١٣	نوع ملكية المنشأة الخاضعة للمراجعة	٣,٥٧	الواحد والعشرون	٣,٣٠	التاسع عشر
١٤	مركزية أو لا مركزية فروع وأقسام المنشأة	٣,٢٠	الحادي عشر	٣,٠٣	الرابع والعشرون
١٥	مركزية أو لا مركزية تنفيذ الواجبات والوظائف المحاسبية	٢,٧٧	السادس عشر مكرر	٣,٤٠	السادس عشر
١٦	مشاركة العميل مثل استخدام موظفي العميل في بعض مهام المراجعة	٣,٩٧	الثاني والعشرون	٣,٨٠	الثامن
١٧	عدد المواقع المختلفة في منشأة العميل التي تتطلب زيارات بواسطة المراجع	٢,٥٧	الخامس	٢,٨٣	السادس عشر
١٨	عدد التقارير المطلوبة للعميل	٢,٣٠	الحادي عشر مكرر	٢,٧٠	العاشر
١٩	مدى وطبيعة المنافسة السائدة في سوق خدمات المراجعة	٣,٤٧	السادس عشر مكرر	٢,٣٧	السابع عشر
٢٠	خبرة المراجع في مراجعة منشآت مماثلة	٣,٤٣	الثالث عشر	٣,٥٠	الرابع عشر مكرر
٢١	مراعاة مستوى الأتعاب المألوفة والأتعاب السائدة	٢,٧٠	الرابع عشر مكرر	٣,٦٧	الحادي عشر
٢٢	تكلفة تغيير المراجع ووجود صعوبات نظامية في تغييره	٣,٦٧	الثالث والعشرون	٣,١٠	الثالث والعشرون
٢٣	تأثير الدخول في إرتباطات مع العملاء الجدد مقارنة بالارتباطات المستمرة	٣,٦٣	الرابع والعشرون	٣,١٣	الثاني والعشرون
٢٤	النفوذ الاجتماعي للشركاء في مكتب المراجعة	٢,٦٣	الخامس والعشرون	٣,٦٣	الثاني عشر مكرر
٢٥	قيام مكتب المراجعة بتقديم خدمات أخرى للمنشأة الخاضعة للمراجعة	٣,٣٠	السادس عشر مكرر	٣,٧٣	التاسع

كما أنه من الجدول رقم (٥) يمكن استخلاص تصنيف المتغيرات حسب درجة أهميتها من وجهة نظر كل من المراجعين وعملاء المراجعة على النحو الوارد في الجدول رقم (٦).

جدول رقم (٦)
تصنيف المتغيرات المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة في مجتمعات حسب درجة الأهمية من وجهة نظر المراجعين وعملاء المراجعة

من وجهة نظر عملاء المراجعين	من وجهة نظر المراجعين	الفئة المجموعة حسب درجة الأهمية
٣، ١٠، ٤، ٩، ١	٦، ٣، ٢، ١	هام جداً
١٣، ١٢، ١١، ٨، ٧، ٦، ٢	١١، ١٠، ٩، ٨، ٧، ٥، ٢	هام
١٩، ١٨، ١٧، ١٦، ١٥، ١٤	١٩، ١٨، ١٧، ١٥، ١٤، ١٢	
٢٥، ٢٤، ٢٣، ٢٢، ٢١، ٢٠	٢٥، ٢١، ٢٠	
٥	٢٤، ٢٣، ٢٢، ١٦، ١٣	هام إلى حد ما
لا يوجد	لا يوجد	غير هام
لا يوجد	لا يوجد	غير هام على الاطلاق

بمقارنة المتغيرات الأكثر أهمية من وجهة نظر عملاء المراجعة بالمتغيرات الأكثر أهمية من وجهة نظر المراجعين نجد أنهما يتفقا في اختيارهم المتغيرات التالية:

- ١ - حجم المنشأة الخاضعة للمراجعة.
- ٢ - الوقت الذي يستلزمه تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة.
- ٣ - مدى صعوبة عمليات المراجعة ودرجة التعقيدات المصاحبة لها.

غير أن كل من المراجعين وعملاء المراجعة تختلف أحكامهم في المتغيرات الأخرى التي أعطيت وزن أكثر أهمية ، ففي حين يركز المراجعين على متغير طبيعة نشاط المنشأة ومدى حاجتها لخبرات وكفاءات متخصصة بإعتباره بعكس تعقد وصعوبة عمليات المراجعة بالاضافة إلى خطر المراجعة. فإن عملاء المراجعة يصنفون المتغيرين التاليين بإعتبارهما أكثر أهمية وهما:

- ١ - مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية.
- ٢ - كفاءة إدارة أو قسم المراجعة الداخلية.

ولا شك أن مثل هذه النتيجة ليست بمستغربة، فمن المنطقي أن يركز عملاء المراجعة على المتغيرات الإيجابية من وجهة نظرهم التي تؤثر في تحديد الأتعاب، وكأنهم يؤكدون على العلاقة العكسية بين مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية وكفاءة المراجعة الداخلية من ناحية وأتعاب المراجعة من ناحية أخرى.

كما أنه بمقارنة المتغيرات منخفضة الأهمية نلاحظ الأهمية أنه لا يوجد اتفاق بين أحكام المراجعين وأحكام عملاء المراجعة على متغير أو متغيرات معينة.

٤-٥: اختبار معنوية الفروق بين متوسط جميع المتغيرات في المجموعتين «الفرضية الأولى»:

والاختبار الملائم للتطبيق هو اختبار Mann-Whitney والذي يقوم على فكرة تحويل المتوسطات إلى رتب، ويوضح الجدول رقم (٧) نتائج هذا الاختبار.

جدول رقم (٧)

المقارنة بين متوسطي جميع المتغيرات في المجموعتين

متوسط الرتب	الانحراف المعياري في ظل الفرض الصفري	القيمة المتوقعة في ظل الفرض الصفري	مجموع الرتب	عدد المتغيرات	البيانات المجموع
٢٣,٨٦	٥١,٤٩٥٤٩	٦٣٧,٥	٥٩٦,٥	٥٩٦,٥	مجموعة المراجعين
٢٧,١٤	٥١,٤٦٩٤٩	٦٣٧,٥	٦٧٨,٥	٦٧٨,٥	مجموعة عملاء المراجعة

ومن بيانات الجدول رقم (٧) تم حساب التوزيع الطبيعي للدرجة المعيارية (Z) حيث كانت $Z = ٧٨٦٤٧٧$

ودرجة احتمال كونها أكبر من (Z) الجدولة عن مستوى معنوية ٥٪ كانت ٤٣,١٦٪. وحيث أن درجة الاحتمال أكبر من ٥٪ (مستوى المعنوية).

اذن لا توجد فروق جوهرية بين أحكام المراجعين وأحكام عملاء المراجعة فيما يتعلق بجميع المتغيرات حزمة واحدة. وهو ما يعني عدم إمكانية رفض الفرض الصفري .

٥-٥: اختبار معنوية الفروق بين المتوسطات لكل متغير على حدة بين المجموعتين «الفرضية الثانية»:

وبتطبيق احصائيات Maan-Whitney عند مستوى معنوية ٥٪ تظهر نتائج تطبيق الاختبار على النحو الوارد في الجدول رقم (٨).

جدول رقم (٨)
المقارنة بين المتوسطات لكل متغير على حدة بين المجموعتين

م	المتغير	اختبار احصاء (Z)	درجة احتمال أن (Z) المحسوبة أكبر من (Z) المجدولة	القرار
١	حجم المنشأة الخاضعة للمراجعة	١,٢١٩٨٧	٪٢٢,٢٥	لا توجد فروق
٢	حجم مكتب المراجعة وشهرته	٠,١٥٠٤٦٣	٪٨٨,٠٤	لا توجد فروق
٣	الوقت الذي يستلزمه تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة	٣,٢٩٦٤٩	٪٠٠,٠١	توجد فروق
٤	مدى صعوبة عمليات المراجعة ودرجة التعقيدات المصاحبة لها	٠,٣٨٧٧٤٣	٪٦٩,٨٢	لا توجد فروق
٥	مدى مسئولية المراجع بخصوص عملية المراجعة ومدى تعرضه للخسائر	٢,٩٤٢١١	٪٠٠,٣٢	توجد فروق
٦	طبيعة نشاط المنشأة ومدى حاجتها لخبرات وكفاءات متخصصة	٢,٩٨١٨٠	٪٠٠,٢٩	توجد فروق
٧	نظام تشغيل البيانات التي تتبعه المنشأة	١,٠٩٦٧٤	٪٢٧,٢٨	لا توجد فروق
٨	قيمة الخدمات المؤداة التي ستعود لها المنشأة	٠,٧٠٤٣٤٩	٪٤٨,١٢	لا توجد فروق
٩	مدى سلمة نظام الرقابة الداخلية	١,٦١٨٤٩	٪١٠,٥٦	لا توجد فروق
١٠	كفاءة إدارة أو قسم المراجعة الداخلية	٢,٣٩٤٠٥	٪١,٦٧	توجد فروق
١١	توقيت القيام بعملية المراجعة	٠,٣٨٧٧٦	٪٦٩,٨٢	لا توجد فروق
١٢	درجة إستعجال أداء الخدمة من قبل العميل	٠,٦٥١٤٠٥	٪٥١,٤٨	لا توجد فروق
١٣	نوع ملكية المنشأة الخاضعة للمراجعة	١,٣٦٢٠٢	٪١٧,٣٢	لا توجد فروق
١٤	مركزية أو لامركزية فروع وأقسام المنشأة	١,٦٨٧٩٠	٪٠٩,١٤	لا توجد فروق
١٥	مركزية أو لامركزية تنفيذ الواجبات والوظائف المحاسبية	٠,٣٤٧٩١٥	٪٧٢,٧٩	لا توجد فروق
١٦	مشاركة العميل مثل استخدام موظفي العميل في بعض مهام المرجعة	٣,٢٩٨٢٦	٪٠٠,٠١	توجد فروق
١٧	عدد المواقع المختلفة في منشأة العميل التي تتطلب زيارات بواسطة المراجع	٠,٥٥١٧٥٥	٪٥٠,٨١	لا توجد فروق
١٨	عدد التقارير المطلوبة للعميل	٠,٨٣٠٣٣١	٪٤٠,٦٤	لا توجد فروق
١٩	مدى وطبيعة المنافسة السائدة في سوق خدمات المراجعة	٠,١٠٣٦٧٩	٪٩١,٧٤	لا توجد فروق
٢٠	خبرة المراجع في مراجعة منشآت مماثلة	٠,٠١٦٠٠١	٪٩٨,٧٢	لا توجد فروق
٢١	مراعاة مستوى الأتعاب المألوفة والأتعاب السائدة	١,١١٢٣٥	٪٢٦,٦	لا توجد فروق
٢٢	تكلفة تغيير المراجع ووجود صعوبات نظامية في تغييره	١,٧٥٦١٦	٪٠٧,٩١	لا توجد فروق
٢٣	تأثير الدخول في إرتباطات مع العملاء الجدد مقارنة بالارتباطات المستمرة	٢,٤٤٧١٧	٪٠١,٤٤	توجد فروق
٢٤	النفوذ الاجتماعي للشركاء في مكتب المراجعة	٣,٣١٨١١	٪٠,٠٩	توجد فروق
٢٥	قيام مكتب المراجعة بتقديم خدمات أخرى للمنشأة الخاضعة للمراجعة	٣,٠٣٥٨٦	٪٠,٢٤	توجد فرق

وكما يتضح من الجدول رقم (٨) أنه توجد فروق جوهرية بين المتوسطات الخاصة بالمتغيرات التالية بين أحكام مجموعة المراجعين وإحكام مجموعة عملاء المراجعة:

- ١ - الوقت الذي يستلزمه تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة.
 - ٢ - مدى مسئولية المراجع بخصوص عملية المراجعة ومدى تعرضه للخسائر.
 - ٣ - طبيعة نشاط المنشأة ومدى حاجتها لخبرات وكفاءات متخصصة.
 - ٤ - كفاءة إدارة أو قسم المراجعة الداخلية.
 - ٥ - مشاركة العميل مثل استخدام موظفي العميل في بعض مهام المراجعة.
 - ٦ - تأثير الدخول في ارتباطات مع العملاء الجدد مقارنة بالارتباطات المستمرة.
 - ٧ - النفوذ الاجتماعي للشركاء في مكتب المراجعة.
 - ٨ - قيام مكتب المراجعة بتقديم خدمات أخرى للمنشأة الخاضعة للمراجعة.
- وبالرجوع إلى الجدول رقم (٥) يتضح أنه بالنسبة للمتغيرات الثلاثة وهي:

- ١ - الوقت الذي يستلزمه تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة.
 - ٢ - مدى مسئولية المراجع بخصوص عملية المراجعة ومدى تعرضه للخسائر.
 - ٣ - طبيعة نشاط المنشأة ومدى حاجتها لخبرات وكفاءات متخصصة.
- مثل هذه المتغيرات أعطيت أهمية أكبر (حسب المتوسطات) من وجهة نظر المراجعين عنها من وجهة نظر عملاء المراجعة، ويعتقد الباحث أن تفسير مبرر هذا راجعاً إلى اهتمامات المراجعين باعتبار أن مثل هذه العوامل تؤثر إيجابياً في تحديد الأتعاب من وجهة نظرهم وتتمشى مع مصالحهم الذاتية، وهو عكس ما يرى به عملاء المراجعة من حيث أنهم غير معنيين بتخطيط وتنفيذ عملية المراجعة أو المسئولية القانونية للمراجعة.

ولعل التفسير السابق هو عكس ما يمكن تبريره للإختلافات الموجودة في باقي المتغيرات حيث أن الخمسة متغيرات الأخرى وهي:

- ١ - كفاءة إدارة أو قسم المراجعة الداخلية.
- ٢ - مشاركة العميل مثل استخدام موظفي العميل في بعض مهام المراجعة.
- ٣ - تأثير الدخول في ارتباطات مع العملاء الجدد مقارنة بالارتباطات المستمرة.
- ٤ - النفوذ الاجتماعي للشركاء في مكتب المراجعة.
- ٥ - قيام مكتب المراجعة بتقديم خدمات أخرى للمنشأة الخاضعة للمراجعة.

فهذه المتغيرات الخمس أعطيت أهمية أكبر (حسب المتوسطات) من وجهة نظر عملاء المراجعة عنها من وجهة نظر المراجعين ، وأيضاً فإن مبرر هذا راجعاً إلى اهتمامات عملاء المراجعة باعتبار أن الثلاثة متغيرات الأولى منها تؤثر سلبياً في تحديد الأتعاب من وجهة نظرهم وتتمشى مع مصالحهم الذاتية، في حين أن متغير

النفوذ الاجتماعي للشركاء في مكتب المراجعة أعطى أهمية بإعتبار ما يمكن أن يترتب على هذا النفوذ من الحصول على تسهيلات معينة من الجهات ذات العلاقة المنشأة الخاضعة للمراجعة، ومن ثم فإن هذا المتغير يحظى باهتمام عملاء المراجعة سواء حال الارتباط بالمراجع أو حال تحديد أتعابه. مع ملاحظة أن المراجعين أعطوا هذا المتغير أهمية منخفضة نسبياً - وكما سبق القول - فإن من الطبيعي أن يعزى المراجعون إختيارهم لكفاءتهم وشهرتهم وليس إلى ما يتمتعوا به من نفوذ اجتماعي. وفيما يتعلق بمتغير قيام مكتب المراجعة بتقديم خدمات أخرى للمنشأة الخاضعة للمراجعة فقد أعطى أهمية مرتفعة من وجهة نظر عملاء المراجعة مقارنة بالمراجعين، وان كان الباحث يعتقد أن هذا المتغير بصفة خاصة يتطلب دراسة ميدانية موسعة لإستيضاح إتجاه العلاقة بينه وبين أتعاب المراجعة، حيث يرى الباحث أنه في هذه الدراسة، بل وفي الدراسات السابقة تحددت أهمية مثل هذا المتغير وأن لم يتحدد بصورة قاطعة إتجاه التأثير هل يؤدي إلى زيادة أتعاب عملية المراجعة أم تخفيضها.

٦.٥: تطبيق التحليل العاملي : FACTORAL ANALYSIS

ونظراً لأن المتغيرات ذات تأثير متداخل ومتشابك وتوجد العديد من العلاقات والتأثيرات الداخلية فيما بينها وتتحكم جميعاً وأن كان بنسب متفاوتة في تحديد أتعاب المراجعة، فإنه من المناسب استخدام التحليل العاملي لتفسير الارتباط بين المتغيرات وما بينها من علاقات بحسابه وسيلة لتلخيص العلاقة بين المتغيرات بشكل يعطيها دلالة تفسيرية وذلك عن طريق تجميع المتغيرات في مجموعات تسهل تحديد ما وراءها من ظواهر ودلالات [سلطان ، ١٩٦٧].

١.٦.٥: التحليل العاملي : تحليل أحكام المراجعين:

تم اجراء التحليل العاملي على احكام المراجعين بإستخدام الحقيبة الاحصائية SAS حيث تم تلخيص النتائج في الخطوات التالية:

١ - عن طريق تطبيق التحليل الاحصائي Varimax والذي يقوم على فكرة التدوير، بمعنى أن يكون كل عامل له تحميلات Loading أو تشعبات ذات قيمة مرتفعة على بعض المتغيرات بينما تكون المتغيرات الأخرى قيمتها صغيرة جداً وتقرب من الصفر ، أي أن قيمتها غير معنوية. وعن طريق التحليل الاحصائي Varimax لاحكام المراجعين تم التوصل إلى تسعة عوامل فقط حيث حصل كل عامل على قيمة تزيد عن الواحد وفقاً لمعيار الجذور الكامنة Eigenvalue ويمثل التباين المفسر بواسطة هذا العامل.

٢ - تم احتساب درجة الشيوخ الكلية Commuality للمتغيرات حيث بلغت ١٩,٩٥٢٧٨٥ وعن طريق قسمة درجة الشيوخ الكلية على عدد متغيرات الدراسة يمكن الوصول إلى نسبة معينة تمثل درجة تفسير العوامل التسعة

المختارة في التباين الكلي، حيث تم حسابها كما يلي:

$$\frac{19,902780}{20} = \text{درجة تفسير العوامل التسعة في التباين الكلي}$$

$$= 0,7981 \text{ قوة تفسيرية}$$

أي أن هذه العوامل مجتمعة تفسر ما يقرب من ٨٠٪ من التباين في الأحكام المتعلقة بأتعاب المراجعة.

٣ - تم تكوين جدول تشبعات العوامل والذي يظهر مكونات العوامل التسعة المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة، مع ملاحظة أن المعيار في تكوين هذا الجدول هو أخذ جميع المتغيرات في العامل التي لها تشبعات أو تحميل أكبر من ٥٥٪ وهذه النسبة تم تحديدها من قبل الباحث على ضوء نوعية وطبيعة بيانات الدراسة، ويظهر الجدول رقم (٩) هذه التشبعات.

٤ - بعد فحص مكونات العوامل التسعة التي تم استخراجها من أحكام المراجعين قام الباحث بتسمية العوامل التسعة المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة والتي ظهرت في الجدول رقم (٩) على ضوء المتغيرات التي تشترك معاً في نفس الاتجاه وذلك على النحو التالي:

العامل الأول: خصائص أنظمة العميل ومدى الاعتماد عليها :

يندرج تحت هذا العامل المتغيرات التالية:

- نظام تشغيل البيانات التي تتبعه المنشأة.
- مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية.
- كفاءة إدارة أو قسم المراجعة الداخلية.
- مشاركة العميل مثل استخدام موظفي العميل في بعض مهام المراجعة.

العامل الثاني: جودة الخدمة:

ويندرج تحت هذا العامل المتغيرات التالية:

- حجم مكتب المراجعة وشهرته.
- قيمة الخدمات المؤداة التي ستعود على المنشأة.
- توقيت القيام بعملية المراجعة.

العامل الثالث: خصائص مرتبطة بالمراجع:

ويندرج تحت هذا العامل المتغيرات التالية:

- خبرة المراجع في مراجعة منشآت مماثلة.
- مراعاة مستوى الاتعاب المألوفة والأتعاب السائدة.
- درج استعجال أداء الخدمة من قبل المراجع.

العامل الرابع: التغيير والنموذ:

- ويندرج تحت هذا العامل المتغيرات التالية:
- تأثير الدخول في ارتباطات مع العملاء الجدد مقارنة بالإرتباطات المستمرة.
 - النفوذ الاجتماعي للشركاء في مكتب المراجعة.

العامل الخامس: صعوبات وتعقيدات عملية المراجعة:

- ويندرج تحت هذا العامل المتغيرات التالية:
- الوقت الذي يستلزمه تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة.
 - صعوبة عمليات المراجعة ودرجة التعقيدات المصاحبة.

العامل السادس: ظروف المنافسة السائدة:

- ويندرج تحت هذا العامل المتغير التالي:
- مدى وطبيعة المنافسة السائدة في سوق خدمات المراجعة.

العامل السابع: مخاطر المراجعة:

- ويندرج تحت هذا العامل المتغيرات التالية:
- مدى مسئولية المراجع بخصوص عملية المراجعة ومدى تعرضه للخسائر.
 - طبيعة نشاط المنشأة ومدى حاجتها لخبرات وكفاءات متخصصة.

العامل الثامن: خصائص متعلقة ببيئة المراجعة في منشأة العميل:

- ويندرج تحت هذا العامل المتغيرات التالية :
- مركزية أو لا مركزية فروع وأقسام المنشأة.
 - عدد التقارير المطلوبة للعميل.

العامل التاسع: خصائص متعلقة بحجم منشأة العميل:

- ويندرج تحت هذا العامل المتغيرات التالية:
- حجم المنشأة الخاضعة للمراجعة .
 - عدد المواقع المختلفة في منشأة العميل التي تتطلب زيارات بواسطة العميل.

- ويلاحظ على الجدول رقم (٩) الآتي :
- ١ - أن العوامل التسعة السابقة مرتبة حسب أهميتها وقوة تأثيرها في تحديد الأتعاب .
 - ٢ - أن التحليل أدى إلى التوصل إلى مجموعة من العوامل أقل في العدد (من المتغيرات) وأشمل في طبيعتها من الاختبارات الأصلية .
 - ٣ - أن المتغيرات التي لم تظهر في العوامل التسعة السابقة قيمتها قريبة من الصفر بمعنى أن تأثيرها على تحديد الأتعاب غير معنوي .
 - ٤ - العمود الأخير في الجدول يظهر مدى مساهمة كل متغير في العوامل والتي تمثل نسبة الشيوخ للمتغير داخل العوامل التسعة .
 - ٥ - الصف قبل الأخير من الجدول يظهر التباين المفسر بواسطة كل عامل في تحديد أتعاب المراجعة وهو كما يظهر مرتب تنازلياً حسب العوامل التسعة .
 - ٦ - الصف الأخير يظهر نسبة التباين المفسر بواسطة كل عامل إلى مجموع العوامل

٥-٦-٢: التحليل العاملي: تحليل احكام عملاء المراجعة :

بنفس الخطوات المتبعة في التحليل العاملي لأحكام المراجعين تم تطبيق التحليل الاحصائي Varimax حيث تم التوصل إلى ثمانية عوامل فقط والتي حصلت على قيمة تزيد عن واحد ($Eigenvalue > 1$) ثم تم احتساب درجة الشيوخ الكلية حيث بلغت ١٩,٨٩٦٨٩٣ ومنها تم الحصول على درجة تفسير العوامل الثمانية في التباين الكلي حيث بلغت ٠,٧٩٥٩ قوة تفسيرية . وبعد ذلك تم تكوين جدول تشبعات العوامل بأخذ جميع المتغيرات في العامل التي لها تشبعات أكبر من ٥٥٪ (يلاحظ أنها نفس نسبة التشبعات السابق اختيارها عند تحليل أحكام المراجعين حتى يتسنى إجراء المقارنة بين الأحكام في الحالتين) ويظهر الجدول رقم (١٠) هذه التشبعات .

وبعد فحص مكونات العوامل الثمانية التي تم إستخراجها من أحكام عملاء المراجعة قام الباحث بتسمية العوامل الثمانية المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة التي ظهرت في الجدول رقم (١٠) على النحو التالي :

العامل الأول : توقعات العميل عن المراجع :

ويندرج تحت هذا العامل المتغيرات التالية :

- مدى مسئولية المراجع بخصوص عملية المراجعة ومدى تعرضه للخسائر .
- قيمة الخدمات المؤداة التي ستعود على المنشأة .
- درجة إستعجال أداء الخدمة من قبل العميل .
- تكلفة تغيير المراجع ووجود صعوبات نظامية في تغييره .
- تأثير الدخول في إرتباطات مع العملاء الجدد مقارنة بالإرتباطات المستمرة .
- النفوذ الاجتماعي للشركاء في مكتب المراجعة .

العامل الثاني : طبيعة المنافسة :

ويندرج تحت هذا العامل المتغيرات التالية :

- كفاءة إدارة أو قسم المراجعة الداخلية .
- مدى وطبيعة المنافسة السائدة في سوق خدمات المراجعة .
- مراعاة مستوى الأتعاب المألوفة والأتعاب السائدة .

العامل الثالث : خصائص متعلقة بمنشأة العميل :

ويندرج تحت هذا العامل المتغيرات التالية :

- نوع ملكية المنشأة الخاضعة للمراجعة .
- مركزية أو لا مركزية تنفيذ الواجبات والوظائف المحاسبية .
- قيام مكتب المراجعة بتقديم خدمات أخرى للمنشأة الخاضعة للمراجعة .

العامل الرابع : حجم منشأة العميل :

ويندرج تحت هذا العامل المتغيرات التالية :

- حجم المنشأة الخاضعة للمراجعة .
- الوقت الذي يستلزمه تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة .
- توقيت القيام بعملية المراجعة .
- عدد المواقع المختلفة في منشأة العميل التي تتطلب زيارات بواسطة المراجع .

العامل الخامس : خصائص متعلقة بالنظام المحاسبي ومشاركة العميل :

- ويندرج تحت هذا العامل المتغيرات التالية :
- نظام تشغيل البيانات التي تتبعه المنشأة .
 - مركزية أو لا مركزية فروع وأقسام المنشأة .
 - مشاركة العميل مثل استخدام موظفي العميل في بعض مهام المراجعة .

العامل السادس : جودة الخدمة :

- ويندرج تحت هذا العامل المتغيرات التالية :
- حجم مكتب المراجعة وشهرته .
 - مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية .

العامل السابع : خبرة المراجع وعدد التقارير :

- ويندرج تحت هذا العامل المتغيرات التالية :
- عدد التقارير المطلوبة للعميل .
 - خبرة المراجع في مراجعة منشآت مماثلة .

العامل الثامن : طبيعة نشاط المنشأة :

- ويندرج تحت هذا العامل المتغير التالي :
- طبيعة نشاط المنشأة ومدى حاجتها لخبرات وكفاءات متخصصة .
- أخيراً فإنه يلاحظ على الجدول رقم (١٠) :
- ١ - أن العوامل الثمانية السابقة مرتبة حسب أهميتها وقوة تأثيرها في تحديد الأتعاب .
 - ٢ - أن الصف قبل الأخير يظهر التباين المفسر بواسطة كل عامل في تحديد أتعاب المراجعة وهو كما يظهر مرتب تنازلياً حسب العوامل الثمانية .
 - ٣ - الصف الأخير يظهر نسبة التباين المفسر بواسطة كل عامل إلى مجموع العوامل .

٦ . خلاصة البحث ونتائجه :

استهدف هذا البحث تحديد ودراسة العوامل التي تؤثر على مستوى أتعاب المراجعة المالية وقياس وتحليل الأهمية النسبية لهذه العوامل من وجهة نظر كل من المراجعين وعملاء المراجعة وذلك بغية الوقوف على مدى تأثيرها في تحديد أتعاب المراجعة .

وفي سبيل تحقيق هدف البحث فقد قام الباحث بمحاولة حصر كل المتغيرات التي تناولتها الدراسات السابقة ، فضلاً عن إضافة بعض المتغيرات التي يمكن أن تبرز في البيئة العربية بصفة عامة والبيئة المصرية بصفة خاصة ، حيث قام بحصر خمسة وعشرون متغيراً يمكن أن يؤثر في تحديد أتعاب المراجعة .

وفي سبيل الوفاء بهدف الدراسة في البحث عن المتغيرات التي تؤثر في تحديد الأتعاب قام الباحث بإجراء دراسة ميدانية اتبع فيها الآتي :

أ - إتبع الباحث أسلوب التحليل القبلي Ex Post بعكس ما هو متبع في الدراسات السابقة التي إتبع أسلوب التحليل البعدي Ex Ante ، حيث يفصح التحليل القبلي عن المتغيرات التي يفكر فيها متخذ القرار أو المفاوض ويعطي كل منها أوزاناً تتناسب مع أهميتها من وجهة نظره ، أما التحليل البعدي فيعتمد على إيجاد علاقة بين قيمة الأتعاب الفعلية وبين بعض المتغيرات المستمدة معظمها من القوائم المالية . وفي رأي الباحث أن المفاوض يتعامل مع متغيرات وصفية عديدة قد يصعب في التحليل البعدي إيجاد قيم لها ، ومن ثم فالتحليل القبلي أشمل وأكثر واقعية .

ب - قام الباحث بتصميم صحيفة استقصاء تضمنت المتغيرات التي حددها الباحث وعددها ٢٥ متغيراً . وجهت صحيفة الاستقصاء إلى فئتين هما : فئة المراجعين وفئة عملاء المراجعة (مديري المنشآت الخاضعة للمراجعة) .

ج - استخدام الباحث مقياس ليكرت المدرج من خمسة مستويات لتحويل أحكام كل من المراجعين وعملاء المراجعة إلى درجات وتقييم .

د - استخدام الباحث المتوسطات الحسابية للدرجات لترتيب أهمية كل متغير من وجهة نظر كل مجموعة ، وقد اتضح اختلاف الترتيب لمعظم المتغيرات بين المجموعتين .

هـ - تم إعادة تبويب المتغيرات حسب ترتيبها وفقاً لدرجة الأهمية إلى ثلاث فئات هي :

أولاً : مجموعة متغيرات هامة جداً .

ثانياً : مجموعة متغيرات هامة .

ثالثاً : مجموعة متغيرات هامة إلى حد ما .

وقد أفاد هذا التبويب مبدئياً في التعرف على مدى تباين أحكام المراجعين وعملاء المراجعة نحو المتغيرات التي تؤثر في تحديد أتعاب المراجعة .

و - وعلى الرغم من وجود إختلاف في الأحكام كما أظهرت المتوسطات الحسابية إلا أن الباحث لم يكتفي بالأخذ بهذه الاختلافات وإنما أخضعها للإختبارات

الإحصائية الملائمة . حيث تم استخدام الاختيار الاحصائي " مان وتني " لإختبار معنوية هذه الاختلافات .

ز - أسفرت الاختبارات الاحصائية عن عدم وجود فروق معنوية بين المتوسطات الحسابية لجميع المتغيرات حزمة واحدة بين المجموعتين . بينما أسفر عن وجود فروق معنوية بين المتوسطات الحسابية لعدد ثمانية متغيرات فقط من عدد خمسة وعشرين متغيراً .

ح - ونظراً لأن المتغيرات ذات تأثير متداخل ومتشابك وتوجد العديد من العلاقات والتأثيرات الداخلية فيما بينها وتتحكم جميعاً وأن كان بنسب متفاوتة في تحديد أتعاب المراجعة ، فقد قام الباحث بتطبيق أسلوب التحليل العملي Varimax وذلك لتبويب المتغيرات وعددها خمسة وعشرين متغيراً إلى عوامل رئيسية مؤثرة في تحديد الأتعاب حيث تم قياس التباين المفسر لكل عامل وكذلك التباين المفسر لكل متغير في كل عامل ، ولاشك أن هذا يعتبر أسلوباً إحصائياً قوياً في تبويب المتغيرات لم تستخدمه الدراسات السابقة في نفس الموضوع حيث إعتمدت على تحليل الانحدار فقط .

وعلى ضوء ما سبق فقد انتهت الدراسة إلى النتائج التالية :

أولاً : اتفقت كل من أحكام المراجعين وأحكام عملاء المراجعة على تصنيف المتغيرات التالية بإعتبارها أكثر أهمية في تحديد أتعاب المراجعة :

- ١ - حجم المنشأة الخاضعة للمراجعة .
- ٢ - الوقت الذي يستلزمه تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة .
- ٣ - مدى صعوبة عملية المراجعة ودرجة التعقيدات المصاحبة لها .

كما اتفقوا أيضاً في تصنيف المتغيرات التالية بإعتبارها هامة في تحديد أتعاب

المراجعة :

- ١ - حجم مكتب المراجعة وشهرته .
- ٢ - نظام تشغيل البيانات التي تتبعه المنشأة .
- ٣ - قيمة الخدمات المؤداة التي ستعود على المنشأة .
- ٤ - توقيت القيام بعملية المراجعة .
- ٥ - درجة إستعجال أداء الخدمة من قبل العميل .

- ٦ - مركزية أو لا مركزية فروع وأقسام المنشأة .
- ٧ - مركزية أو لا مركزية تنفيذ الواجبات والوظائف المحاسبية .
- ٨ - عدد المواقع المختلفة في منشأة العميل التي تتطلب زيارات بواسطة المراجع .
- ٩ - عدد التقارير المطلوبة للعميل .
- ١٠ - مدى وطبيعة المنافسة السائدة في سوق خدمات المراجعة .
- ١١ - خبرة المراجع في مراجعة منشآت مماثلة .
- ١٢ - مراعاة مستوى الأتعاب المألوفة والأتعاب السائدة .
- ١٣ - قيام مكتب المراجعة بتقديم خدمات أخرى للمنشأة الخاضعة للمراجعة .

في حين اختلفت أحكام المراجعين وأحكام عملاء المراجعة في باقي المتغيرات الأخرى وفقاً للمصالح الذاتية لكل فئة منها فمثلاً بينما صنف المراجعون متغير طبيعة نشاط المنشأة ومدى حاجاتها لخبرات وكفاءات متخصصة على أنه متغير من المتغيرات الأكثر أهمية في تحديد الأتعاب نجد أن عملاء المراجعة صنفوا المتغيرين التاليين بإعتبارهما أكثر أهمية في تحديد الأتعاب وهما :

- ١ - مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية .
 - ٢ - كفاءة إدارة أو قسم المراجعة الداخلية .
- كما أنه في حين يصنف عملاء المراجعة متغير مدى مسئولية المراجع بخصوص عملية المراجعة ومدى تعرضه للخسائر على أنه ذو أهمية منخفضة نسبياً ، فإن المراجعين يصنفوا المتغيرات التالية بإعتبارها ذات أهمية نسبية منخفضة وهي

- ١ - نوع ملكية المنشأة الخاضعة للمراجعة .
- ٢ - مشاركة العميل مثل استخدام موظفي العميل في بعض مهام المراجعة .
- ٣ - تكلفة تغيير المراجع ووجود صعوبات نظامية في تغييره .
- ٤ - تأثير الدخول في إرتباطات مع العملاء الجدد مقارنة بالإرتباطات المستمرة .
- ٥ - النفوذ الاجتماعي للشركاء في مكتب المراجعة .

ولاشك أن مثل هذه النتائج المتوصل إليها تمكن المفاوضون سواء من جانب المراجع أو من جانب عميل المراجعة من التركيز على تلك العوامل التي يوجد اختلاف عليها بغية الوصول إلى حل توفيقى مرضي للطرفين .

ثانياً : أظهر التحليل العاملي تبويبات مختلفة للمتغيرات من وجهة نظر كل فئة ، وهذه العوامل التي أسفر عنها التحليل العاملي تفيد أيضاً المفاوضين في التعرف على أفكار الطرف الآخر مسبقاً ، وهو الأمر الذي يجعل مباريات التسعير أكثر وضوحاً ويخفض إلى حد كبير عنصر عدم التأكد .

ثالثاً : أخيراً فإن هذا البحث يقدم فائدة أكاديمية للباحثين وطلاب الدراسات العليا في مجال المحاسبة والمراجعة في توضيح كيفية تطبيق الاختبارات الاحصائية المتقدمة بصفة عامة وأسلوب التحليل العاملي بصفة خاصة في مجال الموضوعات التي تعتمد على قياس وتحليل الأحكام Judgement Analysis.

المراجع

□ المراجع العربية

- عبدالرحمن إبراهيم الحميد ، العوامل التي تؤثر على تحديد أتعاب المراجع القانوني: دراسة ميدانية للشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية " الإدارة العامة " (الرياض : معهد الإدارة العامة ، محرم ١٤٠٩هـ) الصفحات ٧١ - ٩٥ .
عماد الدين محمد سلطان ، التحليل العملي ، (القاهرة : دار المعارف : ١٩٦٧) .

□ المراجع الإنجليزية

- Arens, A. A., and J. K. Loebbecke, *Auditing: An Integrated Approach*, (N.J.: Prentice-Hall, 1984).
- Copley, P.A., J.J. Gaver and K.M. Gaver, "Simultaneous Estimation of the Supply and Demand of differentiated Audits: Evidence From The Municipal Audit Market", *Journal of accounting Research*, (Spring 1995) pp. 137-155.
- Elliott, R.K. and A. Korpi, "Factors Affecting Audit Fee", in cost-Benefit Analysis of Auditing, M. Shakon, ed., Commission on Auditors "Responsibility Research Study No. 3 (AICPA, 1979).
- Ettredge, M., and R. Greenberg. "Determinants of Fee Cutting on Initial Audit Engagements", *Journal of Accounting Research* (Spring, 1990), pp. 198-210.
- Firth, M., "An Analysis of Audit Fees and Their Determination", *Auditing: A Journal of Practice and Theory* (Spring 1985), pp. 23-37.
- Francis, J.R., "The Effect of Audit Firm Size on Audit Prices a Study of the Australian Market", *Journal of Accounting and Economics* (August 1984), pp. 133-151.
- Francis, R. and D. Stokes, "Audi Prices, Product of Differentiation and Scale Economies: Further Evidence from the Australian Market", *Journal of Accounting Research* (Autumn 1986), pp. 383-393.
- Francis, J.R., and D.T. Simon, "A Test of Audit Pricing in the Small-Client Segment of the U.S. Audit Market", *The Accounting Review* (January 1987), pp. 145-157.
- Gigler F. and M. Penno, "Imperfect in Audit Markets and its Effect on the Demand for Audit-Related Services", *The Accounting Review*, (April 1995). pp. 317-336.
- Maher, M., A. Broman, R. Colson, and P. Tiessen, "Pricing of Audit Services: Additional Evidence", Working Paper (University of Michigan, 1985).
- Maher, M.W., p. Tissen, R. Colson, and A. J. Broman, Competition and Audit Fees", *The Accounting Review* (January 1992) pp. 199-211.
- Palmorse, Z. V. "The Pricing of Audit Services: Industry Differences and other Insights", Proceeding of the 1983 Depaul University Research Symposium (1983), pp. 47-48.
- Palmorse, Z., "Audit Fees and Auditors Size: Further Evidence", *Journal of Accounting Research* (Spring 1986), pp. 97-110.

- Rubin, M., "Municipal Audit Fee Determinants", *The Accounting Review* (April 1988), pp. 219-236.
- Shockley, R. A., and R.N. Holt, "A Behavioural Investigation Supplier Differentiation in the Market for Audit Services", *Journal of Accounting Research* (Autumn 1983), pp. 545-64.
- Simon, D.T., "The Audit Services Market" Additional Empirical Evidence", *Auditing: A Journal of Practice & Theory* (Fall 1985, pp. 71-78).
- Simon, D., R., Ramanan and A. Dugan, "The Market for Audit Services in India: An Empirical Examination", *The International Journal of Accounting* (Spring 1986), pp. 27-35.
- Simon, D. T., and J.R., Francis, "The Effects of Auditor Change on Audit Fees: Tests of Price Cutting and Price Recovery" *The Accounting Review*, (April 1988), pp. 255-269.
- Simunic, D., "The Pricing of Services: Theory and Evidence", *Journal of Accounting Research* (Spring 1980), pp. 161-190.
- Simunic, D., and N. Dopuch, "The Nature of Competition in the Auditing Profession: A Descriptive and Normative view" in Buckley and Weston 1980, pp. 77-94.
- Simunic, D., "Auditing Consulting and Auditor Independence", *Journal of Accounting Research* (Autumn 1984), pp. 679-702.
- Taffler R. J., and K.S. Ramalingan, "The Determinants of The Audit Fee in The U.K.", City University Working papers, 1981.
- Taffler R. J. and K.S. Ramalingan, "The Determinants of The Fee in The U.K.: An Exploratory Study, Unpublished Manuscript (City University Business School, London, 1982).
- Taylor, M. and R. Bajer, "An Analysis of The External Audit Fee", *Accounting and Business Research*, (Winter 1981), pp. 55-60.
- Venkataraman M. Iyer and Govind S. Iyer, "Effect of Big Mergers on Audit Fees Evidence From The United Kingdom", *Auditing: Journal of Practice & Theory* (Fall 1996) pp. 123-132.
- Turpen, R. A., "Differential Pricing on Auditors" Initial Engagements: Further Evidence", *Auditing: A Journal of Practice & Theory* (Spring 1990), pp. 60-76.
- Wallace, W.A. "External Audit Fees: How Reasonable are They? *Financial Executive* (January 1984a), pp. 34-39.
- Wallace, W.A., "Internal Auditors Can Cut Outside CPA Costs", *Harvard Business Review* (March-April 1984b) pp. 16-17.