

## العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة في فلسطين

سالم عبد الله حلس\*

كلية التجارة - الجامعة الإسلامية - غزة

ص.ب: 108 - غزة - فلسطين

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

وقد توصل الباحث إلى حصر خمسة عشر متغيراً في تحديد أتعاب المراجعة في فلسطين . وقد تم تبويب الأهمية النسبية لهذه العوامل كما يراها المراجعين . وقد بينت الدراسة أن أهم هذه العوامل : حجم المنشأة الخاضعة للمراجعة ، والوقت الذي يستلزمه المراجع في تنفيذ عملية المراجعة .

**Abstract** The purpose of this study is to examine the factors which effect that fees as perceived by auditors. The aim is to highlight the importance of each factor in determining audit fees.

The study examined fifteen variables, which are considered to be important in determining audit fees in Palestine. Descriptive statistics were used to classify the importance of each factor. The study found that the most important factors in determining audit fees are, the size of audit firm, and the time required to complete the audit.

### مقدمة

تمثل خدمة المراجعة سلعة اقتصادية ، كما تمثل أتعاب عمليات المراجعة مصدر الإيراد الأساس لمكاتب المراجعة ، بل وعلة وجود هذه المكاتب . وبالتالي بات تعظيم أتعاب المراجعة الهدف الذي يسعى مكتب المراجعة إلى تحقيقه بغية الحصول على أفضل عائد ممكن من ممارسة المهنة ، هذا من ناحية . ومن الناحية الأخرى تمثل أتعاب المراجعة عبئاً مالياً على المنشآت الخاضعة للمراجعة تتوقع أن تحصل مقابلته على منفعة تبرر تحمله وفقاً لمبدأ التكلفة والعائد .

---

\* أستاذ المحاسبة المساعد .

وتعتبر عملية تحديد أتعاب المراجعة من أعقد العمليات التي تواجه المراجع والعميل على حد سواء نظراً لارتباطها بعوامل عديدة متداخلة . ويقصد بالمراجعة على وجه التحديد تلك الإجراءات النظامية لفحص القوائم المالية ، وعمل انتقادات للدفاتر والسجلات وأنظمة الرقابة الداخلية والتحقق من أرصدة بنود قائمة الدخل وقائمة المركز المالي ، والحصول على الأدلة الكافية والملائمة ، لإبداء الرأي الفني المحايد على صدق وسلامة القوائم المالية . وهي بذلك تشتمل على ثلاث فقرات أساسية ( الفحص ، التحقق ، إبداء الرأي ) ( جربوع ، 2001 ) .

ومن هنا أصبحت عملية تحديد أتعاب المراجعة مسألة حيوية لكل من المراجعين والمنشآت الخاضعة للمراجعة سواء من حيث تقييم المراجعين لمدى عدالتها وتناسبها مع ما يبذلون من جهد وما يتكبّدون من تكلفة وما يتحملون من مسئوليات جراء قيامهم بأعمالهم ، أو من حيث مدى شعور المنشآت الخاضعة للمراجعة بحصولها على عائد أو منفعة تبرر تحمل مثل هذه الأتعاب ، وقد زاد الاهتمام بموضوع أتعاب المراجعة من حيث ضرورة بحث أسس تحديد الأتعاب ومدى تأثيرها على كل من سلوك واستقلال وكفاءة المراجع . كما ساهمت العديد من العوامل في زيادة حدة وأهمية هذا الموضوع ولعل من أهم هذه العوامل ( راضي ، 1998 ) :

أولاً : عدم وجود أساس موضوعي عادل يمكن الاتفاق عليه بين المراجع والمنشأة الخاضعة للمراجعة يحقق للمراجع عائداً معتدلاً لما يقدمه من خدمة ، وفي ذات الوقت يحقق للمنشأة الخاضعة للمراجعة العائد أو المنفعة التي تبغها . ولا شك أن مثل هذا العامل تزداد حدته عند بداية التعاقد نظراً لعدم معرفة المراجع بكل ظروف العميل ، ومن ثم عدم إدراكه لمدى حجم إجراءات المراجعة الواجب القيام بها وما تتطلبه من وقت وجهد وأفراد ومسئوليات .

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

## العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة

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

وقد زاد الاهتمام في الآونة الأخيرة ، وفي عدة دول ، بدراسة الخدمات التي يقدمها المراجع ، بما في ذلك نوعية تلك الخدمات والأسس أو المعايير التي تحكمها وإجراءات تنفيذها ، وكذلك الهيكل الأساس لبناء أو تقدير أتعاب تنفيذها . وتعتبر المراجعة المالية للوحدات الاقتصادية أولى وأهم تلك الخدمات ، و يتطلب الأمر وجود مراجع مؤهل ومستقل ؛ لإضفاء الثقة على القوائم المالية المبرزة للمركز المالي ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية المعدة من قبل إدارة الوحدة . ولكون المراجعة المالية مطلباً نظامياً أو قانونياً في دول مختلفة ، فلقد تم إعداد المعايير والإجراءات من قبل المعاهد المهنية أو الحكومية التي تضمن قيام المراجع بالالتزام بها ، بما يضمن بذله العناية المهنية اللازمة دون الدخول في تفاصيل محددات أتعاب المراجع .

### مشكلة البحث وأهدافه

نظراً لأهمية المعلومات المالية للوحدات الاقتصادية لتأثيرها المباشر على الاقتصاد الوطني ، فقد سارعت معظم الدول وخاصة المتقدمة منها ، إلى تنظيم المحيط المهني لضمان إتمام عملية المراجعة برتابة وكفاءة وعدل ، ويتطلب إيجاد مثل هذا المحيط إصدار ومراقبة تنفيذ مجموعة من الأسس والقواعد المهنية يلتزم بها المراجعون لضمان بذلهم لمستوى معين من العناية المهنية . فعلى سبيل المثال ، أصدر مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) قواعد للسلوك المهني تنطبق على جميع أعضائه ، كما سن مجموعة من العقوبات لمخالفة هذه القواعد قد تؤدي إلى سحب عضوية المحاسب القانوني من المجمع وبالتالي سقوط ترخيص مزاولته للمهنة ، وتشمل تلك القواعد ضرورة احتفاظ المراجع باستقلاليتة ونزاهته ، وأن يتقيد بالمعايير المهنية عند قيامه بالمراجعة ، وأن يتميز بالعدالة والأمانة والموضوعية والحياد عند تعامله مع عملائه .

وأن يمارس عمله بطريقة تكفل التعاون وإيجاد علاقات طيبة مع الزملاء مما يؤدي إلى احترام المهنة ورفقيها ( الحميد ، 1995 ) .

وعليه ، يفترض منطقياً عند وجود مثل هذا المحيط المهني تشابه حجم المراجعة وإجراءاتها لوحدة اقتصادية معينة ، وبالتالي تتقارب الأتعاب التي يتقاضاها المراجع لقاء قيامه بعملية المراجعة المالية ، كما يفترض منطقياً أن أي اختلاف في أتعاب عملية المراجعة ليس مرده اختلاف إجراءات المراجعة أو نوعيتها وإنما لعوامل اقتصادية أخرى كالمنافسة مثلاً . وفي حالة عدم توفر مثل هذا المحيط لعدم وجود القواعد المنظمة للمهنة أو للتراخي في مراقبة تنفيذها ، فإنه يصعب تحديد أسباب اختلاف أتعاب المراجعة لوحدة اقتصادية معينة ، فقد يرجع لاختلاف نطاق العمل أو للإجراءات المنفذة أو لنوعية المراجعة ذاتها أو للعوامل الاقتصادية الأخرى .

والناظر المتعمق لأتعاب المراجعة المالية في فلسطين (الضفة الغربية وقطاع غزة) يلاحظ وجود فرق شاسع في تقدير أتعاب المراجعين لوحدة اقتصادية معينة ، وفي تقدير الباحث أن هذا ليس مرده لعوامل اقتصادية بحتة وإنما للمحيط المهني ، فقد يرجع الاختلاف ليس فقط للمنافسة وإنما للاختلاف في نطاق المراجعة وإجراءاتها ونوعيتها ، وقد يكون لقصر عمر المهنة .

أخذاً في عين الاعتبار بالمحيط المهني في فلسطين ، وتجارب الدول المختلفة ، يهدف هذا البحث بالدرجة الأولى إلى دراسة العوامل التي تؤثر في تحديد أتعاب المراجعة في فلسطين ميدانياً ، كما يهدف إلى مقارنة نتائج هذه الدراسة بمثيلاتها في الدول الأخرى لإظهار مدى التشابه والاختلاف في العوامل المؤثرة على الأتعاب في فلسطين وتلك الدول . وكهدف آخر لهذا البحث يسعى الباحث أيضاً إلى الوصول إلى توصيات عامة قد تساعد في تطور هيكل الأتعاب في فلسطين .

وعليه يهدف هذا البحث إلى دراسة العوامل التي تؤثر في تحديد أتعاب المراجعة للوحدة الاقتصادية وقياس وتحليل الأهمية النسبية لهذه العوامل من وجهة نظر المراجعين أنفسهم، عله بهذا تستنبط هذه العوامل وتعرف نقاط الضعف في تقدير الأتعاب وبالتالي تسليط

## العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة

الأضواء على الوسائل المثلى لتحديد الأتعاب مما يعود بالنفع على المراجعين وبالرقي للمهنة والتطور للاقتصاد الوطني .

### الدراسات السابقة

قام الباحثون بإجراء عدة دراسات لتحديد العوامل الأساسية التي تؤثر على أتعاب المراجعة المالية في دول مختلفة ، كالولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة ونيوزيلندا والهند ومصر والسعودية والأردن وغيرها<sup>(1)</sup> . وأظهرت نتائج تلك البحوث تشابه العوامل المحددة لأتعاب المراجعة في تلك الدول، أو بمعنى آخر وجود عوامل مشتركة بينها تؤثر على تحديد الأتعاب .

ركزت أغلب الدراسات التي أجريت لتحليل أتعاب المراجعة المالية في دول مختلفة على تحديد أسباب الاختلاف من وحدة اقتصادية لأخرى أو مراجع وآخر ، وبالتالي استنباط العوامل المؤثرة على قرار تحديد الأتعاب ، سواء بالنسبة للمراجع أو للوحدة الاقتصادية . وتشترك معظم تلك الدراسات في استخدام أسلوب علمي نمطي ، يتمثل في الاعتماد على تحليل نموذج الانحدار البسيط والمتعدد ، لتكون قيمة الأتعاب متغيراً ثابتاً ، وعناصر مالية مستقاة من القوائم المالية للوحدات الاقتصادية كمتغيرات مستقلة ، ومن ثم محاولة إيجاد معامل الارتباط بين إحدى أو بعض أو كل تلك العناصر والمتغير التابع ، وبهذا يمكن بناء نموذج الانحدار الأفضل والذي يعطي أعلى معامل ارتباط بين العوامل المستقلة والمتغير التابع ، وبالتالي إرجاع أسباب الاختلاف بين الأتعاب لتلك العوامل . ولغرض إلقاء الضوء على نتائج الدراسات السابقة في هذا الموضوع ، نورد أنناه ملخص لأهم الأبحاث الميدانية لتحليل أتعاب المراجعة في كل من الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا والسعودية والأردن وقطر وجمهورية مصر العربية .

□ ففي دراسة ميدانية قام بها (Elliot and Capri , 1979) لتحديد أسباب التباين في أتعاب المراجعة لأحد مكاتب المحاسبة الأمريكية لعام 1977 وجد أن هناك ارتباطاً إيجابياً هاماً (علاقة طردية) بين الأتعاب وحجم الشركة ممثلاً في إجمالي أصولها وحجم تعاملاتها - أي عدد مفردات النشاط الاعتيادي "Ordinary Operation" .

- وتعتبر الدراسة التي قام بها ( Suminoe , 1980 ) من أهم الأبحاث الميدانية لتحليل أتعاب المراجعة المالية في الولايات المتحدة الأمريكية ، فقد قام بمحاولة بناء نموذج انحدار يعكس العوامل المؤثرة على تحديد الأتعاب ، وذلك من خلال تحليل أتعاب المراجعة المالية لعينة قدرها 373 شركة مساهمة لعام 1977 . ووجد أن هناك ارتباطاً إيجابياً هاماً بين أتعاب المراجعة لتلك الوحدات (كعامل تابع) وعدة عوامل مستقلة ، صنفها الباحث في ثلاث مجموعات :
- الأولى تمثل حجم الوحدة الاقتصادية ( إجمالي أصول الشركة ) .
  - الثانية مدى تعقيد المراجعة ( حجم المدينين ، والمخزون ، وعدد الشركات التابعة ، ووجود عمليات أجنبية ) .
  - الثالثة خطر المراجعة ( مدى تحقيق الشركة لخسائر خلال العام ، أو وجود تحفظات في تقرير المراجع لها علاقة بنظام الرقابة الداخلية ) .
- وفي دراسة قام بها ( Taffler and Ramalinggam, 1981 ) لتحليل العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة لعينة مكونة من 192 شركة تعمل في بريطانيا وقد توصل الباحثان إلى نتائج مشابهة لتلك التي في الولايات المتحدة الأمريكية .
- قام ( الحميد , 1988 ) بدراسة العوامل التي تؤثر على تحديد أتعاب المراجعة المالية للشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية عن طريق تحليل نموذج الانحدار تعتبر الأتعاب فيه عاملاً تابعاً وثمانية عوامل مستقلة تتمثل بحجم وتعقيد عملية المراجعة وخطرها ، وقد طبقت الدراسة على 46 شركة مساهمة وقد وجد الباحث أن هناك ارتباطاً إيجابياً مهماً إحصائياً بين الأتعاب وكل من أصول الشركة ، ونسبة المدينين والمخزون وإجمالي المدينين . كما وجد ارتباط بين أتعاب المراجعة وكون المراجع محلياً أو له اتصالات مع مكاتب أجنبية . حيث إن مثل هذه المكاتب ترتفع فيها الأتعاب عن المكاتب المحلية .
- وفي دراسة أخرى قام بها أيضاً ( الحميد ، 1995 ) للعوامل التي تؤثر في تحديد أتعاب المراجعة المالية للوحدات الاقتصادية من وجهة نظر المراجعين في المملكة العربية السعودية ، وقد كان هذا البحث امتداداً للبحث السابق قام به الحميد لدراسة

## العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة

تلك العوامل من واقع القوائم المالية المنشورة . وقد استخدم الباحث أسلوب الاستبانة كأداة أساسية لجمع البيانات حيث شملت على 73 عاملاً طلب من المراجعين العاملين في مدينة الرياض والبالغ عددهم 139 مراجع التأشير على أهمية كل عامل على حدة من وجهة نظرهم في التأثير على تحديد أتعاب المراجعة المالية ، ولقد تم التوصل إلى النتائج الأساسية الآتية

□ شملت العوامل الكمية ثلاثون عاملاً موزعة على ثلاث مجموعات حصل منها 4

عوامل على درجة الأهمية القصوى وهي :

- عدد الساعات المقدرة للمراجعة .
- عدد الأحداث المالية وحجمها .
- عدد الحسابات لكل بند في القوائم المالية .
- إجمالي أصول الشركة .

□ شملت قائمة العوامل غير الكمية ثلاثة وأربعين عاملاً موزعة على أربع

مجموعات حصل منها 6 عوامل على درجة الأهمية القصوى وهي :

- تقويم نظام الرقابة الداخلية وكفاءة هذا النظام .
- وجود سجلات محاسبية منظمة .
- استخدام المعايير المحاسبية بثبات .
- إمكانية إرسال مصادقات للعملاء .
- المنافسة في سوق المراجعة .
- سمعة العميل .

□ أما في الأردن فقد قام ( النوري ، 1993 ) بدراسة أتعاب المراجعة والعوامل

المؤثرة فيها خلال الفترة ( 1986 - 1990 ) ، وقد اعتمدت الدراسة على عينة تتكون من 21 شركة صناعية تقوم بنشر أتعاب المراجعة في حساباتها الختامية ، وتم في الدراسة قياس أثر كل من حجم الشركة ، وتعقيد عملية المراجعة ومخاطر المراجعة على الأتعاب . وقد أظهرت نتيجة الدراسة أن مجموع الأصول من أهم العوامل التي تحدد أتعاب المراجعة ، كما أن نسبة المخزون والمدينين لها أثر

إيجابي على الأتعاب ، أما صافي ربح أو خسارة الشركة فكان له أثر سلبي على الأتعاب .

□ وفي دراسة حديثة قام بها ( أبو نصار ، 1999 ) استهدفت تحديد أهم العوامل التي تساهم في تحديد أتعاب المراجعة في الأردن ، وتقييم مستوى الاتعاب التي يتقاضاها المراجع ومدى تناسبها مع الجهد المقدم . وقد شملت عينة الدراسة 62 مراجع خارجي مرخص و 95 شركة مساهمة عامة مدرجة في سوق عمان المالي . وقد أظهرت الدراسة أن حجم المنشأة موضع المراجعة وعدد فروعها والوقت اللازم لإكمال عملية المراجعة هي من أهم العوامل التي تؤثر في تحديد قيمة الأتعاب التي يتقاضاها المراجع الخارجي . كما أظهرت النتائج تدني مستوى الأتعاب من وجهة نظر المراجعين وعدم تناسب هذه الأتعاب مع الجهد المبذول من المراجع لإنجاز عملية المراجعة .

□ وفي دراسة ميدانية قام بها ( الحمود وإبراهيم ، 1996 ) تمت دراسة العوامل المحددة لأتعاب المراجعة في دولة قطر ، حيث شملت الدراسة عينة تتكون من 15 مكتب مراجعة ، 15 شركة مساهمة عامة . توصلت الدراسة إلى أن أهم العوامل المحددة لأتعاب المراجعة هي : كفاءة الخدمات المهنية التي يقدمها مكتب المراجعة ، والتأهيل العلمي والخبرة العملية للعاملين بمكتب المراجعة ، ومدى سلامة نظام الرقابة الداخلية المطبق بمنشأة العميل . أما أقل العوامل أهمية فكانت موقع مكتب المراجعة ، وموقع منشأة العميل وعمر مكتب المراجعة . كما أظهرت نتائج الدراسة اتفاقاً بين مكاتب المراجعة والشركات في تحديد أهمية العوامل المحددة للأتعاب ، باستثناء عاملين أظهرتا اختلافات جوهرية بين المجموعتين هما : الشكل القانوني لمنشأة العميل ، ومدى سلامة نظام الرقابة الداخلية المطبق بمنشأة العميل .

□ وقد أجريت في جمهورية مصر العربية دراسة قام بها ( راضي ، 1998 ) لتحليل العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة المالية وقياس وتحليل الأهمية النسبية لهذه العوامل من وجهة نظر كل من المراجعين ومديري المنشآت الخاضعة للمراجعة باستخدام المنهج المعياري والمنهج العملي في الدراسة وباستخدام أسلوب التحليل

## العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة

القبلي . وطبق دراسته على عينة عشوائية مكونة من 30 مفردة من كل من الفئتين ( المراجعين وعملاء المراجعة ) وخرج بنتائج مماثلة لمعظم الدراسات السابقة من أن العوامل الأكثر أهمية وتأثير في تحديد أتعاب المراجعة من وجهة نظر المراجعين وعملائهم تتمثل في :

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

ومن الاستعراض السريع للدراسات السابقة في مجال تحليل أتعاب المراجعة

نجد ما يلي

(1) نمطية الأسلوب المستخدم لدراسة وتحليل أتعاب المراجعة في عدة دول ، وذلك من خلال الاعتماد على أسلوب واحد وهو نموذج الانحدار المتعدد ، إيجاد معامل الارتباط بين الأتعاب ومؤشرات مالية مستقاة من القوائم المالية ، كمفردات مستقلة ، وبالتالي إرجاع أسباب تباين الأتعاب للعوامل التي يكون ارتباطها بالأتعاب هاماً إحصائياً .

(2) تشابه نتائج البحوث التي أجريت في دول مختلفة ، ولسنوات مالية متفرقة ، حيث وجد أن الأتعاب ذات ارتباط إحصائي هام بحجم الوحدة الاقتصادية وتعقيد عملية المراجعة وكذا خطرها ، وقد استخدم الباحثون تعاريف متباينة للعوامل المستقلة .

## 4- الدراسة الميدانية

### 4.1 تحديد المجتمع الأصلي للبحث

يتمثل المجتمع الأصلي للبحث في فئة المراجعين (المحاسبين القانونيين) ، هذا فيما يتعلق بالمجتمع الخاضع للبحث ، أما فيما يتعلق بالنطاق المكاني لهذا المجتمع فقد قام الباحث بالتطبيق على فلسطين وبصفة خاصة المراجعين في قطاع غزة .

### 4.2 تحديد عينة البحث

لقد تم اختيار عينة عشوائية قدرها 50 مفردة من فئة المراجعين العاملين في فلسطين . ولا شك أن صغر حجم مفردات العينة يعتبر قيداً أو حداً من حدود البحث ،

غير أنه مما يخفف من تأثير ذلك كون الدراسة هنا دراسة استطلاعية قصد بها استكشاف تلك العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب عملية المراجعة ، وهو الأمر الذي يعني ضرورة أن يعقب هذه الدراسة دراسات أخرى موسعة حتى يمكن إكساب مثل هذه النتائج المتوصل إليها الصلاحية العامة .

#### 4.3 أداة البحث

قام الباحث بالاعتماد في الدراسة الميدانية في جمع البيانات على استخدام أسلوب قائمة الاستقصاء وهو أكثر الأساليب ملائمة لمثل هذا النوع من البحوث . وقد تضمنت قائمة الاستقصاء التي وجهت إلي المراجعين أنفسهم على (9) أسئلة ركزت على (15) عنصر تمثل المتغيرات التي يمكن أن تؤثر في تحديد أتعاب المراجعة وبحيث يطلب من المستجوب تحديد وترتيب أهم خمسة عوامل مؤثرة من وجهة نظره . وقد تم اختيار هذه العوامل بالرجوع إلي الدراسات السابقة في هذا المجال ، وبالإسترشاد بآراء العديد من مكاتب المراجعة في فلسطين وبعض الأكاديميين .

#### 4.4 اختبار أداة البحث

لقد تم تصميم قائمة الاستقصاء<sup>(2)</sup> واختبارها مبدئياً مع سبعة مراجعين يعملون في أكبر مكاتب المحاسبة والتدقيق في فلسطين . 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 الاستقصاء النهائية . ولقد تبين للباحث من خلال تلك المقابلات قدرة القائمة في استنباط أهم العوامل ذات التأثير على تحديد أتعاب المراجعة في فلسطين.

#### 4-5 جمع البيانات

لقد تم إرسال قائمة الاستقصاء بعد اختبارها وتعديلها إلي (50) محاسباً قانونياً في قطاع غزة وذلك بإتباع الخطوات الآتية :-  
( أ ) أرفق مع كل استبانة خطاب موجه من الباحث إلي المحاسب القانوني حدد فيه هدف البحث وإجراءات إكمال الاستبانة ووعده بإعطاء المراجع نسخة من نتائج البحث حال انتهائها كما وقع كل خطاب من قبل الباحث بحث المراجع على سرعة الإجابة .

## العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة

(ب) أرسلت القوائم إلي جميع أَل (50) محاسباً قانونياً وذلك حسب عناوينهم المسجلة في دليل المحاسب الفلسطيني .

(ج) تم الحصول على رد (22) محاسباً قانونياً في المرحلة الأولى، ولقد تم معاودة الاتصال الشخصي مرة أخرى بعد شهر من الإرسال وتم الحصول على إجابة تسعة مراجعين آخرين، وعليه بلغ إجمالي الردود (31) مراجعاً ، تمثل نسبة إرجاع قدرها (62%) .

### 5- واقع مهنة المراجعة في فلسطين والمشاكل التي تواجهها

لقد بدأت مهنة المراجعة في فلسطين في الثلاثينات من القرن الماضي في حين بدأت تظهر في الأردن منذ عام 1943 تقريباً ، حيث كانت تقدم الخدمات المحاسبية قبل هذا التاريخ بواسطة مراجعين فلسطينيين من الضفة الغربية إلا أن حرب عام 1948 وما نتج عنها من هجرة أدت إلى انتقال المهنة من فلسطين إلى الأردن حيث نقلت الشركات والبنوك مركز عملها من القدس إلى عمان وبذلك انتقلت معها شركات ومكاتب مراجعة الحسابات .

إن مهنة المحاسبة والمراجعة في الأردن وفلسطين قد تناولتها القوانين والأنظمة التي نشأت الحاجة إليها مع التطورات التي شهدتها المنطقة خلال العقود الأربعة الماضية ، فلم يكن هناك حتى مطلع الستينات أية قوانين تنظم مهنة المحاسبة والمراجعة إلا في سنة 1961 وهو قانون مهنة تدقيق الحسابات والذي عالج مهنة المراجعة دون مهنة المحاسبة، وعلى مستوى القطاع الخاص دون القطاع العام وتناول الإجراءات والحقوق والواجبات دون وضع معايير للمهنة ، وقد طبق القانون على الأراضي الأردنية بالإضافة إلى الضفة الفلسطينية ولم يطبق على قطاع غزة حتى يناير 1997 عندما صدر قرار السيد / الرئيس بتعميم القانون المذكور على كافة الأراضي الفلسطينية .

إلا أن الأمر لم يقتصر عند هذا الحد فقد صدرت العديد من القوانين والأنظمة الأردنية والتي حاولت تنظيم مهنتي المحاسبة والمراجعة من خلال التشريعات ، وذلك لعدم وجود معايير محاسبية أو أدلة مراجعة محلية ، حيث صدر قانون مهنة تدقيق الحسابات رقم 32 لسنة 1985 لاغياً بذلك قانون رقم 10 لسنة 1961 وقد صدر بموجب هذا القانون نظامين

الأول نظام تصنيف مدققي الحسابات رقم 30 لسنة 1986 أما الثاني فكان نظام جمعية مدققي الحسابات القانونيين الأردنية رقم 42 لسنة 1986 والتي صرح القانون بتأسيسها ، وقد تأسس لهذه الجمعية فرع في الضفة الفلسطينية وهي جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينيين ، في المقابل تأسست جمعية المحاسبين والمراجعين القانونيين العرب بقطاع غزة في شهر مارس لسنة 1979 ، وقد نتج عن ذلك اهتمام أكبر بمهنة المراجعة في الضفة الغربية يقابله اهتمام أكبر بمهنة المحاسبة في قطاع غزة ( حلس، 1997 ) .

#### جدول رقم ( 1 ) مدى تنظيم مهنة المراجعة في فلسطين

| مستوى التنظيم | التكرار | النسبة المئوية | النسبة المئوية التراكمية |
|---------------|---------|----------------|--------------------------|
| منظمة         | 2       | 6.5            | 6.5                      |
| إلى حد ما     | 17      | 54.8           | 61.3                     |
| غير منظمة     | 12      | 38.7           | 100.0                    |
| المجموع       | 31      | 100            |                          |

يبين جدول رقم (1) مستوى التنظيم التي تتمتع به مهنة المراجعة في فلسطين حيث أفاد 61.3% من المستجوبين بأن مهنة المراجعة في فلسطين مهنة منظمة إلى حد ما في المقابل فإن 38.7% منهم اعتبر أن المهنة غير منظمة على اعتبار أن القانون الوحيد الذي ينظم المهنة هو قانون رقم 10 لسنة 1961 وهو قانون قديم والمراجعين يتطلعون إلى أنظمة وقوانين حديثة ومتطورة تضبط وتنظم مهنة المراجعة وعمل المراجعين .

## العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة

ويمكن تلخيص المشاكل التي تواجهها مهنة المراجعة في فلسطين في

الآتي (جلس، 1997)

- (1) عدم التعاون المهني بين المراجعين أنفسهم مع وجود سوق منافسة غير مهنية (مخالفة للسلوك المهني) فيما بينهم ، حيث يقوم بعضهم بتقديم عروض لشركات ومؤسسات يوجد فيها مراجعين أصلاً ويعرضون أتعاب تصل إلى نصف أتعاب المراجع السابق . إن المشكلة تكمن في تصرفات بعض المراجعين الذين يحاولون استيعاب أكبر قدر من الشركات والمؤسسات والمشاريع والبنوك للعمل كمراجعين لحساباتها وذلك على حساب زملائهم دون الالتزام بقواعد السلوك المهني بتوفير فرص عمل أفضل للأعضاء ، مما أدى إلى خلق المنافسة غير المهنية بين المراجعين ، مما حدا ببعضهم إلى النقد السيئ لأعمال زملائهم والدعاية إلى أنفسهم.
- (2) عدم وعي كثير من الجهات لمفهوم مهنة المراجعة وأهمية إعطاء المراجع رأيه المحايد عن البيانات المحاسبية وخصوصاً الشركات مما يدفعها للبحث عن مراجع بديل يتوافق مع رأيها . كما أن بعض المراجعين على استعداد دائم لأن يكونوا بديلاً عن زملاء لهم تم عزلهم أو رفضوا الاستمرار في عملية المراجعة لدى جهة معينة دون الوقوف على الأسباب التي منعت زملائهم من الاستمرار في مزاوله العمل لدى تلك الجهة ودون الحصول على موافقة خطية مسبقة منهم مما يشكل امتحاناً لأخلاقيات المهنة وتعدياً واعتداء على حقوق الآخرين كما أن مثل هذه التصرفات تشجع الشركات على العزل التعسفي للمراجع وضعفه أمام مجالس إدارات تلك الشركات لأن البديل متواجد .
- (3) عدم وعي الأطراف التي يتعامل معها مراجع الحسابات وعلى رأسهم المحاسب، فهناك حساسية يشعر بها المحاسب تجاه المراجع لأنه يعتقد أن المراجع إنما جاء لیتصيد أخطاءه مما يدفع المحاسب إلى عدم الرغبة في التعاون مع المراجع الخارجي .

## 6- أثر المنافسة على تحديد أتعاب المراجعة

تعتبر المنافسة إحدى القضايا التي تثير الجدل في حقل مهنة المحاسبة والمراجعة ، وحصول إحدى الأطراف على مقابل مادي أو معنوي من المنافسة بمثابة الحافز الذي يدفعه إلى القيام بالمزيد من الجهد بغرض الحصول على مزيد من الفائدة ، أما إذا كانت المنافسة ستؤدي إلى حدوث نوع من الضغوط فإن نتائجها حتماً ستكون سلبية .

يرى البعض أن مستوى أدائهم يرتفع في الأجواء التي لا يسودها التنافس ، إن توفر مثل هذه الأجواء ستؤدي إلى ظهور أفضل مستويات الأداء لدى كل فرد من أفراد المجموعة العاملة ضمن فريق المراجعة ، وأن هذا الأداء لن يؤدي حتماً إلى تحطيم أحد الأطراف على حساب الأطراف الأخرى . ويوجد من يعتقد أن وجود روح التنافس تؤدي إلى خلق دفعة لدى الأفراد لغرض تحقيق النجاح ( حمدان ، 1990 ) .

ومن النتائج الأخرى المحتملة لظاهرة شدة التنافس بين المراجعين وانخفاض الأتعاب توجه بعض العملاء نحو الضغط على المراجع لتخفيض أتعابه لتتناسب مع مستوى الأتعاب السائد في السوق وقد وجدت العديد من الدراسات التي تناولت الأسباب المحتملة لتغيير المراجع ، أن تخفيض الأتعاب كان من الأسباب الرئيسية وراء ذلك. وهذا يدل على أن بعض العملاء قد لا ينظرون إلى طبيعة وجودة الخدمة التي يقدمها المراجع وبالتالي يلجأون إلى تغييره بمراجع آخر يتقاضى أتعاب أقل من أجل التوفير في الأتعاب، مما يشير إلى أن هذه الفئة من العملاء تنتظر إلى المراجعة كمتطلب قانوني إلزامي أو كمتطلب شكلي أكثر منه حماية لكيان واستمرارية المنشأ ( أبو نصار ، 1999 )

وللتعرف على طبيعة المنافسة القائمة بين مكاتب المراجعة العاملة في فلسطين ومدى تأثيرها على تحديد أتعاب المراجعة ، تم توجيه أسئلة بالخصوص إلى المراجعين . و كما يبين الجدول رقم (2) فإن نسبة 61.3% من المراجعين يعتبرون المنافسة القائمة بين مكاتب المراجعة منافسة مهنية إلى حد ما في المقابل اعتبر 35.5% منهم أن المنافسة غير مهنية وهي نسبة ليست بسيطة .

## العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة

### جدول رقم (2) طبيعة المنافسة القائمة بين مكاتب المحاسبة والمراجعة

| طبيعة المنافسة | التكرار | النسبة المئوية | النسبة المئوية التراكمية |
|----------------|---------|----------------|--------------------------|
| مهنية          | 3       | 9.7            | 9.7                      |
| إلى حد ما      | 16      | 51.6           | 61.3                     |
| غير مهنية      | 11      | 35.5           | 96.8                     |
| لا رأي         | 1       | 3.2            | 100.0                    |
| المجموع        | 30      | 100.0          |                          |

وحول أثر هذه المنافسة على تحديد الأتعاب أجمع المراجعين بأن طبيعة المنافسة القائمة بين مكاتب المراجعة العاملة في فلسطين تؤثر بشكل مباشر على تحديد الأتعاب التي يتقاضاها المراجعين من عملائهم ( راجع جدول رقم 3 ) .

### جدول رقم (3) أثر المنافسة على تحديد الأتعاب

| الأثر     | التكرار | النسبة المئوية | النسبة المئوية التراكمية |
|-----------|---------|----------------|--------------------------|
| نعم       | 26      | 83.9           | 83.9                     |
| إلى حد ما | 5       | 16.1           | 100.0                    |
| لا أثر    | 0       | 0.0            |                          |
| المجموع   | 31      | 100.0          |                          |

### 7- أثر الأتعاب على استقلالية المراجع

إن الغرض الرئيسي من التدقيق الخارجي المستقل هو الخلاص إلى تقرير فني محايد حول عدالة تصوير الميزانية العمومية لوضع المنشأة المالي ، وعدالة تصوير الحسابات الختامية لنتائج أعمالها عن الفترة المالية المعينة ، ولهذا يقوم بها شخص خارجي محايد مستقل عن إدارة المنشأة .

وتعتبر أتعاب المراجعة التي يتقاضها المراجع الخارجي إحدى المؤشرات المهمة التي تؤثر على استقلالية وجودة الخدمة التي يقدمها ، ففي ظل المنافسة الحادة في سوق المراجعة ، تميل الأتعاب إلى الانخفاض متأثرة بعامل الطلب والعرض ، مما يؤثر سلباً

على استقلالية المراجع بشكل جوهري ( Simunic, 1980 ) وجودة الخدمة التي يقدمها ( طلبه ، 1997 ) . وقد أكدت العديد من الدراسات الميدانية وجود تأثير مهم لأتعباب المراجع على استقلاليته وجودة الخدمة التي يقدمها ، منها دراسة ( مطر ، 1994 ) التي تناولت مشكلات المراجعة في الأردن وسبل تدعيم استقلالية المراجع ، ودراسة ( طلبية ، 1997 ) لأثر بعض العوامل على جودة أداء مراجعي الحسابات بسلطنة عمان ، ودراسة ( Shockley , 1981 ) في أمريكا لبحث انخفاض الأتعباب نتيجة المنافسة بين المراجعين وأثر ذلك على استقلالية المراجع .

وحرصاً من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) على عدم تأثر استقلالية المراجع بالأتعباب التي يتقاضاها ، فقد وضعت بعض المعايير الخاصة بذلك والتي من أهمها أن لا تزيد قيمة الأتعباب التي يتقاضاها المراجع من العميل الواحد عن ( 10% ) من مجموع الأتعباب الكلية لمكتبه .

#### جدول رقم (4) مدى استقلالية مراجع الحسابات

| مدى الاستقلالية | التكرار | النسبة المئوية | النسبة المئوية التراكمية |
|-----------------|---------|----------------|--------------------------|
| مستقل           | 6       | 20.0           | 20.0                     |
| إلى حد ما       | 20      | 66.7           | 86.7                     |
| غير مستقل       | 4       | 13.3           | 100.0                    |
| المجموع         | 30      | 100            |                          |

يوضح جدول رقم (4) مدى استقلالية مراجع الحسابات ، حيث أفاد 86.7 % من المراجعين الذين شملتهم الدراسة بأنه يتمتع إلى حد ما بدرجة معقولة من الاستقلالية تمكنه من إبداء الرأي الفني المحايد ، في المقابل أفاد 13.3 % منهم بأنه لا يتمتع بالاستقلالية المطلوبة .

#### جدول رقم (5) أثر تحديد أتعباب المراجعة على سلوك واستقلال وكفاءة المراجع

| الأثر     | التكرار | النسبة المئوية | النسبة المئوية التراكمية |
|-----------|---------|----------------|--------------------------|
| كبير جداً | 8       | 25.8           | 25.8                     |
| كبير      | 9       | 29.0           | 54.8                     |

## العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة

|          |    |       |       |
|----------|----|-------|-------|
| لا تأثير | 8  | 25.8  | 80.6  |
| لا رأي   | 6  | 19.4  | 100.0 |
| المجموع  | 31 | 100.0 |       |

وحول تأثير تحديد أتعاب المراجعة على سلوك واستقلال وكفاءة المراجع فإن 54.8% من المراجعين يعتقد بأن الأثر كبير وكبير جداً . في المقابل فإن 25.8% فقط منهم يعتقد بعدم وجود مثل هذا التأثير وذلك كما يظهر في جدول رقم (5) .

## 8- النتائج الأساسية للبحث

### 8.1 مدى وجود أساس موضوعي عادل لتحديد أتعاب المراجعة

يعطي جدول رقم (6) نتائج غير حاسمة حول مدى وجود أساس موضوعي عادل يستند إليه المراجعين في تحديد أتعاب المراجعة التي يتقاضونها من عملائهم . حيث أفاد 45.2% من المراجعين بعدم وجود مثل هذا الأساس ، في المقابل أفاد 12.9% بوجود أساس موضوعي وعادل لتحديد الأتعاب ، في حين أفاد 41.9% منهم بأن هذا الأساس موجود إلى حد ما .

### جدول رقم (6) مدى وجود أساس موضوعي عادل لتحديد أتعاب المراجعة

| الأساس الموضوعي | التكرار | النسبة المئوية | النسبة المئوية التراكمية |
|-----------------|---------|----------------|--------------------------|
| موجود           | 4       | 12.9           | 12.9                     |
| إلى حد ما       | 13      | 41.9           | 54.8                     |
| غير موجود       | 14      | 45.2           | 100.0                    |
| المجموع         | 31      | 100.0          |                          |

### 8.2 العوامل المحددة لأتعاب المراجعة

يرتبط حجم أعمال المراجعة في الأغلب بحجم المنشأة الخاضعة للمراجعة ، وبالتالي فإنه من المتوقع أن يؤثر ذلك بشكل مباشر على مستوى الأتعاب ، اعتماداً على

أن المنشآت الكبيرة الحجم تشتري خدمات مراجعة أكثر من تلك المنشآت الأصغر حجماً هذا بالرغم من أنه لا يمكن الزعم بأن خدمات المراجعة تتزايد خطياً مع حجم العميل (Palmore, 1986) . ويقاس حجم المنشأة الخاضعة للمراجعة عادة بإجمالي أصول المنشأة أو حجم إيراداتها أو قيمة رأس المال المدفوع أو المستثمر .... إلخ ، وإن كانت الكثير من الدراسات السابقة اعتمدت على إجمالي الأصول كمتغير يعبر عن حجم المنشأة الخاضعة للمراجعة .

ويعتبر عنصر الوقت من العناصر الأكثر إيجابية في تحديد الأتعاب ، فلا شك أن تكاليف أداء خدمات المراجعة تتأثر بشكل مباشر بطول الفترة التي تتطلبها تخطيط عملية المراجعة فضلاً عن الوقت المستغرق في تنفيذها ، وهو ما ينعكس بشكل واضح على تحديد أتعاب المراجعة . فلا شك أن عامل الوقت الذي يستلزمه تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة من أكثر العناصر ذات التأثير الإيجابي في أتعاب المراجعة ، حيث تتأثر تكلفة أداء خدمات المراجعة بشكل مباشر بطول الوقت المستغرق في تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة ، والذي هو بدوره غالباً ما يرتبط بحجم المنشأة الخاضعة للمراجعة ، كما أن كلا من متغير الوقت الذي يستلزمه تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة ومتغير طبيعة نشاط المنشأة ومدى حاجتها لخبرات وكفاءات متخصصة وعدد التقارير المطلوبة للعميل إنما تعكس تعقد وصعوبة عملية المراجعة أيضاً ، بل وخطر المراجعة في نفس الوقت ( راضي ، 1998 ) .

فعمليات المراجعة الأكثر تعقيداً والتي يحيط بها العديد من التعقيدات الفنية والقانونية تتطلب وقتاً إضافياً للمراجعة ، كما أن تعقيدات عمليات المراجعة قد تعزى في جزء منها للتعقيدات في المنشأة ذاتها مما يؤدي إلى تزايد متطلبات التنسيق بين أجزائها والتنوع المتزايد لعملياتها وما يتطلبه ذلك من التوسع في تقييم نظام الرقابة الداخلية واختبارات الفحص ، وهو ما ينعكس أيضاً في زيادة تكاليف أداء خدمات المراجعة . ومن مؤشرات تعقيد عملية المراجعة أيضاً عدد الشركات التابعة للمنشأة واللامركزية في نشاطها فضلاً عن اختلاف تشكيلة الأصول والعمليات الأجنبية . ومن المؤكد إن مثل هذه

## العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة

المؤشرات من شأنها ارتفاع تكاليف إنجاز عملية المراجعة وانعكاس ذلك على الأتعاب التي يطلبها المراجع .

جدول رقم (7) ترتيب العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة من وجهة نظر المراجع

| الرقم | المتغير                                                 | العدد | النسبة | الترتيب         |
|-------|---------------------------------------------------------|-------|--------|-----------------|
| 1.    | حجم المنشأة الخاضعة للمراجعة                            | 27    | 87.1   | الأول           |
| 2.    | حجم مكتب المراجعة وشهرته                                | 23    | 74.2   | الرابع          |
| 3.    | خبرة المراجع في مراجعة منشآت مماثلة                     | 22    | 71.0   | الخامس          |
| 4.    | مدى صعوبة عمليات المراجعة ودرجة التعقيدات المصاحبة لها  | 24    | 77.4   | الثالث          |
| 5.    | طبيعة نشاط المنشأة ومدى حاجتها لخبرات وكفاءات متخصصة    | 22    | 71.0   | الخامس مكرر     |
| 6.    | نظام تشغيل البيانات الذي تتبعه المنشأة الخاضعة للمراجعة | 18    | 58.1   | العاشر          |
| 7.    | نوع ملكية المنشأة الخاضعة للمراجعة                      | 16    | 51.6   | الثالث عشر      |
| 8.    | مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية                         | 21    | 67.7   | الثامن          |
| 9.    | الوقت الذي يستلزمه تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة          | 25    | 80.6   | الثاني          |
| 10.   | توقيت القيام بعملية المراجعة                            | 16    | 51.6   | الثالث عشر مكرر |
| 11.   | عدد التقارير المطلوبة للعميل                            | 22    | 71.0   | الخامس مكرر     |
| 12.   | مدى وطبيعة المنافسة السائدة في سوق خدمات المراجعة .     | 20    | 64.5   | التاسع          |

|     |                                          |    |      |             |
|-----|------------------------------------------|----|------|-------------|
| 13. | مستوى الأتعاب المألوفة والسائدة في السوق | 18 | 58.1 | العاشر مكرر |
| 14. | الأخطار المصاحبة لعملية المراجعة .       | 17 | 54.8 | الثاني عشر  |
| 15. | نتيجة أعمال المنشأة الخاضعة للمراجعة     | 9  | 29.0 | الخامس عشر  |

يوضح الجدول رقم (7) أحكام المراجعين حول العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة من وجهة نظرهم ، ومن خلال الأعداد والنسب المئوية تمكن الباحث من ترتيب هذه العوامل حسب أهميتها وعليه فإن أكثر العوامل أهمية في تحديد أتعاب المراجعة مرتبة تنازلياً هي :

- (1) حجم المنشأة الخاضعة للمراجعة .
- (2) الوقت الذي يستلزمه تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة .
- (3) مدى صعوبة عمليات المراجعة ودرجة التعقيدات المصاحبة لها .
- (4) حجم مكتب المراجعة وشهرته .
- (5) خبرة المراجع في مراجعة منشآت مماثلة .
- (6) طبيعة نشاط المنشأة ومدى حاجتها لخبرات وكفاءات متخصصة .
- (7) عدد التقارير المطلوبة للعميل .

حيث أفاد أكثر من 70% من المراجعين بأن هذه العوامل هي التي تؤثر في تحديد أتعاب المراجعة من وجهة نظرهم . ولعل مثل هذه النتيجة تتفق مع النتائج التي توصلت إليها أغلب الدراسات السابقة حيث تقرر أن أهم العوامل المؤثرة في تحديد الأتعاب هي حجم المنشأة وصعوبة وتعقيدات عملية المراجعة وخطورها .

وأيضاً فإنه من الملاحظ على المتغيرات السبع الأكثر أهمية في رأي المراجعين اشتراكها جميعاً في كونها تؤدي إلى ارتفاع تكاليف إنجاز عملية المراجعة والتي تنعكس

## العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة

بدورها على مقدار الأتعاب الذي يطلبه المراجع . في حين أن هناك متغيرات تم تصنيفها على أنها متغيرات هامة في تحديد أتعاب المراجعة وهي مرتبة تنازلياً :

(1) مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية .

(2) مدى وطبيعة المنافسة السائدة في سوق خدمات المراجعة وواقع الأمر فإن تصنيف استجابات الاستقصاء لهذه المتغيرات ( وعددها اثنين وبنسبة تراوحت بين 60-70% ) على أنها هامة إنما يرجع إلى طبيعة كل متغير والتي تؤثر بطريقة مباشرة على تحديد الأتعاب إلا أن كلا منها يؤثر بشكل أقل من متغيرات المجموعة الأولى في تحديد مبلغ الأتعاب . بينما أسفرت نتائج تحليل الاستقصاء إلى عطاء بعض المتغيرات درجة أهمية منخفضة نسبياً ( وعددها 5 متغيرات وبنسبة أقل من 60% ) وهي مرتبة تنازلياً على النحو التالي :

- (1) نظام تشغيل البيانات الذي تتبعه المنشأة الخاضعة للمراجعة .
  - (2) مستوى الأتعاب المألوفة والسائدة في السوق .
  - (3) الأخطار المصاحبة لعملية المراجعة .
  - (4) نوع ملكية المنشأة الخاضعة للمراجعة .
  - (5) توقيت القيام بعملية المراجعة .
- أما أقل العوامل أهمية فكانت نتيجة أعمال المنشأة الخاضعة للمراجعة حيث حصلت على نسبة 29% فقط .

## 9- الخلاصة والتوصيات

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

ويمكن تلخيص أهم النتائج التي تم التوصل إليها من خلال هذه الدراسة بالنقاط التالية

(1) تتأثر الأتعاب التي يتقاضاها مراجع الحسابات الخارجي في فلسطين بشكل أساسي بحجم المنشأة الخاضعة للمراجعة ، الوقت الذي يستلزمه تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة ومدى صعوبة عملية المراجعة ودرجة التعقيدات المصاحبة لها .

(2) يوجد تأثير ضعيف ومحدود لكل من نتيجة أعمال المنشأة الخاضعة للمراجعة ،  
نوع ملكية المنشأة الخاضعة للمراجعة ، وتوقيت القيام بعملية المراجعة على قيمة  
الأتعاب التي تدفع لمراجع الحسابات الخارجي .

بناء على النتائج التي تم التوصل إليها في هذه الدراسة ، يوصي الباحث الجهات المعنية  
بتنظيم مهنة المراجعة في فلسطين ، وعلى رأسها هيئة الرقابة العامة وجمعية المحاسبين  
والمراجعين الفلسطينية وجمعية مدققي الحسابات الفلسطينية ، بالنهوض بمهنة المراجعة  
والمساعدة على إيجاد أساس موضوعي عادل لتحديد أتعاب المراجعة حتى يتمكن المراجع  
من القيام بالمهام الموكلة إليه بالشكل المناسب وهذا يتطلب القيام بالإجراءات التالية :

(1) أن تتبنى جمعية مدققي الحسابات الفلسطينية تطبيق معايير المحاسبة والتدقيق الدولية  
مثلها في ذلك مثل معظم الدول العربية ، حيث اعتمدتها جمعية مدققي الحسابات  
القانونيين الأردنية منذ عام 1990م.

(2) وضع قواعد استرشادية عامة من قبل جمعية مدققي الحسابات الفلسطينية يمكن الأخذ  
بها من قبل عملاء المراجعة في تحديد الأتعاب الموضوعة للمراجع .

(3) العمل على تأمين الأتعاب المناسبة للمراجع الخارجي والتي من شأنها مساعدة  
المراجع على القيام بالمهام الموكلة إليه وبمستوى الجودة المطلوبة .

(4) توجيه الشركات والمؤسسات التجارية بأهمية عملية المراجعة في حماية المنشأة  
واستمرارها بحيث تصبح عملية المراجعة متطلباً ذاتياً أكثر منه قانونياً .

(5) الحد من المنافسة غير المهنية بين مكاتب المراجعة فيما يتعلق بالأتعاب التي  
تتقاضاها من العملاء.

**مما سبق نخلص بالتوصيات التالية :**

(1) توفير الأطر التشريعية والتنظيمية لمهنتي المحاسبة والمراجعة ، وذلك من حيث  
شروط ممارسة المهنة وتعيين مراجع الحسابات والترخيص للمؤسسات العاملة في  
هذا الميدان ، وغير ذلك من أمور تتعلق بحقوق المراجع وواجباته ومسؤولياته وإلزام  
المؤسسات بالخضوع للمراجعة واتباع أنظمة محاسبية معينة ومسك دفاتر منظمة

## العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة

تساعد على استخراج وإعداد البيانات المالية التي تظهر نتائج نشاط المنشآت ومراكزها المالية .

(2) الحاجة إلى أنظمة وقوانين فلسطينية توفر الحماية للمراجع الذي يبدي رأيه الصريح عن مخالفة الشركات للقوانين والمعايير المحاسبية والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ومعايير المراجعة الدولية .

(3) هناك ضرورة ملحة لتطوير قواعد ومبادئ محاسبية ومعايير مراجعة فلسطينية يتم اعتمادها كأساس تتلاءم مع الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية المحلية .

(4) أن يلتزم كل عضو في معاملة زملائه بما تقضي به قواعد اللياقة وتقاليد المهنة بعدم انتقاد أعمال الزملاء بصورة تسيئ إلى سمعتهم ، وعدم السعي أو القبول لأن يكون بديلاً عن زميل له في أي تكليف مهني إلا بعد الوقوف على الأسباب التي منعت زميله من الاستمرار في مزاولة عمله ، وبعد الحصول على موافقة خطية مسبقة منه، وبعد أن يتأكد أن حقوق زميله قد تم تصفيتها .

(5) هناك حاجة ملحة لإعادة النظر بشكل جدي في مفاهيم وأساليب المراجعة التي يمارسها المراجعين من أجل ضمان وتأكيد دورهم الفعال في استمرارية المشاركة البناءة في عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية والإدارية ، فالمراجعة اليوم تركز على الأمور المادية ودقة العمليات الحسابية ومدى الالتزام بالتعليمات واللوائح والقوانين وهو الأسلوب الذي لا يزال يلعب دوراً مهماً في عملية المراجعة لأغراض الرقابة وتحديد المسؤولية ، ولذلك نحن بحاجة إلى التحول من المراجعة المالية والقانونية إلى مرحلة المراجعة التشغيلية .

ملحق رقم (1) : قائمة الاستقصاء

العوامل المؤثرة في تحديد

أتعاب المراجعة في فلسطين

- 1- اسم المراجع : \_\_\_\_\_ ( اختياري )
- 2- هل تعتبر مهنة المراجعة في فلسطين مهنة منظمة تحكمها أنظمة وقوانين ؟  
 نعم ☐ إلى حد ما ☐ لا ☐ لا رأي ☐
- 3- هل يتمتع مراجع الحسابات بدرجة معقولة من الاستقلالية ؟  
 نعم ☐ إلى حد ما ☐ لا ☐ لا رأي ☐
- 4- هل تعتبر المنافسة القائمة بين مكاتب المراجعة منافسة مهنية ؟  
 نعم ☐ إلى حد ما ☐ لا ☐ لا رأي ☐
- 5- هل تؤثر مثل هذه المنافسة على تحديد الأتعاب ؟  
 نعم ☐ إلى حد ما ☐ لا ☐ لا رأي ☐
- 6- هل يوجد أساس موضوعي عادل لتحديد اتعاب المراجعة ؟  
 نعم ☐ إلى حد ما ☐ لا ☐ لا رأي ☐
- 7- ما مدى تأثير تحديد اتعاب المراجعة على سلوك واستقلال وكفاءة المراجع ؟  
 كبير جداً ☐ كبير ☐ لا تأثير ☐ لا رأي ☐
- 8- ما هي العوامل المؤثرة في تحديد اتعاب المراجعة من وجهة نظرك ( ضع علامة √ على ما تراه مناسباً ) .  
 حجم المنشأة الخاضعة للمراجعة . ☐  
 حجم مكتب المراجعة وشهرته . ☐  
 خبرة المراجع في مراجعة منشآت مماثلة . ☐  
 مدى صعوبة عمليات المراجعة ودرجة التعقيدات المصاحبة لها . ☐  
 طبيعة نشاط المنشأة ومدى حاجتها لخبرات وكفاءات متخصصة . ☐  
 نظام تشغيل البيانات الذي تتبعه المنشأة الخاضعة للمراجعة . ☐

## العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة

|                                                                             |                          |
|-----------------------------------------------------------------------------|--------------------------|
| نوع ملكية المنشأة الخاضعة للمراجعة .                                        | <input type="checkbox"/> |
| مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية .                                           | <input type="checkbox"/> |
| الوقت الذي يستلزمه تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة .                            | <input type="checkbox"/> |
| توقيت القيام بعملية المراجعة .                                              | <input type="checkbox"/> |
| عدد التقارير المطلوبة للقيام .                                              | <input type="checkbox"/> |
| مدى وطبيعة المنافسة السائدة في سوق خدمات المراجعة .                         | <input type="checkbox"/> |
| مستوى الأتعاب المألوفة والسائدة في السوق                                    | <input type="checkbox"/> |
| الأخطار المصاحبة لعملية المراجعة .                                          | <input type="checkbox"/> |
| نتيجة أعمال المنشأة الخاضعة للمراجعة :                                      | <input type="checkbox"/> |
| رتب حسب الأهمية أهم خمسة عوامل مؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة من وجهة نظرك ؟ | <input type="checkbox"/> |

-9

|                                                           |                          |
|-----------------------------------------------------------|--------------------------|
| حجم المنشأة الخاضعة للمراجعة .                            | <input type="checkbox"/> |
| حجم مكتب المراجعة وشهرته .                                | <input type="checkbox"/> |
| خبرة المراجع في مراجعة منشآت مماثلة .                     | <input type="checkbox"/> |
| مدى صعوبة عمليات المراجعة ودرجة التعقيدات المصاحبة لها .  | <input type="checkbox"/> |
| طبيعة نشاط المنشأة ومدى حاجتها لخبرات وكفاءات متخصصة .    | <input type="checkbox"/> |
| نظام تشغيل البيانات الذي تتبعه المنشأة الخاضعة للمراجعة . | <input type="checkbox"/> |
| نوع ملكية المنشأة الخاضعة للمراجعة .                      | <input type="checkbox"/> |
| مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية .                         | <input type="checkbox"/> |
| الوقت الذي يستلزمه تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة .          | <input type="checkbox"/> |
| توقيت القيام بعملية المراجعة .                            | <input type="checkbox"/> |
| عدد التقارير المطلوبة للقيام .                            | <input type="checkbox"/> |
| مدى وطبيعة المنافسة السائدة في سوق خدمات المراجعة .       | <input type="checkbox"/> |
| مستوى الأتعاب المألوفة والسائدة في السوق                  | <input type="checkbox"/> |
| الأخطار المصاحبة لعملية المراجعة .                        | <input type="checkbox"/> |

نتيجة أعمال المنشأة الخاضعة للمراجعة :

.....  
.....  
.....  
.....  
نشكركم على حسن تعاونكم معنا ،،،  
الباحث/ د. سالم حلس

10- قائمة المراجع

أولا : باللغة العربية

- (1) محمد سامي راضي ، تحليل العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة : دراسة تطبيقية على جمهورية مصر العربية ، المجلة العربية للمحاسبة ، المجلد الثاني ، العدد الأول ، نوفمبر 1998 ، ص 33-77 .
- (2) المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، المعايير الدولية للمراجعة الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين ، 1998 .
- (3) عبد الرحمن إبراهيم الحميد، تحديد أتعاب المراجعة المالية في المملكة العربية السعودية: دراسة ميدانية للعوامل المؤثرة من وجهة نظر المراجعين القانونيين، مجلة جامعة الملك سعود، المجلد السابع، العلوم الإدارية (1)، 1995، ص 53-97.
- (4) عبد الرحمن إبراهيم الحميد ، العوامل التي تؤثر على تحديد أتعاب المراجع القانوني: دراسة ميدانية للشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية ، مجلة الإدارة العامة ، معهد الإدارة العامة ، العدد 59 ، محرم 1409 هجري (1988) ص 71-95 .
- (5) الدكتور يوسف جربوع، أساسيات الإطار النظري في مراجعة الحسابات، فبراير 2001
- (6) الدكتور يوسف جربوع ، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق ، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان - الأردن ، الطبعة الأولى 2000 .
- (7) الدكتور أحمد حامد حجاج ، الدكتور كمال الدين سعيد ، المراجعة بين النظرية والتطبيق ، تأليف وليم تومس ، أمرسون هنكي ، دار المريخ للنشر ، المملكة العربية السعودية ، 1989 .

## العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة

- (8) الدكتور محمد سمير الصبان ، المراجعة ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، ج.م.ع ، 1997 .
- (9) تركي الحمود ، محمد إبراهيم ، العوامل المحددة لأتعاب التدقيق في دولة قطر ، المجلة العلمية لكلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة قطر ، العدد السابع ، 1996 ، ص 53-80 .
- (10) مرشد سامي الدوري ، محددات أتعاب مدققي الحسابات في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية : دراسة تحليلية ، رسالة ماجستير ، الجامعة الأردنية ، عمان - الأردن ، 1993 .
- (11) محمد حسني عبد الجليل صبحي ، العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة بالمملكة العربية السعودية : دراسة ميدانية ، المجلة العلمية للتجارة والتمويل 1995 ، ص 1-62 .
- (12) الدكتور سالم عبدالله حلس ، واقع مهنة التدقيق في فلسطين ، المحاسب القانوني العربي ، العدد المائة ، أبريل 1997 ، ص 17-18 .
- (13) حسن كامل حمدان ، المنافسة ومهنة تدقيق الحسابات ، المحاسب القانوني العربي ، العدد 56 ، سبتمبر 1990 ، ص 46-47 .
- (14) طلال أبو غزاله ، أسس تطوير مهنة المراجعة في السعودية وتدعيم مقومات إستقلال المراجع الخارجي ، المحاسب القانوني العربي ، العدد 70 ، يناير - فبراير 1992 ، ص 36-34 .
- (15) محمد مطر ، سبل تدعيم استقلال مدقق الحسابات الخارجي بالأردن : دراسة ميدانية تحليلية لآراء المدققين ، ومستخدمي البيانات المالية ، وجهات الرقابة والإشراف على المهنة ، مجلة دراسات ، 1994 ، مجلد 21أ ، العدد الثالث ، ص 321 - 373 .
- (16) علي إبراهيم طلبه ، قياس أثر بعض العوامل على جودة أداء مراقب الحسابات . دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة بسلطنة عمان ، مجلة الإداري ، 1997 ، العدد 69 ، ص 13 - 37 .
- (17) محمد حسين أبو نصار ، العوامل المحددة لأتعاب التدقيق في الأردن من وجهة نظر المدققين والشركات المساهمة العامة ، مجلة دراسات ( العلوم الإدارية ) ، المجلد 26 ، العدد 2 ، تموز 1999 ، ص 397 - 411 .
- (18) قانون مهنة تدقيق الحسابات رقم 10 لسنة 1961 .
- (19) جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينيين ، المعايير الدولية للتدقيق ( النسخة العربية المعمول بها في فلسطين ) الطبعة الأولى ، أيلول 2001 .

ثانياً باللغة الإنجليزية

1. Elliot, R.K. and A. Korpi, “ Factors Affecting Audit Fees, Responsibility Research study No. 3 AICPA , 1979 .
2. Fanning, D. “ How Slow are the Auditors in Britain “ **Accounting** Aug. 1978, PP. 44-48 .
3. Firth, M. “ An Analysis of Audit Fees and their Determination” **Auditing** , Vol. 4, No. 2 Spring 1985, PP. 23-27 .
4. Palmorse, Z., “Audit Fees and Auditors Size : “Further Evidence” , **Journal of Accounting Research** ( Spring 1986) , PP. 97-110 .
5. Shockley, R. A. , Perceptions of Auditor Independence : An Empirical Analysis, **The Accounting Review** , Oct. 1981, 750-800 .
6. Simon, D. “ The Audit Service Market” **Auditing**, Vol. 5, No. 1 , Fall 1985, PP. 71-78 .
7. Simon, D. et. al. “ The Market for Audit services in India : An Empirical Examination” **The International Journal of Accounting**, Vol. 21, No. 2 , Spring 1986, PP. 27-35 .
8. Simunic, D., “ The Pricing of Services : Theory and Evidence” **Journal of Accounting Research** (Spring 1980) , PP. 161-190 .
9. Taffler R. J., and K. S. Ramalinggan, “The Determinants of the Audit Fee in the U.K.” , City University Working Papers, 1981 .

(1) أنظر على سبيل المثال .

**USA** : D Simon, “ The Audit Service Market “ **Auditing** , Vol.5 No. 1, Fall 1985. PP 71-78 .

**U.K** : D. Fanning , “ How Slow are the Auditors in Britain “ **Accounting** ( Aug . 1978) PP 44-48.

**New Zealand** : M. Firth, “ An Analysis of Audit Fees and their Determination “ **Auditing** , Vol 4, No. 2 Spring 1985. PP 23-27 .

**India** : D. Simon et. al “ The Market for Audit Services in India : An Empirical Examination . “ **The International Journal of Accounting** . VOL. 21 No. 2, Spring 1986 PP. 27-35

(2) مرفق نسخة من قائمة الاستقصاء ملحق رقم (1)