

# أثر نوع صناعة العميل علي العلاقة بين الأتعاب غير العادية وجودة عملية المراجعة. (دراسة تطبيقية)

إعداد الباحثة

نهى صلاح محمد حجازي

[nohahegazey@gmail.com](mailto:nohahegazey@gmail.com)

إشراف

أ.د/ مصطفى إبراهيم الفقي

مدرس المحاسبة

كلية التجارة - جامعة المنصورة

[m\\_i\\_elfeky@mans.edu.eg](mailto:m_i_elfeky@mans.edu.eg)

أ.د/ أحمد كمال مطاوع

أستاذ المحاسبة والمراجعة

ورئيس قسم المحاسبة

كلية التجارة - جامعة المنصورة

[metawee68@mans.edu.eg](mailto:metawee68@mans.edu.eg)

## المستخلص

يهدف هذا البحث إلي إختبار العلاقة بين الأتعاب غير العادية بصفة إجمالية وجودة عملية المراجعة كما يهدف إلي إختبار التفاعل بين المتغير المُعدل المتمثل في نوع صناعة العميل والمتغير المستقل المتمثل في الأتعاب غير العادية الإجمالية وقياس أثر ذلك علي المتغير التابع المتمثل في جودة عملية المراجعة. وذلك بإستخدام عينة مكونة من ٢٢٥ مشاهدة من إجمالي عدد مشاهدات ٣٠٩ مشاهدة من الشركات المقيدة في البورصة المصرية خلال الفترة من ٢٠١٨ - ٢٠٢٠.

وتوصل البحث إلي أنه عند إختبار العلاقة بين الأتعاب غير العادية بصفة إجمالية وجودة عملية المراجعة إلي عدم وجود علاقة معنوية بين الأتعاب غير العادية بصفة إجمالية وجودة عملية المراجعة، كما توصلت الدراسة إلي أن المتغير المعدل المتمثل في نوع صناعة العميل متغير مُعدل ويؤثر في العلاقة بين الأتعاب غير العادية وجودة عملية المراجعة وذلك لأن الشركات عندما تتعاقد مع المراجعين تلجأ إلي ذوي الخبرة والمتخصصين في صناعة معينة مما يعمل ذلك علي زيادة جودة المراجعة وبالتالي تتأثر الأتعاب بذلك.

**الكلمات الإفتتاحية:** نوع صناعة العميل، الأتعاب غير العادية، جودة عملية المراجعة.

## **Abstract:**

This research test the relationship between overall unusual fees and the quality of the auditing process. It also aims to test the interaction between the moderating variable represented by the type of client industry and the independent variable represented by the overall unusual fees and to measure the impact of that on the dependent variable represented by the quality of the auditing process. This is done using a sample of 225 views out of a total number of 309 views from companies listed on the Egyptian Stock Exchange during the period from 2018-2020.

The research concluded that when testing the relationship between overall unusual fees and the quality of the auditing process, there is no significant relationship between overall unusual fees and the quality of the auditing process. The study also found that the modifying variable, represented by the type of client's industry, is a modifying variable that affects the relationship between unusual fees and the quality of the auditing process.

This is because when companies contract with auditors, they resort to those with experience and specialists in a specific industry, which increases the quality of the auditing, and thus the fees are affected by that.

**Keywords:** type of client industry, unusual fees, quality of the audit process.

## المدخل الأول: الإطار العام

### ١ - المقدمة

تعتبر عملية المراجعة خدمة تقوم مكاتب المراجعة بتقديمها للشركات محل المراجعة، وتمثل أتعاب المراجعة مصدر الإيراد الرئيسي لمكاتب المراجعة وعبء وتكلفة مالية علي الشركات الخاضعة للمراجعة. وعلي ذلك يتم تعريف عملية المراجعة علي أنها فحص القوائم المالية من خلال جمع وتقييم الأدلة عن المعلومات الواردة في القوائم المالية للتأكد من صحتها ومدى توافقها مع المعايير المحددة وإبداء رأي فني محايد بشأن ذلك، من خلال التقرير المقدم من قبل المراجع والذي يعد المرحلة الأخيرة لعملية المراجعة والذي يهدف إلي توصيل تلك المعلومات والنتائج للأطراف ذات العلاقة.

كما تعرف أتعاب المراجعة علي أنها المبالغ المالية التي تتقاضاها مكاتب المراجعة مقابل الخدمات التي تقدمها للشركات الخاضعة لعملية المراجعة، وقد تتفاوت تلك الأتعاب لأسباب عديدة مثل الأسباب المهنية كالجودة والإستقلالية، وقد تتفاوت لأسباب إقتصادية كالمنافسة وإحتكار القلة. (Emife & Jeroh, 2022)

فمكاتب المراجعة بوصفها منشأة إقتصادية هادفة للربح يجب أن تراعي عند تخطيطها لأعمالها، العمل علي تحقيق أكبر دخل حقيقي دون المساس بالقيم والإعتبرات الأساسية التي تحكم مهنة المراجعة. وتعتبر المراجعة الحيادية أو المستقلة أهم الخدمات التي يقدمها المراجع وعلي الأخص في تلك الوحدات التي تنفصل ملكيتها عن إدارتها وذلك لإضفاء الثقة علي القوائم المالية المعدة. حيث تعتبر الخبرة العملية للمراجع هي الأساس لتوسيع قاعده معرفته المهنية والتي تعد المفتاح لتقديم جودة مراجعة عالية، حيث أنه كلما كان المراجع متخصص في مجال صناعه محددة كلما كانت جودة المراجعة أفضل وكلما زادت الأتعاب التي يتقاضاها المراجع. (Yang, 2011; Abdillah et al., 2019) وبناءاً علي ما سبق، نجد أن التخصص الصناعي لمكاتب المراجعة تؤدي إلي زيادة الأتعاب المدفوعة لمراجع الحسابات من العميل محل المراجعة كما يكون لها تأثير كبير في جودة عملية المراجعة المقدمة من خلال زيادة الثقة والشفافية في المعلومات التي تحتوي عليها التقارير المالية وبالتالي تحقيق جودة الأرباح. أي تهدف هذه الدراسة في جوهرها إلي إختبار تأثير التفاعل بين نوع صناعة العميل والأتعاب غير العادية (بصفة إجمالية) وتوضيح أثر ذلك التفاعل علي جودة عملية المراجعة.

## ٢ - مشكلة البحث

يعتبر تحديد الأتعاب من الموضوعات الهامة لكل من المراجع والعميل وتتمثل المشكلة الأساسية في عدم وجود أساس موضوعي ومحدد يمكن من خلاله تحديد قيمة الأتعاب بشكل عادل يحقق للعميل (الشركة محل المراجعة) الخدمة بالمستوي المطلوب من خلال زيادة الثقة في تقاريرها المالية المقدمة وفي نفس الوقت يحقق للمراجع أتعاب معقوله تتناسب مع مقدار الجهد المبذول منه في عملية المراجعة، وقد تكون تكلفة تنفيذ عملية المراجعة غير

متناسبة مع أتعاب المراجعة المقدمة للمراجع وبالتالي لا تتم عملية المراجعة بالجودة المطلوبة مما يؤدي إلي ظهور ما يسمى بالأتعاب غير العادية والتي سيتم تناولها في البحث بصفة إجمالية لتوضيح ما إذا كان هناك خلل بين التكلفة الأساسية لتنفيذ عملية المراجعة وبين الأتعاب المقدمة للمراجع. ونتيجة لذلك يسعى هذا البحث إلي تفسير سلوك أتعاب المراجعة من خلال التعرف علي نوع صناعة العميل كمتغير هام بين شركات المحاسبة والمراجعة وإستكشاف أثر التفاعل بين نوع صناعة العميل وأتعاب المراجعة غير العادية وتوضيح مدي تأثير جودة عملية المراجعة بذلك من خلال الإعتقاد علي البيانات الخاصة بشركات المساهمه المقيدة في البورصة المصرية.

### ويمكن بلورة مشكلة الدراسة من خلال التساؤلات التالية:

- هل تؤثر الأتعاب غير العادية (بصفة إجمالية) علي جودة عملية المراجعة؟
- هل تؤثر نوع صناعة العميل علي العلاقة بين الأتعاب غير العادية (بصفة إجمالية) وجودة عملية المراجعة؟

### **٣- أهداف البحث**

بناءا علي مشكلة وأسئلة الدراسة يمكن أن نستمد الأهداف التالية:

**الهدف الرئيسي الأول:** دراسة العلاقة بين الأتعاب غير العادية (بصفة إجمالية) وجودة عملية المراجعة بشكل مجرد من أي خصائص أخرى، لمعرفة ما إذا كانت تتأثر جودة عملية المراجعة بحجم الأتعاب غير العادية.

**الهدف الرئيسي الثاني:** دراسة أثر نوع صناعة العميل كمتغير مُعدل علي العلاقة بين الأتعاب غير العادية كمتغير مستقل وجودة عملية المراجعة كمتغير تابع.

## ٤- أهمية البحث

من الناحية العلمية، تتبع أهمية البحث الحالي في أن هذه الدراسة تعتبر من الدراسات الأولى في البيئة المصرية التي تناولت الأتعاب غير العادية (بصفة إجمالية) مع الجودة الفعلية لعملية المراجعة التي تقيس إدارة الأرباح والتي تعد من أفضل مقاييس جودة عملية المراجعة في البيئة المصرية مقارنةً بالمقاييس الأخرى، ودراسة وتوضيح تلك العلاقة في ضوء المتغير المعدل المتمثل في نوع صناعة العميل.

أما من الناحية العملية، فنتبع أهمية البحث الحالي في أن نتائج هذه الدراسة يمكن أن تساهم في مساعدة الشركات محل المراجعة في المفاضلة بين جودة الخدمة المستلمة والتكلفة المدفوعة للمراجع، كما يمكن أن تساهم النتائج أيضاً الجهات المسؤولة علي وضع إرشادات لمهنة المراجعة وبالتالي زيادة ضبط البيئة التنظيمية لمهنة المراجعة في مصر.

## ٥- فروض البحث

**الفرض الرئيسي الأول:** لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الأتعاب غير العادية (بصفة إجمالية) وجودة عملية المراجعة.

**الفرض الرئيسي الثاني:** لا توجد تأثير ذات دلالة إحصائية لنوع صناعة العميل علي العلاقة بين الأتعاب غير العادية (الإجمالية) وجودة عملية المراجعة.

## ٦- حدود الدراسة

- تقتصر الدراسة الحالية، في بحث العلاقة بين الأتعاب غير العادية (بصفة إجمالية) وجودة عملية المراجعة. وذلك دون التطرق لتقسيم تلك الأتعاب إلي شقين (الموجب - السالب) وذلك لتناولها بطريقة كافيته من قبل الدراسات السابقة التي قامت بقياس أثر كلاً من الشقين (الموجب - السالب) علي جودة عملية المراجعة.

- تقتصر الدراسة الحالية، في بحث الخصائص الأكثر تأثيراً والتي من أهمها نوع صناعة العميل، وذلك دون التطرق للخصائص الأخرى الخاصة (بالشركات أو مكاتب المراجعة أو الحوكمة أو غيرها..).
- تركز الدراسة الحالية علي الشركات المساهمة المقيدة في البورصة المصرية كمجتمع خاضع للدراسة، وذلك لأنها تكون محل إهتمام الرقابة والمحللين الماليين بالإضافة لقيدها في البورصة. مع إستبعاد البنوك والخدمات المالية وأيضا إستبعاد الشركات غير مكتملة البيانات من المجتمع الخاضع للدراسة.
- هناك العديد من النماذج المستخدمة لقياس جودة عملية المراجعة، وإقتصرت الدراسة الحالية علي إستخدام نموذج جونز المعدل المقوم بالأداء دون غيره من النماذج لقياس الإستحقاقات التقديرية المستخدمة كمؤشر لقياس إدارة الأرباح اللازمة لتقدير جودة عملية المراجعة.

## ٧- خطة البحث

**المدخل الأول:** الإطار العام للبحث.

**المدخل الثاني:** تحليل العلاقة بين الأتعاب غير العادية وجودة عملية المراجعة.

**المدخل الثالث:** توضيح تأثير نوع صناعة العميل علي العلاقة بين الأتعاب غير العادية وجودة عملية المراجعة.

**المدخل الرابع:** الدراسة التطبيقية

## المدخل الثاني: تحليل العلاقة ما بين الأتعاب غير العادية وجودة عملية المراجعة

تعتبر عملية تحديد أتعاب المراجعة مسألة هامة لكل من المراجع والشركة. سواء من حيث شعور الشركة محل المراجعة بحصولها علي المنفعة التي تبرر تحملها لمثل هذه الأتعاب والتكاليف أو سواء بالنسبة للمراجعين وتناسب حجم الأتعاب المدفوعة لهم مع مقدار الجهد المبذول من قبل المراجع أو مقدار ما يتحملون من مسؤوليات. كما أنها تعتبر مصدراً رئيسياً من مصادر إيرادات مكاتب المراجعة والتي تسعى لزيادة حجم أتعابها بهدف الحصول علي أفضل عائد ممكن من مزاوله مهنة المراجعة، ويرتبط تحديد حجم الأتعاب المدفوعة للمراجع بمدي الخبرة والجودة التي يتم تقديمها. (Chang, et al., 2023)

**زيادة حجم الأتعاب المدفوعة للمراجع الخارجي لها** اتجاهان أنها تساعد علي زيادة الجهد المبذول من قبل المراجع، ومن الممكن أن يحدث العكس أن الأتعاب المرتفعة تساعد المراجع علي زيادة درجة إتماده إقتصادياً علي الشركة مما يؤثر سلبياً علي إستقلالية وحياد المراجع ومن ثم جودة عملية المراجعة.

**أما بالنسبة إنخفاض حجم الأتعاب المدفوعة للمراجع فلها** أيضاً اتجاهان عدم بذل الجهد اللازم من قبل المراجع مقارنة بجهد المبدول في حالة الأتعاب المرتفعة يؤدي إلي إنخفاض جودة عملية المراجعة، ومن الممكن أن تؤدي إلي قبول المراجع للقيام بمراجعة الشركة علي الرغم من إنخفاض حجم الأتعاب المقدمة له وذلك علي أمل تعاقد مع الشركة محل المراجعة لعدة سنوات متتالية.



(Tritshler, 2013, Ilaboya et al., 2017; Emife & Jeroh, 2022)

ولكن الباحثة ستركز في البحث الحالي علي تناول الأتعاب غير العادية (بصفة إجمالية) وقياس أثرها علي جودة عملية المراجعة الفعلية وليست المدركة وهذا ما يميز البحث الحالي عن الدراسات السابقة التي قامت بتقسيم تلك الأتعاب إلي شقيها (الموجب – السالب).

وفي هذا الجزء سوف يتم التطرق إلي النقاط التالية:

١. ماهية أتعاب عملية المراجعة.

٢. ماهية جودة عملية المراجعة.

## **ماهية أتعاب عملية المراجعة:**

### **أولاً: المفاهيم المختلفة لأتعاب عملية المراجعة**

عرفها (1980) Simunic, بأنها عبارة عن تكلفة الجهد المبذول من قبل المراجع والمسؤولية القانونية التي تقع عليه. بينما عرفها (2009) Feldmann et al., بأنها عبارة عن التكلفة التي تتحملها الشركة في سبيل إنتاج تقارير وقوائم مالية صحيحة خالية من الأخطاء والتحريفات الجوهرية.

وأخيراً تستنتج الباحثة التعريف التالي، بأنها عبارة عن مجموع الأموال المدفوعة للمراجع مقابل عملية مراجعة يتم تنفيذها لمراجعة حسابات شركة ما، والتي يجب أن تكون متناسبة مع مقدار الجهد المبذول من قبل المراجع، وعادةً ما يتم تحديد تلك الأتعاب مسبقاً بموجب عقد يتم بين كلاً من الشركة محل المراجعة والمراجع.

أما بالنسبة للآتعب غير العادية لعملية المراجعة، هي التي تعكس مدي قوة أو ضحالة الرابطة الإقتصادية بين المراجع والعمل وتعمل قوة أو قلة هذه الرابطة علي التقليل من جودة المراجعة من خلال إلحاق الضرر بإستقلالية المراجعين. (Francis & Wang, 2005; Asthana & Boone, 2012; Blankley et al, 2012)

وبوجه عام، ظهر إهتمام الباحثين بطبيعة الأتعب غير العادية وذلك بعد إلزام الشركات الأمريكية بالإفصاح عن أتعاب المراجعة. مما أدى إلي إظهار المعلومات المتعلقة بالأتعب في سوق خدمات المراجعة ككل بعد أن كانت معلومات سرية تخص فقد المراجع والعمل. وقد ساعد هذا الإفصاح علي تسوية أتعاب المراجعة غير العادية (الموجبة - السالبة) وذلك لإتمام التعاقدات بين المراجعين بإستخدام الأتعاب العادية حتي يمكن تعزيز جودة التقارير المالية المقدمة من قبل المراجع من خلال تسعير خدمة المراجعة.

## **ثانياً: الأسباب التي تؤدي إلي زيادة وإنخفاض أتعاب المراجعة**

تكمن أهم أسباب زيادة أتعاب عملية المراجعة في بعض النقاط الهامة المتمثلة في، زيادة المسؤولية القانونية التي تقع علي عاتق مراجع الحسابات الخارجي والتي تؤدي إلي زيادة جهده المبذول وبالتالي زيادة حجم الأتعاب التي يتقاضاها. وتوضيح مدي قدرة الشركة علي الإستمرار والكشف عن أي تحريفات في البيانات المالية يؤدي إلي زيادة عدد ساعات العمل وإرتفاع مستوي الجهد المبذول وبالتالي زيادة أتعاب عملية المراجعة. وأيضاً مخاطر التقاضي التي قد يتعرض لها مراجع الحسابات تؤدي إلي زيادة أتعابه وذلك لتعويضه عن الجهد المبذول في عملية المراجعة.

أما بالنسبة لإنخفاض أتعاب عملية المراجعة فتكمن في أنه بعد فشل مكتب آرثر اندرسن والذي كان من أكبر خمس مكاتب مراجعة أدي ذلك إلي التركيز بصورة كبيرة علي سوق مراجعة الحسابات وتعزيز مكاتب المراجعة مما أدي إلي تغيير منهجية تسعير خدمات المراجعة وهذا له القدرة علي تخفيض الأتعاب. (أبو سمهانة، ٢٠١٥ : الجمهوري، ٢٠١٦)

### ثالثاً: نموذج أتعاب عملية المراجعة

علي الرغم من أن الأتعاب غير العادية تمثل محور الإهتمام في البحث الحالي إلا أن معرفة الأتعاب الكلية والتطرق لها والتعرف علي محددات قياسها يعد أمراً هاماً، والتي يتم قياسها من خلال نموذج عام لقياس الأتعاب الكلية. (مطاوع، ٢٠١٩)، وهو عبارة عن نموذج تحليل إنحدار متعدد تمثل فيه الأتعاب الفعلية (الكلية) المدفوعة للمراجع المتغير المستقل، بينما تتمثل المتغيرات المؤثرة (المعدلة) في الخصائص التي تؤثر علي تحديد تلك الأتعاب، وبتقدير معلمات ذلك النموذج، وبإختبار معنوية هذه المعلمات، يمكن التعرف علي الخصائص التي يكون لها تأثير معنوي علي الأتعاب المدفوعة للمراجع مقابل عملية المراجعة. (عبية، ٢٠١٤) ويمكن وضع نموذج أتعاب عملية المراجعة علي الصورة العامة التالية:

$$ADFEES = \beta_0 + \beta_{1...k} (\text{Moderating Variables}) + \varepsilon.$$

حيث يشير المتغير (ADFEES) إلي الأتعاب الفعلية المدفوعة للمراجع مقابل عملية المراجعة، بينما تشير المتغيرات المعدلة (المؤثرة) Moderating Variables إلي المتغيرات التي تثبت تأثيرها علي أتعاب عملية المراجعة والمتمثلة في البحث الحالي في (نوع صناعة العميل)، بينما تشير (ε) إلي قيمة الأتعاب غير العادية (الإجمالية) من خلال بواقي نموذج الإنحدار.

## ماهية جودة عملية المراجعة:

### أولاً: المفاهيم المختلفة لجودة عملية المراجعة.

وفيما يلي أهم التعريفات التي وردت في الفكر المحاسبي عن مفهوم جودة عملية المراجعة وذلك تبعاً لوجهات نظر الباحثين والدراسات السابقة ومعايير المراجعة.

فيكمن مفهوم جودة عملية المراجعة علي أساس مدي الإلتزام بالمعايير في أنه إكتشاف الأخطاء المدركة بالقوائم المالية في ضوء قيام المراجع بالمراجعة وإجراء الإختبارات اللازمة تبعاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها. أما علي أساس الدراسات السابقة ووجهة نظر الباحثين فتعرف جودة عملية المراجعة علي أنها عبارة عن أداء المراجع لعملية المراجعة بكفاءة وفعالية وإتباع الإجراءات والأساليب والمعايير أثناء القيام بعمل القوائم المالية للشركة محل المراجعة. (Davidson &Dean, 1993; Knechel, 2009)

ومن خلال ما سبق، يتضح في البحث الحالي أن تحديد مفهوم واضح لجودة المراجعة من الأمور الصعبة وذلك لصعوبة وضع حدود للنطاق أو المجال الذي يمكن أن يغطي مفهوم جودة المراجعة. وبشكل عام نري أن مفهوم جودة المراجعة يجب أن يشمل الأبعاد الآتية التخطيط الجيد لأداء عملية المراجعة بكفاءة وفعالية، التأهيل العلمي والعملي للمراجع، جودة تنفيذ العمل، الإلتزام بمعايير المحاسبة والمراجعة الصادرة من المنظمات المهنية، تحقيق أهداف عملية المراجعة في الوقت المناسب وبالجودة والمستوي المطلوب.

## ثانياً: أهمية جودة عملية المراجعة

بالنسبة للمراجع ترجع أهمية تنفيذ عملية المراجعة بجودة عالية إلي تقليل الأخطاء وبالتالي تقليل خطر النقصاني وزيادة الأتباع المقدمة له والحفاظ علي سمعة مكتب المراجعة مما ينعكس بالإيجاب علي محافظة مكتب المراجعة علي العملاء الحاليين وبالتالي جذب عملاء جدد. وبالنسبة للشركة محل المراجعة ترجع أهمية إهتمامها بجودة عملية المراجعة إلي تأكيد وإضفاء الثقة في تقارير المراجعة حول قوائمها المالية. وبالنسبة للمنظمات المهنية ترجع أهمية تنفيذ عملية المراجعة بجودة عالية إلي زيادة الثقة فيها وفي المعايير الموضوعه والمحافظة علي سمعة المهنة وتحسين نظرة المجتمع لها. (عودة، ٢٠١١ : أندية، ٢٠١٦)

وفي هذا البحث نري أن جودة عملية المراجعة ترجع أهميتها إلي حقيقة أنها مطلب ضروري لجميع أطراف عملية المراجعة لتحقيق أهدافهم المختلفة، فهي تعتبر الركيزة الأساسية لكسب ثقة مستخدمي القوائم المالية، وتلعب دور أساسي في النمو الإقتصادي للمجتمع وزيادة درجة إستقراره المالي.

## ثالثاً: مقاييس جودة عملية المراجعة

يوجد العديد من المقاييس المستخدمة في جودة عملية المراجعة منها (إعادة عرض القوائم المالية- تقرير الإستمرارية- معامل إستجابة الأرباح- إدارة الأرباح) وتعد إدارة الأرباح من أكثر المؤشرات التي إعتد عليها الباحثين لقياس جودة عملية المراجعة، وتستهدف الإدارة من ذلك تحقيق مكاسب ذاتية أو تعظيم قيمة الشركة، مما يترتب عليه الإضرار بأصحاب المصالح في الأجل الطويل. (Awuye, 2022)

حيث نري أن مؤشر إدارة الأرباح يعتبر المقياس الأكثر ملائمة بالمقارنة بالمؤشرات الأخرى وذلك لأنه أكثر فعالية وشمولية لجودة عملية المراجعة في البيئة المصرية حالياً.

وتكمن أهم أسباب ممارسة إدارة الأرباح في ٣ أنواع رئيسية وهي **دوافع الحوافز التعاقدية**، والتي تهدف إلي رصد وتنظيم العقود بين الشركة والملاك و**دوافع متعلقة بتقييم السوق المالي**، ويكون الغرض منها زيادة الربح وتجنب الإفصاح عن أرباح أقل من المستوي المتوقع من قبل المحللين الماليين وأيضاً **دوافع الحوافز التنظيمية**، والتي تعتبر مؤشراً لتعثر الشركة.

وبناءً علي ما سبق، فإنه لقياس إدارة الأرباح والتي تعتبر مؤشر لجودة عملية المراجعة، يتم الإعتماد علي نموذج جونز المعدل بالأداء **Modified Jones Model** لقياس الإستحقاقات، حيث أنه يعد النموذج الأفضل في قياس الإستحقاقات. وتتمثل خطوات إحتساب الإستحقاقات التقديرية وفقاً لنموذج جونز المعدل في الآتي:

(أ) **إحتساب الإستحقاقات الكلية (TA<sub>it</sub>)**

وذلك من خلال الفرق بين صافي الدخل والتدفق النقدي التشغيلي. ويتم إحتسابها من خلال المعادلة التالية:

$$TA_{it} = NI_{it} - OCF_{it}$$

(حيث تشير TA<sub>it</sub> إلي الإستحقاقات الكلية للشركة، NI صافي الدخل، OCF<sub>it</sub> التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية للشركة).

(ب) **الإستحقاقات غير التقديرية**

### **Non- Discretionary Accruals**

تمثل ما يجب أن تكون عليها الإيرادات والمصروفات وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً. ويتم إحتساب قيم المستحقات غير التقديرية من خلال نموذج جونز المعدل بالأداء عند قياس متغير جودة عملية المراجعة، ويأخذ ذلك النموذج الشكل التالي:

$$TA_{it} / AT_{it-1} = \beta_0 + \beta_1 (1/AT_{it-1}) + \beta_2 [(\Delta REV_{it} - \Delta AR_{it})/A_{it-1}] + \beta_3 (PPE_{it}/AT_{it-1}) + \beta_4 ROA_{it-1} + \varepsilon_{it}$$

حيث تشير تلك المتغيرات الخاصة بالنموذج إلي  
 (الإستحقاقات المحاسبية الكلية  $TA_{it}$  - إجمالي الأصول  $AT_{it}$  -  
 التغير في صافي المبيعات  $-\Delta REV_{it}$  - التغير في صافي العملاء  
 وأوراق القبض  $\Delta AR$  - إجمالي الأصول الثابتة  $PPE$  - العائد  
 علي الأصول  $ROA$  - بيانات الشركة في السنة الحالية  $It$  -  
 بيانات الشركة في السنة السابقة  $It-1$  - بواقي النموذج والتي تمثل  
 الإستحقاقات التقديرية  $\varepsilon_{it}$  - ثابت المعادلة  $\beta_0$  - معاملات الإنحدار  
 $(\beta_1, \beta_2, \beta_3, \beta_4$

### ج) الإستحقاقات الإختيارية (التقديرية)

#### Discretionary Accruals

عبارة عن التعديلات التي تقوم بها الشركة بناءً علي  
 حكمها الشخصي تحقيقاً لأهداف ونتائج مرغوب فيها. ويتم  
 إحتسابها من خلال المعادلة التالية:

$$NA_{it} = TA_{it} - ANA_{it}$$

والتي تمثل الفرق بين المستحقات الكلية ( $TA_{it}$ )  
 والمستحقات غير الإختيارية ( $ANA_{it}$ ).

## المدخل الثالث: تحليل أثر نوع صناعة العميل علي العلاقة بين الأتعاب غير العادية وجودة عملية المراجعة.

أدت عمليات الإحتيال التي قامت بها شركات Xerox و Enron و WorldCom و Tyco إلي إندلاع الأزمة المالية العالمية في عام ٢٠٠٨ (GFC) ، مما أدى إلى مطالبات بتحسين كفاءة عملية المراجعة والنزاهة والثقة في إعداد التقارير المالية، ويتطلب هذا الوضع المزيد من التغييرات في صناعة عملية المراجعة، مثل تحديد ما إذا كان المراجعون يفتقرون إلى الخبرة أو الاستقلال أو الدافع لتحليل السجلات المالية للمنظمات بدقة (Shahzad et al., 2018; Mardijuwono & Subianto, 2018).

وفي الوقت الحالي، هناك حاجة متزايدة إلى مراجعيين متخصصين يتميزون في الصناعات والشركات التي يعملون بها (He et al., 2021; Khaksar et al., 2021) حيث يعمل المراجعون على تحسين خبراتهم في قطاع معين من خلال معرفة المزيد عن المميزات الفريدة لعملائهم. (Alavitabari & Bazrafshan, 2009) وبالتالي قد توفر الخبرة الصناعية فرصًا ممتازة لإجراء عمليات مراجعة عالية الجودة للعديد من الشركات ذات المتطلبات المماثلة.

حيث يعتبر المراجعون الخبراء أكثر كفاءة ويتقاضون أتعاب مراجعة أعلي من المراجعون غير المتخصصين في نفس المجال. ويميل هؤلاء المراجعون أكثر إلى دعم أصحاب المصلحة للحصول على معلومات مالية جديرة بالثقة، مما يقلل من المعلومات غير المتماثلة الناتجة عن مسألة الوكالة.



وبالتالي، يمكن للمديرين تقديم مؤشرات بشأن موثوقية الموارد المالية المعلنة للشركة. (Mohammadi et al., 2021)

ويعد التخصص الصناعي للمراجع أحد الإتجاهات الحديثة في تطوير مهنة المراجعة وتعتبر بعداً من أبعاد الخبرة التي يجب توافرها في المراجع والتي تؤدي إلي زيادة فعالية عملية المراجعة، كما تعمل علي زيادة إدراك المراجع لمخاطر المراجعة المرتبطة بنوع صناعة العميل والقدرة علي تقادي تلك المخاطر مما ينعكس ذلك بالإيجاب علي جودة عملية المراجعة. (Dao & Pham, 2014; Abdillah et al., 2019)

حيث يؤدي تخصص المراجع في صناعة معينة إلي مستوي عالي من الكفاءة المهنية، حيث أن الإستثمار الإضافي في الخبرة يمكن أن يكون له تأثير إيجابي علي أتعاب عملية المراجعة وذلك من خلال أن الخبرة العالية تؤدي إلي جودة مراجعة أعلي. ومن ثم نجد أن التخصص الصناعي للمراجع في صناعة معينة يرتبط بشكل إيجابي بأتعاب المراجعة وجودة عملية المراجعة. (Kanakriyah, 2020)

حيث تعتبر خبرة مراجع الحسابات في صناعة معينة عاملاً بين الشركات ومكاتب المراجعة، فيكون لديهم الإلمام الكافي والمعرفة والخبرة مقارنة بغير المتخصصين في صناعة معينة مما يكون لديهم القدرة علي إكتشاف الأخطاء والغش بالقوائم المالية، حيث أن خبرة المراجع وتخصصه في صناعه الشركة يؤدي لزيادة وتحسين جودة أدائه مما ينعكس ذلك بطريقة إيجابية علي جودة عملية المراجعة. (أبو جيل، ٢٠٢٠)

وتعمل الخبرة المتخصصة للمراجع في صناعة العميل علي زيادة قدرته في التنبؤ بكافة المخاطر التي من الممكن أن تواجهه أثناء عمله وأيضاً جعله أكثر قدره علي التخطيط لعملية المراجعة بكفاءة عالية مما يزيد من فعاليه عملية المراجعة في إكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية والقيام بمعالجتها مما يساهم ذلك في التقليل من مخاطر المراجعة وبالتالي زيادة جودة عملية المراجعة. (Bhattacharya, 2020)

يعتبر التخصص الصناعي أساسي لمستقبل مكتب المراجعة، حيث قامت مكاتب المراجعة الكبيرة مؤخراً بإعادة هيكلتها علي أسس صناعية وذلك لتزايد أهمية دور التخصص في الصناعة في سوق المراجعة وقد أدى ذلك بالتبعية إلي التأثير علي تسعير خدمات المراجعة حيث يؤدي تخصص مكاتب المراجعة إلي إرتفاع أتعاب عملية المراجعة داخل هذه المكاتب. حيث يرتبط تسعير عملية المراجعة بالتخصص الصناعي للمراجع والقدرة التنافسية في السوق حيث تعتبر سمعة وخبرة المراجع أداة فعالة لتحديد قيمة المكتب وبالتالي تحديد أتعاب أعلي لمراجع الحسابات. علي عكس مكاتب المراجعة غير المتخصصة صناعياً والتي تتقاضى أتعاب مراجعة أقل عند مراجعة الشركة محل المراجعة. (Alharasis, et al., 2023)

وبالنسبة لإستخدامها في التحليل الإحصائي للدراسة التطبيقية، فقد إستخدم البحث الحالي متغير وهمي لقياس هذا المتغير، أي يأخذ القيمة ١ إذا كانت الشركة متخصصة في صناعة معينة، يأخذ القيمة صفر إذا كان غير ذلك.

## المدخل الرابع: الدراسة التطبيقية

### أولاً: مجتمع وعينة الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة من جميع الشركات المقيدة في البورصة المصرية من القطاعات المختلفة خلال الفترة من ٢٠١٧ – ٢٠٢١ وبناءً على إستخدام الباحثة أسلوب الحصر الشامل لتلك الشركات فقد بلغ العدد الإجمالي لها (١٠٣) شركة كونت (٣٠٩) مشاهدة. حيث تم إستبعاد الشركات التي تنتمي إلي قطاع البنوك أو قطاع الخدمات المالية والتي بلغت (١٩) شركة بإجمالي عدد مشاهدات (٥٧) مشاهدة وأيضاً قد تم إستبعاد الشركات غير المكتملة البيانات والتي بلغت عددها (٩) شركات بإجمالي عدد مشاهدات (٢٧) مشاهد. وقد تمثلت العينة النهائية للدراسة في (٧٥) شركة كونت (٢٢٥) مشاهدة خلال الفترة من ٢٠١٨ – ٢٠٢٠.

### ثانياً: متغيرات الدراسة

#### ➤ المتغير المعدل:

يتمثل في نوع صناعة العميل ويتم قياسه من خلال متغير وهمي، أي يأخذ القيمة ١ إذا كانت الشركة متخصصة في صناعة معينة، يأخذ القيمة صفر إذا كان غير ذلك.

#### ➤ المتغير المستقل:

يتمثل في الأتعاب غير العادية والتي يتم التوصل لها من خلال إستخدام بواقي تحليل الإنحدار بين اللوغاريتم الطبيعي للأتعاب الكلية والمتغير المعدل المتمثل في نوع صناعة العميل.

#### ➤ المتغير التابع:

يتمثل في جودة عملية المراجعة والتي يتم قياسها من خلال الإستحقاقات التقديرية بإستخدام نموذج جونز المعدل بالأداء.

## ➤ المتغيرات الحاكمة:

نأخذ في الإعتبار بعض المتغيرات الحاكمة التي لا تدخل محل إهتمام الدراسة الحالية ولكن سنتناولها كدراسة إضافية في الدراسة التطبيقية، وذلك للعمل علي زيادة ضبط البيئة التنظيمية لمهنة المراجعة في مصر. وتتمثل تلك المتغيرات في (حجم العميل) ويتم قياسه من خلال اللوغاريتم الطبيعي لإجمالي الأصول، (ربحية العميل) ويتم قياسه عن طريق صافي الربح بعد الضرائب إلي إجمالي الأصول، (نوع مكتب المراجعة) ويتم قياسه عن طريق متغير وهمي، يأخذ القيمة ١ إذا كان مكتب المراجعة أحد المكاتب الـ ٤ الكبرى، ويأخذ القيمة صفر إذا كان غير ذلك.

## ثالثاً: التحليل الإحصائي

إختبار الفرض الأول للدراسة: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الأتعاب غير العادية (بصفة إجمالية) وجودة عملية المراجعة.

$$A.Q = \beta_0 + \beta_1 (ABAF_{it}) + \varepsilon_{it}$$

### الجدول رقم (١)

إختبار العلاقة بين الأتعاب غير العادية (الإجمالية) وجودة عملية المراجعة

Correlations			
		الأتعاب	Unstandardized Residual
الأتعاب	Pearson Correlation	1	.000
	Sig. (2-tailed)		.998
	N	225	225
Unstandardized Residual	Pearson Correlation	.000	1
	Sig. (2-tailed)	.998	
	N	225	225

يتضح من الجدول رقم (١) أنه عند إختبار الفرض الأول بإستخدام معامل إرتباط بيرسون، أظهرت النتائج أن قيمة معامل الإرتباط (٠,٠٠) عند مستوي معنوية (٠,٩٩٨) أي أكبر من ٥% وهذا يدل علي عدم وجود علاقة بين الأتعاب غير العادية (بصفة إجمالية) وجودة عملية المراجعة.

إختبار الفرض الرئيسي الثاني: لا يوجد تأثير معنوي لنوع صناعة العميل علي العلاقة بين الأتعاب غير العادية (بصفة إجمالية) وجودة عملية المراجعة.

$$A.Q_{it} = \beta_0 + \beta_1 (ABAF_{it}) + \beta_2 (INDS_{it}) + \beta_3 (INDS_{it} * ABAF_{it}) + \varepsilon_{it}$$

حيث:

جودة عملية المراجعة (المستحقات التقديرية).	A.Q
الأتعاب غير العادية لعملية المراجعة.	ABAF <sub>it</sub>
نوع صناعة العميل.	INDS <sub>it</sub>
التفاعل بين نوع صناعة العميل والأتعاب غير العادية لعملية المراجعة للشركة i في السنة t.	INDS <sub>it</sub> * ABAF <sub>it</sub>

### الجدول رقم (٢)

(إذا كانت الشركة متخصصة في صناعة معينة)

	Estimate	S.E.	C.R.	P	Label
Q <--- IF	1.000				

### الجدول رقم (٣)

إختبار تأثير نوع صناعة العميل (إذا كانت الشركة متخصصة في صناعة معينة) علي العلاقة بين الأتعاب غير العادية وجودة عملية المراجعة.

	Estimate	S.E.	C.R.	P	Label
	التأثير	الخطأ المعياري	القيمة المعيارية	مستوي المعنوية	
IF (أتعاب غير عادية)	0.183	0.018	10.346	***	par_1
e1	0.198	0.019	10.346	***	par_2

يتضح من الجدول رقم (٢) أنه، إذا كانت الشركة متخصصة في صناعة معينة فيوجد تأثير مباشر للألعاب غير العادية علي جودة عملية المراجعة، كما يتضح من الجدول (٣) أن قيمة مستوي المعنوية (\*\*\*) أقل من ٥%، كما يتضح أن القيمة المعيارية لتأثير الألعاب غير العادية علي الجودة إذا كانت الشركة متخصصة في صناعة معينة أكبر من ١,٩٦ وقيمتها ١٠,٣٤٦ وهذا يؤكد التأثير.

#### الجدول رقم (٤) (إذا كانت الشركة غير متخصصة في صناعة معينة)

	Estimate المعامل	S.E.	C.R.	P	Label
Q <--- IF	0.000				

#### الجدول رقم (٥)

إختبار تأثير نوع صناعة العميل (إذا كانت الشركة غير متخصصة في صناعة معينة) علي العلاقة بين الألعاب غير العادية وجودة عملية المراجعة.

	Estimate التأثير	S.E. الخطأ العشوائي	C.R. القيمة المعيارية	P مستوي المعنوية	Label
IF	0.024	0.011	2.112	0.035	par_3
e1	0.002	0.001	2.112	0.035	par_4

يتضح من الجدول رقم (٤) و(٥) أنه، إذا كانت الشركة غير متخصصة في صناعة معينة أن القيمة المعيارية لتأثير الألعاب غير العادية علي الجودة أكبر من ١,٩٦ وقيمتها ٢,١٢٢، كما يتضح أن قيمة مستوي المعنوية لهذا التأثير أقل من ٥% وتبلغ قيمتها (٠,٠٣٥)، وهذا يؤكد التأثير.

ولمعرفة ما إذا كان هذا المتغير متغير مُعدل أي يؤثر في العلاقة بين الألعاب غير العادية وجودة عملية المراجعة أم لا يتم توضيح ذلك في الجدول التالي:

## الجدول رقم (٦)

نتائج تقدير التحليل لمتغير نوع صناعة العميل كمتغير معدل في التأثير علي العلاقة بين الأتعاب غير العادية وجودة عملية المراجعة.

	par_1	par_2	par_3	par_4
par_1	0.000			
par_2	0.564	0.000		
par_3	-7.605	-7.852	0.000	
par_4	-10.200	-10.212	-1.902	0.000

من خلال الفرق بين القيمة المعيارية في حالة إذا كانت الشركة متخصصة في صناعة معينة والقيمة المعيارية في حالة إذا كانت الشركة غير متخصصة في صناعة معينة في الجدول رقم (٦)، إضح أن قيمة الفرق ٧,٦٠٥ أكبر من ١,٩٦ وهذا يدل علي أن المتغير المتمثل في (نوع صناعة العميل) متغير معدل أي يؤثر في العلاقة بين الأتعاب غير العادية وجودة عملية المراجعة.

## نتائج البحث

**تم التوصل في هذا البحث من خلال إختبار الفروض إلي النتائج التالية:**

- عند إختبار العلاقة بين الأتعاب غير العادية (بصفة إجمالية) وجودة عملية المراجعة تبين أن النموذج غير معنوي أي أنه لا يوجد تأثير للمتغير المستقل المتمثل في الأتعاب غير العادية الإجمالية علي المتغير التابع المتمثل في جودة عملية المراجعة. وبناءاً علي ذلك، يتم قبول الفرض العدم الذي يقر بعدم وجود علاقة معنوية بين الأتعاب غير العادية (الإجمالية) وجودة عملية المراجعة.

- أن المتغير المعدل المتمثل في (نوع صناعة العميل)، إتضح من خلال الفرق بين القيمة المعيارية في حالة إذا كانت الشركة متخصصة في صناعة معينة والقيمة المعيارية في حالة إذا كانت الشركة غير متخصصة في صناعة معينة، أن هذا المتغير مُعدل ويؤثر في العلاقة بين الأتعباب غير العادية الإجمالية وجودة عملية المراجعة، أي يتم قبول الفرض البديل ورفض الفرض العدم.
- بالنسبة للمتغيرات الحاكمة، إتضح وجود تأثير طردي معنوي دال إحصائياً لربحية العميل، بينما بالنسبة لحجم العميل وحجم مكتب المراجعة فقيمة مستوي المعنوي لهما أكبر من ٥% أي أنهما لا يؤثران في المتغير التابع المتمثل في (جودة عملية المراجعة).

## المراجع باللغة العربية

- أبو جبل، نجوى محمود أحمد (٢٠٢٠)، " تحليل العلاقة بين التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات وجودة التقارير المالية - بالتطبيق على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة - جامعة عين شمس، م٢١، ٤٤، ص ص ١٤٤ - ١٩٧ .
- أبو سميحة، نفين عبد الله (٢٠١٥)، "العوامل المؤثرة في تحديد أتعباب مراجعة الحسابات"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة - قسم المحاسبة والمراجعة، جامعة عين شمس، م١٩، ٢٤، ص ص ٥٣٦ - ٥٦٥ .
- أندية، خالد علي (٢٠١٦)، "جودة المراجعة: دراسة ميدانية لتأثير عوامل مرتبطة بمكتب المراجعة من منظور مراجعي الحسابات"، مجلة المعرفة، كلية التجارة - ترهونة، جامعة الزيتونة، ٤٤، ص ص ١ - ٤١ .
- الجمهودي، إيمان عبد الفتاح حسن قرني (٢٠١٦)، "إطار مقترح للتعامل مع مشكلة الفساد المالي والإداري في جمهورية مصر العربية في إطار حوكمة الشركات وبعض آليات القانون الأمريكي Oxley – Sarbanes : دراسة تطبيقية"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة - جامعة بنها، م٣٧، ٤٤، ص ص ١٠١ - ١٥٦ .



- عيبة، أحمد حسين (٢٠١٤)، " أثر الأتعاب غير العادية علي جودة عملية المراجعة: دراسة تطبيقية علي شركات المساهمه المقيدة في البورصة المصرية"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة – جامعة المنصورة، م٣٨، ٣٤، ص ص ٢٦١ – ٣٠١
- عودة، علاء الدين صالح (٢٠١١)، "أثر منهج التدقيق القائم علي مخاطر الأعمال علي جودة التدقيق"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة الشرق الأوسط، الأردن.
- مطاوع، احمد كمال، (٢٠١٩)، " تفسير دلالة الأتعاب غير العادية في ضوء علاقتها بجودة عملية المراجعة ودوافع الإدارة تجاة إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية"، مجلة البحوث المحاسبية، كلية التجارة – جامعة طنطا، العدد ١ يونيو.

### المراجع باللغة الأجنبية

- Abdillah, M.R., Mardijuwono, A.W. and Habiburrochman, H. (2019), "The effect of company characteristics and auditor characteristics to audit report lag", Asian Journal of Accounting Research, Vol. 4 No. 1, pp. 129-144.
- Alavitabari, H. and Bazrafshan, A. (2009), "Earnings quality: some evidence on the role of auditor tenure and auditors' industry expertise", Journal of Accounting and Economics, Vol. 47 No. 3, pp. 265-287.
- Alharasis, E. E., Alidarous, M., & Jamaani, F. (2023). Auditor industry expertise and external audit prices: empirical evidence from Amman Stock Exchange-listed companies. Asian Journal of Accounting Research, 8(1), 94-107.
- Asthana, S. C., & Boone, J. P. (2012). Abnormal audit fee and audit quality. Auditing: a journal of practice & theory, 31(3), 1-22.
- Awuye, I. S. (2022). The impact of audit quality on earnings management: Evidence from France. Journal of Accounting and Taxation, 14, 52-63.

- Bhattacharya, A., & Banerjee, P. (2020). An empirical analysis of audit pricing and auditor selection: evidence from India. *Managerial Auditing Journal*, 35(1), 111-151.
- Blankley, A. I., Hurtt, D. N., & MacGregor, J. E. (2012). Abnormal audit fees and restatements. *Auditing: a journal of practice & theory*, 31(1), 79-96.
- Chang, H., Fang, J., & Mo, P. L. L. (2023). Auditor career concerns, audit fees and audit quality. *Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics*, 30(1), 30-55.
- Dao, M., & Pham, T. (2014). Audit tenure, auditor specialization and audit report lag. *Managerial Auditing Journal*, 29(6), 490-512.
- Davidson, R. A., & Neu, D. (1993). A note on the association between audit firm size and audit quality. *Contemporary accounting research*, 9(2), 479-488.
- Emife, M. E. H., & Jeroh, E. (2022). Determinants of abnormal audit fees in international financial reporting standards-based financial statements. *Ekonomski horizonti*, 24(1), 75-93.
- Feldmann, D. A., Read, W. J., & Abdolmohammadi, M. J. (2009). Financial restatements, audit fees, and the moderating effect of CFO turnover. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 28(1), 205-223.
- Francis, J. R., & Wang, D. (2005). Impact of the SEC's public fee disclosure requirement on subsequent period fees and implications for market efficiency. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 24(s-1), 145-160.
- He, X., Kothari, S.P., Xiao, T. and Zuo, L. (2021), "Industry-specific knowledge transfer in audit firms: evidence from audit firm mergers in China", *The Accounting Review*, Vol. 97 No. 3, pp. 249-277.
- Ilaboya, O. J., Izevbekhai, M. O., & Ohiokha, G. (2017). Determinants of abnormal audit fees in Nigerian quoted companies. *Ekonomiska misao i praksa*, (1), 65-83.
-

- Kanakriyah, R. (2020). Model to determine main factors used to measure audit fees. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 24(2), 1-13.
- Khaksar, J., Salehi, M. and Lari DashtBayaz, M. (2021), "The relationship between auditor characteristics and fraud detection", *Journal of Facilities Management*, Vol. 20 No. 1, pp. 79-101.
- Knechel, W. R. (2009). *Audit lessons from the economic crisis: Rethinking audit quality*. Maastricht, The Netherlands: Maastricht University.
- Mardijuwono, A.W. and Subianto, C. (2018), "Independence, professionalism, professional skepticism: the relation toward the resulted audit quality", *Asian Journal of Accounting Research*, Vol. 3 No. 1, pp. 61-71.
- Mohammadi, H., Salehi, M., Arabzadeh, M. and Ghodrati, H. (2021), "The effect of auditor narcissism on audit market competition", *Management Research Review*, Vol. 44 No. 11, pp. 1521-1538.
- Naser, K., & Hassan, Y. M. (2016). Factors influencing external audit fees of companies listed on Dubai Financial Market. *International Journal of Islamic and Middle Eastern Finance and Management*, 9(3), 346-363.
- Shahzad, K., Pouw, T., Rubbaniy, G. and El-Temtamy, O. (2018), "Audit quality during the global financial crisis: the investors' perspective", *Research in International Business and Finance*, Vol. 45, pp. 94-105.
- Simunic, D. A. (1980). The pricing of audit services: Theory and evidence. *Journal of accounting research*, 161-190.
- Soyemi, K. A., & Olowookere, J. K. (2013). Determinants of external audit fees: Evidence from the banking sector in Nigeria. *Research journal of finance and accounting*, 4(15), 50-58.
- Triteschler, J. (2013). *Audit quality: Association between published reporting errors and audit firm characteristics*. Springer Science & Business Media.