

نموذج مقترح لتحديد أتعاب عملية المراجعة الخارجية في البيئة الليبية (دراسة ميدانية على المراجعين الخارجيين)

د. منصور محمد لريش

أستاذ المحاسبة المشارك

كلية الاقتصاد والتجارة

الجامعة الأسمرية الإسلامية

ملخص الدراسة:

هدفت الدراسة إلى تقييم أثر العوامل المتعلقة بالعميل والعوامل المتعلقة بالمراجع على تحديد أتعاب المراجع الخارجي في البيئة الليبية، وتقديم نموذج مقترح لتحديد تلك الأتعاب، حيث تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي في هذه الدراسة، شأنها في ذلك شأن معظم الدراسات التي تناولت موضوع أتعاب المراجعة ثم تحليل البيانات المتحصل عليها عن طريق استمارة الاستبيان الموزعة على عينة الدراسة والمتمثلة في المراجعين الخارجيين الممارسين للمهنة بمنطقة طرابلس. توصلت الدراسة لتأثير متغيرات الدراسة المستقلة خصوصاً العوامل المرتبطة بالمراجع على تحديد أتعاب المراجعة وقدمت الدراسة نموذجاً مقترحاً لقياس وتحديد تلك الأتعاب، والذي أظهر ان هناك سبعة عوامل تؤثر بشكل واضح على تحديد أتعاب المراجعة الخارجية في البيئة الليبية وهي: تقديم الخدمات الاستشارية، وتوافر التخصص بمكتب المراجعة، وحجم العمل المطلوب من المراجع، ونشاط العميل، وفعالية نظام الرقابة الداخلية للعميل، والتأهيل العلمي لموظفي مكتب المراجعة، وحجم شركة العميل. كما بينت الدراسة أيضاً عدم تأثر تحديد أتعاب عملية المراجعة الخارجية بالعوامل التالية: أهمية الخدمة للعميل، وتعرض العميل للمخاطر، وتعاون المراجع الداخلي مع المراجع الخارجي. الكلمات المفتاحية: أتعاب المراجعة، عوامل مرتبطة بالعميل، عوامل مرتبطة بالمراجع، نموذج مقترح.

المقدمة:

تمثل خدمات المراجعة الخارجية سلعة اقتصادية في سوق الخدمات، وتعتبر مصدر الإيراد الرئيس لشركات ومكاتب المراجعة، وبالتالي أصبح زيادة قيمة تلك الأتعاب هدفاً تسعى مكاتب المراجعة للوصول إليه. من جانب آخر تمثل أتعاب المراجعة للعميل تكلفة تنفق في سبيل الحصول على منفعة (الأمين، 2017). عليه أصبحت عملية تحديد تلك الأتعاب مهمة لكل من المراجعين والعملاء، حيث يقيم المراجعين مدى عدالتها وتناسبها مع ما يبذلون من جهد وتكلفة وما يتحملون من مسؤوليات جراء قيامهم بأعمالهم، ويتم تقييمها من جانب العملاء من خلال حصولهم على المنفعة التي تبرر تحملهم لتلك الأتعاب (الأمين، 2017). وتمشياً مع ذلك أصبح على المراجعين التعامل بجدية مع قياس وتحديد

الأتعاب، بحيث تكون متناسبة مع الجهد المبذول في عملية المراجعة حتى لا تفقد عملية المراجعة أهميتها للعميل والمستفيدين من نتائج عمل المراجع الخارجي (الحدوة، 2015). ان عدم وجود نموذج واضح لتقدير الأتعاب أو حد أدنى لها، سمح بانتشار الأتعاب الشاذة التي تعرف بأنها الفرق بين أتعاب المراجعة الحقيقية المدفوعة للمراجع، والمستوى الطبيعي المتوقع مقابل العملية التعاقدية والجهد المبذول من المراجع. هذا الفرق قد يكون في صورة تخفيض يقدم للعميل أو زيادة في الأتعاب مما قد يدعو للشك في نزاهة واستقلالية المراجع الخارجي (Kraub et al., 2014). كما أصبح ارتفاع قيمة أتعاب المراجعة مقارنة مع منافعها أحد العوامل المؤثرة في تغيير المراجعين (Magri & Balacchino 2004). تأسيسا على ما سبق، فإن أسس عادلة ومقبولة لتحديد هذه الأتعاب سيمكّن الجميع من الاسترشاد بها عند تحديد قيمة الأتعاب، والذي سوف ينعكس إيجاباً على جودة مهنة المراجعة وبالتالي على مصداقية القوائم المالية المراجعة.

مشكلة الدراسة:

يواجه المراجع الخارجي والعميل على السواء عند التفاوض مشكلة تحديد أتعاب عملية المراجعة والتي تعتبر أعقد العمليات بسبب تعدد العوامل التي تؤثر عليها، والتي منها ما يتعلق بمكتب المراجع، ومنها ما يتعلق بالعميل. فالأتعاب العالية تخلق علاقة وثيقة بين المراجع وعميله مما يضعف جودة المراجعة، أما تدني مستوى الأتعاب فقد ينتج عنه احتمالية عدم بذل العناية المهنية اللازمة من المراجع أو تعاونه مع سياسات إدارة الأرباح الذي يفرضها العميل أملاً في ارتفاع الأتعاب مستقبلاً (نمور، 2017). فالمشكلة التي تواجه مراجعي الحسابات وعملائهم تكمن عادة في تحديد الأتعاب المقبولة للطرفين، فالتسعير غير العادل لخدمات المراجعة قد يؤدي إلى توقف العديد من الكفاءات عن العمل في هذا المجال مما يؤدي إلى تدني مستوى خدمات عملية المراجعة. هذا الجدل يثير العديد من التساؤلات حول الأسس والمعايير التي بناءً عليها يحدد المراجع أتعابه. يضاف إلى ذلك أن العوامل المؤثرة على أتعاب المراجعة تختلف من مجتمع إلى آخر بسبب اختلاف الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية التي تشكل نسيج كل مجتمع (سمرة، 2015). لذلك تكمن مشكلة الدراسة في تحديد العوامل المؤثرة على أتعاب المراجع الخارجي في ليبيا واقتراح نموذج يتضمن العوامل المؤثرة في تحديد الأتعاب في البيئة الليبية.

أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة إلى:

- 1- تحديد أهم العوامل التي تؤثر على تحديد أتعاب مهنة المراجعة الخارجية في البيئة الليبية.
- 2- تقديم نموذج مقترح لتحديد أتعاب المراجعة الخارجية في البيئة الليبية.

فرضيات الدراسة:

تعتمد الدراسة على الفرضيتين التاليتين:

- **الفرضية الأولى:** لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المرتبطة بالعميل وأتاعب عملية المراجعة.
- **الفرضية الثانية:** لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المرتبطة بالمراجع وأتاعب عملية المراجعة.

أهمية الدراسة:

تتبع أهمية هذه الدراسة من أهمية معرفة العوامل التي لها تأثير على تحديد أتاعب المراجعة الخارجية. كما تعتبر الدراسة مصدرًا ومرجعًا هامًا لنقابة المحاسبين والمراجعين في ليبيا التي تسعى الى تنظيم المهنة والارتقاء بها، وإلى مكاتب المراجعة لمساعدتهم في تحديد تلك الأتاعب من خلال تقديم نموذج مقترح.

منهج الدراسة:

استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي في إجراء هذه الدراسة واعتمد على مصدرين لجمع البيانات، المصدر الأول المراجع ذات العلاقة بموضوع الدراسة لتكوين الإطار النظري، والمصدر الآخر استبانة تم إعدادها وتصميمها وتوزيعها لتحقيق أهداف الدراسة وإجراء الاختبارات الإحصائية المناسبة والتوصل إلى النتائج وصياغة التوصيات.

الدراسات السابقة:

تناولت الدراسات السابقة العوامل المؤثرة على أتاعب المراجعة الخارجية (انظر مثلاً الكاسح، 2016)، أما هذه الدراسة فإنها تقدم نموذجاً لقياس وتحديد تلك الأتاعب في ليبيا. ومن الدراسات التي تناولت موضوع نماذج تحديد الأتاعب:

دراسة (2014) Naibei,K, D. Oima and P.Ojera : هدفت الدراسة إلى تقييم أثر خطر الأعمال على أتاعب المراجعة في شركات المراجعة الصغيرة بدولة كينيا. وتوصلت الدراسة إلى وجود تأثير لحجم مكتب المراجعة وطول فترة الارتباط على الأتاعب، واقترحت الدراسة نموذج لقياس وتحديد أتاعب المراجعة بتلك الشركات.

دراسة حسين (2015): هدفت الدراسة إلى تقديم نموذج تحليلي لمحددات أتاعب عملية المراجعة في ضوء معايير التقارير المالية الدولية مبني على مدى التغير في العوامل المؤثرة على أتاعب المراجعة الناتج عن تطبيق هذه المعايير في دولة مصر. توصلت الدراسة إلى أن هناك معايير محددة لها تأثير كبير على معدي

القوائم المالية ومراجعي الحسابات وزيادة أتعاب المراجعة. أوصت الدراسة بضرورة صياغة نماذج مطورة لتحديد أتعاب عملية المراجعة في ظل تطبيق معايير التقارير المالية الدولية. دراسة سمرة (2015)، هدفت الدراسة إلى تقييم أثر خطر بيئة العمل ومؤشر مسؤولية الشركات على أتعاب المراجعة الخارجية في جمهورية مصر العربية من خلال توزيع استبانة على 73 شركة مصرية خلال الفترة 2012-2013، وتقديم نموذج مقترح لقياس أتعاب المراجعة. توصلت الدراسة إلى وجود أثر لتطبيق مؤشر مسؤولية الشركات على زيادة مسؤولية المراجع الخارجي، وقدمت الدراسة نموذجاً مقترحاً لقياس أتعاب المراجعة بناء على تقييم أربعة وعشرين متغيراً اتضح من النموذج أن هناك أربعة متغيرات فقط تفسر 97.6% من قيمة الأتعاب وهي تعقد عمليات العميل، مخاطر الربحية ومخاطر العمليات التشغيلية وتطبيق مؤشر المسؤولية الاجتماعية.

الإطار النظري للدراسة:

أشار حلس (2003) إلى أن عملية تحديد أتعاب المراجع الخارجي هي عملية شديدة التعقيد وذلك لتعدد العوامل التي تؤثر في تقدير تلك الأتعاب. كما أشار صالح (2020) إلى أن هذه الأتعاب تمثل المنتج النهائي للعملية التعاقدية بين المراجع الخارجي وعميله، حيث يسعى المراجعين للحصول على أفضل عائد ممكن منها، أما للعملاء فإنها تمثل عبء مالي يقع على عاتقهم. حيث تمثل أتعاب المراجعة المقابل المالي الذي يتقاضاه المراجع عند مراجعته للبيانات المالية للعملاء، والذي يجب أن يتناسب مع جودة الخدمة المقدمة وبالشكل الذي لا يؤثر على سمعة المراجع وقيمة خدماته المقدمة في المجتمع. من جانب آخر، فإن قبول المراجع الخارجي بأتعاب أقل من المراجعين الآخرين لا يتعارض مع أخلاقيات المهنة، بشرط الالتزام بكفاءة الأداء وبذل العناية المهنية اللازمة والالتزام بشروط التعاقد مع العميل خصوصاً من حيث تحديد الأتعاب، والتي يجب أن تكون مقبولة لكلا الطرفين. فالتحديد غير العادل لخدمات المراجعة قد تؤدي في نهاية الأمر إلى إحجام العديد من الكفاءات عن العمل في هذا المجال مما يؤدي إلى تدني جودة خدمات المراجعة الخارجية (أبو نصار، 1999). لذلك فإن عملية تحديد أتعاب المراجع الخارجي مازالت محل جدل خصوصاً مع ما رافق مهنة المراجعة من تطور وتعقد عملياتها وازدياد المسؤوليات المهنية والقانونية للمراجعين (نمور، 2017).

وقد أشارت الدراسات السابقة (انظر مثلاً الكاسح، 2017؛ فرج، 2021؛ يوسف، 2021؛ صالح، 2020؛ Hallman et al., 2020; Matozza et al., 2020; Sangchan et al., 2020؛ Gerged et al., 2020) إلى العديد من العوامل التي تؤثر على تحديد أتعاب المراجعة الخارجية، والتي يمكن تقسيم العوامل المؤثرة على تحديد أتعاب المراجع الخارجي إلى: عوامل متعلقة بالعميل وهي حجم شركة العميل، ونسب الربحية، ودرجة تعقد أعمال العميل، ونوعية الملكية، ومستوى خطر الأعمال

لشركة العميل، واحتمالية عدم القدرة على الاستمرارية للعميل، وفعالية هيكل الرقابة الداخلية لشركة العميل، وفعالية آليات حوكمة الشركات؛ وعوامل متعلقة بالمراجع وتشمل حجم مكتب المراجعة، ودرجة المنافسة بين المراجعين، وسمعة المراجع المهنية، ودرجة التخصص الصناعي للمراجع الخارجي، ومدى الالتزام بسياسة تغيير المراجعين، وخبرة المراجع، وتقديم خدمات استشارية للعميل.

الدراسة الميدانية:

تم استخدام الاستبانة كأداة لتجميع بيانات الدراسة العملية والتي أعدت بناء على دراسات سابقة (عارف، 2003؛ الحدوة 2015؛ الكاسح، 2016؛ الأمين، 2017) وتم التأكد من صدق الاستبانة من خلال عرضها في صورتها الأولية على مجموعة من المحكمين من أساتذة المحاسبة قبل توزيعها. وقسمت الاستبانة قسمين رئيسيين، القسم الأول أسئلة عامة (المؤهل العلمي، سنوات الخبرة، نوع العمل بالمكتب)، والقسم الثاني واشتمل على متغيرات الدراسة وهما المتغير المستقل (العوامل المرتبطة بالعميل والعوامل المرتبطة بالمراجع) والمتغير التابع وهو أتعاب المراجعة.

يتكون مجتمع الدراسة من المراجعين الخارجيين الممارسين للمهنة بمدينة طرابلس من ليبيا وفقاً لإمكانات الباحث. حيث تم توزيع 50 استمارة على أصحاب مكاتب المراجعة، استعديت منها 43 استمارة بنسبة رد بلغت 86 % وتعد هذه النسبة مقبولة لإجراء بعض الاختبارات الإحصائية وتعميم نتائج الدراسة. والجدول رقم (1) يبين عدد استمارات الاستبيان الموزعة والمتحصل عليها ونسبة الفاقد منها.

جدول رقم (1)

الاستبيانات الموزعة والفاقد منها والصالحة للتحليل

الاستمارات الموزعة	المتحصل عليها	الفاقد منها	المستبعد	الخاضع للدراسة	نسبة الاستجابة %
50	43	7	-	43	86%

التحليل الإحصائي ومعالجة البيانات:

استخدم الباحث الترميز الرقمي في ترميز إجابات أفراد المجتمع للإجابات المتعلقة بالمقياس الخماسي حيث تم إعطاء درجة واحدة للإجابة (ضعيف جداً) ودرجتان للإجابة (ضعيف) وثلاث درجات للإجابة (عادي) وأربع درجات للإجابة (كبير) وخمس درجات للإجابة (كبير جداً)، وقد تم تحديد درجة التأثير لكل عامل من العوامل ولكل محور من خلال مقارنة قيمة متوسط الاستجابة المرجح مع طول فئة المقياس الخماسي. والجدول رقم (1) يوضح ترميز بدائل الإجابة وطول فئة تحديد اتجاه الإجابة.

جدول (2)

ترميز بدائل الاجابة وطول فئة تحديد اتجاه الاجابة

الإجابة	ضعيف جداً	ضعيف	عادي	كبير	كبير جداً
الترميز	1	2	3	4	5
طول الفئة	من 1 إلى أقل من 1.8	من 1.8 إلى أقل من 2.6	من 2.6 إلى أقل من 3.4	من 3.4 إلى أقل من 4.2	من 4.2 إلى 5
درجة التأثير	منخفضة جداً	منخفضة	متوسطة	مرتفعة	مرتفعة جداً

صدق الاتساق الداخلي لأداة الدراسة:

يوضح الجدول رقم (3) صدق الاتساق الداخلي للخصائص الواردة بالاستبانة.

جدول رقم (3)

معامل الارتباط بين كل عامل من العوامل والدرجة الكلية للمحور

م	العامل	معامل سبيرمان للارتباط	P-Value
المحور الأول: العوامل المرتبطة بالعميل:			
1	وجود فروع لشركة العميل.	.294	0.055
2	ملكية شركة العميل.	.470**	0.01
3	نوعية نشاط شركة العميل.	.530**	0.135
4	أهمية الخدمة للعميل.	.387	0.075
5	حجم شركة العميل (رأس المال العميل).	.631**	0.000
6	قدرة العميل على المساومة.	.494**	0.001
7	التزام العميل بمبادئ حوكمة الشركات.	.643**	0.000
8	تعرض العميل لمخاطر (ربحية، سيولة، مديونية).	.321*	0.036
9	التعاون بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي.	.274	0.075
10	سلامة نظام الرقابة الداخلية للعميل.	.483**	0.001
المحور الثاني: العوامل المرتبطة بالمراجع:			
1	التأهيل العلمي لموظفي مكتب المراجعة.	0.559**	0.000
2	حالة المراجع (مكتب المراجعة) المالية.	0.361*	0.018
3	شهرة وخبرة مكتب المراجعة.	0.687**	0.000
4	توافر التخصص لموظفي مكتب المراجعة.	0.593**	0.000
5	كبير حجم مكتب المراجعة.	0.593**	0.000

0.000	0.544**	تقديم الخدمات الاستشارية للعميل.	6
0.000	0.577**	الاستعانة بموظفي العميل عند تنفيذ عملية المراجعة.	7
0.029	0.334**	حجم العمل المطلوب من المراجع أدائه.	8
0.007	0.408**	وجود منافسة وبدرجة عالية بن مكاتب المراجعة.	9
0.061	0.288	الوقت المستنفذ في عملية المراجعة.	10

** القيم ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية 0.01

* القيم ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية 0.05

اما الجدول رقم (5) يوضح الصدق البنائي والذي يبين مدى ارتباط كل محور من محاور الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات الاستبانة عند مستوى معنوية $\alpha = 0.05$ وبذلك يعتبر جميع محاور الاستبانة صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (4)

معامل الارتباط بين كل محور من محاور الاستبانة والدرجة الكلية للاستبانة

م	العامل	معامل سبيرمان للارتباط	P-Value
1	العوامل المرتبطة بالعميل.	0.499**	0.000
2	العوامل المرتبطة بالمراجع.	0.784**	0.000
3	أتعاب المراجع.	0.782**	0.000

** القيم ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية 0.05

كما تم حساب الثبات بطريقة معامل كرونباخ ألفا والذي يعد مقبول إذا كان (0.6) او أكبر (Sekaran 2003)، وقد بينت نتائج الجدول (5) أن قيمة معامل كرونباخ ألفا لفقرات الاستبانة 75% وبالتالي يمكن القول إنه معامل ذو دلالة جيدة لأغراض البحث ويمكن الاعتماد عليه في تعميم النتائج.

جدول (5)

قيمة كرونباخ ألفا على العوامل المتعلقة بمتغيرات الدراسة

عدد العوامل	الثبات
20	0.75

تحليل البيانات واختبار الفرضيات:

بعد تجميع استمارات الاستبيان تم استخدام الطريقة الرقمية في ترميز إجابات مفردات العينة، حيث تم ترميز الإجابات المتعلقة بمقياس ليكارت الخماسي كما بالجدول رقم (6).

جدول رقم (6)

ترميز الإجابات المتعلقة بمقياس ليكرت الخماسي

الإجابة	ضعيف جدا	ضعيف	عادي	كبير	كبير جدا
الرمز	1	2	3	4	5

يتضح من الجدول رقم (6) أن متوسط هذه الدرجات (3)، فإذا كان متوسط درجة إجابات مفردات عينة الدراسة لا تختلف معنوياً عن 3 فيدل ذلك على أن درجة التأثير عادية، وإذا كان متوسط درجة إجابات مفردات عينة الدراسة تزيد معنوياً عن 3 فإنه يدل على ارتفاع درجة تأثير العوامل، أما إذا كان متوسط درجة إجابات مفردات عينة الدراسة تقل معنوياً عن 3 فيدل على تدني درجة تأثير العوامل وبالتالي سوف يتم اختبار ما إذا كان متوسط درجة إجابات مفردات عينة الدراسة تختلف معنوياً عن 3 أم لا.

خصائص مفردات عينة الدراسة:

توزيع مفردات عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي.

الجدول رقم (7) يبين التوزيع التكراري والنسبي لمفردات العينة حسب المؤهل العلمي:

الجدول رقم (7)

التوزيع التكراري والنسبي لمفردات العينة حسب المؤهل العلمي

النسبة %	العدد	المؤهل العلمي
46.5%	20	جامعي
34.9%	15	ماجستير
18.6%	8	دكتوراه
100.0%	43	المجموع

من الجدول رقم (7) يتبين أن 46.5% من المستجوبين كانت مؤهلاتهم جامعية و 34.9% من حملة الماجستير في المحاسبة، بينما 18.6% من حملة الدكتوراه، وهو مؤشر إيجابي كونهم سبق وأن تعاملوا مع الاستبيان كأداة لجمع البيانات والمعلومات أثناء دراستهم ولهم الدراية الكافية بمضامين الاستبيان والغاية منه.

توزيع مفردات عينة الدراسة حسب الخبرة

الجدول رقم (8) يبين التوزيع التكراري والنسبي لمفردات العينة حسب الخبرة.

الجدول رقم (8)

التوزيع التكراري والنسبي لمفردات العينة حسب الخبرة

النسبة %	العدد	الخبرة
2.3%	1	أقل من 5 سنوات
11.6%	5	5 إلى 10 سنوات
86.1%	37	أكثر من 10 سنوات
100%	43	المجموع

من الجدول رقم (8) يتبين أن 86.1% من المستجوبين خبرتهم أكثر من 10 سنوات، وأن 11.6% منهم خبرتهم من 5 إلى 10 سنوات، والباقي خبرتهم أقل من 5 سنوات. ومما تقدم يتبين أن غالبية المستهدفين لديهم خبرة طويلة في مجال المراجعة مما قد يعكس إيجاباً على اجاباتهم.

توزيع مفردات عينة الدراسة حسب نوع العمل بالمكتب.

الجدول رقم (9) يبين التوزيع التكراري والنسبي لمفردات العينة حسب نوع العمل بالمكتب.

الجدول رقم (9)

التوزيع التكراري والنسبي لمفردات العينة حسب نوع العمل بالمكتب

النسبة %	العدد	نوع العمل بالمكتب
55.8%	24	متفرغ بالكامل
44.2%	19	تفرغ جزئي
100%	43	المجموع

من الجدول رقم (9) يتبين أن 55.8% من المستجوبين يمارسون المهنة على سبيل التفرغ الكامل، والباقي على سبيل التفرغ الجزئي.

التحليل الإحصائي واختبار الفرضيات لإجابات عينة الدراسة:

تم إجراء التحليل الإحصائي لجميع متغيرات الدراسة وفقاً لإجابات أفراد عينة الدراسة على العوامل الواردة في الاستبانة، حيث احتسبت المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، مع الأخذ بعين الاعتبار تدرج المقياس المستخدم في الدراسة.

أولاً العوامل المؤثرة على أتعاب المراجعة والمرتبطة بالعمل:

لتحديد درجة الاتفاق على تأثير خصائص هذا المحور تم الاعتماد على مقارنة المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل عامل وإجمالي العوامل. ويوضح الجدول رقم (10) النتائج المتحصل عليها من التحليل الإحصائي للعوامل.

جدول رقم (10)

(المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتصورات المستجوبين حول تأثير العوامل المرتبطة بالعميل على تحديد أتعاب المراجعة)

الترتيب	درجة التأثير	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العامل
الثاني	كبير	.872	4.05	وجود فروع لشركة العميل.
الخامس	كبير	.700	3.44	ملكية شركة العميل.
الرابع	كبير	.663	3.58	نوعية نشاط شركة العميل.
السابع	عادي	.660	3.40	أهمية الخدمة للعميل.
الأول	كبير جدا	.480	4.77	حجم شركة العميل (رأس المال العميل)
العاشر	ضعيف	1.006	2.42	قدرة العميل على المساومة.
السادس	كبير	.879	3.42	التزام العميل بمبادئ حوكمة الشركات.
التاسع	عادي	.546	3.19	تعرض العميل للمخاطر (ربحية، سيولة، مديونية).
الثامن	عادي	.613	3.35	التعاون بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي.
الثالث	كبير	.731	3.88	سلامة نظام الرقابة الداخلية للعميل.
—	كبير	.322	3.55	المتوسط الكلي للعوامل

من خلال نتائج الجدول رقم (10) يتضح أن متوسطات الاستجابة للعوامل المرتبطة بالعميل جاءت بين (2.42) و (4.77) ووقعت معظمها من جانب التأثير الكبير لهذه العوامل على أتعاب المراجعة حسب آراء المستجوبين. وقد جاءت هذه العوامل من حيث درجات تأثيرها على أتعاب المراجعة الخارجية كما يلي:

* جاء العامل " حجم شركة العميل (رأس مال العميل)" أولاً من حيث درجة التأثير على أتعاب عملية المراجعة حسب آراء المستجوبين، حيث بلغ المتوسط الحسابي له (4.77) وبلغ الانحراف المعياري (0.480)، مما يفسر من جانب ارتباط الأتعاب بحجم العمل حيث أن الشركات الكبيرة تحتاج إلى جهد وإنفاق أكثر وبالتالي ستكون الأتعاب اكبر.

* جاء العامل " وجود فروع لشركة العميل " ثانياً من حيث درجة التأثير وبمتوسط حسابي (4.05) وانحراف معياري (0.872) هذه النتيجة تتفق مع النتيجة السابقة حيث أن حجم الشركة محل المراجعة قد يرتبط بعدد الفروع في معظم الأحيان وبالتالي سوف يؤثر على أتعاب المراجعة.

* جاء العامل " سلامة نظام الرقابة الداخلية للعميل" جاء ثالثاً من حيث درجة التأثير بمتوسط حسابي (3.88) وانحراف معياري (0.731)، وتفسر درجة التأثير العالية على أن فعالية الرقابة الداخلية

تؤثر على تحديد الأتعاب، فإذا كان نظام الرقابة الداخلية فعال فإن الأتعاب ستخف، والعكس إذا كان نظام الرقابة الداخلية غير فعال.

* العامل " نوعية نشاط شركة العميل" جاء رابعاً وبدرجة تأثير متوسطة وبمتوسط حسابي (3.58) وانحراف معياري (0.663). هذه النتيجة تتفق مع دراسة (حلس، 2003) عندما استنتجت أن التعقيدات الفنية والقانونية للعميل تتطلب وقتاً إضافياً للمراجعة وتنسيق واسع بين أجزاء الشركة مما يستلزم زيادة الأتعاب.

* المرتبة الخامسة من حيث درجة التأثير كانت للعامل " ملكية شركة العميل " بمتوسط حسابي (3.44)، مما يدل على أن نوع الملكية للشركة محل المراجعة لها تأثير على أتعاب المراجع الخارجي.

* سادساً من حيث درجة التأثير كانت للعامل " التزام العميل بمبادئ حوكمة الشركات" بمتوسط حسابي (3.42)، وانحراف معياري (0.879)، مما يشير إلى أن التزام العميل بمبادئ حوكمة الشركات سوف يؤثر على أتعاب عملية المراجعة الخارجية.

* العامل " أهمية الخدمة للعميل" جاء سابعاً من حيث درجة التأثير بمتوسط حسابي (3.39)، مما يؤكد على أن أتعاب المراجعة تعتمد على الإجراءات والتي يحددها المراجع وليس على أهمية الخدمة للعميل.

* المرتبة الثامنة من حيث درجة التأثير كانت " التعاون بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي " وبدرجة تأثير متوسطة بمتوسط حسابي (3.35) وانحراف معياري (0.613)، مما يشير إلى عدم تأثير هذا العامل على تحديد أتعاب المراجعة الخارجية.

* تاسعاً من حيث درجة التأثير جاء العامل " تعرض العميل للمخاطر (مخاطر ربحية، سيولة، مديونية)" حيث بلغ المتوسط الحسابي لها (3.19) أما الانحراف المعياري لهذا العامل فكان (0.545). مما يفسر من جانب عدم وجود تأثير واضح لهذا العامل على أتعاب عملية المراجعة الخارجية.

* لم يوافق المستجوبين على تأثير العامل " قدرة العميل على المساومة" على تحديد أتعاب المراجعة في البيئة الليبية، حيث بلغ المتوسط حسابي للعامل (2.42).

مما سبق يمكن القول إن آراء المستجوبين حول تأثير العوامل المرتبطة بالعمل على أتعاب المراجعة تشير إلى تأثير هذه العوامل، حيث أظهرت النتائج أن متوسط الاستجابة لإجمالي العوامل يساوي (3.55) وهو يقع في درجة التأثير الكبير على تحديد أتعاب المراجعة الخارجية في البيئة الليبية باستثناء عامل قدرة العميل على المساومة عند تحديد الأتعاب.

(2) العوامل المؤثرة على أتعاب المراجعة والمرتبطة بالمراجع:

الجدول رقم (11) يوضح النتائج المتحصل عليها من التحليل الاحصائي لكل عامل وإجمالي العوامل المرتبطة بالمراجع.

جدول رقم (11)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتصورات المستجوبين حول تأثير العوامل المرتبطة بالمراجع على تحديد أتعاب المراجعة

الترتيب	درجة التأثير	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العوامل
السادس	كبير	.686	3.65	التأهيل العلمي لموظفي مكتب المراجعة.
السابع	عادي	.880	3.19	حالة المراجع (مكتب المراجعة) المالية.
الثالث	كبير	.688	3.84	شهرة وخبرة مكتب المراجعة.
السادس	كبير	.650	3.65	توافر التخصص لموظفي مكتب المراجعة.
الرابع	كبير	.600	3.79	كبير حجم مكتب المراجعة.
الخامس	كبير	.621	3.74	تقديم الخدمات الاستشارية للعميل.
الثامن	ضعيف	.785	3.05	الاستعانة بموظفي العميل عند تنفيذ المراجعة.
الأول	كبير جدا	.412	4.79	حجم العمل المطلوب من المراجع.
الثالث	كبير	.754	3.84	وجود منافسة ودرجة عالية بن مكاتب المراجعة.
الثاني	كبير جدا	.649	4.23	الوقت المستنفذ في عملية المراجعة.
—	كبير	.356	3.78	المتوسط الكلي للعوامل.

من خلال نتائج الجدول (11) يتضح أن متوسطات آراء المستجوبين حول العوامل المؤثرة على أتعاب المراجعة والمرتبطة بالمراجع قد تراوحت بين (3.05) و (4.79) ووقعت معظمها في جانب التأثير الكبير، وهو ما يشير إلى موافقة المستجوبين على تأثير هذه العوامل على تحديد أتعاب المراجعة في البيئة الليبية، وجاءت هذه العوامل حسب درجة تأثيرها على أتعاب المراجعة كما يلي:

* جاء العامل " حجم العمل المطلوب من المراجع " أولاً من حيث درجة التأثير حسب آراء المستجوبين كأهم عامل يؤثر على أتعاب عملية المراجعة، حيث بلغ المتوسط الحسابي له وهو (4.79) والانحراف المعياري (0.480)، مما يفسر من جانب ارتباط هذه الأتعاب بحجم العمل المطلوب أدائه من قبل المراجع.

- * جاء العامل " الوقت المستنفذ في عملية المراجعة " ثانياً من حيث درجة التأثير وبمتوسط حسابي (4.05) وانحراف معياري (0.872) هذه النتيجة تتفق مع النتيجة السابقة حيث أن حجم شركة العميل يؤثر على إجراءات المراجعة والوقت المستنفذ لها ويرتبط معها طردياً.
- * " شهرة وخبرة مكتب المراجعة" و" وجود منافسة وبدرجة عالية بين مكاتب المراجعة" جاء ثالثاً من حيث درجة التأثير بمتوسط حسابي (3.84).
- * العامل " كبر حجم مكتب المراجعة" جاء رابعاً حسب وجهة نظر المستجوبين وبدرجة تأثير كبيرة، حيث بلغ المتوسط الحسابي (3.79) اما الانحراف المعياري (0.600).
- * خامساً من حيث درجة التأثير كان للعامل "تقديم الخدمات الاستشارية للعميل " بمتوسط حسابي (3.74) والانحراف المعياري (0.620). مما يؤكد أن للخدمات الاستشارية تأثير على أتعاب عملية المراجعة.
- * سادساً من حيث درجة التأثير كان للعاملين " التأهيل العلمي لموظفي مكتب المراجعة" و" توافر التخصص لموظفي مكتب المراجعة" حيث تحصل العاملين على متوسط حسابي قدره (3.65).
- * العامل " حالة المراجع المالية " جاء سابعاً وبدرجة تأثير عادية حسب آراء المستجوبين، حيث كان المتوسط الحسابي (3.19). هذه النتيجة تشير إلى عدم تأثر أتعاب عملية المراجعة بهذا العامل.
- * العامل " الاستعانة بموظفي العميل عند تنفيذ المراجعة " جاء أخيراً من بين العوامل المؤثرة على أتعاب المراجعة والتي تعزى للمراجع وبمتوسط حسابي (3.05) وانحراف معياري (0.785). مما يشير إلى عدم اعتماد المراجعين الخارجيين على موظفي العميل عند تنفيذهم لعملية المراجعة.
- مما سبق يمكن القول إن آراء المستجوبين حول تأثير العوامل المرتبطة بالمراجع على تحديد أتعاب المراجعة الخارجية أظهرت أن متوسط الإجابات لإجمالي العوامل يساوي (3.78) وهو يقع في درجة التأثير الكبير لهذه العوامل على تحديد أتعاب المراجعة.

ويبين الجدول التالي (12) إجمالي المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للعوامل المستقلة والمرتبطة بالعميل والعوامل المستقلة والمرتبطة بالمراجع والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري للعوامل المستقلة مجتمعة

جدول رقم (12)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتصورات أفراد العينة لتحديد أتعاب مهنة المراجعة في البيئة الليبية

ت	العامل المستقل	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه الرأي
1	العوامل المرتبطة بالعميل.	3.55	0.322	كبيرة
2	العوامل المرتبطة بالمراجع.	3.78	0.356	كبيرة
3	العاملين مجتمعين.	3.66	0.283	كبيرة

يتضح أن المتوسطات الحسابية لتصورات المستجوبين للعوامل المستقلة جاءت بدرجة تأثير كبيرة، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي للعوامل مجتمعة (3.66) وانحراف معياري (0.283)، وقد جاءت العوامل المرتبطة بالمراجع أولاً بمتوسط حسابي (3.78)، بينما العوامل المرتبطة بالعميل ثانياً بمتوسط حسابي (3.55).

اختبار فرضيات الدراسة:

الفرضية الأولى:

صيغت الفرضية الرئيسية الأولى كالتالي:

لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المرتبطة بالعميل وأتعاب عملية المراجعة.

ويمكن إعادة صياغة هذه الفرضية كالتالي:

الفرضية الصفرية: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المرتبطة بالعميل وأتعاب عملية المراجعة.

الفرضية البديلة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المرتبطة بالعميل وأتعاب عملية المراجعة. وبعد إجراء اختبار تحليل الانحدار البسيط لمتغير العوامل المرتبطة بالعميل كمتغير مستقل وأتعاب المراجع كمتغير تابع كانت النتائج على النحو التالي:

جدول رقم (13)

نتائج تحليل الانحدار لاختبار تأثير العوامل المرتبطة بالعميل عند تحديد أتعاب المراجع.

المتغير المستقل	المتغير التابع	ثابت الانحدار	معامل الانحدار	معامل التحديد R^2
العوامل المرتبطة بالعميل	أتعاب المراجع	2.967	0.353	0.067

تشير قيمة معامل التحديد (R^2) إلى نسبة التباين في المتغير التابع والتي يفسرها تباين المتغير المستقل، وهذا يعني أن العوامل المرتبطة بالعميل تفسر (6.7%) من التباين في متغير أتعاب المراجع، بينما النسبة المتبقية من التباين ترجع إلى متغيرات أخرى. ويوضح الجدول التالي رقم (14) تحليل تباين الانحدار للفرضية الأولى كما يلي:

جدول رقم (14)

نتائج تحليل التباين للانحدار ANOVA لاختبار الفرضية الأولى

المصدر	درجات الحرية	مجموع المربعات	متوسط المربعات	قيمة F المحسوبة	مستوى دلالة F
الانحدار	1	0.543	0.543	2.925	0.095
البواقي	41	7.608	0.186		
الكلي	42	8.151			

يتبين من الجدول السابق أن قيمة (F) المحسوبة (2.925) وأن مستوى الدلالة المحسوبة كان (0.095) وهو أكبر من مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة (0.05)، وبذلك نقبل الفرضية الصفرية مما يعني عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المرتبطة بالعميل وأتعااب عملية المراجعة.

الفرضية الثانية:

صيغت الفرضية الرئيسية الأولى كالتالي:

لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المرتبطة بالمراجع وأتعااب عملية المراجعة.

ويمكن إعادة صياغة هذه الفرضية كالتالي:

الفرضية الصفرية: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المرتبطة بالمراجع وأتعااب عملية المراجعة.

الفرضية البديلة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المرتبطة بالمراجع وأتعااب عملية المراجعة. عند إجراء اختبار تحليل الانحدار البسيط لمتغير العوامل المرتبطة بالمراجع كمتغير مستقل وأتعااب المراجعة كمتغير تابع كانت النتائج على النحو التالي:

جدول رقم (15)

نتائج تحليل الانحدار لاختبار أثر أتعااب المراجعة بالعوامل المرتبطة بالمراجع

المتغير المستقل	المتغير التابع	ثابت الانحدار	معامل الانحدار	معامل التحديد R^2
العوامل المرتبطة بالمراجع	أتعااب المراجع	2.039	0.578	0.218

تشير قيمة معامل التحديد (R^2) إلى نسبة التباين في المتغير التابع والتي يفسرها تباين المتغير المستقل، وهذا يعني أن العوامل المرتبطة بالمراجع تفسر (21.8%) من التباين في متغير أتعااب المراجع، بينما النسبة المتبقية من التباين ترجع إلى متغيرات أخرى. ويوضح الجدول التالي رقم (16) تحليل تباين الانحدار للفرضية الثانية كما يلي:

جدول رقم (16)

نتائج تحليل التباين للانحدار ANOVA لاختبار الفرضية الثانية

المصدر	درجات الحرية	مجموع المربعات	متوسط المربعات	قيمة F المحسوبة	مستوى دلالة F
الانحدار	1	1.774	1.774		
البواقي	41	6.377	0.156	11.403	0.002
الكلية	42	8.151			

يتبين من الجدول السابق أن قيمة (F) المحسوبة (11.403) وأن مستوى الدلالة المحسوبة كان (0.002) وهو أقل من مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة (0.05)، وبذلك نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة بمعنى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المرتبطة بالمراجع وأتعاب عملية المراجعة.

تأثير العوامل مجتمعة على تحديد أتعاب المراجعة الخارجية.

تأسيساً على نتائج الفرضيات السابقة ولمعرفة تأثير العوامل مجتمعة على أتعاب المراجعة تم استخدام تحليل الانحدار المتعدد وتحليل التباين للانحدار ANOVA وكانت النتائج على النحو التالي:

جدول رقم (17)

تحليل الانحدار المتعدد لاختبار أثر العوامل المرتبطة بالعميل والمرتبطة بالمراجع على أتعاب المراجعة الخارجية

معامل التحديد R^2	معامل الانحدار	ثابت الانحدار	المتغير التابع	المتغيرات المستقلة
0.224	0.121	1.772	أتعاب المراجع	العوامل المرتبطة بالعميل
	0.535			العوامل المرتبطة بالمراجع

تشير قيمة معامل التحديد (R^2) إلى نسبة التباين في المتغير التابع والتي يفسرها تباين المتغيرات المستقلة، وهذا يعني أن العوامل المرتبطة بالعميل والمرتبطة بالمراجع كمغيرات مستقلة مجتمعة معا تفسر (22.4%) من التباين في متغير أتعاب المراجع، بينما النسبة المتبقية من التباين ترجع إلى متغيرات أخرى لم تؤخذ في الاعتبار.

ويوضح الجدول التالي تحليل تباين الانحدار للعوامل مجتمعة.

جدول رقم (18)

نتائج تحليل التباين للانحدار ANOVA لاختبار العوامل مجتمعة

المصدر	درجات الحرية	مجموع المربعات	متوسط المربعات	قيمة F المحسوبة	مستوى دلالة F
الانحدار	2	1.828	0.914	5.780	0.006
البواقي	40	6.324	.158		
الكلي	42	8.151			

يتبين من الجدول السابق أن قيمة (F) المحسوبة (5.780) وأن مستوى الدلالة المحسوبة كان (0.006) وهو أقل من مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة (0.05)، مما يعني بوجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المستقلة مجتمعة وأتعاب عملية المراجعة.

النموذج المقترح لقياس وتحديد أتعاب المراجع الخارجي في البيئة اللببية:

أظهرت النتائج السابقة من الدراسة وجود تأثير للمتغيرات المستقلة على أتعاب عملية المراجعة، لذلك سيتم بناء نموذج لتحديد رجة تأثير أو أهمية كل عامل من هذه العوامل. وقام الباحث ببناء النموذج من خلال:

- استخدام نتائج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتحديد أهمية العوامل عند تحديد قيمة أتعاب المراجعة.
- استخدام الانحدار المتعدد في قياس تأثير كل عامل من العوامل المستقلة على أتعاب عملية المراجعة، وقد ظهرت نتائج التحليل الاحصائي في الجدول رقم (19) كما يلي:

جدول رقم (19)

نتائج تحليل الانحدار المتعدد لاختبار أثر العوامل التي تؤثر في أتعاب المراجع

الرمز	العوامل	المتغير التابع	معامل الانحدار
	الثابت		1.204
X1	وجود فروع لشركة العميل.	أتعاب المراجع	.044
X2	ملكية الشركة العميل.		-.025
X3	نوعية نشاط شركة العميل.		.138
X4	أهمية الخدمة للعميل.		-.130
X5	حجم شركة العميل (رأس مال شركة العميل)		.121
X6	قدرة العميل على المساومة		-.026
X7	التزام العميل بمبادئ حوكمة الشركات		-.088
X8	تعرض العميل للمخاطر (ربحية، سيولة، مديونية).		-.130
X9	التعاون بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي.		-.103
X10	سلامة نظام الرقابة الداخلية للعميل.		.134
X11	التأهيل العلمي لموظفي مكتب المراجعة.		.133
X12	حالة المراجع (مكتب المراجعة) المالية.		-.059
X13	شهرة وخبرة مكتب المراجعة.		.070
X14	توافر التخصص لموظفي مكتب المراجعة.		.199
X15	كبر حجم مكتب المراجعة.		-.036
X16	تقديم الخدمات الاستشارية للعميل.		.226
X17	الاستعانة بموظفي العميل عند تنفيذ عملية المراجعة.		.022
X18	حجم العمل المطلوب من المراجع.		.167
X19	وجود منافسة وبدرجة عالية بن مكاتب المراجعة.		-.015
X20	الوقت المستنفذ في عملية المراجعة.		.020

• صياغة نموذج القياس، والذي اتخذ الشكل التالي:

$$Y = 1.204 + 0.226X_{16} + 0.199X_{14} + 0.167X_{18} + 0.138X_3 + 0.134X_{10} + 0.133X_{11} + 0.121X_5$$

يتضح من النموذج أن العوامل التي لها تأثير على عملية تحديد أتعاب المراجعة حسب آراء المراجعين هي: تقديم الخدمات الاستشارية للعميل، وتوافر التخصص لموظفي مكتب المراجعة، وحجم العمل المطلوب من المراجع أداؤه، ونوعية نشاط شركة العميل، وسلامة نظام الرقابة الداخلية للعميل، والتأهيل العلمي لموظفي مكتب المراجعة، وحجم شركة العميل.

النتائج والتوصيات:

أولاً / النتائج:

توصلت الدراسة إلى أن معظم العوامل الواردة بالاستبانة لها تأثير على أتعاب المراجع الخارجي في البيئة الليبية. والتالي أهم النتائج المتحصل عليها من التحليل الإحصائي للبيانات:

أولاً/ إن العوامل الأكثر تأثيراً على تحديد أتعاب عملية المراجعة هي العوامل المرتبطة بالمراجع. ثانياً/ إن العوامل الأقل تأثيراً على تحديد أتعاب عملية المراجعة كانت العوامل المرتبطة بالعميل. ثالثاً/ بين نموذج الدراسة المقترح ان العوامل الأكثر تأثيراً على تحديد أتعاب عملية المراجعة هي:

- تقديم الخدمات الاستشارية للعميل
 - توافر التخصص لموظفي مكتب المراجعة
 - حجم العمل المطلوب من المراجع أداؤه،
 - نوعية نشاط شركة العميل
 - سلامة نظام الرقابة الداخلية للعميل
 - التأهيل العلمي لموظفي مكتب المراجعة
 - حجم شركة العميل
- رابعاً / أظهر النموذج أيضاً عوامل لا تؤثر على عملية تحديد هذه الأتعاب وهي:
- أهمية الخدمة للعميل.
 - تعرض العميل للمخاطر (ربحية، سيولة، مديونية).
 - مدى التعاون بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي.

ثانياً: التوصيات:

في ظل النتائج السابقة يوصي الباحث بالآتي:

- ضرورة أخذ العوامل الواردة في النموذج المقترح والتي تؤثر على تحديد قيمة الأتعاب في الاعتبار عند الاتفاق على الأتعاب بين المراجع الخارجي وعميله.
- مراعاة عدم التوسع في تقديم الخدمات الاستشارية للعملاء من قبل المراجعين الخارجيين حفاظاً على استقلاليتهم.
- استخدام الأساليب العلمية في تحديد الأتعاب وعدم تركها للتقدير او للمساومة من قبل العملاء.
- أن تولي الجهات ذات العلاقة (نقابة المحاسبين والمراجعين القانونيين، المراكز البحثية، الجامعات) الاهتمام الكافي بموضوع الأتعاب من خلال وضع إطار عام يلائم ظروف المراجعين الخارجيين على مستوى الدولة.

المراجع

- أبو نصار، محمد حسين، (1999)، العوامل المحددة لأتعاب التدقيق في الأردن من وجهة نظر المدققين والشركات المساهمة العامة، مجلة دراسات، المجلد (26)، العدد (2) الجامعة الأردنية، عمان، الأردن.
- الأمين، ماهر عياش، (2017)، العوامل المؤثرة في أتعاب مدقق الحسابات الخارجي وطرائق تحديدها / دراسة ميدانية في البيئة السورية، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (39) العدد (2) ص ص 51- 73.
- الحذوة، زيد خضر، (2015) العوامل المؤثرة على أتعاب التدقيق: دراسة ميدانية على شركات التدقيق في المملكة الأردنية الهاشمية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، المملكة الأردنية الهاشمية.
- الكاسح، نوري محمد سالم، (2015)، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة من وجهة نظر المراجعين - دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة في مدينة طرابلس، مجلة الاقتصاد والتجارة، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية - جامعة الزيتونة، العدد 7، ص ص 130-190.
- حسين، ابتسام نافل، (2015)، تطوير نموذج أتعاب عملية المراجعة لتشمل متطلبات معايير التقارير المالية الدولية، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، جامعة قناة السويس، مصر، المجلد السادس، ملحق العدد الأول، ص ص 89-111.
- حلس، سالم عبدالله (2003) العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب التدقيق في فلسطين، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد (18)، العدد (1) غزة، فلسطين.
- سمرة، ياسر عبدالعزيز، (2015)، نموذج مقترح لقياس أتعاب المراجعة في ظل بيئة مخاطر الأعمال وزيادة المسؤولية الاجتماعية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية، مجلة البحوث التجارية، جامعة الزقازيق، المجلد 37، العدد 2، 465-516.

- صالح، صالح على، (2020)، دراسة واختبار أثر القدرة الإدارية على أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة للشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية. المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة دمياط، المجلد لثاني العدد الثاني، ص ص 89-209.
- عبدالكريم، عارف عبدالله، (2003)، اثر التطورات المعاصرة في بيئة المراجعة على سلوك المراجعين عند تقدير أتعاب المراجعة في مصر مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثاني، ص ص 1-65.
- فرج، هاني خليل، (2021) أثر جودة لجنة المراجعة على أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة-دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة دمياط، المجلد الثاني، العدد الأول، ص ص 69-235.
- نمور، محمد سمير، (2017)، أثر أتعاب المدققين في جودة عملية التدقيق في سورية، دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا.
- يوسف، أيمن يوسف، (2021) مردود التقرير دورياً عن نتائج التفتيش على جودة أعمال المراجعة ورد مكتب مراقب الحسابات عليه على أتعابه واحتمالية تغييره-دراسة تجريبية. المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة دمياط، المجلد الثاني، العدد الثاني، الجزء الثاني، ص ص 1-52.

Gerged, A. M., B. B. Mahamat, and I. K. Elmghaamez. (2020). Did Corporate Governance Compliance have an Impact on Auditor Selection and Quality? Evidence from FTSE 350. *International Journal of Disclosure and Governance* 17: 51-60.

Hallman, N., A. Kartapanis, J. J. Schmidt. (2020). Measuring Competitive Bidding in the Audit Market and Its Relation to Market Concentration, Audit Quality, and Audit Fees: Evidence from Auditor Views of Company SEC Filings. Available at: <http://ssrn.com>

Kraub, Patrick, Pronobis, Paul, & Zulch, Henning, (2014), Abnormal Audit Fees and audit quality: Initial evidence from the German audit market, Article in *Journal of Business Economics*, Springer.

Magri , J , and P.J.baldacchino (2004) " factors contributing to auditor change decision in malta " *Managerial Auditing journal* ,Vol. 19- PP.956-968

Matozza, F., A. M. Biscotti, and A. D. Strologo. (2020). Abnormal Audit Fees and Audit Quality, the Impact of Business Context on Auditors" Priorities. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal* 24(3):1-16

Naibei,K, D. Oima and P.Ojera,(2014),”Moderating Effect Of Business Risk on The Audit Fee Modern Among Small Audit Firms : A case of Western Region , Kenya", *European Scientific Journal* April , edition vol.10, No.10 , pp445-462

Sangchan, P., A. Habib, H. Jiang, M. B. U. Bhuiyan. (2020). Fair Value Exposure, Changes in Fair Value and Audit Fees: Evidence from the Australian Real Estate Industry. *Australian Accounting Review* 30(93): 123-143.

Sekaran, Uma (2003) *Research Methods for Business A Skill - Building Approach* Southern Illinois University at Carbondale Fourth Edition p 311.

Proposed model for determining the external audit fees in the Libyan context.

Applied study

Mansor M Larbsh
Associate professor
Faculty of Economics & Commerce
Alasmarya Islamic University

Abstract

This research aims to assess the impact of client factors and the Auditor factors on the audit fees charged in the Libyan context, and providing a proposed model for determining the audit fees. In order to achieve the study objectives, descriptive and analytical approaches were used, and the data obtained by questionnaires distributed on External Auditors in Tripoli. The questionnaires were analyzed using appropriate statistical methods to describe the opinions of the sample and to test the hypotheses of the study. The study presented a proposed model for determining the audit fees based on an assessment of twenty factors and their relationship with the audit fees.

The study concluded that the impact of these factors, especially those related to the auditor, on determining audit fees were clear. Moreover, the study provided a model for determining these fees based on seven factors affecting on the audit fees namely; the consultancy services, the audit firm specialization, the hours required for audit process, the client's industry specialization, the effectiveness of the client's internal control system, the professional experience of the audit firm, and the client's size. The study also pointed out that the audit fees were not affected by the following factors: the importance of audit services to the client, the client's risk, and the cooperation between the internal and external auditors.

Key words: Audit fees, Auditor factors, Client factors, proposed model.