

نموذج مقترح لقياس أتعاب مراجع الحسابات (دراسة ميدانية)

دكتور عبدالرحمن عبدالفتاح محمد

كلية التجارة بهني سويف - جامعة القاهرة

طبيعة المشكلة وأهمية للبحث

يتعامل مراجع الحسابات كغيره من أصحاب المهن الحرة مع مجموعة من العملاء من خلال أداء خدمات معينة هؤلاء العملاء مقابل أتعاب محددة يحصل عليها .
وتعتبر مسألة تحديد أتعاب المراجع عن الخدمات التي يؤديها للعملاء ذات أهمية كبيرة من وجهة نظر المراجع ومن وجهة نظر العميل أيضا . وحيث أن كل طرف يريد أن تتبادل قيمة الخدمات المقدمة للعميل مع قيمة الأتعاب المدفوعة للمراجع ، فللا توجد طريقة علمية تقوم على تحديد الأتعاب بشكل عادل يحقق لمراجع الحسابات أتعابا معقولة مقابل ما يقدمه من خدمات ، ويحقق للعميل في نفس الوقت ما يطلبه من خدمات لقاء تحمله هذه الأتعاب .
وتزداد صعوبة هنا التحديد خاصة عند بدأ التعاقد بين المراجع وعميل جديد ، أو عند قيام العميل بتغيير المراجع وقيام مراجع جديد بعملية المراجعة . (١) فالمراجع لا يعرف طبيعة المنشأة ، وظروف وحجم عمليات المراجعة بها ، ومدى إجراءات المراجعة الواجب أدائها ، والوقت والجهد المطلوب لذلك . كما أن العميل لا يعرف أيضا حجم الخدمات التي يمكن أن يحصل عليها من مراجع الحسابات مقابل هذه الأتعاب ، خاصة إذا كان العقد بين العميل والمراجع طبقا لنظام العقود الثابتة .
ونظرا لوجود تناقض بين المراجعين فقد أثر هذا سلبا على تحديد قيمة الأتعاب ،

1- Daniel T. Simon and Jere R. Francis: The Effects of Auditor Change on Audit Fees: Tests of Price Cutting and Price Recovery , The Accounting Review , April 1988, P.255 .

*العقود الثابتة هي العقود التي تحدد قيمتها مقدما قبل بدء عملية المراجعة ، أما عقود التكاليف المسددة فتحدد قيمة الأتعاب بعد أداء العمل ومعرفة الوقت المستغرق والعملية وتكلفة ساعة العمل حسب أجر كل فرد في مكتب المراجعة

خاصة بالنسبة للمراجعين حديثي الخبرة ،والذين يقبلون أدنى الاتعاب جنبها لبعض العملاء ،ويؤدي ذلك بطبيعة الحال إلى تحمل المراجعين الجهد لبعض الحسابات في السنوات الأولى للتعاقد ،على أمل تعويضها فيما بعد ،لما قد يؤثر على مستوى قيمة الاتعاب ، وقد يدفع ذلك بعض العملاء إلى محاولة تغيير المراجع الذي يتعامل معه بحثا عن مراجع آخر يقبل أتعابا أقل.(١)

ونتيجة لكل ذلك ولعدم وجود طريقة علمية لتحديد أتعاب مراجع الحسابات ،تلقى قبولاً عاماً من المراجع والعميل ،لأن ترك موضوع تحديد الاتعاب خاضعاً للمساومة بين المراجع والعميل حسب ظروف كل حالة يؤدي إلى إثارة المخاوف بأن هذا الوضع قد يخل بمسألة حياد و إستقلال مراجع الحسابات ،وهذا ما أكدته لجنة المراجعين المتبقة عن معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) حيث أبدت مخاوفها من تأثير المساومة في تحديد الاتعاب على إستقلال المراجع .

وقد أكد ذلك أحد الكتاب (٢) من أن أمر تحديد الاتعاب يعتبر من أخطر العوامل التي يمكن أن تؤثر على إستقلال مراجع الحسابات خاصة إذا ما استخدم سلاح المساومة لتخفيض قيمة الاتعاب .

وقد دفعت تلك المشاكل المنظمات المهنية للمحاسبة والمراجعة والباحثين إلى محاولة وضع إطار لمجموعة العوامل والحددات التي تؤثر على تحديد قيمة الاتعاب والتي قد تمثل حلاً عادلاً بين المراجع والعميل .

ويستمد هذا البحث أهميته من الاعتبارات التالية :-

- أشار كثير من الباحثين والكتاب إلى أن قضية تحديد الاتعاب للمراجع قضية ذات حساسية خاصة بين المراجع والعميل وتحتاج إلى المزيد من الدراسات بشأن التوصل إلى تحديد الاتعاب بطريقة موضوعية .

- أن الدراسات السابقة التي تناولت قضية الاتعاب ركزت على دراسة تحليلية للعوامل

(1) Ibid., P.263.

(٢) دكتور حسن محمد حسين أبو زيد ،دراسات في المراجعة - الجزء الأول ،القاهرة -

دار الثقافة العربية ،بدون تاريخ ،ص ١٢٣

التي يمكن أن تؤثر على تحديد الاتعاب دون أن تتطرق إلى تحديد أيا من هذه العوامل أكثر تأثيراً ومقدار تأثير كل عامل على تحديد الاتعاب ، بمعنى أنها لم تتطرق إلى إمكانية قياس أتعاب المراجع بمعلومية العوامل المؤثرة فيها .

- أن معظم الدراسات السابقة كانت تمثل وجهة نظر الباحثين و الكتاب حول العوامل التي يمكن أن تؤثر على قيمة أتعاب المراجع ، دون أن تتطرق إلى معرفة رأى المراجع نفسه صاحب المشكلة .

أهداف البحث :

يتمثل الهدف الرئيسي من هذا البحث في تحديد أكثر العوامل تأثيراً على تحديد قيمة الاتعاب مع قياس تأثير كل عامل على تحديد الاتعاب ، وذلك من خلال الأهداف الفرعية التالية :-

١- دراسة العوامل التي يمكن أن تؤثر على تحديد قيمة الاتعاب

٢- إجراء دراسة ميدانية بهدف التعرف على أهم العوامل المؤثرة على تحديد قيمة الاتعاب .

٣- التوصل إلى نموذج مقترح لقياس أتعاب مراجع الحسابات .

منهج البحث :

يجمع المنهج الذي تم الاخذ به في هذا البحث بين المنهج الاستقرائي والمنهج الاستباطي ، وقد أخذ الباحث من كل منهج بقدر الحاجة إليه كالتالي :-

- المنهج الاستقرائي : وقد تم على أساسه إستقراء وتحليل أهم الدراسات والبحوث المتعلقة بدراسة مشكلة تحديد أتعاب مراجع الحسابات والعوامل التي يمكن أن تؤثر على تحديد قيمة الاتعاب ، وعلى ضوء دراسة هذه العوامل أمكن الدخول في الدراسة الميدانية لهذا البحث .

- المنهج الاستباطي : وذلك باستباط العوامل الأكثر تأثيراً على تحديد قيمة الاتعاب من خلال نتائج الدراسة الميدانية ووضعها في شكل نموذج خاص بقياس أتعاب المراجع .

خطة البحث :

وتتضمن خطة البحث مايلي :-

١- العوامل المؤثرة على تحديد أتعاب المراجع في الفكر المحاسبي .

٢- الدراسة الميدانية

ويعرض الباحث المنهجية التي أتبعها الدراسة الميدانية وفقا للأهداف المحددة لها

كالتالي :

١/٢ فروض الدراسة .

٢/٢ مجتمع الدراسة وعينة البحث .

٣/٢ أسلوب جمع البيانات .

٤/٢ أساليب التحليل الاحصائي للبيانات .

٥/٢ حدود البحث .

٦/٢ اختبار فروض الدراسة .

٣- النموذج المقترح لقياس أتعاب مراجع الحسابات .

٤- النتائج والتوصيات وتشمل :-

١/٤ نتائج البحث .

٢/٤ التوصيات .

وسوف يتناول الباحث للنقاط السابقة بالتفصيل كالتالي :-

أولا : العوامل المؤثرة على تحديد أتعاب المراجع
في الفكر المحاسبي

١/١ طبيعة أتعاب المراجع

يعرف Alan أتعاب المراجع بأنها تكلفة الوقت المبدول من المراجع وأفراد مكتبه مضافا

إليه أية نفقات مهنية أخرى تتعلق بطريقة مباشرة أو غير مباشرة بعملية المراجعة . (١)
وغير أتعاب المراجعة _ كثيرها من المهن _ بأربع مراحل هي مرحلة تحديد الأتعاب ،
ومرحلة الاتفاق مع العميل على هذه الأتعاب ، ومرحلة تقديم فاتورة بالأتعاب للعميل ،
ثم مرحلة تحصيل الأتعاب . (٢)

وتعتبر مرحلة تحديد الأتعاب أهم تلك المراحل وهي تتم في ضوء مجموعة من العوامل
التي تؤثر على تحديد قيمة الأتعاب ، سواء كانت هذه العوامل من وجهة نظر المراجع أو من
وجهة نظر العميل .

وتؤثر قضية تحديد أتعاب المراجع على استقلال وحياد مراجع الحسابات إذا ماتم تحديد
الأتعاب بطريقة غير موضوعية ، وقد أشار إلى ذلك أحد الكتاب (٣) بأن تحديد مبلغ أتعاب
المراجع بناء على مجموعة الاعتبارات التالية ، يؤثر على استقلال المراجع كالتالي :-
- أن تكون قيمة الخدمات من وجهة نظر العميل هي الأساس في تحديد الأتعاب ، لان
ذلك يدفع المراجع لتحقيق أقصى منافع للعميل لتبرير قيمة الأتعاب ، مما يجعله يفقد
استقلاله حتى وإن لم يقصد ذلك .

- أن تحديد مقدار الأتعاب على أساس مدى المنفعة المالية التي يحصل عليها العميل من وراء
عمل المراجع قد يوجب عليه تضحية المراقب باستقلاله في سبيل تحقيق أقصى
زيادة في الأتعاب .

ويخلص الباحث إلى أن قضية تحديد أتعاب موضوعية (Objective Fees) لمراجع
الحسابات مقابل الخدمات التي يقدمها في عملية المراجعة ، مسألة تتسم بالصعوبة والحساسية ،
وتتطلب التخطيط الجيد لها بحيث تصبح قيمة هذه الأتعاب عادلة بالنسبة

(1) **Alan Sacks : Protecting Professional Fees,Accountancy**
,December 1990,p.113.

(٢) دكتور على أحمد زين ،دراسة تحليلية للعوامل المؤثرة في تحديد الأتعاب لمزاوي مهنة
المحاسبة والمراجعة ،المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية ، كلية التجارة
وأدارة الاعمال -جامعة حلوان ، السنة الخامسة -العدد الاول ، ١٩٩١ ، ص ٤ .

(٣) دكتور حسن محمد حسين أبو زيد ،مراجع سابق ، ص ١٢٤

للمراجع والعمل، إلا أن تحديد هذه القيمة العادلة للاعب يمثل مشكلة ويحتاج إلى جهود الباحثين والكتاب في التوصل إلى استخدام القيمة (Value) كمحدد للاعب المراجع رغم ما يكتنف ذلك من صعوبات. (١)

ونتيجة لهذه الصعوبات أتجه الباحثون والكتاب إلى البحث عن عوامل أو معايير شائعة (Common Criteria) للاسناد بها عند تحديد قيمة اللاعب دون التطرق إلى استخدام القيمة كمحدد للاعب.

٢/١ - العوامل المؤثرة على تحديد أتعاب المراجع

تمثل العوامل التي يمكن أن تؤثر على تحديد قيمة أتعاب المراجع فيما يلي :-

١/٢/١ حجم العمل المطلوب أدائه

يرتبط الوقت المستنفد في المراجعة بحجم العمل المطلوب أدائه للمنشأة محل المراجعة. فالوقت المستنفد من كل فرد من أفراد مكتب المراجعة له تكلفة تزداد من شخص لآخر حسب خبرة هذا الشخص، وقد أجريت دراسة حول حجم العمل المطلوب أدائه وعلاقته بتحديد الأتعاب (٢)، وجاءت نتيجة هذه الدراسة أن ٩٠٪ من عدد المراجعين الذين تم اختيارهم عشوائياً من أعضاء المعهد الأمريكي للمحاسبين والذين أجريت عليهم الدراسة قد وافقوا على أن حجم العمل المطلوب أدائه والوقت المستنفد فيه يجب أخذه في الحسبان عند تحديد قيمة الأتعاب.

٢/٢/١ درجة استقرار المسؤولية المالية في المنشأة

يمكن القول بأن درجة استقرار المسؤولية المالية في المنشأة لها أثر على تحديد قيمة أتعاب المراجعة، فاستقرار المسؤولية المالية بالمنشأة يعتبر دليل على استقرار النظام المالي بالمنشأة وخاصة إذا ما ارتبط ذلك بوجود نظام سليم للرقابة الداخلية، وهذا بالطبع

(1) **Larry R. Davis** Audit Effort, Audit Fees, and The Provision of Nonaudit Services to Clients, The Accounting Review, January 1993, P.136.

(2) **Dale L. Flesher and Jalaeddin Soroosh** :Factors Affecting Accountants Fees, The CPA Journal, July 1980, P.30.

سوف يجعل المراجع يقلل من أدلة الإثبات التي يمكن الحصول عليها ويقلل من حجم الاعمال المطلوبة للمراجعة (١) . أما إذا كانت المسؤولية المالية غير مستقرة وهناك حركة عدم استقرار بين المسؤولين الماليين بالمنشأة ، فقد يؤدي ذلك إلى تشكك المراجع في صحة الاوضاع المالية بالمنشأة ، ويزيد المراجع من حجم الادلة المطلوبة مما يوجب عليه زيادة حجم العمل وزيادة قيمة اتعاب المراجعة.

٣/٢/١ نوع الملكية للمنشأة

تمثل أهم أنواع الملكية لشركات القطاع الخاص في شركات المساهمة وشركات الاشخاص والمشروعات الفردية ، ونوع الملكية في حد ذاته قد لا يكون له تأثير على قيمة اتعاب المراجع ، ولكن إذا ارتبط بنوع الملكية زيادة حجم عمليات المراجعة ، فقد يوجب على ذلك زيادة اتعاب المراجع . فمن المعروف أن حجم رأس المال ، وحجم العمليات يتزايد من المشروع الفردي إلى شركات الاشخاص إلى شركات المساهمة ، مما يؤدي بالتالي إلى تزايد اتعاب في الشركات المساهمة عن شركات الاشخاص عن المشروع الفردي .

٤/٢/١ المقدرة المالية للعميل

تناول Dale & Jaleddin (٢) قضية المقدرة المالية للعميل على دفع اتعاب المراجع ، حيث أشار الكاتبان إلى أن هناك بعض المكاتب تخفض قيمة اتعاب إذا علمت أن المراجع يمر بظروف مالية صعبة ، خاصة إذا كان العميل من العملاء القدامى للمراجع . وقد أجرى الكاتبان دراسة ميدانية على ٢٣٢ مراجع حسابات أمريكي بشأن تأثير المقدرة المالية للعميل على قيمة اتعاب ، وقد أوضحت هذه الدراسة أن ٥١٪ من عدد المستقصى منهم أبدوا تحفظهم على إمكانية مراعاة المقدرة المالية للعميل عند تحديد اتعاب ، بينما أبدى ١٥٪ من عدد المستقصى منهم مراعاة المقدرة المالية للعميل على دفع اتعاب .

٥/٢/١ التنافس بين المراجعين المزاولين للمهنة

يعتبر وجود سوق تنافسية بين المراجعين المزاولين للمهنة من ضمن العوامل التي

(1) Ibid., P.31 .

(2) Ibid. , p.32.

يمكن أن تؤثر على قيمة أتعاب المراجع ، خاصة بالنسبة للمكاتب الصغيرة أو المكاتب حديثة العهد بمزاولة المهنة ، أما بالنسبة لمكاتب المراجعة الكبيرة ذات الشهرة الواسعة ، فإن عامل المنافسة بالنسبة لها يعتبر قليل الأهمية على تحديد قيمة الأتعاب ، نظرا لأن هذه المكاتب لها عملاء دائمون ذات قدرة مالية كبيرة

ويرى الباحث أن رجود سوق تنافسية بين المراجعين ، لا يجب أن يتعكس بالضرورة على تخفيض قيمة الأتعاب ، بالدرجة التي تحمل المراجع خسائر نتيجة قبوله هذه العملية ، فالتنافس يجب أن يكون في جودة أداء الخدمة مقابل أتعاب معقولة . وقد أكد على ذلك Robert W. Denny (١) بقوله " إن الأتعاب المنخفضة لا تؤدي بالمراجع إلى أن يكون ضامنا للفوز بعملية المراجعة في جميع الحالات "

٦/٢/١ نوعية نشاط المنشأة

يمكن القول بأن نوعية نشاط المنشأة قد يكون له تأثير على تحديد قيمة الأتعاب ، فكل من المراجعين يراعون طبيعة النشاط عند تحديد قيمة الأتعاب ، حيث يتقاضون أتعابا أقل من المعتاد إذا كانت عملية المراجعة هيئة أو مؤسسة خيرية لا تهدف إلى الربح ، ذلك كمساهمة من المراجع في النشاط الاجتماعي لهذه الهيئة أو المؤسسة . ويتوقف مقدار التخفيض الممنوح في الأتعاب للمؤسسة الخيرية على الحالة المالية لمكتب المراجعة والشهرة التي يتمتع بها . (٢)

٧/٢/١ تمتع المراجع بفترة الإعفاء الضريبي

تمثل فترة الإعفاء الضريبي ميزة للمراجع في بداية حياته العملية ، وبالتالي يؤدي ذلك إلى تخفيض التكاليف الممكن تحملها في سبيل مزاولة المهنة . وقد يدفع ذلك بعض المراجعين الجدد إلى قبول عمليات مراجعة بأتعاب منخفضة نظرا لقلّة التكاليف المترم

(1) Robert W. Denny : Marketing Accounting Services, Van Nostrand Reinhold Company ,NEW YORK , 1983 .P. 138

(2) Janne Zweig : Setting and Collecting Accountant 's Fees, The Pennsylvania CPA Spokesman ,September 1978 . P.8.

بأدائها . ويرى الباحث أن هذا العامل قد لا يكون له تأثير قوى على تحديد قيمة الاعتاب نظرا لأن المراجع الحديث يكون عدد عمليات المراجعة التي يحصل عليها في بداية حياته العملية قليلة ، وبالتالي تكون قيمة إيراداته في حدود الاعفاء المسموح به .

٨/٢/١ تعرض المراجع للخسائر

يضع المراجع في اعتباره عند قبوله لعملية مراجعة وتحديد قيمة أتعابه مقدما ، أنه قد يفاجئ بظروف داخل المنشأة تختلف عما توقعه ، فيضطر إلى توسيع نطاق المراجعة وجمع أدلة إثبات أكثر وأجراء فحص كلى ، ويزتج على ذلك مزيد من الوقت والجهد ومزيد من التكلفة التي يتحملها المراجع . وعادة ما يضع المراجع في اعتباره عند تحديد قيمة الاعتاب احتمال تعرضه لمثل هذه الظروف ، وتعرضه لبعض الخسائر . (١) وبالتالي يمكن اعتبار هذا العامل من العوامل الممكن أن تؤثر على تحديد قيمة الاعتاب .

٩/٢/١ الاستعانة ببعض موظفي المنشأة في عملية المراجعة

قد يستعين مكتب المراجعة بالامكانيات المادية والبشرية المتاحة لدى العميل ، وذلك لسرعة إنجاز بعض الاعمال ، مما يوفر على المراجع بعض الوقت والجهد في حالة قيام أفراد المكتب بأداء مثل هذه الاعمال . وبالتالي فإن المراجع قد يأخذ ذلك في اعتباره عند تحديد قيمة أتعاب المراجعة لهذه العملية . وقد أشار إلى ذلك Zoe-Vonna (٢) بأن أستفادة المراجع من بعض الامكانيات والتسهيلات المتوافرة لدى العميل يجب أن تؤخذ في الاعتبار عند تحديد قيمة الاعتاب .

(1) Abdel-Khalik , A.R : The Jointness of Audit Fees and Demand for MAS: A Self- Selection Analysis-Contemporary Accounting Research , Spring 1990 ,P.297 .

(2) Zoe- Vonna Palmorse:Audit Fees and Auditor Size :Further Evidence,Journal Research ,Spring 1986 , PP.100- 102

١٠/٢/١ وجود فروع للمنشأة محل المراجعة

تختلف أتعاب المراجعة بين منشأة لها فرع واحد وتزاول نشاطها فيه ، وبين منشأة أخرى تزاول نشاطها في عدة فروع ، فكلما تزايد عدد فروع المنشأة كلما تطلب ذلك من المراجع زيادة حجم أدلة الإلتبات وفحص أنظمة الرقابة الداخلية وزيارة هذه الفروع (١) ، يوكل ذلك يجب أخله في الحسبان عند تحديد قيمة أتعاب المراجعة . وبالتالي فإن تعدد الفروع للمنشأة محل المراجعة يجب أن يؤخذ في الاعتبار عند تحديد قيمة أتعاب المراجع .

١١/٢/١ أهمية الخدمة للعميل

عند تحديد قيمة أتعاب المراجعة فإن أهمية الخدمة للعميل يكون لها تأثير على تحديد قيمة الأتعاب ، حيث يوافق العميل أو يرفض قيمة الأتعاب المطلوبة منه حسب أهمية الخدمة التي يؤديها المراجع له ، فقد يقارن قيمة الأتعاب المطلوبة منه مع مقدار الوفورات الممكن أن تحققها عملية المراجعة له في الضرائب أو في التكاليف ، وقد قام (Dale & Jalaleddin) (٢) بإجراء دراسة ميدانية على مجموعة من المراجعين ، وكانت نتيجة الدراسة أن ٧٩٪ من المستفي منهم اتفادوا بأنهم كثيراً ما يحددون أتعابهم على أساس أهمية الخدمة للعميل . ويرى الباحث أن أهمية الخدمة للعميل لا يجب أن يكون لها كل التأثير عند تحديد قيمة الأتعاب وإلا أثر ذلك على استقلال مراجع الحسابات .

١٢/٢/١ مقدار الوقت المستنفد في عملية المراجعة

يرتبط الوقت المستنفد في أعمال المراجعة بحجم أعمال المراجعة - كما أوضحنا سابقاً - ويرتبط أيضاً بساعات عمل المراجع وهيئة مكتبه ، ويعتبر الوقت المستنفد في أعمال المراجعة من أهم العوامل التي تؤثر على تحديد قيمة أتعاب المراجع لارتباطه بالعمل نفسه ورغم ذلك فإنه أحياناً لا يعبر تعبيراً صادقاً عن قيمة الخدمة المهنية المقددة (٣) ، فقد يقدم المراجع مشورة حكيمة تجنب المنشأة خطر الإفلاس ، وفي هذه الحالة فإن قيمة

(1) Ibid ., P. 104 .

(2) Dale L. Flesher and Jalaleddin Soroosh ,Op., Cit., PP.29-31 .

(٣) ذكور على أحمد زين ، مرجع سابق ، ص ٢٠

الاتعاب يجب الا تقاس بالوقت المستفد فيها .

١٣/٢/١ مساومة العميل حول الاتعاب

يعتبر هذا العامل له تأثير قوى على تحديد قيمة الاتعاب التى يتم الاتفاق عليها بين المراجع والعميل ، فالمراجع فى البداية لا يستطيع تقدير حجم العمل المطلوب أداءه أو حجم الخدمة المطلوبة بدقة . كما أن العميل لا يستطيع تحديد المقابل لما يتوقع الحصول عليه من خدمات المراجع ، ولذلك يلجأ العميل إلى المساومة مع المراجع للحصول على الخدمة المتوقعة بأقل أتعاب ممكنة . وقد يعرض ذلك المراجع للخسارة أو قد يؤثر على استقلال المراجع . (١)

١٤/٢/١ تكلفة أداء الخدمة

يتحمل المراجع تكلفة معينة لاتمام عمليات المراجعة التى يقوم بها سواء كانت فى شكل أجور للعاملين فى المكتب أو نفقات مباشرة وغير مباشرة بعملية المراجعة ، وكلما ازدادت تكلفة أداء الخدمة يتبعها بالضرورة زيادة فى قيمة الاتعاب التى يطلبها المراجع ، وإلا تعرض المراجع لخسائر نتيجة قيامه بهذه العملية . كما أن المراجعات التى تتم فى أوقات إنشغال مكتب المراجعة يوجب عليها زيادة تكاليف أداء عملية المراجعة . ويتضح من ذلك أن تكلفة أداء الخدمة تعبر من العوامل الهامة التى يجب أخذها فى الاعتبار عند تحديد قيمة أتعاب المراجع .

١٥/٢/١ موقع مكتب المراجعة ومستوى تجهيزاته

يعتبر موقع مكتب المراجعة من العوامل الهامة التى تؤثر على تحديد قيمة الاتعاب ، فوجود مكتب المراجع فى موقع متميز يكلف المراجع مبالغ كبيرة تعتبر من التكاليف غير المباشرة المتعلقة بجزالة نشاطه . كما أن مستوى التجهيزات أيضا بالمكتب لها تكلفة تعبر من ضمن التكاليف غير المباشرة المتعلقة بجزالة النشاط ، كل ذلك يؤثر على تحديد

(١) ذكور حسن محمد حسين أبو زيد ، مرجع سابق ، ص ١٢٣ .

قيمة أتعاب المراجع ، كما أن العميل نفسه يراعى موقع المكتب ومستوى التجهيزات التي به عند تقديره لقيمة أتعاب المراجع .

١٦/٢/١ الشهرة والخبرة لأفراد مكتب المراجعة

أكدت إحدى الدراسات التي قام بها Zoe-Vonna (١) وجود علاقة بين خبرة وشهرة مكتب المراجعة وبين قيمة الاتعاب . فكلما ازدادت خبرة وشهرة المراجع ، كلما ازدادت قيمة أتعاب المراجعة . وقد لسمت هذه الدراسة مكاتب المحاسبة و المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية حسب شهرتها وحجمها وخبرة أفرادها إلى ثلاثة مستويات كالتالي :-

- مجموعة الثمانية الكبار Big Eight : وهي أكبر ثمانية مكاتب بالولايات المتحدة الأمريكية من حيث الحجم والشهرة والخبرة .

- مجموعة مكاتب الصف التالي : وتلى مجموعة الثمانية الكبار من حيث الشهرة والخبرة

- بقية المكاتب وهي أصغر حجما وأقل شهرة وخبرة وتتعامل مع الشركات صغيرة الحجم .

١٧/٢/١ حجم التقارير المطلوبة للعميل

يتوقف تحديد قيمة أتعاب المراجع على حجم التقارير المطلوبة للعميل ، وكلما زاد حجم التقارير المطلوبة ازدادت قيمة الاتعاب نظرا لما يتحمله المراجع من زيادة في التكاليف لتنفيذ تلك التقارير . وقد أكد Marc A. Rubin (٢) عن وجود تناسب طردي بين حجم التقارير المطلوبة للعميل وبين قيمة أتعاب المراجع . وقد أثار المعهد الأمريكي للمحاسبين في إصداراته عام ١٩٨٦ ، عام ١٩٨٩ (AICPA) ضرورة مراعاة حجم

(1) Zoe-Vonna Palmorse : Audit Fees and Auditor Size :Further Evidence , Op., Cit., P.104.

(2) Marc A. Rubin : Municipal Audit Fees Determinants , The Accounting Review, April 1988 , P .238 .

التقارير المطلوبة عند تحديد قيمة الاتعاب ،وأوضح أن هناك ثلاثة مستويات من حيث أعداد التقارير ومدى زيادتها ،وكلما توسع حجم التقارير المطلوبة تتطلب ذلك ضرورة زيادة أتعاب مراجع الحسابات .

١٨/٢/١ حجم للمنشأة محل للمراجعة

ليس شرطاً أن تتزايد خدمات المراجعة المطلوبة من المراجع كلما كبر حجم المنشأة ، ولكن الغالب أن المنشآت ذات الحجم الكبير يتوقع أن تطلب خدمات أكثر من المراجعين (١) ، وقد أكد ذلك Zoo-Vonna (٢) بأن المنشآت ذات الحجم الكبير يتوقع أن تكون عمليات المراجعة لها أكثر وأضخم من عمليات المراجعة للمنشآت ذات الحجم الصغير ، وبالتالي فإن أتعاب المراجعة سوف تزيد كلما كبر حجم أعمال المنشآت المطلوب مراجعة أعمالها .

١٩/٢/١ توقيت إجراء للمراجعة

تتأثر قيمة أتعاب المراجعة بتوقيت إجراء المراجعة ،فهناك أوقات تعمل أوقات إنشغال كامل لمعظم مكاتب المراجعة وتقع عادة في نهاية أى سنة مالية وبداية سنة مالية تالية ،ولذلك فإن المراجعة التي تطلب وتتم في هذه الاوقات تكون أكثر تكلفة بسبب زيادة الطلب على خدمات مكاتب المراجعة خلال هذه الفترة واضطرار هذه المكاتب إلى تدبير قوى إضافية أو تشغيل العاملين بها ساعات إضافية بمعدلات أجور أعلى . وفي دراسة (٣) أجريت بشأن أثر توقيت إجراء المراجعة على تحديد قيمة الاتعاب تبين من إجابات المراجعين أن توقيت إجراء المراجعة يعتبر من العوامل المهمة في تحديد قيمة الاتعاب .

٢٠/٢/١ تمتع للمراجع بسلوكيات للمهنة

ينتمي المراجع إلى مهنة لها أداؤها وسلوكياتها التي يجب أن يحرمها ويحافظ عليها،

(1) Jere R . Francis :The Effect of Audit Firm Size on Audit Prices , Journal of Accounting and Economics , august 1984 ,P.138.

(3) Zoe - Vonna Palmorse : Audit Fees and Auditor Size , Op., Cit., P.114 .

(3) Dale L. Flesher and Jalaeddin, Op., Cit., P.37 .

وأول هذه السلوكيات هو احترامه لداته والحفاظ على حياده واستقلاليتته ، ولذلك يجب عليه ألا يقبل أتعابا منخفضة تؤثر على هذه السلوكيات . وقد أكد على ذلك مجمع المحاسبين الامريكى " بأن المراجع يعتبر محظا بأداب المهنة إذا لم يراع فى أفعالياته مع العميل تناسب قيمة أتعابه مع الوقت والجهد وحجم الاعمال المنفلة " (١) .

كما يجب على المراجع ألا يقبل إبرام عقود تكون الاتعاب فيها مرتبطة بالرأى الذى يئديه على القوائم المالية للعميل ، أو يتوقف على نتائج أعمال المراجع . ولقد أيد ذلك المعهد الامريكى للمحاسبين (AICPA) فى الاتفاقية التى عقدها مع لجنة التجارة الامريكية عام ١٩٨٩ (٢) ، وأتضح من هذه الاتفاقية أن الاتعاب المشروطة يجب أن تكون فى حالات معينة ، مثل تقديم خدمات استشارية للإدارة ويجب أن يتم الإفصاح عن هذه الاتعاب

(١) نقلا عن : دكتور حسن محمد حسين أبو زيد ، مرجع سابق ، ص ١٢٥

(2) Paul W. Allen : Changing Standards for Commissions and Contingent Fees ,The CPA Journal ,January 1990 ,P.16 .

ثانيا : الدراسة الميدانية

يعرض الباحث فى هذا الجزء المنهجية التى اتبعها الدراسة الميدانية وفقا

للاهداف المحددة لها كالتالى :-

١/٢ فروض الدراسة

تم تحديد أربعة فروض أساسية بطريقة عملية تسمى مع أهداف الدراسة ،وقد تم

صياغة هذه الفروض كالتالى :-

الفرض الاول : متوسطات العوامل المحددة لاتعاب مراجع الحسابات لاتساوى صفرا

الفرض الثانى : تختلف العوامل الوصفية المحددة لاتعاب مراجع الحسابات باختلاف

العوامل الديمجرافية مثل (الجنس -الحالة الاجتماعية -المؤهل -الخبرة

نوع العمل)

الفرض الثالث : تتأثر قيمة أتعاب مراجع الحسابات بالعوامل المحددة لهذه الاتعاب

الفرض الرابع : يختلف ترتيب أهمية العوامل المحددة لاتعاب مراجع الحسابات ،

باختلاف مستويات أدراك مفردات العينة لهذه العوامل .

٢/٢ مجتمع الدراسة وعينة البحث

تمدد مجتمع الدراسة وعينة البحث على النحو التالى :-

١/٢/٢ تمثل مجتمع الدراسة فى المراجعين الممارسين لمهنة المحاسبة والمراجعة بمحافظة

الجيزة-القيوم وبنى سويف والمسجلين بسجل المحاسبين والمراجعين بوزارة المالية .

٢/٢/٢ تقرر الاعتماد على أسلوب العينة العشوائية بين المراجعين نظرا لعدم معرفة الباحث

بمعظم مفردات العينة ، وقد تقرر أن يكون حجم العينة ٩٠ مفردة من المحافظات الثلاث ،

وقد تم تحديد هذا العدد فى ضوء التقدير الشخصى للباحث ، واعتمد تحليل النتائج على

إجابات ٧٢ مفردة من بين ٨٠ مفردة وصلت ردودهم ، وقد استبعد الباحث ٨ قوائم

استقصاء لعدم استكمال الاجابات بها ، أى بنسبة ٩٠ ٪ من الردود التى وصلت للباحث

وهى نسبة مقبولة خاصة فى مثل هذه البحوث الاجتماعية .

وكانت مفردات العينة التي تم إرسال قوائم الاستقصاء لها موزعة طبقا لما هو موضح بالجدول رقم (١) .

جدول رقم (١) *

بيان توزيع مفردات عينة البحث

حجم العينة	المحافظة
٤٥	محافظة الجزيرة
٢٣	محافظة اليوم
٢٢	محافظة بني سويف
٩٠	الاجمالي

وقد أمكن توصيف مكونات عينة البحث التي وصلت ردودها الصحيحة طبقا للعوامل الديمجرالية ، وذلك كما هو موضح بالجدول رقم (٢)

جدول رقم (٢) *

توصيف مفردات عينة البحث طبقا للعوامل الديمجرالية

نوع العمل	السـخـرة					المؤهل		الحالة الاجتماعية		الجنس		بيان	
	كامل	جزلى	أقل من ٥	٥	١٠	دكتور	ماجستير	غير متزوج	متزوج	الذكر	الأنثى		
١٢	٦٠	١٢	٣٠	٢٠	١٠	١٢	٢٠	٤٠	٢٢	٥٠	١٢	٦٠	العدد
%١٦	٨٤	١٦	٤٢	٢٨	١٤	١٦	٢٨	%٥٦	%٣١	%٦٩	%١٦	٨٤	النسبة
	%	%	%	%	%	%	%					%	

* المصدر: نتائج الدراسة الميدانية

ويوضح من هذا الجدول أن عينة الدراسة ممثلة لكافة الفئات التي تتناول مهنة المحاسبة والمراجعة من حيث الجنس والحالة الاجتماعية والمؤهل الدراسي وسنوات الخبرة ومدى التفرغ لمزاولة المهنة .

٣/٢/٢ أسلوب جمع البيانات

تم الحصول على البيانات الأولية اللازمة لاختبار صحة الفروض عن طريق قائمة استقصاء أعدت لهذا الغرض ، وقد روعي أن تصمم قائمة الاستقصاء على أساس استخدام ماهرعف بالمقياس الرئيسي Ordinal Scale ، ويرجع ذلك إلى أن العوامل التي تتضمنها القائمة ترتبط برأى كل مراجع على حدة ، بشأن مدى أهمية كل عامل على تحديد قيمة الاتعاب ، لذلك حدد المقياس الرئيسي للدرجة تأثير كل عامل من وجهة نظر المراجع بخمس درجات محددة كالتالي :-

كبير جدا ٥ - كبير ٤ - هادئ ٣ - ضعيف ٢ - ضعيف جدا ١

وقد شملت قائمة الاستقصاء عددا من الاسئلة يمكن تصنيفها إلى ثلاثة أجزاء كالتالي :-

الجزء الاول : ويختص بالبيانات العامة للمراجع مثل الجنس - الحالة الاجتماعية - المؤهل الدراسي - مدة الخبرة في مزاولة المهنة - نوع العمل (تفرغ جزئي-تفرغ كلي)

الجزء الثاني : ويختص بتحديد درجة تأثير مجموعة من العوامل التي تناولتها بعض الدراسات النظرية والتي يرى الباحثين والكتاب إمكانية تأثيرها على قيمة الاتعاب .

الجزء الثالث : ويختص بدراسة الاختلاف بين مستويات إدراك المراجعين لاهم ثلاثة عوامل تأثيرا على تحديد قيمة الاتعاب .

وقد تم جمع البيانات عن طريق إرسال قوائم الاستقصاء بالبريد إلى المراجعين والحصول على الردود بالبريد أيضا على عنوان الباحث

٤/٢/٢ أساليب لتحليل الاحصائى للبيانات

تم تفرغ البيانات من قوائم الاستقصاء وتجميعها بطريقة تتماشى مع أداها على

الحاسب الآلي لتشغيلها بواسطة برامج SPSS الاحصائية والتي تناسب التطبيقات التجارية والاجتماعية ، ولقد تم استخدام الاساليب الاحصائية التالية في تحليل البيانات والوصول للنتائج . (١)

١/٤/٢/٢ الوسط الحسابي Mean Value للعوامل المؤثرة على تحديد قيمة الاعتاب .
٢/٤/٢/٢ تحليل كاي Square- Chi ويستخدم هذا التحليل للوقوف على مدى معنوية العلاقة بين قيمة الاعتاب وبين العوامل المؤثرة على تحديد هذه الاعتاب، حيث إنه يستدل إحصائيا على معنوية العلاقة بقبول مستويات معنوية حتى ٥٪ في هذا البحث ، وهي تعبر نسبة مقبولة خاصة في مثل هذه البحوث الوصفية
٣/٤/٢/٢ الانحدار البسيط Simple Regression لقياس تأثير كل عامل على قيمة اعتاب المراجع .

٥ /٢/٢ محددات للدراسة

تعمل محددات الدراسة فيما يلي :-

١/٥/٢/٢ أن نتائج الدراسة تتعلق فقط فيما يتعلق بتحديد الاعتاب الثابتة التي يتم الاتفاق عليها مقدما.
٢/٥/٢/٢ أن الدراسة انحصرت على العوامل الوصفية فقط الممكن أن تؤثر على تحديد الاعتاب من وجهة نظر المراجعين ، ولم تنح الفرصة للتعرف على وجهة نظر العملاء .
٣/٥/٢/٢ انحصرت الدراسة على تحديد قيمة اعتاب المراجعة الخاصة بعملاء القطاع الخاص .

٤/٥/٢/٢ يعتبر من بين محددات الدراسة انحصارها على خدمة المراجعة فقط ولا يدخل فيها الاستشارات أو المهام الخاصة التي قد يؤديها المراجع للعميل .

(١) - دكتور محمد فتحي محمد علي ، الإحصاء المتقدم ، القاهرة : مكتبة عين شمس

١٩٩٢ ، ص ١٥٩ .

- John E. Freud & Frak J. Williams , Modern Business Statistics , Pitma Publishing Inc., NEWYORK , 1984 , P.53 .

٦/٢/٢ اختبار القروض

لاختبار صحة القرع الأول القائل بأن متوسطات العوامل المحددة لاتعاب مراجع الحسابات لاساوى صفرا ، وبتحليل بيانات الجدول رقم (٣) الخاص بترتيب العوامل حسب المتوسط الحسابى لها وبالتالى تحديد الاهمية النسبية لكل عامل من العوامل المؤثرة على تحديد لجة الاتعاب يتضح مايلى :-

١- تم تقسيم العوامل المؤثرة على تحديد قيمة الاتعاب إلى ثلاث مجموعات حسب قيمة المتوسط الحسابى لكل منها ، وكان المتوسط الحسابى لعوامل المجموعة الاولى يراوح بين (٣ ، ٩٤) نقاط إلى (٤ ، ٨٩) نقاط - والمجموعة الثانية ويراوح المتوسط الحسابى لعوامل هذه المجموعة بين (٢ ، ٩١) نقاط ، (٣ ، ٨٨) نقاط . أما المجموعة الثالثة فيراوح المتوسط الحسابى لعوامل هذه المجموعة بين (١) نقطة ، (٢ ، ٥٦) نقاط.

٢- بدراسة المتوسط الحسابى لكل مجموعة ، نجد أن المجموعة الاولى تشمل عوامل ذات تأثير كبير على تحديد لجة الاتعاب ، أما المجموعة الثانية فتشمل عوامل ذات تأثير متوسط على تحديد قيمة الاتعاب ، أما عوامل المجموعة الثالثة فهي قليلة الاهمية أو قليلة التأثير على قيمة الاتعاب .

٣- إذا تم تقسيم أهمية العوامل طبقا لقياس الاهمية بحيث يمكن إعطاء الوزن من ٤ - ٥ امتياز ، ٣ - أقل من ٤ جيد جدا ، ٢ - أقل من ٣ عادى ، أقل من ٢ ضعيف . فيتضح مدى أهمية المجموعة الاولى فى التأثير على تحديد قيمة الاتعاب حيث بلغ المتوسط المرجح لهذه المجموعة (٤ ، ٣٦) أى فى الدرجة امتياز ، كما يتضح أيضا أهمية المجموعة الثانية فى التأثير على تحديد قيمة الاتعاب حيث بلغ المتوسط المرجح لها (٣ ، ٤٢) أى بدرجة جيد جدا أما بلقى العوامل فكان تأثيرها بين العادى والضعيف .

٤- تم قياس المتوسط العام لتأثير جميع العوامل على تحديد قيمة الاتعاب وكان المتوسط العام (٣ ، ١٣) وهذا قد أكد أهمية المجموعة الاولى والثانية حيث كان المتوسط المرجح

جدول رقم (٣)

ترتيب العوامل المؤثرة على تحديد قيمة الاتعاب حسب المتوسط الحسابي لكل منها

المجموعة	رقم العامل	العوامل مرتبة حسب أهميتها	قيمة المتوسط الحسابي	المتوسط المرجح	المتوسط العام
الاولى**	٣١	مساومة العميل حول الاتعاب	٤, ٨٩	٤, ٣٦	
	٢٩	المقدرة المالية للعميل	٤, ٧٢		
	١٥	حجم المنشأة محل المراجعة	٤, ٥٦		
	٢٣	الشهرة والخبرة لفراد مكتب المراجعة	٤, ٤٥		
	٢٨	تكلفة أداء الخدمة	٤		
	١٤	حجم العمل المطلوب أدائه	٣, ٩٥		
	٣٣	الوقت المستفاد في عملية المراجعة	٣, ٩٤		
الثانية *	٣٢	تمتع المراجع بفترة الاعفاء الضريبي	٣, ٨٨	٣, ٤٢	٣, ١٣
	٣٠	تمتع المراجع بسلوكيات المهنة	٣, ٦٧		
	٢٧	نوعية نشاط المنشأة	٣, ٤٤		
	١٨	المنافسة بين المراجعين المزاولين للمهنة	٣, ٤٤		
	٢٤	حجم التقارير المطلوبة للعميل	٣, ١٧		
	١٢	الخبرة في مزاوله المهنة	٢, ٩١		

جدول رقم (٣)

		٢,٥٦	توقيت إجراء المراجعة	١٦	الثالثة
		٢,٥٠	أهمية الخدمة للعميل	٢٢	
		١,٩٥	وجود ظروف للمنشأة محل المراجعة	٢٦	
		١,٨٣	الاستعانة ببعض موظفي المنشأة لدى المراجعة	٢٥	
	١,٦١	١,٦٦	درجة استقرار المسئولية المالية	١٧	
		١,٦١	المؤهل الدراسي	١١	
		١,٥٦	موقع مكتب المراجعة وتجهيزاته	١٩	
		١,٢٧	الحالة الاجتماعية للمراجع	١٠	
		١,١٧	جنس المراجع (ذكر - أنثى)	٩	
		١,١٦	نوع العمل (تفرغ كلي - جزئي)	١٣	
		١,٠٥	تعرض المراجع للخسائر	٢٠	
		١	نوعية الملكية للمنشأة	٢١	

لكل منهما أكبر من المتوسط العام ، أما المجموعة الثالثة فقد وضع مدى ضعف تأثيرها على تحديد قيمة الاعتماد حيث كان المتوسط المرجح لها (١, ٦١) وهو أقل من المتوسط العام (٣, ١٣) .

٥- بوجه عام يمكن القول بأن معظم العوامل الواردة في البحث لها تأثير على تحديد قيمة الاعتماد ، وهذا يجعلنا نقبل الفرض القائل بأن متوسط العوامل المحددة لاتعاب مراجع الحسابات لاتساوى صفراً .

- مصدر الجدول : نتائج الدراسة الميدانية

- المتوسط المرجح لكل مجموعة = أجمالي المتوسطات لكل مجموعة ÷ عدد عوامل المجموعة

- المتوسط العام = مجموع المتوسطات المرجحة للمجموعات الثلاث ÷ عدد المجموعات

** مجموعة ذات أهمية كبيرة - * مجموعة ذات أهمية متوسطة

٢/٦/٢/٢ اختبار الفرض الثاني

باستخدام اختبار كا^٢ للتأكد من مدى صحة الفرض القائل بأن العوامل الوصفية المحددة لانتعاب مراجع الحسابات تختلف باختلاف العوامل الديمجرالية مثل (الجنس - الحالة الاجتماعية - الخبرة - المؤهل - نوع العمل) ، ولقد تم الحصول على نتائج تطبيق هذا الاختبار الاحصائي وكما يتضح من الجدول رقم (٤) والخاص بقياس مدى تأثير العوامل الديمجرالية على العوامل المحددة لقيمة الانتعاب.

جدول رقم (٤) *

نتائج استخدام اختبار كا^٢ لاختبار الفرض الثاني

الاختلاف	مستوى المعنوية	درجات الحرية	كا ^٢	اسم العامل	رقم العامل
معنوي	** , ٠٠٠٠	١	٣٢	الجنس (ذكر-أنثى)	٩
..	** , ٠٠٠١	١	٣٢	نوع العمل (تفرغ كلي-جزئي)	١٣
..	** , ٠٠٠٢	٢	١٧ , ٣	المؤهل (جامعي-علما-دكتوراه)	١١
..	** , ٠٠٠٢	١	١٤ , ٢	الحالة الاجتماعية (متزوج-غير متزوج)	١٠
..	** , ٠٠٣٢	٣	١٣ , ٨	الخبرة في مزاولة المهنة	١٢

ويتضح من بيانات الجدول رقم (٤) مايلي :-

١- أن جميع العوامل الديمجرالية كان لها تأثير عند اختيار العوامل المؤثرة على تحديد قيمة الانتعاب ، وأنضح ذلك من قيمة كا^٢ المرتفعة لجميع العوامل وكذلك من ارتفاع مستوى المعنوية لجميع العوامل .

٢- أن أكثر العوامل الديمجرالية تأثيراً عند اختيار العوامل المحددة لقيمة الانتعاب هو عامل الجنس وهذا يعني أنه كان هناك اختلاف كبير في أجابات الرجال من المراجعين عن

* المصدر : نتائج الدراسة الميدانية

** ذات معنوية مرتفعة عند مستوى معنوية ٥٪

أجابات النساء ، وأتضح ذلك من ارتفاع قيمة كآ ، وتساوى مع عامل الجنس ، عامل مدى التفرغ لمزاولة المهنة حيث اختلفت أجابات من يتفرغون تفرغ كلى لمزاولة المهنة عن المراجعين المتفرغين تفرغ جزئى .

٣- أتضح أن العوامل الثلاثة الاخرى وهى (المؤهل - الحالة الاجتماعية - الخبرة فى مزاولة المهنة) كان تأثيرها أقل على اختلاف العوامل المحددة لاتعاب، حيث أتفقت معظم أجابات المراجعين بالرغم من اختلاف مؤهلاتهم وظروفهم الاجتماعية وخبرتهم فى مزاولة المهنة .

٤- أن التأثير الظاهر لجميع العوامل الديمجرافية على اختيار العوامل المحددة لاتعاب مراجع الحسابات ، يجعلنا نقبل الفرض الثانى القائل بأن تختلف العوامل المحددة لاتعاب مراجع الحسابات باختلاف العوامل الديمجرافية .

٣/٦/٢/٢ اختبار الفرض الثالث

باستخدام اختبار كآ ٢ للتأكد من مدى صحة الفرض القائل بتأثير قيمة أتعاب مراجع الحسابات بالعوامل المحددة لهذه الاتعاب ، ومن خلال نتائج الدراسة الميدانية الموضحة فى الجدول رقم (٥) يتضح ما يلى :-

- ١- أن أكثر العوامل تأثير على تحديد قيمة الاتعاب حسب ترتيب أهميتها وحسب درجة المعنوية لها هى كالتالى :-
 - حجم العمل المطلوب أدائه
 - مقدار الوقت المستنفد فى عملية المراجعة
 - تكلفة أداء الخدمة
 - المنافسة بين المراجعين المزاولين للمهنة
 - تعرض المراجع للخسائر
 - مساومة العميل حول الاتعاب

جدول رقم (٥)

نتائج استخدام اختبار كاي ٢ لاختبار الفرض الثالث

رقم العامل	اسم العامل	كا	درجات الحرية	مستوى المعنوية	الاختلاف
١٤	حجم العمل المطلوب أدائه	٨١,٣	٢	** ,٠٠٠	معنوى
٣٣	مقدار الوقت المستنفد	٨١,٢	٢	** ,٠٠٠	"
٢٨	تكلفة أداء الخدمة	٦٤	٢	** ,٠٠٠	"
١٨	المنافسة بين المراجعين المزاولين للمهنة	٦١	٤	** ,٠٠٠	"
٢٠	تعرض المراجع للخصائر	٥٦	١	** ,٠٠٠	"
٣١	مساومة العميل حول الاتعاب	٤٣,٧	١	** ,٠٠٠	"
٣٠	تفتح المراجع بسلوكيات المهنة	٤٣,٦	٣	** ,٠٠٠	"
٢٣	الشهرة والخبرة لافراد المكتب	٣٧	٢	** ,٠٠٠	"
٢٢	أهمية الخدمة للعميل	٣٦	٣	** ,٠٠٠	"
١٥	حجم المنشأة محل المراجعة	٣٣,٣	٢	** ,٠٠٠	"
٢٤	حجم التقارير المطلوبة للعميل	٣٢	١	* ,٠٠٧	"
١٧	درجة استقرار المسؤولية المالية بالمنشأة	٢٨	٢	* ,٠٠٧	"
١٦	توقيت إجراء المراجعة	٢٤	٣	* ,٠٠٨	"
٢٦	وجود فروع للمنشأة محل المراجعة	٢٢	٣	* ,٠٠١٠	"
٢٩	المقدرة المالية للعميل	١٤	١	* ,٠٠٢٠	"
٢٥	الاستعانة ببعض موظفي المنشأة في إجراء عملية المراجعة	١٢	٢	,٢٥	غير معنوى
١٩	موقع مكتب المراجعة ومستوى تجهيزاته	,٨٩	١	,٣٤٥	"
٢٧	نوعية نشاط المنشأة	,٨٨	١	,٣٤٦	"
٣٢	تفتح المراجع بفترة الاعفاء الضريبي	,٨٨	١	,٣٤٦	"
٢١	نوعية الملكية	,٦٠	١	,٤٥٣	"

مصدر الجدول: نتائج الدراسة الميدانية - معنوية مرتفعة جدا - * معنوية مرتفعة

- تقع المراجع بسلوكيات المهنة
- الشهرة والخبرة لافراد مكتب المراجعة
- أهمية الخدمة للعميل
- حجم المنشأة محل المراجعة

وتعكس هذه النتائج مع الواقع والمنطق، فبحجم العمل المطلوب أداءه من المراجع يمثل أهم عنصر يؤثر على تحديد قيمة الاتعاب، فكلما ازداد حجم العمل أزداد المقابل الذى يحصل عليه المراجع . كما أن مقدار الوقت المستنفد فى عملية المراجعة له تأثير قوى على تحديد قيمة الاتعاب ، فكلما زاد مقدار الوقت المستنفد فى العملية ، أزدادت تكلفة أداء العملية وبالتالي أزدادت قيمة الاتعاب . كما أن المنافسة بين المراجعين المزاولين للمهنة قد أثر سلبا على تحديد قيمة الاتعاب ، فزيادة المنافسة بين المراجعين لقبول عملية معينة ، فقد أصبح ذلك فى صالح العميل ، حيث يودى ذلك إلى قبولها بواسطة

أحد المراجعين باتعاب أقل من الاتعاب المعتادة ، وهكذا فإن تقع المراجع بسلوكيات المهنة ، وشهرة وخبرة أفراد مكتب المراجعة ، وأهمية الخدمة للعميل ، وحجم المنشأة ، كلها عوامل لها تأثير إيجابى على تحديد قيمة الاتعاب ، أما تعرض المراجع للخسائر فهو يؤثر أيضا على الاتعاب ، حيث يجتاط المراجع لاي خسائر محتملة نتيجة قبوله عملية المراجعة ويأخذها فى حسابه عند تقدير قيمة الاتعاب . أما مساومة العميل حول الاتعاب فلها تأثير سلبى على تحديد قيمة الاتعاب .

٢- أن وجود عشرة عوامل لها تأثير كبير جدا على تحديد قيمة الاتعاب ، يجعلنا نقبل القرض القائل بتأثير قيمة اتعاب المراجع بالعوامل المحددة لهذه الاتعاب .

٤/٦/٢/٢ اختبار للفرض الرابع

باستخدام اختبار كا٢ للتأكد من مدى صحة القرض القائل بأن هناك اختلافا فى ترتيب أهمية العوامل المحددة لاتعاب المراجعة باختلاف مستوى إدراك المستقصى منهم لهذه العوامل ، وللتأكد من قبول هذا الفرض أو رفضه نتاول نتائج التحليل الاحصائى الخاص بهذا القرض ، والخاص بسؤال المستقصى منهم حول أهم ثلاثة عوامل تأثيرا على تحديد قيمة الاتعاب وفقا لرأى كل مراجع .

وقد كانت نتائج استخدام اختبار كاسكا كالتالى :-

جدول رقم (٦)

نتائج استخدام اختبار كاسكا لاختبار الفرض الرابع

رقم العامل	اسم العامل	كاسكا	درجات الحرية	مستوى المعنوية	الاختلاف
٣٤	حجم العمل المطلوب أداؤه	٣٢,٦٥	٢	٠٠,٠٠٠	معنوى
٤٨	تكلفة أداء الخدمة	٢٨,٦٣	١	٠٠,٠٠٠	،،
٥٣	الوقت المستنفد فى عملية المراجعة	٢٧,٩٨	٢	٠٠,٠٠٢	،،
٣٨	المنافسة بين المراجعين المزاولين للمهنة توليت إجراء المراجعة	-٢٦,٨٨	٢	٠٠,٠٠٤	،،
٣٦	درجة استقرار المسئولين المالية بالمشاة	١,٦٩	١	,٦٨	غير معنوى
٣٧		١,٢	٢	,٧٦	،،

ويوضح من هذا الجدول أن آراء المراجعين قد أوضحت أن أكثر ثلاثة عوامل تأثيراً فى تحديد قيمة الاعتماد هي:-

- حجم العمل المطلوب أداؤه

- تكلفة أداء الخدمة

- الوقت المستنفد فى عملية المراجعة

ويوضح أن هذه العوامل الثلاثة التى حددتها المراجعون كأهم ثلاثة عوامل ، قد أوضحها أيضا التحليل الاحصائى ، كما هو موضح بالجدول رقم (٥) ، وبالتالى فقد جاءت النتائج الاحصائية مؤيدة لوجهة نظر مفردات العينة كما يدل على مدى دقة البيانات المجمعة بقوائم الاستقصاء وصحة تحليلها .

- مصدر الجدول : نتائج الدراسة الميدانية - معنوية مرتفعة عند مستوى معنوية ٠.٥ %

ويوضح من ذلك أننا نقبل الفرض القائل بوجود اختلاف بين مستوى إدراك مفردات العينة لاهم العوامل تأثيرا على تحديد قيمة الاتعاب .

- وتما سبق يوضح أن أهم النتائج التي أمكن العرصل إليها من اختبار الفروض مايلي :-
- أن هناك مجموعة من العوامل التي تؤثر على تحديد قيمة الاتعاب .
 - أن هناك عشرة عوامل هي الأكثر تأثيرا على تحديد قيمة الاتعاب .
 - أن هناك إختلافا بين معظم المراجعين حول أهم ثلاثة عوامل تأثيرا على تحديد قيمة الاتعاب .

ثالثا : النموذج المقترح لقياس اتعاب مراجع الحسابات

يقوم هذا النموذج على أساس ثلاث خطوات رئيسية كالتالي:-

الخطوة الاولى :

استخدام نتائج اختبار الفروض بشأن تحديد أهم العوامل تأثيرا على تحديد قيمة اتعاب المراجع ، ولقد أوضحت النتائج إلى أن هناك عشرة عوامل لها تأثير كبير على تحديد قيمة الاتعاب ، وذلك كما أتضح من نتائج اختبار الفرض الثالث .

الخطوة الثانية :

استخدام تحليل الانحدار البسيط في قياس تأثير كل عامل من العوامل العشرة السابقة على تحديد قيمة الاتعاب ، ولقد أتضح من نتائج تحليل الانحدار البسيط أن هناك سبعة عوامل هي التي يرجع إليها معظم التأثير على تحديد قيمة الاتعاب ، وكانت هذه العوامل كما تظهر في الجدول رقم (٧) .

أما باقي العوامل الثلاثة الأخرى فكان تأثيرها على قياس الاتعاب تأثيرا ضعيفا جدا ، لذلك فقد فضل الباحث أهمها لفضالة قيمة تأثيرها عند قياس اتعاب المراجع .

جدول رقم (٧)

بيان تأثير كل عامل على قياس أتعاب المراجع

رقم العامل	اسم العامل	معامل التأثير (B)
١٤	حجم العمل المطلوب أدائه	٢,٤١
٣٣	الوقت المستنفد في عملية المراجعة	١,٨٣
١٥	حجم المنشأة محل المراجعة	١,٧٨
٢٨	تكلفة أداء الخدمة	,٦٣
٢٣	الشهرة والخبرة للأفراد مكتب المراجعة	,٣٧
٣١	مساومة العميل حول الاتعاب	- ,٨٨
١٨	التنافس بين المراجعين المتزولين لهيئة المراجعة	- ,٣٦

الخطوة الثالثة : صياغة نموذج قياس أتعاب مراجع الحسابات

يمكن صياغة نموذج قياس أتعاب المراجع في ضوء معامل تأثير كل عامل

على قياس الاتعاب كالتالي :-

$$Y = A + E (2.41X14 + 1.83 X33 + 1.78 X15 + 0.63 X28 + 0.37 X23 - 0.88 X31 - 0.36 X18)$$

حيث :- Y هي قيمة أتعاب المراجع المتوقع الحصول عليها

A قيمة ثابتة يحددها كل مراجع حسب ظروف البيئة المحيطة به

E عامل معايرة (Eguation) لتحديد التأثير الحقيقي لكل عامل

X قيمة كل عامل من العوامل المؤثرة على تحديد قيمة الاتعاب

- مصدر الجدول : نتائج تحليل الانحدار البسيط للعوامل باستخدام برنامج SPSS

ويلاحظ بالنسبة لعناصر النموذج مايلي :-

١- بالنسبة للقياس لقيمة كل عامل (X15 , X33 , X14) فبحث أن هذه العوامل عوامل وصفية فيمكن أعتاؤها قيمة كوزن بضرب في قيمة B ونفرض أن تكون الاوزان كالتالي :-

ضعيف صفرا - متوسط ١ - كبير ٢

فعلى سبيل المثال تأثير الشهرة والخبرة لالفراد مكتب المراجعة على تحديد الاتعاب (X25) فيمكن للمراجع أن يختار لها قيمة حسب تقديره لذلك في ظل ظروف البيئة المحيطة به ، فإذا اختار تأثير كبير أى ٢ فتكون قيمة تأثير الشهرة = $2 \times 37 = 74$ كما هو موضح بالنموذج .
٢- يعرف حساب قيمة (A) وهي القيمة الثابتة على ظروف كل مكتب وطبيعة العملاء المتعاملين مع مكتب المراجعة ، وأيضا يعرف حساب قيمة (E) عامل المعايرة على ظروف كل مكتب . فعلى سبيل المثال إذا كان المراجع يتعامل مع عدد من العملاء ، لا تنطبق على معظمهم بعض عوامل التأثير السبعة السابقة أو تأثيرها ضعيف ففي هذه الحالة يمكن أن تكون قيمة (A) في المعادلة كبيرة ، وقيمة (E) قيمة بسيطة لان معظم عوامل التأثير في الاتعاب بالنسبة لعملائه ستكون لجمعها صفرا ، وبالتالي لزيادة قيمة (E) لثلاثة منها طالما أن عوامل التأثير معظمها يساوى صفرا . وعلى العكس من ذلك إذا كان عملاء المكتب تنطبق على معظمهم عوامل التأثير بدرجة متوسطة أو كبيرة ، ففي هذه الحالة يمكن تخفيض قيمة (A) وزيادة قيمة (E) ، على أساس أن قيمة (E) ستكون هي المؤثرة في تحديد قيمة الاتعاب .

٣- وضح من صياغة النموذج وجود إشارات سالبة أمام (X31) وكذلك أمام (X18) ، وهذا يدل على منطقية عوامل النموذج المقترح فالعامل (X31) هو مساومة العميل حول الاتعاب فكلما زادت مساومة العميل أثر ذلك بتخفيض قيمة الاتعاب ، ونفس الامر بالنسبة للعامل الثاني (X18) المتناسقة بين المراجعين الزاولين للمهنة ، فإذا كان تأثير هذا العامل قوى فإن ذلك يؤدي إلى تخفيض قيمة الاتعاب .

٤- أن تحديد عوامل التأثير على قيمة الاتعاب ومقدار تأثير كل عامل في هذا النموذج

مرتبطة بنتائج الدراسة الميدانية ، ولكن يمكن تطبيق هذا النموذج على حالات مماثلة أخرى بكفاءة عالية نظرا للمرونة في تطبيق النموذج ، وتترك بعض القيم في النموذج تختلف في التطبيق حسب ظروف الهيئة المحيطة بكل مراجع .

رابعاً : النتائج والتوصيات

تتمثل أهم نتائج وتوصيات البحث فيما يلي :-

١/٤ نتائج البحث

يمكن تلخيص أهم نتائج البحث فيما يلي :-

- أن مشكلة تحديد أتعاب المراجع مشكلة ذات حساسية خاصة ، وتتطلب الوصول إلى إطار للاتعاب ينفي قبولاً من المراجع والعميل معاً ، تفادياً لاي مشاكل قد تنشأ بين المراجع والعميل مستقبلاً .

- أن وجود سوق تنافسي بين مزاولي مهنة المراجعة ، ولجوء بعض المراجعين إلى أساليب غير مقبولة لجلب العملاء ، قد يؤدي إلى تخفيض أتعاب المراجع أو التهديد بغيره ، مما يؤثر على استقلال مراجع الحسابات ويؤدي إلى الاضرار بكافة مزاولي المهنة .

- أن نتائج الدراسة الميدانية قد أدت إلى إثارة بعض العوامل التي يجب أخذها في الحسبان عند تحديد قيمة الاتعاب ، مثل مساومة العميل حول الاتعاب والمنافسة بين المراجعين ، وقد لا يتجه إلى مثل هذه العوامل معظم الباحثين لأنها عوامل لا يشعر بها إلا مزاولي المهنة .

- أن أهم العوامل تأثيراً على تحديد قيمة أتعاب المراجع هي :-

حجم العمل المطلوب أداءه - الوقت المستنفد في عملية المراجعة - حجم المنشأة محل المراجعة - تكلفة أداء الخدمة - شهرة وخبرة المراجع - مساومة العميل حول الاتعاب - المنافسة بين المراجعين المزاولين للمهنة .

- أن النموذج المقترح لتحديد قيمة أتعاب المراجع يمكن تطبيقه بكفاءة عالية في تحديد قيمة الأتعاب، نظرا لشموعه بالمرونة عند التطبيق وتركه لبعض معضرات النموذج تختلف حسب ظروف البيئة المحيطة بكل مراجع .

٢/٤ العوصيات

يوصى الباحث بما يلي :-

- ضرورة أخذ العوامل التي تم التوصل إليها في هذا البحث والتي تؤثر على تحديد قيمة الأتعاب في الحسبان عند الاتفاق على أتعاب المراجعة .

- يجب استخدام اساليب علمية لقياس أتعاب المراجع ، وعدم تركها للمسئومة حفاظا على حياد واستقلال مراجع الحسابات ، ومن ضمن هذه الاساليب النموذج المقترح .

- يجب إجراء مزيد من الدراسات بواسطة المنظمات المهنية والباحثين حول قياس قيمة العوامل الوصفية (X₁ , X₂ , , X₁₄ , X₁₅) لانا كلما تمكنا من وضع قياس دقيق لقيمة هذه العوامل ، أدى ذلك إلى قياس أدق لقيمة الأتعاب (Y) ، كذلك يجب عمل معايرة لعملية للنموذج في مناطق مختلفة وظروف عمل مختلفة حتى يمكن تحديد معاملى المعايرة (A) ، (B) بطريقة مناسبة لتلائم وظروف كل مراجع حسب المنطقة التي يزاول نشاطه بها وحسب ظروف البيئة المحيطة به .

(وأخو دعواتهم أن الحمد لله رب العالمين)

المراجع

أولاً : المراجع العربية

أ - الكتب

- دكتور حسن محمد حسين أبو زيد ،دراسات فى المراجعة -الجزء الاول ،القاهرة- دار الثقافة العربية ،بلون تاريخ .
- دكتور شعبان يوسف مبارز ،مراجعة الحسابات ، القاهرة :مكتبة الهدى ، ١٩٩١ .
- دكتور محمد فتحى محمد على ،الاحصاء المتقدم ، القاهرة-مكتبة عين شمس ، ١٩٩٢ .

ب- الدوريات

- دكتور على أحمد زين ،دراسة تحليلية للعوامل المؤثرة فى تحديد الاتعاب لمزاوى مهنة المحاسبة والمراجعة ،المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية ، كلية التجارة وأدارة الاعمال-جامعة حلوان ، العدد الاول ، ١٩٩١ .

ثانياً : المراجع الاجنبية

Books

- John E .Freud &Frak J.Williams ,Modern Business Statistics ,Pitma Publishing ic., NEWYORK,1984.
- Robert W.Denny :Marketing Accounting Services, Van Nostrand Reinhold Company, NEWYORK, 1983 .

Periodicals

- Abdel- Khalik ,A.R.:The Jointness of Audit Fees and Demand for MAS: A Self-Selection Analysis -Contemporay Accounting, Research7, Spring 1990 .
- Alan Sacks: Protecting Professional Fees ,Accountancy ,December 1990
- D.Simunic :The Pricing of Audit Services -Theory and Evidence ,Journalof Accounting Research,Spring 1980 .

- Dale L. Flesher and Jalaeddin Soroosh : Factors Affecting Accountants Fees , The CPA Journal, July 1980 .
- Daniel T. Simon and Jere R. Francis : The Effects of Auditor Change on Audit Fees : Tests of Price Cutting and Price Recovery , The Accounting Review , April 1988 .
- Jere R. Francis : The Effect of Audit Firm Size on Audit Prices , Journal of Accounting and Economics , August 1984 .
- Janne Zweig : Setting and Collecting Accountant s Fees , The Pennsylvania CPA Spokesman, 1978.
- Larry R. Davis , Audit Effort , Audit Fees, and The Provision of Nonaudit Services to Audit Clients , the Accounting Review , January 1993.
- Marc A. Rubin : Municipal Audit Fee Determinants , The Accounting Review , April 1988 .
- Paul W. Allen : Changing Standards for Commissions and Coningent Fees, The CPA Journal, January 1990 .
- Zoe- Vonna Palmorse : audit Fees and Auditor Size : Further Evidence, Journal of Accounting Research , Spring 1986 .
-: The Relation of Audit Contract Type to Audit Fees and Hours, The Accounting Review , 1978 .

Studies & Researches By AICPA

- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) : Audits of State and Local Governmental Units <(Audits Guide), New York 1986 .
-: Statement of Position 89-6 auditor s Reports in Audit of State and Local Governmental Units, New York, 1989.

ملحق (١) قائمة الاستقصاء

بسم الله الرحمن الرحيم

المحرم الفاضل / مراجع الحسابات

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته وبعد

حيث أن الباحث بصدد إجراء دراسة بعنوان (نموذج مقترح وقياس أتعاب مراجع الحسابات) ، لذا فإن الباحث يرجو منك التكرم باستيفاء هذه البيانات بدقة ، علما بأن هذه البيانات هي لغرض البحث العلمي فقط ، وستظهر نتائجها بشكل متجمع وليست متعلقة بشخص معين بلهاته .

وأرجو مراعاة ما يلي عند الاجابة :

١- قراءة السؤال بكل دقة وعناية

٢- وضع علامة (✓) أمام الاجابة التي تعبر عن رأيك في مضمون العبارة .

٣- راجع الاستمارة للتأكد من أنك لم تترك سؤال دون اجابة .

ولمساعدتكم جزيل الشكر والتقدير

(قائمة الاستقصاء)

أولا : بيانات عامة

١- الجنس ذكر () - أنثى ()

٢- الحالة الاجتماعية متزوج () - غير متزوج ()

٣- المزهل العلمي

مزهل جامعي ()

دبلوم أو ماجستير ()

دكتوراه ()

٤- الخبرة في العمل

أقل من ٥ سنوات ()

٥ سنة : أقل من ١٠ سنة ()

١٠ سنة : أقل من ١٥ سنة ()

١٥ سنة فأكثر ()

٥- نوع العمل

تفرغ كامل ()

تفرغ جزئي ()

ثانيا : عوامل قياس أتعاب المراجع

ضع من فضلك علامة (✓) أمام كل من العوامل التالية

المحددة لاتعاب مهنة المراجعة من وجهة نظرك .

العوامل	درجة	التأثر	بالم	
			ضعيف	جدا
	كبير جدا	كبير	عادي	ضعيف جدا
١- حجم العمل المطلوب أداؤه				
٢- حجم المنشأة محل المراجعة				
٣- توليت أجراء المراجعة				
٤- درجة استقرار المسؤولية المالية بالمنشأة				
٥- التأهلين المراجعين المزاولين للمهنة				
٦- موقع مكتب المراجعة وتجهيزاته				
٧- تعرض المراجع للخسائر				
٨- نوعية الملكية للمنشأة				
٩- أهمية الخدمة للعميل				
١٠- الشهرة والخبرة لافراد المكتب				
١١- حجم التقارير المطلوبة للعميل				
١٢- الاستعانة ببعض موظفي المنشأة في إجراء عملية المراجعة				
١٣- وجود فروع للمنشأة محل المراجعة				
١٤- نوعية نشاط المنشأة				
١٥- تكلفة أداء الخدمة				
١٦- المقتررة المالية للعميل				
١٧- تمتع المراجع بسلوكيات المهنة				
١٨- مساومة العميل حول الاتعاب				
١٩- تمتع مكتب المراجعة بدرجة الاعفاء الضريبي				
٢٠- الوقت المستنفد في عملية المراجعة				

ثالثا : أرجو من فضلك تحديد أكثر ثلاثة عوامل من العوامل السابقة تأثيرا على تحديد أتعاب

المراجع

ملحق (٢)

بيان بأرقام العوامل ومسمياتها التي استخدمت في البحث
حسب تسلسل دخولها على الحاسب

أولاً: البيانات العامة

من رقم (٩) : رقم (١٣)

تمثل العوامل الديمجرافية (الجنس - الحالة الاجتماعية - المزل - الخبرة - نوع العمل)

ثانياً: العوامل الممكن أن تؤثر على تحديد قيمة الائجاب

وهي العوامل العشرون الظاهرة بقائمة الاستقصاء ، فقد تم إدخالها على الحاسب الالى
حسب تسلسلها في قائمة الاستقصاء كالتالى:-

رقم ١٤ حجم العمل المطلوب أدائه

رقم ١٥

رقم ٣٣ الوقت المستنفد في عملية المراجعة

ثالثاً: الجزء الخاص بسؤال المستقصى منهم عن أهم ثلاثة عوامل تأثيراً على تحديد الائجاب
— فقد تم إدخال العوامل العشرون الموجودة بقائمة الاستقصاء مرة أخرى حسب تسلسلها
بقائمة الاستقصاء كالتالى :-

رقم ٣٤ حجم العمل المطلوب أدائه

رقم ٣٥

٥٣ (الوقت المستنفد في المراجعة)

وذلك حتى يمكن للمراجع اختيار ثلاثة عوامل منهم .