مجلة جامعة الملك سعود، م ٧، العلوم الإدارية (١)، ص ص ٥٣ - ٩٧، الرياض (١٤١٥هـ / ١٩٩٥م)

تحديد أتعاب المراجعة المالية في المملكة العربية السعودية
دراسة ميدانية للعوامل المؤثرة من وجهة نظر المراجعين القانونيين

عبدالرحمن إبراهيم الحميد

أستاذ مشارك، قسم المحاسبة، كلية العلوم الإدارية، جامعة الملك سعود، الرياض، المملكة العربية السعودية

(قُدم للنشر في ١٤١٣/١١/٢٧هـ، وقُبل للنشر في ١٤١٤/٥/٣هـ)

ملخص البحث. يهدف هذا البحث إلى دراسة العوامل التي تؤثر في تحديد أتعاب المراجعة المالية للوحدات الاقتصادية من وجهة نظر المراجعين القانونيين في المملكة، ولقد تم استخدام أسلوب الاستبانة كأداة لجمع البيانات، وأرسلت إلى جميع من شملتهم عينة البحث وعددهم (١٣٩) مراجعًا قانونيًا. وتم الحصول على نسبة ٣٣٪ إرجاع. وقد تم تحليل البيانات بعد ورودها وحدد في البحث العوامل الكمية وغير الكمية ذات التأثير على أتعاب المراجعة، كما تم أيضًا ترتيب تلك العوامل حسب تأثيرها على أتعاب المراجعة.

أولاً: مقدمة

تعتبر عملية تحديد أتعاب المراجعة المالية من أعقد العمليات التي تواجه المراجع القانوني والعميل على حد سواء نظرًا لارتباطها بعوامل عديدة متداخلة. ويقصد بالمراجعة المالية على وجه التحديد تلك الإجراءات النظامية الرتيبة لجمع وتحليل القرائن عن معلومات مالية بغرض إيجاد العلاقة بين تلك المعلومات ومعايير محددة سلفًا وإيصال نتائجها للمستفيدين [١، ص ص١-٣].

ونظرًا لأهمية المعلومات المالية للوحدات الاقتصادية لتأثيرها المباشر على الاقتصاد الوطني، فلقد سارعت جل الدول، وعلى الأخص المتقدمة منها، في تنظيم المحيط المهني لضمان إتمام عملية المراجعة المالية برتابة وكفاءة وعدل، ويتطلب إيجاد مثل هذا المحيط

إصـدار ومراقبة تنفيذ مجموعة من الأسس والقواعد المهنية يلتزم بها المراجعون القانونيون لضمان بذلهم لمستوى معين من العناية المهنية. فعلى سبيل المثال، أصدر مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (A I C P A) قواعد للسلوك المهني تنطبق على جميع أعضائه، كما سن مجمـوعـة من العقوبات لمخالفة هذه القواعد قد تؤدي إلى سحب عضوية المحاسب من المجمـع وبـالتالي سقوط ترخيص مزاولته للمهنة، وتشمل تلك القواعد ضرورة احتفاظ المراجع باستقلاله ونزاهته، وأن يتقيد بالمعايير المهنية عند قيامه بالمراجعة، وأن يتميز بالعدالة والأمانة والموضوعية والحياد عند تعامله مع عملائه. وأن يمارسه بطريقة تكفل التعاون وإيجاد العلاقات الطيبة مع أعضاء المهنة مما يؤدي إلى احترام المهنة ورقيها [٢، ص ص٦٧-٧٩].

عليه، يفـترض منـطقيًا عنـد وجـود مثل هذا المحيط المهني تشابه حجم المراجعة وإجراءاتها لوحدة اقتصادية معينة، وبالتالي تقارب الأتعاب التي يتقاضاها المراجع القانوني لقاء قيامه بالمراجعة المالية، كما يفترض منطقيًا أن أي اختلاف في أتعاب المراجعة ليس مرده اختلاف في إجراءات المراجعة أو نوعيتها وإنما لعوامل اقتصادية أخرى كالمنافسة مثلاً. وفي حالة عدم توافر مثل هذا المحيط لعدم وجود القواعد المنظمة للمهنة أو للتراخي في مراقبة تنفيذها، فإنه يصعب تحديد أسباب اختلاف أتعاب المراجعين لوحدة اقتصادية معينة، فقد يرجـع لاختـلاف نطاق العمل أو للإجراءات المنفذة أو لنوعية المراجعة ذاتها أو للعوامل الاقتصادية الأخرى.

ولقد اهتم الباحثون في الآونة الأخيرة بدراسة العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة المالية في المحيط المشابه. وكانت نتائج جل البحوث تؤيد مثل هذه المنطلقات، أو بمعنى آخر كلما كان المحيط المهني منظمًا ومراقبًا قلت فروق أتعاب المراجعة بين المراجعين لوحدة اقتصـادية معينـة، وكلما كان المحيط المهني غير منـظم أو غير مراقب زادت فجوة تحديد الأتعاب بين المراجعين للوحدة نفسها.[١]

والناظر المتعمق لأتعاب المراجعة المالية في المملكة العربية السعودية يلاحظ وجود بون شاسع في تقدير أتعاب المراجعين لوحدة اقتصادية معينة، وفي ظني أن هذا مرده ليس لعوامل

---

(١) انظر على سبيل المثال أمريكا [٣، ص ص ٧١ ـ ٧٨]، بريطانيا [٤، ص ص ١ ـ ٤٢٠]، نيوزلندا [٥، ص ص ٢٣ ـ ٣٧]، الهند [٦، ص ص ٢٦ ـ ٣٥].

اقتصادية بحتة وإنما للمحيط المهني، فقد يرجع الاختلاف ليس فقط للمنافسة وإنما للاختلاف في نطاق العمل وفي إجراءاته وفي نوعيته. فهناك شبه حالة عدم توازن خطيرة بين تطور قطاع الأعمال وبين المحيط المهني، فبينما حقق الأول قفزات اقتصادية هائلة تضاهي في مجملها مثيلاتها في الدول المتقدمة، لم يواكب المحيط المهني مثل هذه القفزات، وقد يكون لقصر عمر المهنة وعدم اكتمال سنّ القواعد والأسس المهنية وإلزامها دورًا كبيرًا في هذه الحالة. ولقد أدركت وزارة التجارة بصفتها الجهة المسؤولة عن تنظيم ومراقبة المهن الحرة هذه الحقيقة، فسارعت في إيجاد الوسائل الكفيلة بالقضاء عليها، فصدر في الآونة الأخيرة تنظيم جديد للمهنة تم بموجبه إنشاء جهة مستقلة «هيئة المحاسبين القانونيين» تتولى عملية تنظيم المهنة ومراقبة أدائها[٧]، كما بدأت بإصدار معايير المحاسبة[٨] والمراجعة[٩].

آخذًا في عين الاعتبار المنطلقات المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعين القانونيين في الدول المختلفة، وكذا المحيط المهني في المملكة، فلقد سبق للباحث أن قام بإجراء دراسة تحليلية للأتعاب، وذلك من واقع القوائم المالية المنشورة للشركات المساهمة. وتم في تلك الدراسة بناء نموذج انحداري تكون فيه الأتعاب العامل التابع ومؤشرات مالية عوامل مستقلة، ووجد أن هناك ارتباطًا إحصائيًا إيجابيًا بين المؤشرات المالية الدالة على حجم الشركة وبين أتعاب عملية المراجعة. أي بمعنى آخر تأثير حجم ونطاق العمل في أتعاب المراجعة في المملكة. كما وجد ارتباط إحصائي إيجابي بين مؤشرات تعقيد عملية المراجعة وبين أتعابها [١٠].

ونظرًا لاقتصار البحث السابق على المعلومات المالية للشركات المساهمة، فلقد رأى الباحث توسيع قاعدة البحث ليشمل العوامل الكمية وغير الكمية وكذا جميع أنواع الشركات بغض النظر عن نشاطاتها. وعليه يهدف هذا البحث إلى دراسة العوامل التي تؤثر في تحديد أتعاب المراجعة للوحدة الاقتصادية من وجهة نظر المراجعين القانونيين، عله بهذا تستنبط هذه العوامل وتعرف نقاط الضعف في تقدير الأتعاب وبالتالي تسليط الأضواء على الوسائل المثلى لتحديد الأتعاب مما يعود على المراجعين بالنفع وعلى المهنة بالرقي وعلى الاقتصاد الوطني بالتطور.

ولقد نظم هذا البحث في خمسة أقسام، خصص الأول منه كمقدمة حدد فيها مشكلة البحث وأهدافه، ولخص في الثاني نتائج الدراسات السابقة والمتعلقة بالعوامل المؤثرة في

تحديد أتعاب المراجع في محيطات مهنية مختلفة، وحدد في الثالث أسلوب البحث وطريقة جمع البيانات وتحليلها، وسطر الرابع النتائج الأساسية للبحث وخصص الأخير لتلخيص البحث والتوصيات العامة.

ثانيًا: الدراسات السابقة

بدأ الاهتمام خلال الخمس عشرة سنة الماضية بدراسة العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة المالية سواء أكان لمكتب محاسبة واحد أم لمكاتب محاسبية ولوحدات اقتصادية في المحيط المهني نفسه أم لمحيطات مهنية مختلفة.

وتشترك جل الأبحاث في استخدامها لأسلوب علمي نمطي يتمثل في بناء نموذج انحدار تعتبر الأتعاب فيه عاملاً تابعًا ومجموعة من العوامل الكمية أو غير الكمية عوامل مستقلة. ويقصد بالعوامل الكمية تلك التي يمكن استخدام الأرقام للدلالة عنها بدقة كعدد ساعات المراجعة أو حجم الشركة محملاً بإجمالي أصولها، أما غير الكمية فتلك التي يصعب استخدام الأرقام للدلالة عنها كأهمية المراجعة للعميل وخطر المراجعة وسمعة العميل وغيرها.

ولقد استخدم الباحثون القوائم المالية المنشورة كأداة لجمع المعلومات عن العوامل الكمية كما استخدموا قوائم المقابلة الشخصية والاستقصاء كأدوات شخصية لجمع المعلومات عن العوامل غير الكمية.

ونورد أدناه ملخصًا لأهم الأبحاث الميدانية لتحليل أتعاب المراجعة المالية ولكل دولة على حدة.

١ ـ الولايات المتحدة الأمريكية

قام Eliott and Korpi، [١١، ص ص١-١٧] بدراسة تباين أتعاب المراجعة لأحد مكاتب المحاسبة الأمريكية (PEAT MARWICK, MITCHEAL AND CO.) وذلك من خلال بناء نموذج انحدار تعتبر الأتعاب فيه عاملاً تابعًا وعوامل كمية وغير كمية عوامل مستقلة. واستخدما الباحثان قائمة استقصاء لجمع المعلومات أرسلت إلى عينة تتكون من

١٠٢ من عملاء المكتب؛ ولقد أرجعا ٩٤٪ من أسباب اختلاف أتعاب المكتب بين وحدة اقتصادية وأخرى إلى اختلاف حجم الشركة ممثلاً بإجمالي أصولها وإلى تعقيد عملية المراجعة ومركزية حسابات العميل.

وقام الباحثان Flesher and Soroosh [١٢، ص ص٢٧-٣٢] بدراسة العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة المالية من وجهة نظر المراجعين القانونيين أنفسهم وذلك من خلال إرسال قائمة استقصاء لـ ٢٣٢ مراجعًا قانونيًّا، وخلص الباحثان نتيجة لتلك الدراسة إلى اتفاق معظم المراجعين على أهمية وقت المراجعة الفعلي وكلفتها وأهمية المراجعة للعميل كعوامل لتحديد أتعاب المراجعة المالية. كما لم تظهر الدراسة أهمية عوامل أخرى كسمعة العميل وقدرته على الدفع والمحيط القانوني ومؤشر الأتعاب السابقة في التأثير على أتعاب المراجعة المالية.

وتعتبر الدراسة التي قام بها Simunic [١٣، ص ص٦١-٩٠] من أهم الأبحاث الميدانية لتحليل أتعاب المراجعة المالية في الولايات المتحدة الأمريكية، فقد قام ببناء نموذج يعكس قيمة العوامل الكمية المؤثرة على تحديد الأتعاب وذلك من خلال تحليل أتعاب المراجعة المالية لعينة قدرها ٣٧٣ شركة مساهمة لعام ١٩٧٧م. ووجد أن هناك ارتباطًا إيجابيًّا مهمًّا بين أتعاب المراجعة لتلك الوحدات (كعامل تابع) وعدة عوامل كمية مستقلة صنفها الباحث إلى ثلاث مجموعات، الأولى تمثل حجم الوحدة الاقتصادية size، والثانية مدى تعقيد المراجعة complexity، والثالثة خطر المراجعة risk. ولقد وجد أن إجمالي أصول الشركة ممثلة لحجمها من أهم أسباب اختلاف أتعاب المراجعة، فكلما زادت أصول الشركة زادت معه بالتالي أتعاب المراجعة، كما وجد أن حجم المدينين والمخزون وعدد الشركات التابعة ووجود عمليات أجنبية كعوامل مؤثرة لمدى تعقيد المراجعة لها تأثير مهم على أتعاب المراجعة، وكلما زاد تعقيد عملية المراجعة زادت أتعاب المراجعة والعكس بالعكس. أما خطر المراجعة فتم تمثيله بمدى تحقيق الشركة لخسائر خلال العام أو وجود تحفظات في تقدير المراجع لها علاقة بنظام الرقابة الداخلية، ووجد أن أتعاب المراجعة تتأثر بمدى الخطر الذي سيواجه المراجع لقاء قيامه بالمراجعة فكلما زاد الخطر المتوقع زادت أتعاب المراجعة والعكس بالعكس.

ولقد قام Simon [٣، ص ص٧١-٧٨] بإعادة تطبيق دراسة Simunic على بيانات

حديثة للأعوام من ١٩٧٨م إلى ١٩٨٣م، لمحاولة تحديد العلاقة بين أتعاب المراجعة وعوامل كمية مستقلة تتمثل في حجم الوحدة الاقتصادية وتعقيد عملية المراجعة وخطرها. ولقد استخدم نموذج الانحدار الآتي لدراسة تلك العلاقة:

$$1)\ FEE = b_1 + b_2\,REC + b_3\,INV + b_4\,FOR + b_5\,SUBs + b_6\,SEG + b_7\,SUB + b_8\,pw + U$$

حيث إن:

أتعاب المراجعة بآلاف الدولارات = DFEE ، المخزون = INV ، المدينين = REC ، عدد الشركات التابعة الأجنبية = FOR ، عدد الشركات التابعة = SUB ، عدد فروع وأقسام الشركة = SEGS ، نوع تقرير المراجع بحيث:

يأخذ (١) إذا كان التقرير تحفظيًا

يأخذ (٠) إذا كان غير ذلك = SUBJ ، المراجع بحيث:

يأخذ (١) إذا كان التقرير مكتبًا

يأخذ (٠) إذا كان غير ذلك = PW ، والخطأ المتجمع = U .

ولقد أكدت هذه الدراسة النتائج السابقة بأنه يوجد ارتباط إيجابي مباشر بين حجم الشركة وأتعاب المراجعة وكذا تعقيد عملية المراجعة وأخطارها.

وقام Francis and Simon [١٤، ص ص١٤٥-١٥٤] بإجراء دراسة لتحديد طريقة تقدير أتعاب الشركات المساهمة الصغيرة والتي لا يزيد حجم مبيعاتها على ١٢٥ مليون دولار وذلك باستخدام الأسلوب النمطي نفسه والذي استخدمه في الدراسات السابقة. ولقد توصلا إلى نموذج الانحدار الآتي:

$$LOG = B + b_1\,LOG\ ASSETS + b_2\,SQSUBS + b_3\,FOREIGN + b_4\,INVRES + b_5\,OPINION + b_6\,AUDIT\ n + E$$

حيث إن:

لوغاريتم الإجمالي = LOG FEES (العامل التابع)

لوغاريتم إجمالي الأصول = LOG ASSETS الحجم

الجذر التربيعي لعدد الشركات التابعة = SQSUBS

العوامل المستقلة:
- نسبة الشركات التابعة الأجنبية لإجمالي الشركات التابعة = FOREIGN
- تعقيد المراجعة.
- نسبة إجمالي المخزون والمدينين إلى إجمالي الأصول = INVRES
- نوع التقرير (١) إذا كان التقرير تحفظيًّا = OPINION
  و (٠) إذا كان غير ذلك
- مكتب المراجعة (١) إذا كان من الثمانية الأول AUDITOR
  و (٠) إذا كان غير ذلك

ويتبين من هذا النموذج تطابقه مع نتائج الدراسات السابقة حيث إن حجم الشركة وتعقيد عملية المراجعة وخطر المراجعة عوامل ذات تأثير على تحديد أتعاب المراجع في الولايات المتحدة الأمريكية. بالإضافة إلى وصول الباحث إلى أن مكاتب المحاسبة الثمانية الأول تزريد أتعابها على المكاتب الأخرى بغض النظر عن الحجم أو تعقيد المراجعة أو خطرها.

٢ ـ بريطانيا

أشار David Steele [١٥، ص ص ٧ـ٢٣] في تحليله للعوامل التي تؤثر في تحديد أتعاب المراجع، إلى أن كلفة وقت المراجعة تعتبر العامل الأساسي لتحديد أتعاب المراجع بالإضافة إلى عوامل أخرى غير ملموسة كالخبرة المطلوبة لتنفيذ العملية وحدود مسؤولية المراجع وأهمية العملية للعميل.

وفي دراسة قام بها Taylor and Baker [١٦، ص ص ٥٥ـ٦٠] لأتعاب المراجعة لعينة من الوحدات الاقتصادية ولمختلف القطاعات وذلك باستخدام أسلوب بناء نموذج انحداري تعتبر الأتعاب فيه عاملاً تابعًا ومؤشرات مالية كعوامل مستقلة ووجد أن حجم الوحدة الاقتصادية ممثلاً في أصولها وإجمالي مبيعاتها وكذا تعقيد عمليات الشركة ممثلاً في عدد الشركات التابعة لها تفسران جل الاختلاف في أتعاب المراجعين القانونيين.

وصمم Taffler and Ramalinggan [١٧، ص ص ١ـ٤٠] نموذجًا لتفسير اختلاف أتعاب المراجعة لعينة مكونة من ١٩٢ شركة صناعية بريطانية، وأرجعا حوالي ٨٧٪ من تلك الاختلافات لثلاثة عوامل تتمثل في حجم الوحدة الاقتصادية وحجم مكتب المراجعة ونوع الصناعة.

وقامت وفاء رمزي [٤، ص ص ١-٤٢٠] بتحليل العوامل التي تؤثر في تحديد أتعاب المراجعة لعينة مكونة من ٦٥ شركة بريطانية واستخدمت في دراستها أسلوب الاستبانة والمقابلة الشخصية لتحليل العوامل غير الكمية وكذا أسلوب نموذج الانحدار لتحليل العوامل الكمية. ولقد وجدت حجم الشركة وتعقيد عملياتها وكذا جودة نظام الرقابة الداخلية في الشركة والمنافسة في سوق المراجعة وتقويم خطر المراجعة تفسر ٩٢٪ من الاختلافات في تحديد المراجعة بين مكتب وآخر.

٣ ـ نيوزيلندا

في دراسة قام بها Firth [٥، ص ص ٢٣ ـ ٣٧] لتحليل أتعاب المراجعة وطريقة تحديدها في نيوزيلندا، استخدم الأسلوب نفسه الذي تم استخدامه في معظم الدراسات في الولايات المتحدة الأمريكية، فلقد قام بدراسة عينة من القوائم المالية المنشورة لـ٩٦ شركة للأعوام من ١٩٨١ ـ ١٩٨٣م. ولقد وجد أن حجم الوحدة الاقتصادية وتعقيد عملية المراجعة والخطر فيها تمثل العوامل المهمة وذات التأثير على تحديد أتعاب المراجعة المالية في نيوزيلندا. وقد تم تحديد حجم الوحدة الاقتصادية من خلال مؤشرات متعددة تشمل إجمالي الأصول والمبيعات، والأرباح وإجمالي الأصول المتداولة والثابتة. كما تم تحديد تعقيد عملية المراجعة من خلال نسبة المخزون والمدينين إلى إجمالي الأصول وعدد الشركات التابعة ومدى توافر نظام تكاليف ومدى تحقيق الشركة لخسائر. أما الخطر فتم قياسه من خلال التقلبات في ربحية الشركة خلال الأعوام الماضية أو من خلال قياس الخطر الاستثماري للشركة. ويتبين من هذه الدراسة تشابه العوامل التي أظهرتها كمحددات لأتعاب المراجعة مع مثيلاتها في الولايات المتحدة الأمريكية.

٤ ـ استراليا

طبق Francis [١٨، ص ص ١٣٣ ـ ١٥٣] نموذج الانحدار الذي استخدمه Somncis لتحليل أتعاب المراجعة لعينة مكونة من ١٣٦ شركة استرالية. ووجد تشابه العوامل التي تؤثر في تحديد أتعاب المراجعة المالية مع مثيلاتها في الولايات المتحدة الأمريكية وعلى الأخص حجم الشركة ممثلاً في إجمالي أصولها، كما وجد أن حجم المكتب له تأثير في تحديد الأتعاب.

٥ ـ الهنـــد

قام Simon Ramanan and Dogan [٦، ص ص ٢٦ـ٣٥] بتحليل أتعاب المراجعة لعينة مكونة من ١١٧ وحدة اقتصادية هندية. ولقد تم الحصول على أتعاب المراجعة كعامل تابع والمؤشرات المالية كعوامل مستقلة من واقع التقارير المالية المنشورة. وتمثلت المؤشرات المالية في:

حجم الأصـول، المخزون، المدينين وعدد الشركات التابعة ومدى تحقيق الشركة لخسائر خلال العام ونوع تقرير المراجعة وكذا مدى انتماءه لشركة أجنبية كما يلي:

$$LOG = b_1 + b_2\ ASSETS + b_3\ INVREC + b_4\ LOSS + b_5\ SQSUBS + b_6\ OPINION + b_7\ AUDITOR + U$$

ولقد وجدوا أن هناك ارتباطًا إيجابيًّا مهمًّا بين أتعاب المراجعة في الهند وحجم الشركة ممثلاً في إجمـالي أصولها، وتعقيد عملية المراجعة ممثلاً في نسبة المدينين والمخزون لإجمالي الأصول وعدد الشركات التابعة تمثل عوامل مهمة ذات تأثير على تحديد أتعاب المراجعة. كما أن خطر المراجعة ممثلاً في مدى تحقيق الشركة لخسائر والتحفظات في تقرير المراجع له أثر مبـاشر على تحديد أتعاب المراجعة، كما وجد الباحثون أن مكاتب المحاسبة ذات الطابع المحلي تقل أتعابها عن تلك المرتبطة بمكاتب عالمية.

٦ ـ السعوديـة

قام البـاحث [١٠] بدراسـة العـوامـل التي تؤثر على تحديد أتعاب المراجعة المالية للشركات المساهمة في المملكة عن طريق تحليل نموذج الانحدار regression model تعتبر الأتعاب فيه عاملاً تابعًا وثمانية عوامل مستقلة تمثل الحجم size وتعقيد عملية المراجعة com-plexity وخطرها risk وقد تم الحصول على أتعاب المراجعة لـ٤٦ شركة مساهمة من ٥١ شركة تنشر أسعارها اليومية في الصحف والجرائد للعام المالي ١٤٠٧هـ (١٩٨٨م) كما تم الحصول على العوامل المستقلة من واقع القوائم المالية المنشورة لتلك الشهادات للسنة نفسها وكانت أهم نتائج البحث كما يلي:

(ا) وجد هناك تباين بين أتعاب مراجعة الشركات المساهمة، حيث إن متوسط الأتعاب للسنة المالية ١٤٠٧هـ (١٩٨٦م) ٢٦٧,٠٠٠ ريال، وبانحراف معياري قدره

٣٠٤,٠٠٠ ريال، ويعتبر متوسط أتعاب المراجعة في القطاع البنكي، أعلى منها في أي قطاع آخر حيث بلغت ٧٣٤,٠٠٠ ريال، كما يعتبر متوسط أتعاب المراجعة في القطاع الصناعي أقل منها في أي قطاع آخر حيث بلغت ١٠٢,٠٠٠ ريال، وبانحراف معياري قدره ٦٤,٠٠٠ ريال.

(ب) عند دراسة أثر العوامل المستقلة على الأتعاب كل على حدة، وجد أن هناك ارتباطًا إيجابيًا مهمًا إحصائيًا بين الأتعاب وكل من أصول الشركة، ونسبة المدينين والمخزون وإجمالي المدينين. كما وجد ارتباط بين أتعاب المراجعة وكون المراجع محليًا أو له اتصالات مع مكاتب أجنبية. حيث إن مثل هذه المكاتب ترتفع فيها الأتعاب عن المكاتب المحلية. ولم تظهر العوامل المستقلة الأخرى كل على حدة ارتباطًا مهمًا إحصائيًا مع الأتعاب.

(جـ) تفاوت تأثير العوامل المستقلة كل على حدة على الأتعاب من قطاع إلى آخر فنجد أن الأتعاب لقطاع البنوك تتأثر إحصائيًا بإجمالي المدينين، بينما تتأثر أتعاب القطاع الصناعي بإجمالي الأصول ونوع تقرير المراجع والمخزون وإجمالي المدينين، وتتأثر أتعاب مراجعة قطاع الأسمنت بإجمالي الأصول وهذا يعني أنه إحصائيًا لا تتأثر الأتعاب بنوعية تقرير المراجع سواء كان نظيفًا أو تحفظيًا، كما أن كون المراجع ممثلاً لشركة عالمية لا دور له إحصائيًا في تحديد الأتعاب، وكذا لا تأثير لإجمالي المدينين والأرباح والخسائر على أتعاب المراجعة.

ثالثًا: أسلوب البحث

تعتبر نمطية أسلوب البحث أهم السمات التي تتميز بها أبحاث تحليل العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة المالية، وباستعراض سريع للدراسات السابقة في هذا المجال نجد استخدامها إما لأسلوب تحديد درجة العلاقة بين المؤشرات الكمية والأتعاب أو لأسلوب تحديد درجة العلاقة بين العوامل غير الكمية والأتعاب. ويهدف الأسلوب الأول إلى بناء نموذج انحدار لتحليل أسباب الاختلاف في أتعاب المراجعة، وذلك من خلال قياس درجة العلاقة بين الأتعاب (كعامل تابع) ومؤشرات مالية مستقاة من القوائم المالية المنشورة أو من سجلات الشركة (كعوامل مستقلة) ويقصد بالعوامل الكمية تلك التي يمكن استخدام الأرقام للدلالة عنها مثل عدد ساعات العمل أو حجم الشركة ممثلاً بأصولها أو عدد

الحسابات لكل بند في القوائم المالية. ويتم قياس درجة العلاقة باستخدام معامل الارتباط لكل عامل مستقل على حدة (r) أو لمجموعة من العوامل (R2) وبالتالي رد أسباب تباين الأتعاب لتلك العوامل التي يكون ارتباطها مع الأتعاب مهمًّا إحصائيًّا. ويهدف الأسلوب الثاني إلى توسيع نطاق العوامل ليشمل الكمية وغير الكمية وذلك بأخذ آراء الأطراف المشاركة في عملية تحديد الأتعاب سواء أكان المراجع أم من موظفي الجهة المراجعة، ويقصد بالعوامل غير الكمية تلك التي يصعب استخدام الأرقام للدلالة عنها كأهمية المراجعة وخطرها وسمعة العميل. . . الخ. ويتم ذلك من خلال المقابلات الشخصية أو أسلوب الاستبانة. ويتيح هذا الأسلوب جمع وتحليل البيانات غير الكمية والتي قد يكون لها تأثير على تحديد أتعاب المراجعة المالية.

وكما سبق الإشارة إلى قيام الباحث بتحليل أتعاب المراجعة المالية استخدام الأسلوب الأول لإيجاد العلاقة بين العوامل الكمية والأتعاب في المملكة، ورغبة في شمول التحليل للعوامل الكمية وغير الكمية الأخرى وكذا توسيع قاعدة البحث ليشمل جميع أنواع الشركة، فلقد تم اختيار الأسلوب الأخير لإجراء هذه الدراسة. ونبين أدناه المراحل الأساسية لأسلوب البحث.

المرحلة الأولى: تصميم أداة البحث

استخدم الباحث أسلوب الاستبانة كأداة أساسية لجمع البيانات، ولقد اعتمد على الدراسات السابقة كأساس لتصميم استمارة الاستبانة آخذًا في الاعتبار العوامل الأساسية الآتية:

(ا) المحيط المهني والعام في المملكة.
(ب) سهولة اللغة المستخدمة.
(جـ) عدم الإطالة لضمان سرعة الإجابة.
(د) اعتماد الأسئلة المباشرة.
(هـ) التسلسل المنطقي للأسئلة.

آخذًا في الاعتبار تلك العوامل حدد في الاستبانة ٧٣ عاملاً فرضيًّا وطلب من المراجعين القانونيين التأشير على مدى أهمية تلك العوامل في التأثير على تحديد أتعاب

المراجعة المالية بدءًا من غير المهم، متوسط الأهمية، مهم، ومهم جدًّا. وترك فراغ لإضافة أية عوامل أخرى يرى المراجع أهميتها. كما أرفق مع الاستبانة خطابًا يوضح أهمية البحث وطريقة الإجابة ولقد تم تقسيم العوامل إلى قسمين أساسيين (يمكن الاطلاع على استمارة الاستبانة ملحق رقم ١):

(أ) عوامل كمية

حدد في الاستمارة ٣٠ عاملاً فرضيًّا يمكن استخدام الأرقام للدلالة عنها بدقة، أي يمكن للمراجع تحديدها مقدمًا من خلال القوائم المالية للسنوات السابقة أو من خلال سجلات الشركة أو اعتمادًا على خبرته السابقة، وطلب من المراجعين التأشير على مدى أهمية كل عامل في التأثير على تحديد أتعاب المراجعة المالية. وشملت تلك العوامل ثلاث مجموعات، هي:

١ ـ **مجموعة عناصر القوائم المالية**. تشمل هذه المجموعة بعض عناصر القوائم المالية والتي استخدمت في الدراسات السابقة وأثبتت أهميتها في التأثير على تحديد أتعاب المراجعة، وتشمل:

* إجمالي أصول الشركة
* إجمالي المدينين
* إجمالي الدائنين
* إجمالي المبيعات
* إجمالي حقوق الملكية
* احتياطيات الشركة
* رأس المال النظامي
* رأس المال العيني
* رأس المال المدفوع
* الأرباح الموزعة للمساهمين
* تواريخ القوائم المالية

* حجم الديون المعدومة
* حجم الديون المشكوك في تحصيلها
* حجم المبيعات
* صافي الأرباح
* أتعاب المراجعة

٢ ـ **مجموعة المؤشرات المالية**. تشمل هذه المجموعة بعض المؤشرات المالية والتي استخدمت في الدراسات السابقة وثبتت أهميتها في التأثير على تحديد أتعاب المراجع، وتشمل:

* نسبة الأصول الثابتة لإجمالي الأصول
* نسبة المخزون لإجمالي الأصول
* نسبة الأصول غير الملموسة لإجمالي الأصول
* نسبة الأصول المتداولة (النقدية) لإجمالي الأصول
* نسبة رأس المال العامل

٣ ـ **مجموعة العوامل الكمية الأخرى**. تشمل هذه المجموعة بعض العوامل الكمية الأخرى والتي استخدمت في الدراسات السابقة وثبت أهميتها في التأثير على تحديد أتعاب المراجعة، وتشمل:

* أعمار الأصول الثابتة
* عدد الأحداث المالية وحجمها
* عدد الساعات المقدرة للمراجعة
* عدد الفروع الداخلية
* عدد الفروع الخارجية
* العمر الزمني للشركة
* عدد التقارير المراد إصدارها من المراجع
* عدد عملاء العميل
* عدد الحسابات لكل بند في القوائم المالية

(ب) عوامل غير كمية

حدد في الاستمارة ٤٣ عاملاً فرضيًّا غير كمي رؤي تأثيرها في تحديد أتعاب المراجعة المالية وطلب من المراجعين التأشير على مدى أهمية كل عامل على حدة. وشملت تلك العوامل أربع مجموعات، هي:

١ ـ **مجموعة التنظيم الإداري والمالي للعميل**. تشمل هذه المجموعة بعض العوامل غير الكمية والتي استخدمت في الدراسات السابقة ولها علاقة بالتنظيم الإداري والمالي للعميل، وتشمل:

* تقويم نظام الرقابة الداخلية
* كفاءة نظام المراجعة الداخلية
* استخدام معايير المحاسبة
* وجود نظام آلي
* وجود نظام التقارير الداخلية
* وجود سجلات محاسبية منتظمة
* مركزية حسابات العميل
* توافر لوائح مالية
* كفاءة المديرين التنفيذيين
* كفاءة موظفي الإدارة المالية
* جودة نظام المدفوعات
* التعامل بالريال
* التعامل بالعملات الأخرى
* أماكن وجود المخزون
* أماكن وجود الأصول
* نوعية الأصول
* وجود قضايا على العميل الأول
* وجود جرد للمخزون ودوريته
* وجود جرد للأصول

٢ ـ مجموعة الشكل النظامي للعميل ونشاطه. تشمل هذه المجموعة بعض العوامل غير الكمية والتي استخدمت في الدراسات السابقة ولها علاقة بالشكل النظامي للعميل ونشاطه، وتشمل:

* الشكل القانوني للعميل
* تعدد أنشطة العميل
* كون العميل شركة واحدة
* كون العميل شركة قابضة
* اقتصار عمل العميل على الحكومة
* كون العميل شركة حكومية
* كون نشاط العميل مقتصرًا على المقاولات
* كون نشاط العميل مقتصرًا على الأعمال البنكية
* كون نشاط العميل مقتصرًا على الأعمال الصناعية
* كون نشاط العميل مقتصرًا على الأعمال الزراعية
* كون نشاط العميل مقتصرًا على أعمال الخدمات

٣ ـ مجموعة نوعية وضبط العمل داخل المكتب. تشمل هذه المجموعة بعض العوامل غير الكمية والتي استخدمت في الدراسات السابقة ولها علاقة بنوعية وضبط العمل داخل مكتب المراجعة، وتشمل:

* خبرة المكتب السابقة في أعمال العميل
* نوعية تقرير المراجع السابق
* إعداد القوائم المالية من العميل
* إعداد القوائم المالية من المراجع
* كفاءة المراجع القانوني السابق
* التقرير لمصدر لجهة أو لجهات
* إمكانية إرسال مصادقات للعملاء
* احتمال الحصول على أعمال أخرى من العميل

٤ ـ مجموعة المحيط المهني العام. تشمل المجموعة الأخيرة بعض العوامل غير الكمية والتي استخدمت في الدراسات السابقة ولها علاقة بالمحيط المهني العام، وتشمل:

* المنافسة في سوق المراجعة
* أهمية المراجعة للعميل
* كون الشركة عميل جديد
* سمعة العميل
* قدرة العميل على سداد الأتعاب

ومما هو جدير بالإشارة هنا أن الاستمارة سردت فيها العوامل بطريقة عشوائية دون تصنيفها إلى المجموعات السابقة وذلك بطريقة مقصودة هدفها عدم الإيحاء إلى أهمية العامل، على أن يتم تصنيفها في شكل مجموعات عند إعداد تحليل النتائج.

المرحلة الثانية: اختبار أداة البحث

لقد تم تصميم استمارة الاستبانة واختبارها مبدئيًا مع أربعة شركاء في أكبر أربعة مكاتب محاسبة في المملكة. ولقد طلب منهم الإجابة على الأسئلة والتعليق على مدى شمولية العوامل الفرضية المقترحة، وجمعت إجاباتهم وتم الاتصال الشخصي بهم وإجراء مقابلة شخصية مع كل منهم وأخذت جميع ملاحظاتهم في الحسبان عند إعداد قائمة الاستبانة النهائية. ولقد تبين للباحث من خلال تلك المقابلات قدرة القائمة في استنباط أهم العوامل ذات التأثير على تحديد أتعاب المراجعة في المملكة.

المرحلة الثالثة: اختيار العينة

يهدف البحث بالدرجة الأولى إلى دراسة العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة المالية في المملكة من وجهة نظر المراجعين القانونيين، لذا فإن مجتمع البحث يشمل جميع المحاسبين القانونيين المرخص لهم بالعمل في المملكة. ويشير دليل مكاتب المهن الحرة إلى وجود **٢٥٣** محاسبًا قانونيًا مرخصًا بنهاية عام **١٤١٠**هـ موزعة مكاتبهم على المدن التالية:

الرياض	**١٣٩**
عنيزة	**١**

الدمام	٨
الخبر	١١
الجبيل	١
حفر الباطن	١
مكة المكرمة	٢
جـــدة	٨٩
أبهـــا	١
الإجمالـــي	٢٥٣

ولقد تم اختيار عينة البحث لتشمل جميع المحاسبين القانونيين المرخصين في مدينة الـرياض وعـددهم ١٣٩ مكتبًـا نظرًا لاشتـمالهم على أكبر المكاتب المحاسبية العاملة في المملكة، وكذا سهولة الاتصال الشخصي بجلهم لمتابعة إكمال استمارة الاستبانة، كما أن الباحث يرى أن هذه العينة ممثلة لجميع المحاسبين القانونيين في المملكة لكونها تزيد على نسبة ٦٠٪ من مجتمع البحث.

المرحلة الرابعة: جمع البيانات

لقد تم إرسال قائمة الاستبانة بعد اختبارها وتعديلها إلى ١٣٩ محاسبًا قانونيًّا في مدينة الرياض وذلك باتباع الخطوات الآتية:

(ا) أرفق مع كل استمارة خطاب موجه من الباحث إلى المحاسب القانوني حدد فيه هدف البحث وإجراءات إكمال الاستمارة ووعد بإعطاء المراجع نسخة من نتائج البحث حال انتهائها. كما وقع كل خطاب من قبل الباحث بحث المراجع على سرعة الإجابة.

(ب) أرفق مع كل استمارة ظرف كتب عليه عنوان الرد مع إلصاق طابع بريد لإرجاع الاستمارة، بالإضافة إلى تحديد رقم الفاكس لسرعة الرد في حالة رغبة المراجع استخدامه.

(جـ) أرسلت القوائم إلى جميع الـ (١٣٩) محاسبًا وذلك حسب عناوينهم المسجلة في دليل المهن الحرة.

(د) تم التأكد من تسلم المحاسبين القانونيين للقائمة من خلال الاتصال الشخصي بهم بعد أسبوع من إرسال الاستمارة.

(هـ) تم الحصول على رد (٣٥) محاسبًا قانونيًّا في المرحلة الأولى، ولقد تم معاودة الاتصال الشخصي مرة أخرى بعد شهر من الإرسال وتم الحصول على إجابة خمسة مكاتب أخرى، كما تم معاودة الاتصال وتم الحصول على رد أربعة مكاتب، وعليه بلغ إجمالي الردود (٤٥) مكتبًا، تمثل نسبة إرجاع قدرها (٣٣٪). وتعتبر نسبة إرجاع مقبولة في جل الأبحاث الميدانية.

المرحلة الخامسة: تحليل البيانات

لقد اعتمد في تحليل البيانات على (٤٥) استمارة من أصل (١٣٩) استمارة تم إرسالها، وعند ورود الاستمارات جرى التأكد من اكتمال إجاباتها ثم إدخال بيانات في الحاسب الآلي باستخدام برامج الـ (LOUTS 123) وذلك من أجل تحديد نسبة إجابة لكل عامل على حدة لكل محاسب قانوني، ثم حصر نسبة أهمية كل عامل من خلال الاستمارات، وبالتالي تحليل إجابات جميع الاستمارات ولكل عامل على حدة والوصول إلى مدى أهمية العامل ومن ثم تحديد العوامل المهمة من واقع إجابات المحاسبين القانونيين.

ولغرض ترتيب أهمية العوامل كل عامل على حدة تم استخدام مقياس من ١ : ٤ حيث يمثل:

١ = غير مهم

٢ = متوسط الأهمية

٣ = مهـــم

٤ = مهم جدًّا

وتم احتساب متوسط الدرجات التي حصل عليها كل سؤال وبالتالي تحديد أهمية كل عامل وترتيبها حسب تلك الأهمية.

رابعًا: النتائج الأساسية

تم تصنيف النتائج الأساسية لهذا البحث وقسمت إلى قسمين، الأول خاص بتحديد أثر العوامل الكمية وغير الكمية كل على حدة على أتعاب المراجعة المالية، والثاني

خاص بانتقاء العوامل ذات التأثير المهم وترتيبها حسب أهميتها للوصول إلى أهم العوامل ذات التأثير على أتعاب المراجعة من وجهة نظر المراجعين القانونيين.

١ ـ قياس أهمية العوامل الكمية وغير الكمية في التأثير على أتعاب المراجعة المالية

طلب من المراجعين القانونيين تحديد مدى أهمية ثلاثين عاملاً كميًّا في التأثير على أتعاب المراجعة المالية وتشمل تلك العوامل مجموعة عناصر القوائم المالية ومجموعة عناصر المؤشرات المالية وعوامل كمية أخرى يمكن تحديدها كميًّا، ونوضح فيما يلي نتائج تأثير كل عنصر داخل المجموعة.

(ا) مجموعة عناصر القوائم المالية

يبين جدول (١) قياس درجة أهمية عوامل مجموعة عناصر القوائم المالية، ومنه يتضح ما يلي:

١ ـ حصل عنصر إجمالي الأصول على درجة الأهمية القصوى في التأثير على أتعاب المراجعة المالية.

٢ ـ أشار أغلب المراجعين القانونيين إلى أهمية عنصر إجمالي المدينين وإجمالي المبيعات في التأثير على أتعاب المراجعة المالية.

٣ ـ أشار أغلب المراجعين القانونيين إلى كون عناصر القوائم المالية الآتية متوسطة الأهمية أو غير مهمة في التأثير على أتعاب المراجعة المالية:

* إجمالي حقوق الملكية
* إجمالي الدائنين
* كلفة المبيعات
* أتعاب المراجعة السابقة
* احتياطيات الشركة
* رأس المال النظامي
* رأس المال العيني
* رأس المال المدفوع

* الأرباح الموزعة للمساهمين
* تاريخ القوائم المالية
* حجم الديون المعدومة
* حجم الديون المشكوك في تحصيلها

جدول (١). قياس درجة أهمية عوامل مجموعة القوائم المالية.

م	العامل / درجة الأهمية	غير مهم	متوسط	مهم	مهم جدًا
٤	إجمالي أصول الشركة	٦٪	٢٠٪	٢٧٪	٤٧٪
٥	إجمالي المدينين	١٨٪	٢٥٪	٣٠٪	٢٧٪
٩	إجمالي الدائنين	١٨٪	٤٢٪	٢٤٪	١٦٪
٦٢	إجمالي المبيعات	٣٠٪	٣١٪	٣٢٪	٧٪
٣	إجمالي حقوق الملكية	٢٣٪	٤٠٪	٢٤٪	١٣٪
١٠	احتياطيات الشركة	٢٣٪	٤٨٪	٢٥٪	٤٪
١	رأس المال النظامي	٣٥٪	٣٨٪	٢٠٪	٧٪
٦٤	رأس المال العيني	٣١٪	٤٨٪	١٩٪	٢٪
٢	رأس المال المدفوع	٢٥٪	٣٧٪	٢٤٪	١٤٪
٦٣	الأرباح الموزعة للمساهمين	٣٣٪	٥٢٪	١٠٪	٥٪
٦٦	تواريخ القوائم المالية	٣١٪	٣٠٪	٢٩٪	١٠٪
٦	حجم الديون المعدومة	٢٧٪	٣٩٪	٢٠٪	١٤٪

تابع جدول (١).

م	العامل / درجة الأهمية	غير مهم	متوسط	مهم	مهم جدًا
٧	حجم الديون المشكوك في تحصيلها	٢٢٪	٤٣٪	٢٣٪	١٢٪
١١	كلفة المبيعات	٢١٪	٤٣٪	٢٤٪	١٢٪
١٢	صافي الأرباح	٣٠٪	٤٩٪	١٢٪	٩٪
٧٠	أتعاب المراجع	٢١٪	٤١٪	٢٤٪	١٤٪

(ب) مجموعة المؤشرات المالية

يوضح جدول (٢) قياس درجة أهمية عوامل مجموعة المؤشرات المالية، ومنه يتبين ما يلي:

١ ـ يمثل مؤشر نسبة المخزون لإجمالي الأصول العامل ذا الأهمية في التأثير على تحديد أتعاب المراجعة المالية من وجهة نظر أغلبية المراجعين القانونيين.

٢ ـ أشار أغلبية المراجعين القانونيين إلى كون باقي المؤشرات المالية ذات تأثير غير مهم أو متوسط الأهمية في التأثير على أتعاب المراجعة المالية، وتشمل تلك المؤشرات:

* رأس المال العامل
* نسبة الأصول الثابتة إلى إجمالي الأصول
* نسبة الأصول غير الملموسة إلى إجمالي الأصول
* نسبة الأصول المتداولة إلى إجمالي الأصول

٣ ـ لم يمثل أي عامل من عوامل المؤشرات المالية أهمية قصوى في التأثير على أتعاب المراجعة المالية من وجهة نظر أغلب المراجعين القانونيين، حيث أشار أقل من ١٠٪ منهم إلى الأهمية القصوى لهذه العوامل.

جدول (٢). قياس درجة أهمية عوامل مجموعة المؤشرات المالية.

م	العامل / درجة الأهمية	غير مهم	متوسط	مهم	مهم جدًّا
١٣	نسبة الأصول الثابتة إلى إجمالي الأصول	٤٢٪	٣٤٪	٢٢٪	٢٪
١٤	نسبة المخزون إلى إجمالي الأصول	٢٦٪	٢٧٪	٢٩٪	١٨٪
١٥	نسبة الأصول غير الملموسة إلى إجمالي الأصول	٣٩٪	٤٥٪	١١٪	٥٪
١٦	نسبة الأصول المتداولة إلى إجمالي الأصول	٣٠٪	٣٧٪	٢٥٪	٨٪
٨	رأس المال العامل	٤٣٪	٢٩٪	٢٤٪	٤٪

(جـ) مجموعة العوامل الكمية الأخرى

يعطي جدول (٣) نتائج قياس درجة أهمية مجموعة العوامل الكمية الأخرى في التأثير على أتعاب المراجعة المالية ومنه يتبين ما يلي:

١ ـ حصلت ثلاثة عوامل كمية على درجة الأهمية القصوى في التأثير على أتعاب المراجعة المالية من وجهة نظر المراجعين القانونيين، وتشمل:

* عدد الأحداث المالية وحجمها.
* عدد الساعات المقدرة للمراجعة.
* عدد الحسابات لكل بند من القوائم المالية.

٢ ـ حصل ثلاثة عوامل كمية على درجة الأهمية في التأثير على أتعاب المراجعة المالية من وجهة نظر المراجعين القانونيين، وتشمل:

* عدد عملاء العميل.
* عدد الفروع الداخلية.
* عدد الفروع الخارجية.

٣ ـ أشار أغلبية المراجعين القانونيين الذين شملتهم الدراسة إلى عدم أهمية العمر

الزمني للشركة في التأثير على أتعاب المراجعة المالية بالإضافة إلى الأهمية المتوسطة لعامل إعمار الأصول الثابتة وعدد التقارير المراد إصدارها في التأثير على أتعاب المراجعة المالية.

جدول (٣). قياس درجة أهمية مجموعة العوامل الكمية الأخرى.

م	العامل / درجة الأهمية	غير مهم	متوسط	مهم	مهم جدًّا
١٩	إعمار الأصول الثابتة	٣٦٪	٤١٪	١٨٪	٥٪
٢٤	عدد الأحداث المالية وحجمها	٤٪	٥٪	٢٩٪	٦٢٪
٣٠	عدد الساعات المقدرة للمراجعة	٢٪	٣٪	٢٤٪	٧١٪
٣٤	عدد الفروع الداخلية	٢٠٪	٢١٪	٣٨٪	٢١٪
٣٥	عدد الفروع الخارجية	٢٢٪	٢٩٪	٣٦٪	١٣٪
٤٠	العمر الزمني للشركة	٣٩٪	٣٢٪	٢٧٪	٢٪
٤٦	عدد التقارير المراد إصدارها من المراجع	٣١٪	٤٠٪	١٧٪	١٢٪
٤٨	عدد عملاء العميل	١٦٪	٣٠٪	٤١٪	١٣٪
٥٩	عدد الحسابات لكل بند في القوائم المالية	١١٪	١٣٪	٢٩٪	٤٧٪

٢ ـ تأثير العوامل غير الكمية

طلب من المراجعين القانونيين تحديد مدى أهمية ثلاثة وأربعين عاملاً غير كمي في التأثير على أتعاب المراجعة المالية. وتشمل تلك العوامل مجموعة التنظيم الإداري للعميل ومجموعة الشكل النظامي للعميل ونشاطه ومجموعة نوعية العمل داخل مكتب المراجعة ومجموعة المحيط المهني العام. ونبين أدناه نتائج تأثير كل عنصر داخل المجموعة.

(أ) مجموعة التنظيم الإداري والمالي

تشمل مجموعة التنظيم الإداري والمالي تسعة عشر عاملاً رؤي تأثيرها على أتعاب المراجعة المالية، ويبين جدول (٤) قياس درجة أهمية كل عامل من تلك العوامل، منه يتضح ما يلي:

١ ـ حصلت أربعة عوامل على درجة الأهمية القصوى في التأثير على أتعاب المراجعة المالية من وجهة نظر أغلبية المراجعين القانونيين الذين شملتهم الدراسة، وتشمل:

* تقويم نظام الرقابة المالية.
* كفاءة نظام المراجعة الداخلية.
* استخدام معايير المحاسبة المالية بثبات.
* وجود سجلات محاسبية منتظمة.

٢ ـ أشار أغلبية المراجعين القانونيين الذين شملتهم الدراسة إلى أن وجود جرد للمخزون ودوريته وتوافر لوائح مالية له أهمية في التأثير على أتعاب المراجعة المالية.

جدول (٤). قياس درجة أهمية عوامل مجموعة التنظيم الإداري المالي للعميل.

م	العامل / درجة الأهمية	غير مهم	متوسط	مهم	مهم جدًا
٢٣	تقويم نظام الرقابة الداخلية	٠٪	٠٪	٢١٪	٧٩٪
٣٢	كفاءة نظام المراجعة الداخلية	٢٪	٣٪	٣٣٪	٦٢٪
٢١	استخدام المعايير المحاسبية بثبات	٥٪	٧٪	٣١٪	٥٧٪
٣١	وجود نظام آلي	١٤٪	٤٨٪	١٨٪	٢٠٪
٤١	وجود نظام التقارير الداخلية	٢٩٪	٣٣٪	٢٠٪	١٨٪
٦٠	وجود سجلات محاسبية منتظمة	٠٪	٠٪	٢٩٪	٧١٪

تابع جدول (٤).

م	العامل / درجة الأهمية	غير مهم	متوسط	مهم	مهم جدًّا
٦٥	مركزية حسابات العميل	٪١٧	٪٤٧	٪٢٠	٪١٦
٢٦	توافر لوائح مالية	٪٢	٪٤	٪٧٨	٪١٦
٢٧	كفاءة المديرين التنفيذيين	٪٢٢	٪٤٦	٪٢٠	٪١٢
٢٨	كفاءة موظفي الإدارة المالية	٪٣٢	٪٣١	٪٢٠	٪١٧
٢٠	جودة نظام المدفوعات	٪٣٤	٪٣٨	٪١٦	٪١٢
٣٦	التعامل بالريال	٪٥١	٪٣٣	٪١٦	٪٢٠
٣٧	التعامل بعملات أخرى	٪٥١	٪٢٧	٪٢٠	٪٢
١٧	أماكن وجود المخزون	٪٤٣	٪٢٢	٢٥	٪١٠
١٨	أماكن وجود الأصول	٪٢٥	٪٣٨	٪٢٣	٪١٤
٢٢	نوعية الأصول	٪٢٥	٪٥٠	٪١٣	٪١٢
٤٢	وجود قضايا على العميل أو له	٪١٩	٪٤٠	٪٢٩	٪١٢
٥٧	وجود جرد للمخزون ودوريته	٪٩	٪٣٢	٪٤٤	٪١٥
٨٥	وجود جرد للأصول	٪٣١	٪٤١	٪١٦	٪١٢

٣ ـ أعطي أغلبية المراجعين القانونيين العوامل الباقية من هذه المجموعة إما درجة الأهمية المتوسطة أو عدم الأهمية في التأثير على تحديد أتعاب المراجعة المالية.

(ب) مجموعة الشكل النظامي للعميل ونشاطه

تشتمل هذه المجموعة على أحد عشر عاملاً رؤي تأثيرها على أتعاب المراجعة المالية، ويوضح جدول (٥) قياس درجة أهمية كل عامل من تلك العوامل من وجهة نظر المراجعين القانونيين الذين شملتهم الدراسة، ومنه يتبين ما يلي:

١ ـ يمثل عنصر تعدد أنشطة العميل العامل الوحيد ذا الأهمية في رأي أغلبية المراجعين القانونيين في التأثير على أتعاب المراجعة المالية.

٢ ـ أشارت أغلبية المراجعين القانونيين إلى كون العوامل الباقية في هذه المجموعة إما متوسطة الأهمية أو غير مهمة في التأثير على أتعاب المراجعة المالية. وتشمل ما يلي:

* الشكل النظامي للعميل.
* كون العميل شركة واحدة.
* كون العميل شركة قابضة.
* اقتصار عمل العميل على الحكومة.
* كون العميل شركة حكومية.
* كون نشاط العميل مقتصرًا على المقاولات.
* كون نشاط العميل مقتصرًا على الأعمال البنكية.
* كون نشاط العميل مقتصرًا على الأعمال الصناعية.
* كون نشاط العميل مقتصرًا على الأعمال الزراعية.
* كون نشاط العميل مقتصرًا على أعمال الخدمات.

جدول (٥). قياس درجة أهمية مجموعة الشكل النظامي للعميل ونشاطه.

م	العامل / درجة الأهمية	غير مهم	متوسط	مهم	مهم جدًّا
٢٥	الشكل النظامي للعميل	٤٤٪	٣٦٪	١٢٪	٨٪
٤٩	تعدد أنشطة العميل	٣٤٪	٩٪	٤٥٪	١٢٪

تابع جدول (٥).

م	العامل / درجة الأهمية	غير مهم	متوسط	مهم	مهم جدًّا
٣٨	كون العميل شركة واحدة	٣٤٪	٣٣٪	٢٢٪	١١٪
٣٩	كون العميل شركة قابضة	٣٦٪	٣٦٪	١٤٪	١٤٪
٤٧	اقتصار عمل العميل على الحكومة	٤٠٪	٤٢٪	١٦٪	٢٪
٥٥	كون العميل شركة حكومية	٢٧٪	٥٤٪	١٤٪	٥٪
٥٠	كون نشاط العميل مقتصرًا على المقاولات	٣٧٪	٣٣٪	٢٨٪	٢٪
٥١	كون نشاط العميل مقتصرًا على أعمال بنكية	٣٦٪	٣٤٪	٢١٪	٩٪
٥٢	كون نشاط العميل مقتصرًا على أعمال صناعية	٣٢٪	٣٨٪	٢٠٪	٠٪
٥٣	كون نشاط العميل مقتصرًا على أعمال زراعية	٣٢٪	٤٣٪	٢٥٪	٠٪
٥٤	كون نشاط العميل مقتصرًا على أعمال خدمات	٣٤٪	٤١٪	٢٥٪	٠٪

(جـ) مجموعة نوعية العمل داخل المكتب

يبين جدول (٦) قياس درجة أهمية عوامل مجموعة نوعية العمل داخل المكتب في التأثير على أتعاب المراجعة المالية، ومنه يتضح ما يلي:

١ ـ اختارت أغلبية المراجعين القانونيين عامل إمكانية إرسال مصادقات للعملاء كعامل له أهمية قصوى في التأثير على تحديد أتعاب المراجعة المالية، وكذا عامل خبرة المكتب السابقة في أعمال العميل.

٢ ـ اعتبرت أغلبية المراجعين القانونيين نوعية تقرير المراجع السابق واحتمال الحصول على أعمال أخرى من العميل عاملين لهما أهمية في التأثير على أتعاب المراجعة المالية.

٣ ـ أشارت أغلبية المراجعين القانونيين إلى الأهمية المتوسطة أو عدم الأهمية لباقي عوامل هذه المجموعة.

جدول (٦). قياس درجة أهمية مجموعة نوعية العمل داخل المكتب.

م	العامل / درجة الأهمية	غير مهم	متوسط	مهم	مهم جدًّا
٢٩	خبرة المكتب السابقة في أعمال العميل	٧٪	١٦٪	٢٧٪	٥٠٪
٤٣	نوعية تقرير المراجع السابق	٩٪	٢٤٪	٤٩٪	١٨٪
٤٥	إعداد القوائم المالية من قبل العميل	٧٪	٥١٪	٢٤٪	١٨٪
٤٤	إعداد القوائم المالية من قبل المراجع	٢٥٪	٤٤٪	١٧٪	١٤٪
٣٣	كفاءة المراجع القانوني السابق	١٩٪	٥٥٪	١٣٪	١٣٪
٥٦	التقرير المصدر لجهة أو لجهات	٣٤٪	٤١٪	١٨٪	٧٪
٦١	إمكانية إرسال مصادقات للعملاء	٢٪	٣١٪	٢٣٪	٤٤٪
٦٨	احتمال الحصول على أعمال أخرى من العميل	١٨٪	٢٥٪	٣٤٪	٢٣٪

(د) مجموعة المحيط المهني العام

تشمل هذه المجموعة خمسة عوامل لها علاقة بالمحيط المهني العام رؤي تأثيرها في تحديد أتعاب المراجعة المالية، ويبين جدول (٧) قياس درجة أهمية كل عامل في هذه العملية، ومنه يتضح ما يلي:

١ ـ أشارت أغلبية المراجعين القانونيين إلى أن المنافسة في سوق المراجعة على درجة من الأهمية القصوى في التأثير على أتعاب المراجعة المالية.

٢ ـ اعتبرت أغلبية المراجعين القانونيين أهمية سمعة العميل وكون العميل جديدًا في التأثير على أتعاب المراجعة المالية.

٣ ـ اعتبرت أغلبية المراجعين الأهمية المتوسطة أو عدم الأهمية لباقي عوامل هذه المجموعة.

جدول (٧). قياس درجة أهمية مجموعة المحيط المهني والعام.

م	العامل / درجة الأهمية	غير مهم	متوسط	مهم	مهم جدًا
٦٧	المنافسة في سوق المراجعة	٪١٧	٪١٨	٪٢٩	٪٣٦
٦٩	أهمية المراجعة للعميل	٪١٤	٪٤٣	٪٢٧	٪١٦
٧١	كون الشركة عميل جديد	٪١٦	٪١٦	٪٤٣	٪٢٥
٧٢	سمعة العميل	٪٥	٪١٤	٪٤٤	٪٢٧
٧٣	قدرة العميل على سداد الأتعاب	٪٢٤	٪٣٧	٪٢٧	٪١٢

٣ ـ ترتيب العوامل الكمية وغير الكمية حسب أهمية تأثيرها على أتعاب المراجعة

يتبين من التحليل السابق الأهمية القصوى أو الأهمية لأربع وعشرين عاملاً من وجهة نظر المراجعين القانونيين في التأثير على أتعاب المراجعة المالية، ولإجراء مزيد من التحليل تم كخطوة ثابتة ترتيب هذه العوامل حسب أهميتها كل على حدة وذلك باستخدام مقياس معياري من ١ـ٤ لتكون درجة (١) غير مهم، ودرجة (٢) متوسط الأهمية، ودرجة (٣) مهم، ودرجة (٤) مهم جدًا، وتم احتساب متوسط الدرجات التي حصل عليها العوامل الثلاثة والعشرون السابقة. ويبين جدول (٨) ترتيب تلك العوامل مصنفة على أساس المجموعات، ومنه يتضح ما يلي:

١ ـ حصل أحد عشر عاملاً على متوسطات أعلى من (٣) في مقياس الأهمية، حيث

تمثل العوامل ذات الأهمية القصوى في التأثير على أتعاب المراجعة المالية. واستأثرت العوامل غير الكمية لنسبة عالية من تلك العوامل، حيث مثلت العوامل الكمية في أربعة عوامل بينما مثلت العوامل غير الكمية في سبعة عوامل.

٢ ـ حصل ثلاثة عشر عاملاً على متوسطات أعلى من (٢) في مقياس مدى الأهمية وأقل من ٣ حيث تمثل العوامل ذات الأهمية في التأثير على أتعاب المراجعة المالية، وكونت العوامل غير الكمية نسبة أعلى من بين تلك العوامل. حيث مثلت العوامل الكمية في ستة عوامل بينما مثلت العوامل غير الكمية في سبعة عوامل.

جدول (٨). ترتيب العوامل الكمية وغير الكمية.

العوامل / الأهمية والترتيب	مهم جدًا		مهم	
	ترتيب	متوسط	ترتيب	متوسط
١ ـ العوامل الكمية				
(أ) عناصر القوائم المالية				
١ ـ إجمالي أصول الشركة	٩	٣,٠٤٤		
٢ ـ إجمالي المدينين			٢٣	٢,٦٤٤
٣ ـ إجمالي المبيعات			٢٢	٢,٦٨٥
(ب) مجموعة المؤشرات المالية				
١ ـ نسبة المخزون لإجمالي الأصول			٢٤	٢,٦٢٢
(جـ) مجموعة العوامل الكمية الأخرى				
١ ـ عدد الأحداث المالية وحجمها	٥	٣,٤٠٠		
٢ ـ عدد الساعات المقدرة للمراجعة	٣	٣,٥١١		
٣ ـ عدد الحسابات لكل بند بالقوائم المالية	٨	٣,٠٤٤		
٤ ـ عدد الفروع الداخلية			١٩	٢,٧٨٠
٥ ـ عدد الفروع الخارجية			٢٠	٢,٧٧١
٦ ـ عدد عملاء العميل			١٨	٢,٧٨٥

تابع جدول (٨).

العوامل / الأهمية والترتيب	مهم جدًّا		مهم	
	ترتيب	متوسط	ترتيب	متوسط
٢ ـ العوامل غير الكمية				
(ا) مجموعة التنظيم الإداري والمالي للعميل				
١ ـ تقويم نظام الرقابة الداخلية	١	٣,٦٦٦		
٢ ـ كفاءة نظام المراجعة الداخلية	٤	٣,٤٢٢		
٣ ـ استخدام معايير محاسبية بثبات	٦	٣,٣٧٧		
٤ ـ وجود سجلات محاسبية منتظمة	٢	٣,٦٠٠		
٥ ـ توافر لوائح مالية			١٢	٢,٩٧٧
٦ ـ وجود جرد للمخزون ودوريته			١٤	٢,٩٢٥
(ب) مجموعة الشكل النظامي للعميل				
١ ـ تعدد أنشطة العميل			١٧	٢,٧٩٠
(جـ) مجموعة نوعية وضبط العمل داخل المكتب				
١ ـ خبرة المكتب السابقة في أعمال العميل	٧	٣,٠٥٥		
٢ ـ إمكانية إرسال مصادقات للعملاء	١٠	٣,٠٢٠		
٣ ـ نوعية تقرير المراجع السابق			١٣	٢,٩٧٥
٤ ـ احتمال الحصول على أعمال أخرى من العميل			٢١	٢,٧٥٥
(د) مجموعة المحيط المهني والعام				
١ ـ المنافسة في سوق المراجعة	١١	٣,٠٠٠		
٢ ـ كون الشركة عميل جديد			١٦	٢,٨٠٠
٣ ـ سمعة العميل			١٥	٢,٩٢٢

٣ ـ يمكن ترتيب العوامل ذات الأهمية القصوى في التأثير على أتعاب المراجعة المالية كما في جدول (٩).

جدول (٩). ترتيب العوامل ذات الأهمية القصوى في التأثير على أتعاب المراجعة المالية.

ترتيب	التصنيف		العامل
	أساسي	فرعي	
١	غير كمية	مجموعة التنظيم الإداري والمالي	تقويم نظام الرقابة الداخلية
٢	غير كمية	مجموعة التنظيم الإداري والمالي	وجود سجلات محاسبية منتظمة
٣	كمية	مجموعة العوامل الكمية الأخرى	عدد الساعات المقدرة للمراجعة
٤	غير كمية	مجموعة التنظيم الإداري والمالي	كفاءة نظام المراجعة الداخلية
٥	كمية	العوامل الكمية الأخرى	عدد الأحداث المالية وحجمها
٦	غير كمية	مجموعة التنظيم الإداري والمالي	استخدام المعايير المحاسبية بثبات
٧	غير كمية	مجموعة نوعية، ضبط العمل بالمكتب	خبرة المكتب السابقة في أعمال العميل
٨	كمية	مجموعة العوامل الكمية الأخرى	عدد الحسابات لكل بند بالقوائم المالية
٩	كمية	مجموعة القوائم المالية	إجمالي أصول الشركة
١٠	غير كمية	مجموعة نوعية، ضبط العمل بالمكتب	إمكانية إرسال مصادقات للعملاء
١١	غير كمية	مجموعة المحيط العام والمهني	المنافسة في سوق المراجعة

٤ ـ يمكن ترتيب العوامل ذات الأهمية في التأثير على أتعاب المراجعة المالية كما في جدول (١٠).

جدول (١٠) . ترتيب العوامل ذات الأهمية في التأثير على أتعاب المراجعة المالية .

ترتيب	التصنيف		العامل
	أساسي	فرعي	
١٢	غير كمية	مجموعة التنظيم الإداري والمالي للعميل	توافر لوائح مالية
١٣	غير كمية	مجموعة نوعية وضبط العمل بالمكتب	نوعية تقرير المراجع السابق
١٤	غير كمية	مجموعة التنظيم الإداري والمالي للعميل	وجود جرد للمخزون ودوريته
١٥	غير كمية	مجموعة المحيط المهني والعام	سمعة العميل
١٦	غير كمية	مجموعة المحيط المهني والعام	كون الشركة عميل جديد
١٧	غير كمية	مجموعة الشكل النظامي للعميل	تعدد أنشطة العميل
١٨	كمية	مجموعة العوامل الكمية الأخرى	عدد عملاء العميل
١٩	كمية	مجموعة العوامل الكمية الأخرى	عدد الفروع الداخلية
٢٠	كمية	مجموعة العوامل الكمية الأخرى	عدد الفروع الخارجية
٢١	غير كمية	مجموعة نوعية ضبط العمل داخل المكتب	احتمال الحصول على أعمال أخرى
٢٢	كمية	مجموعة القوائم المالية	إجمالي المبيعات
٢٣	كمية	مجموعة القوائم المالية	إجمالي المدينين
٢٤	كمية	مجموعة المؤشرات المالية	نسبة المخزون لإجمالي الأصول

٥ ـ تعتبر العوامل المنتمية لمجموعة التنظيم الإداري والمالي للعميل أكثر العوامل تأثيراً على أتعاب المراجعة المالية، حيث تمثل أكثر من ٥٠٪ من مجموع العوامل .

٦ ـ تعتبر العوامل المنتمية لمجموعتي المؤشرات المالية والشكل النظامي للعميل أقل العوامل المؤثرة على تحديد أتعاب المراجعة المالية، حيث لم يحصل سوى عامل واحد من كل من المجموعة على درجة الأهمية في التأثير على تحديد أتعاب المراجعة.

وعند مقارنة نتائج البحث مع نتائج الدراسات السابقة (جدول ١٠) نجد ما يلي:

١ ـ اقتصر البحث السابق على دراسة العوامل الكمية المستقاة من القوائم المالية المنشورة لمعرفة مدى تأثيرها على أتعاب المراجعة المالية، بينما شمل هذا البحث العوامل الكمية وغير الكمية. ولقد أكد هذا البحث تأثير العوامل الكمية مرة أخرى على تحديد أتعاب المراجعة المالية، فبرز تأثير حجم الشركة (ممثلة في أصولها) وخطر المراجعة ممثلاً في نسبة المخزون لإجمالي الأصول، وتعقيد عملية المراجعة ممثلاً في إجمالي المخزون والمدينين والدائنين. وهذا يطابق ما تم التوصل إليه في الأبحاث التي تم إجراؤها في كل من الولايات المتحدة الأمريكية، بريطانيا، استراليا، نيوزيلندا، والهند.

٢ ـ أظهرت هذه الدراسة وجود عوامل كمية وغير كمية أخرى ذات تأثير مهم على تحديد أتعاب المراجعة المالية لا يمكن الوصول إليها بدراسة عناصر القوائم المالية فقط. حيث أشار أغلب المراجعين القانونيين إلى كون تلك العوامل أكثر أهمية في التأثير من العوامل الكمية التي تم تحديدها في البحث السابق. ومن أهم تلك العوامل ـ على سبيل المثال لا الحصر ـ تقويم نظام الرقابة الداخلية وحالة السجلات المحاسبية وعدد الساعات المقدرة للمراجعة وعدد الأحداث المالية والثبات في استخدام معايير المحاسبة المتعارف عليها، وكفاءة نظام المراجعة الداخلية.

٣ ـ أبرزت هذه الدراسة أهمية عوامل المحيط المهني والعام في التأثير على أتعاب المراجعة المالية حيث أشار أغلب المراجعين القانونيين إلى أن المنافسة في سوق المراجعة تلعب دورًا مهمًّا في تحديد أتعاب المراجعة المالية.

خامسًا: الخلاصة والتوصيات

يهدف هذا البحث إلى دراسة العوامل التي تؤثر في تحديد أتعاب المراجعة المالية للوحدة الاقتصادية من وجهة نظر المراجعين القانونيين في المملكة العربية السعودية، ويعتبر هذا البحث امتدادًا لبحث سابق قام به الباحث لدراسة تلك العوامل من واقع القوائم المالية المنشورة.

ولقد تم تنفيذ البحث ميدانيًا باتباع الخطوات الرئيسة التالية

١ ـ استخدم الباحث أسلوب الاستبانة كأداة أساسية لجمع البيانات، وتم تصميم الاستمارة استنادًا على الدراسات السابقة بعد تعديلها لتلائم المحيط المهني والعام في المملكة، وتم استنباط ٧٣ عاملاً طلب من المراجعين القانونيين التأشير على أهمية كل عامل على حدة من وجهة نظرهم في التأثير على تحديد أتعاب المراجعة المالية.

٢ ـ اختبار أداة البحث ميدانيًا من قبل أربعة مراجعين قانونيين (شركاء مراجعة) وتم تعديلها بعد أخذ ملاحظتهم في الاعتبار.

٣ ـ اختيار عينة البحث ليشمل البحث جميع المراجعين القانونيين في مدينة الرياض والبالغ عددهم ١٣٩ مراجعًا قانونيًا وذلك لشمولها على أكبر مكاتب المحاسبة العامة في المملكة. وكذا سهولة الاتصال الشخصي بجلهم لمتابعة إكمال الاستمارة.

٤ ـ إرسال استمارة الاستبانة إلى جميع من شملتهم عينة البحث، وبعد أن تم الاتصال الشخصي بهم عدة مرات، تم الحصول على نسبة ٣٣٪ إرجاع، واستخدمت ٤٥ استمارة أساسًا للتحليل.

٥ ـ تحليل البيانات بعد ورود الاستمارات وذلك بعد التأكد من اكتمالها، ثم إدخالها الحاسب الآلي باستخدام برنامج الـ LOUTS 1 2 3 وهدف التحليل إلى تحديد نسبة أهمية كل عامل على حدة، وبالتالي تحديد العوامل ذات الأهمية القصوى والمهمة من واقع إجابات المراجعين القانونيين، كما تم استخدام مقياس معياري من ١ـ٤ ومن ثم احتساب متوسط الدرجات التي حصل عليها كل عامل وذلك لغرض ترتيب أهمية العوامل في التأثير على تحديد أتعاب المراجعة.

ولقد تم التوصل إلى النتائج الأساسية الآتية:

١ ـ أثر العوامل الكمية في تحديد أتعاب المراجعة المالية

شملت العوامل الكمية ثلاثون عاملاً موزعة على ثلاث مجموعات، وحصل منها في رأي جلّ المراجعين القانونيين ٤ عوامل على درجة الأهمية القصوى و٦ عوامل على درجة الأهمية، أما الباقي فإما متوسط الأهمية أو غير مهم. ولقد شملت العوامل ذات الأهمية القصوى أو ذات الأهمية ما يلي:

(ا) مجموعة عناصر القوائم المالية وتتمثل في إجمالي الأصول وإجمالي المدينين وإجمالي المبيعات.

(ب) مجموعة المؤشرات المالية وتتمثل في نسبة المخزون لإجمالي الأصول.

(جـ) مجموعة العوامل الكمية الأخرى وتشمل عدد الأحداث المالية وحجمها وعدد الساعات المقدرة للمراجعة والحسابات والفروع الداخلية والخارجية والعملاء.

٢ ـ أثر العوامل غير الكمية في تحديد أتعاب المراجعة

حوت قائمة العوامل غير الكمية ثلاثة وأربعين عاملاً موزعة على أربع مجموعات. حصل منها في رأي أغلب المراجعين القانونيين ٧ عوامل على درجة الأهمية القصوى و٧ عوامل على درجة الأهمية في التأثير على أتعاب المراجعة المالية أما الباقي فمتوسط الأهمية أو غير مهم ولقد شملت العوامل ذات الأهمية القصوى أو ذات الأهمية ما يلي:

(ا) مجموعة التنظيم الإداري والمالي وتشمل تقويم نظام الرقابة الداخلية وكفاءة نظام المراجعة الداخلية واستخدام المعايير المحاسبية بثبات ووجود سجلات محاسبية منتظمة وتوافر لوائح مالية ووجود جرد للمخزون ودوريته.

(ب) مجموعة الشكل النظامي للعميل ممثلة في تعدد أنشطة العميل.

(جـ) مجموعة نوعية وضبط العمل داخل المكتب وتحوى خبرة المكتب السابقة في أعمال العميل وإمكانية إرسال مصادقات للعملاء ونوعية تقرير المراجع السابق واحتمال الحصول على أعمال أخرى من العميل.

(د) مجموعة المحيط المهني والعام وتتمثل في المنافسة في سوق المراجعة وكون الشركة عميل جديد وسمعة العميل.

٣ ـ ترتيب العوامل الكمية وغير الكمية من حيث أهميتها

تم ترتيب العوامل من حيث أهميتها كل على حدة وذلك باستخدام مقياس معياري من ١ـ٤ ليكون ١ غير مهم، ٤ مهم جدًّا، وبعد أن تم احتساب متوسط درجة كل عامل تبين ما يلي:

١ ـ حصل ١١ عاملاً على متوسطات أعلى من ٣ في مقياس الأهمية، واستأثرت

العوامل غير الكمية بنسبة عالية من تلك العوامل.

٢ ـ حصل ١٣ عاملاً على متوسطات أعلى من ٢ في قياس الأهمية وكونت العوامل غير الكمية نسبة أعلى من العوامل الكمية.

٣ ـ تم ترتيب العوامل حسب أهميتها.

التوصيـــات

واستنادًا على نتائج هذا البحث والبحث السابق يوصي الباحث بما يلي:

١ ـ ضرورة أن يكون هناك ارتباط مباشر بين أتعاب المراجعة والجهد المهني المبذول. ولا يتم ذلك إلا من خلال تنظيم الجهود التي يقوم بها المراجعون القانونيون، حيث إننا نجد تفاوتًا كبيرًا بين الجهود المبذولة بين مكتب وآخر للوحدة الاقتصادية نفسها مما يكون له أثر مباشر في تحديد أتعاب المراجعة المالية.

٢ ـ الإسراع في إعداد معايير المحاسبة المالية لتكون أساسًا في إعداد القوائم المالية حيث تبين أهمية اتباع المعايير المحاسبية في التأثير على أتعاب المراجعة المالية.

٣ ـ تقليص دور المنافسة بين مكاتب المراجعة في تحديد الأتعاب، ولا يتأتى ذلك إلا من خلال ضمان نوعية العمل وضمان كفاءة منفذيه، وألا تكون الأتعاب هي فقط العامل الأساسي في الاختيار بين المكاتب.

٤ ـ تبني قواعـد آداب وسلوك المهنة لتكون أساسًا في إتمام عملية المراجعة، وكذا إعداد الوسائل التي تضمن التمشي بتلك القواعد ومعاقبة مخالفيها.

٥ ـ تقـوية الجهـاز الإداري التـابع لوزارة التجارة لمراقبة أداء المراجعين القانونيين وتنشيطه بحيث يقـوم بعمليات تفتيشية على مكـاتب المراجعة للتأكد من تنفيذ عمليات المراجعة حسب ما تحدده معايير المراجعة وإجراءاتها.

٦ ـ سرعة تبني فكرة (لجنة المراجعة) في الشركات المساهمة لتكون مستقلة عن إدارة الشركة في تعيين المراجعين القانونيين وتحديد أتعابهم ومراقبة أدائهم.

ملحق (١): قائمة الاستبانة

بسم الله الرحمن الرحيم

سعادة/ ..... المحترم

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

سبق وأن قمت بإعـداد بحث لدراسة العوامل التي تؤثر في تحديد أتعاب المراجع القانوني بالمملكة، وذلك باستخدام أرقام القوائم المالية للشركات المساهمة، ورغبة في إكمال هذا البحث عن طريق استطلاع رأي عينة من المحاسبين القانونيين في أهمية مجموعة من العوامل الفرضية لتحديد مدى أهميتها.

عليه يرجى الإجابة على أسئلة الاستمارة المرفقة وذلك بالتأشير على درجة أهمية كل عامل فرضي في التأثير على تحديد أتعاب المراجع القانوني من وجهة نظركم الخاصة.

شاكرًا تعاونكم وسأزودكم بنسخة من نتائج هذا البحث حال انتهائه، مع رجائي أن يكون ردكم سريعًا ولكم خالص تحياتي...

د. عبدالرحمن إبراهيم الحميد
أستاذ المحاسبة المشارك
جامعة الملك سعود

ملحوظة: أرجو إرسال الرد على فاكس رقم ٤٦٢٣٢٩٣ أو استخدام الظرف المرفق لإرساله بالبريد.

استمارة بحث في أهمية مجموعة العوامل الفرضية لتحديد مدى أهميتها

م	العوامل المؤثرة/ مقياس الأهمية	غير مهم	متوسط	مهم	مهم جدًّا
١	رأسمال الشركة النظامي				
٢	رأسمال الشركة المدفوع				
٣	إجمالي حقوق المساهمين				
٤	إجمالي الأصول				
٥	حجم المدينين				
٦	حجم الديون المعدومة				
٧	حجم الديون المشكوك في تحصيلها				
٨	رأس المال العامل				
٩	حجم الدائنين				
١٠	حجم احتياطيات الشركة				
١١	حجم المبيعات				
١٢	صافي أرباح الشركة				
١٣	نسبة الأصول الثابتة لإجمالي الأصول				
١٤	نسبة المخزون لإجمالي الأصول				
١٥	نسبة الأصول غير الملموسة لإجمالي الأصول				
١٦	نسبة الأصول النقدية لإجمالي الأصول				

تابع ـ استمارة بحث في أهمية مجموعة العوامل الفرضية لتحديد مدى أهميتها

م	العوامل المؤثرة/ مقياس الأهمية	غير مهم	متوسط	مهم	مهم جدًّا
١٧	أماكن وجود المخزون				
١٨	أماكن وجود الأصول				
١٩	أعمار الأصول الثابتة				
٢٠	جودة نظام المدفوعات				
٢١	استخدام المعايير المحاسبية بثبات				
٢٢	نوعية الأصول				
٢٣	تقويم نظام الرقابة الداخلية				
٢٤	عدد الأحداث المالية وحجمها				
٢٥	الشكل القانوني للشركة				
٢٦	توافر لوائح مالية للشركة				
٢٧	كفاءة المديرين التنفيذيين				
٢٨	كفاءة موظفي الإدارة المالية				
٢٩	خبرة المكتب في أعمال العميل				
٣٠	عدد الساعات المقدرة للمراجعة				
٣١	وجود نظام آلي				
٣٢	كفاءة المراجعة الداخلية				

تابع ـ استمارة بحث في أهمية مجموعة العوامل الفرضية لتحديد مدى أهميتها

م	العوامل المؤثرة/ مقياس الأهمية	غير مهم	متوسط	مهم	مهم جدًّا
٣٣	كفاءة المراجع القانوني السابق				
٣٤	عدد الفروع الداخلية				
٣٥	عدد الفروع الخارجية				
٣٦	التعامل بالريال فقط				
٣٧	التعامل بالعملات الأخرى				
٣٨	شركة واحدة				
٣٩	شركة قابضة				
٤٠	العمر الزمني للشركة				
٤١	جودة نظام التقارير الداخلية				
٤٢	وجود قضايا على العميل أو له				
٤٣	نوعية تقرير المراجع السابق				
٤٤	إعداد القوائم المالية من قبل المكتب				
٤٥	إعداد القوائم المالية من قبل العميل				
٤٦	عدد التقارير المراد إصدارها				
٤٧	اقتصار عمل العميل على الحكومة				
٤٨	عدد عملاء العميل				

تابع ـ استمارة بحث في أهمية مجموعة العوامل الفرضية لتحديد مدى أهميتها

م	العوامل المؤثرة/ مقياس الأهمية	غير مهم	متوسط	مهم	مهم جدًّا
٤٩	تعدد أنشطة العميل				
٥٠	كون نشاط العميل مقتصرًا على المقاولات				
٥١	كون نشاط العميل أعمالاً بنكية				
٥٢	كون نشاط العميل أعمالاً صناعية				
٥٣	كون نشاط العميل أعمالاً زراعية				
٥٤	كون نشاط العميل مقتصرًا على خدمات				
٥٥	كون الشركة حكومية				
٥٦	وجود جرد للمخزون ودوريته				
٥٧	وجود جرد دوري للمخزون				
٥٨	عدد الحسابات لكل بند في القوائم المالية				
٥٩	وجود سجلات محاسبية منتظمة				
٦٠	إمكانية إرسال مصادقات للعملاء				
٦١	قيمة البضاعة الراكدة				
٦٢	قيمة الأرباح الموزعة				
٦٣	قيمة رأس المال العينية				
٦٤	مركزية حسابات العميل				

تابع ـ استمارة بحث في أهمية مجموعة العوامل الفرضية لتحديد مدى أهميتها

م	العوامل المؤثرة/ مقياس الأهمية	غير مهم	متوسط	مهم	مهم جدًّا
٦٥	تواريخ القوائم المالية				
٦٦	المنافسة في سوق المراجعة				
٦٧	احتمال الحصول على أعمال أخرى من العميل				
٦٨	أهمية المراجعة للعميل				
٦٩	أتعاب المراجعة للعام الماضي				
٧٠	كون الشركة عميل جديد				
٧١	سمعة العميل				
٧٢	قدرة العميل على سداد الأتعاب				
٧٣	عوامل أخرى «حدد»				

المراجع

[١] Arens, Aline. and Loebbecke, James K. *Auditing, 4th ed.* New Jersy: Printice Hall, Inc. Englewood Cliffs, 1990, pp. 1-3.

[٢] خضير، مصطفى عيسى. *المراجعة: المفاهيم والمعايير والإجراءات*. الرياض: جامعة الملك سعود، عمادة شؤون المكتبات، ١٩٩١م، ص ص ٦٧-٧٩.

[٣] Simon, D. "The Audit Service Market", *Auditing* (Fall 1985), pp. 71-78.

[٤] Ramzy, W. "*The Determinations of Audit Fees*" (unpuplished dessertation). Edinburgh: Heriot - Wat University, 1988.

[٥] Firth, M. "An Analysis of Audit Fee and Their Termination", *Auditing* (Spring 1985), pp. 23-37.

[٦] Simon, D., Ramanan, R. and Dogan, A. "The market for audit services in India: An Empirical Examination", *The International Journal of Accounting* (Spring, 1986), pp. 26-35.

[٧] نظام المحاسبين القانونيين الصادر بالمرسوم الملكي الكريم رقم م/١٢ وتاريخ ١٣/٥/١٤١٢هـ.

[٨] وزارة التجارة، *أهداف ومفاهيم المحاسبة المالية ومعايير العرض والإفصاح العام*، الصادر بموجب قرار وزير التجارة رقم ٦٩٢ وتاريخ ٢٨/٢/١٤٠٢هـ للاسترشاد وبقرار وزير التجارة رقم ٨٥٢ وتاريخ ٧/١٠/١٤١٠هـ بالإلزام.

[٩] وزارة التجارة، *معايير المراجعة*، الصادر بموجب قرار وزير التجارة رقم ٦٩٢ وتاريخ ٢٨/٢/١٤٠٢هـ، للاسترشاد وبقرار وزير التجارة رقم ٨٥٢ وتاريخ ٧/١٠/١٤١٠هـ، بالإلزام.

[١٠] الحميد، عبدالرحمن. العوامل التي تؤثر على تحديد أتعاب المراجع القانوني: دراسة ميدانية للشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية، *مجلة الإدارة العامة*، معهد الإدارة العامة، العدد ٥٩ (المحرم ١٤٠٩هـ)، ص ص ٧١-٩٥.

[١١] Elliott, R.K. and Korpi, A. "Factors Affecting Audit Fees, *Comission on Audit Responsibility, No. 3* (AICPA, 1978).

[١٢] Flesher, D.L. and Soroosh, J. "Factors Affecting Accounting Fees", *The CPA Journal of Accountancy,* (July 1980), pp. 27-32.

[١٣] Simunic, D. "The Pricing of Audit Services: Theory and Evidence, *Journal of Accounting Research* (Spring, 1980), pp. 161-90.

[١٤] Francis, Jere R. and Simon, Daniel T. "A Test of Audit Pricing in Small-Client Segment of the U.S. Audit Market", *The Accounting Review,* (January 1987), pp. 145-54.

[١٥] Steele, David. "Towards Better Fees", *(ICAEW)*, Practice Adminstration Booklet No.7, Revised by Corbett P.G., 1976, pp. 7-23.

[١٦] Taylor, M.E. and Baker, R.L. "An Analysis of External Audit Fees", *Accounting and Business Research,* (Winter 1981), pp. 55-60.

[١٧] Taffler, R.J. and Ramalinggan, K.S. "*The Determinants of Audit Fees in U.K.*", City University Working papers, 1982.

[١٨] Francis, J. "The Effect of Audit Firm Size on Audit Prices, *Journal of Accounting and Economics* (August 1984), pp. 133-153.

Empirical Study of The Factors Affecting The Level of Audit Fees in Saudi Arabia

Abdulrahman I. Al-Humaid, PH.D.

Associate Professor, Accounting Department, College of Administrative Sciences, King Saud University, Riyadh, Saudi Arabia.

(Received on 27/11/1413, accepted for publication 3/5/1414 A.H.)

Abstract. The main objective of this study is to investigate the factors affecting the level of audit fees in Saudi Arabia, Questionnaires have been sent to 139 certified public accountants, based on 33% response rate, the data have been analyzed and the quantitative and qualitative factors have been identified, and classified according to their important affect on the level of Audit fees.