



مجلة الشروق للعلوم التجارية
ISSN: 1687/8523
Online :2682-356X
2007/12870
sjcs@sha.edu.eg
موقع المجلة : <https://sjcs.sha.edu.eg/index.php>



دراسة تحليلية للعوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مراقب الحسابات: دراسة نظرية تحليلية

الأستاذ الدكتور/ محمد أحمد إبراهيم خليل
أستاذ المحاسبة والمراجعة - كلية التجارة - جامعة بنها
mkhalil163@hotmail.com

الباحث/ رامي السيد عبدالعاطي السيد القزاز
مدرس مساعد بقسم المحاسبة - المعهد العالي للإدارة وتكنولوجيا المعلومات (كفر الشيخ)
hadeerramy12@gmail.com

الكلمات الافتتاحية:

أتعاب مراقب الحسابات، القدرة الإدارية، التخصص الصناعي، خدمات بخلاف المراجعة، المراجعة المشتركة، دوران مراقب الحسابات.

التوثيق المقترح وفقا لنظام APA :

خليل، محمد أحمد إبراهيم، القزاز، رامي السيد عبدالعاطي (2025)، دراسة تحليلية للعوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مراقب الحسابات: دراسة نظرية تحليلية، مجلة الشروق للعلوم التجارية، العدد السابع عشر، المعهد العالي للحاسبات وتكنولوجيا المعلومات، أكاديمية الشروق،

دراسة تحليلية للعوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مراقب الحسابات:

دراسة نظرية تحليلية

مستخلص البحث

عنوان الدراسة: دراسة تحليلية للعوامل المؤثرة لتحديد أتعاب مراقب الحسابات: دراسة نظرية تحليلية.

هدف البحث إلى إجراء دراسة تحليلية للعوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مراقب الحسابات للشركات المساهمة غير المالية المقيدة في البورصة المصرية وقام الباحثان بتقسم هذه العوامل إلى ثلاثة مجموعات عوامل متعلقة بالمنشأة محل المراجعة على تحديد أتعاب مراقب الحسابات، وعوامل متعلقة بمكتب مراقب الحسابات على تحديد أتعاب مراقب الحسابات، وعوامل متعلقة بعملية المراجعة على تحديد أتعاب مراقب الحسابات، وقام الباحثان بالتعرف على الإطار النظري من خلال مفهوم أتعاب مراقب الحسابات، وأنواعها، وعوامل ومحددات تحديد أتعاب مراقب الحسابات، وبعد إجراء تحليل العوامل تم التوصل إلى بعض النتائج والتوصيات، وتتمثل النتائج في زيادة التزام الشركة بمعايير الحوكمة الرشيدة، يؤدي إلى زيادة الوقت والجهد المطلوب لعملية المراجعة، وبالتالي يؤثر على الأتعاب التي يتقاضاها مراقب الحسابات بالزيادة، كلما زاد حجم الشركة زادت أتعاب مراقب الحسابات، وذلك لأن الشركات الكبيرة تتميز بمعاملات أكثر تعقيداً وحجماً، مما يتطلب من مراقب الحسابات بذل المزيد من الجهد والوقت لإجراء عمليات المراجعة بشكل دقيق وشامل، كلما زاد تعقيد العمليات، زادت صعوبة المراجعة وبالتالي ارتفعت أتعاب مراقب الحسابات، وأن فهم العلاقة بين درجة تعقيد عمليات العمل وأتعاب مراقب الحسابات أمراً هاماً لكل من مراقبي الحسابات وعمله، وتتمثل التوصيات، في تفعيل برامج التدريب المستمر من خلال الاعتماد على نظام تقييم للمهارات يضمن أن المراجعين يتمتعون بمهارات عالية تتماشى مع متطلبات السوق، إنشاء نظام لتقييم الأداء لمراقبي الحسابات من خلال تكليف جهة مستقلة بتقييم الأداء لضمان الحيادية والموضوعية، تفعيل التعاون مع الجهات الرقابية والمهنية من خلال العمل مع الهيئة العامة للرقابة المالية لتطوير إطار تنظيمي شامل يتضمن معايير واضحة لتقدير الأتعاب وأيضاً آليات فعالة للرقابة والمراجعة.

الكلمات الافتتاحية:

أتعاب مراقب الحسابات، القدرة الإدارية، التخصص الصناعي، خدمات بخلاف المراجعة، المراجعة المشتركة، دوران مراقب الحسابات.

القسم الأول: الإطار العام للبحث

مقدمة البحث:

تُعد أتعاب المراجعة، التي تدفع لمراقب الحسابات مقابل خدمة المراجعة من المحددات الهامة التي لها تأثير على فعالية جودة هذه الخدمة. حيث أكدت دراسة كل من (Sundgren, S., and Svanstrom, T., 2013, pp.31-55; Urhoghide, R., and Izedonmi, F., 2015, pp.48-58) على أن الانخفاض في أتعاب المراجعة يؤدي إلى انخفاض مستوى جودة المراجعة، لأن انخفاض الأتعاب يؤدي إلى قيام مراقب الحسابات بتخصيص عدد غير كاف من مراقبي الحسابات للمساعدات له والمنوط بهم أداء عملية المراجعة، وتخصيص وقت أقل لعملية مراجعة القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة، وذلك حتى تنخفض التكلفة التي يتحملها مراقب الحسابات عند القيام بعمله، لذا يجب أن تكون الأتعاب مناسبة للجهد المبذول في عملية المراجعة.

وتمثل أتعاب المراجعة المقابل المادي الذي يحصل عليه مكتب المراجعة نتيجة العلاقة التعاقدية بين المكتب وعميل المراجعة. وفي الغالب تلك الأتعاب تحدد من وجهة نظر مراقب الحسابات الذي يقوم بالموازنة بين تكلفة المراجعة متمثلة في تكلفة إجراءات المراجعة الأساسية والإضافية، والمخاطر المحتملة التي قد يتحملها مكتب المراجعة بسبب عملية المراجعة (مخاطر التقاضي). وذلك من جهة، وحجم منشأة العميل (محل المراجعة) وبعض السمات الأخرى لمنشأة العميل والتي قد تؤثر على عملية المراجعة من جهة أخرى. وعرفت أتعاب المراجعة بأنها المبالغ والأجور أو الرسوم التي يتقاضاها المراجع نظير قيامه بعملية مراجعة لحسابات منشأة ما، ويتم تحديد حجم الأتعاب بموجب عقد الاتفاق الذي يتم بين المنشأة محل الفحص والمراجع وفقاً للزمن الذي وستستغرق عملية المراجعة ونوع الخدمات المطلوبة وحجم العمليات، ومن أهم أشكال الأتعاب ما يلي:

1) الأتعاب الثابتة وهي المبلغ الذي يحدد مسبقاً ويكون ثابت غير قابل للزيادة في المستقبل، ويجب أن يكون متناسب مع المهمة المطلوبة من المراجع.

(2) الأتعاب المتغيرة وهذه الأتعاب تحدد وفقا للوقت الذي تستغرقه عملية المراجعة والجهد المبذول، ويمكن أن يحدد الأجر بناء على ساعات العمل.

(3) الأتعاب الشرطية وهي الأتعاب التي يتوقف الحصول عليها أو تحديد مقدارها بناء على تحقق أمر مستقبلي معين، ومن الممكن أن تكون نسبة مئوية من قيمة المنفعة التي تعود على العميل، ويعتبر هذا النوع من الأتعاب مخالف لقواعد وآداب سلوكيات المهنة.

وتتأثر أتعاب مراقب الحسابات بمجموعة من العوامل وقد كان السبق لتحديد تلك العوامل دراسة (Simunic, 1980, pp.161-190) في وضع نموذج شامل في ثمانينيات القرن الماضي لأتعاب المراجعة، والذي يتكون أركانه من البيئة التنافسية لمكتب المراجعة، حجم عميل المراجعة، تعقد عملية المراجع، صناعة الشركة محل المراجعة، خطر المراجعة، مدى وجود أزمات مالية للعميل، معدل دوران مراقب الحسابات، وحجم مكتب مراقب الحسابات. وهذه الأركان تمثل محددات أتعاب المراجعة أو بمعنى آخر العوامل التي تؤثر في تسعير خدمة المراجعة. ولقد تناولت العديد من الدراسات (Jl, H. J. 2017; Badawy, H. and Aly, A. 2018, pp.1-8, Oussii, A. A., and Taktak,) (N. B., 2018, pp.34-55; Silva, et al., 2020, pp193-217) العوامل أو المحددات المؤثرة في أتعاب المراجعة مثل؛ حجم العميل، تعقيد عملياته، مخاطر الأعمال، الأداء المالي، الرفع المالي، شكل الملكية، نوع الصناعة، تقرير الرقابة الداخلية، الالتزام الحوكمي، حجم مراقب الحسابات، التدوير التخصص الصناعي، تأخير التقرير، رأى المراجع، الاستمرارية، الخدمات المقدمة بخلاف عملية المراجعة.

ويرى الباحثان تأسيسا على ما سبق أنه يمكن تقسيم العوامل التي تؤثر على حجم أتعاب مراقب الحسابات الى ثلاث مجموعات **المجموعة الأولى** عوامل ترتبط بالمنشأة محل المراجعة (ومنها حجم الشركة، تعقيد عمليات العميل، مخاطر أعمال العميل، الأداء المالي للشركة، هيكل الملكية، نوع الصناعة، الالتزام الحوكمي، القدرة الإدارية)، **والمجموعة الثانية** عوامل ترتبط بمكتب مراقب الحسابات (ومنها حجم وسمعة المكتب، والتخصص الصناعي لمراقب الحسابات، دوران مراقب الحسابات)، **والمجموعة الثالثة** عوامل ترتبط ببيئة المراجعة (فترة إصدار تقرير المراجعة، المراجعة المشتركة، رأى مراقب الحسابات، الخدمات المقدمة بخلاف عملية المراجعة).

مشكلة البحث:

أن تحديد أتعاب المراجعة مسألة حيوية لكل من المراجعين والمنشآت الخاضعة للمراجعة سواء من حيث تقييم المراجعين لمدى عدالتها وتناسبها مع ما يبذلونه من جهد وما يتكبدون من تكلفة وما يتحملون من مسؤوليات 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. وتعتبر عملية تحديد الأتعاب من أعقد العمليات التي تواجه المراجع والعميل على حد سواء نظرا لارتباطها بعوامل عديدة متداخلة. ويقصد بالمراجعة على وجه التحديد تلك الإجراءات النظامية لفحص القوائم المالية، ومراجعة الدفاتر والسجلات وأنظمة الرقابة الداخلية والتحقق من أرصدة بنود قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، لإبداء الرأي الفني المحايد على صدق وسلامة القوائم المالية.

يربط البعض بين مقدار الأتعاب التي يحصل عليها مكتب المراجعة مقابل ما يؤديه من خدمات وبين دقة المراجعة، ويرون أن مكاتب المراجعة التي تطلب أتعاباً أكبر إنما يكون مقابل تقديمها لخدمات مراجعة ذات دقة عالية، من ناحية أخرى يرون أن الأتعاب المنخفضة تدفع بالمكتب الى تقليل الجهد المبذول في عملية المراجعة مما يؤدي الى انخفاض دقتها.

وعلى الرغم من تعدد الدراسات التي تناولت بيان تحديد أتعاب مراقب الحسابات، إلا أن نتائج هذه الدراسات قد جاءت متضاربة ولم تصل الى نتيجة موحدة يمكن الاعتماد عليها، فقد توصلت مجموعة من الدراسات الى وجود علاقة عكسية حيث أن أتعاب عملية المراجعة ترتبط بدقة عملية المراجعة حيث تعكس الأتعاب المرتفعة علاوة يتقاضاها مراقب الحسابات من عملائهم تتعلق بممارسات سيئة للمنشأة (Chun, M, and Rhee, S. 2015, pp.795– 808)، وهناك مجموعة أخرى من الدراسات توصلت إلى وجود علاقة إيجابية حيث أن ارتفاع الأتعاب أدى إلى ارتفاع جهد المراجعة، ومن ثم ارتفاع دقة المراجعة، كما يشير انخفاضها إلى انخفاض جهد المراجعة، ومن ثم انخفاض جودة المراجعة (Lobo, J., and Zhao, Y. 2013, Pp.1385–1412; Egmond, M., 2014) كما صدر حكم قضائي من المحكمة الاقتصادية بالقاهرة يدين فيه مجلس إدارة إحدى الشركات نتيجة لتقصيرها في القيام بأحد مسؤولياتها بتقدير أتعاب مراقب الحسابات المسئول عنها حيث صدر الحكم في هذا الخصوص بالطعن رقم (11444) لسنة 92 قضائية بتاريخ 2009/3/21 من المحكمة الاقتصادية بالقاهرة (<https://alliedforlegalandtaxadvice.com>).

يتأثر تسعير عملية المراجعة بالعديد من العوامل الاقتصادية، وقد حددت دراسة (Simunic, D., 1980, pp.161–190) أن أتعاب المراجعة هي نتيجة حاصل ضرب (كمية الخدمة المقدمة × سعر وحدة

المراجعة المطلوبة من قبل منشأة المراجعة)، وتتأثر كمية الخدمة المقدمة بنظام التقرير المالي للشركة عميل المراجعة، فيؤدي زيادة تعرض مراقب الحسابات لمخاطر التقاضي نتيجة فشل عملية المراجعة إلى زيادة جهد وساعات المراجعة لتخفيض مخاطر المراجعة إلى مستوى مقبول، وبالتالي زيادة أتعاب المراجعة نتيجة لزيادة جهد وساعات المراجعة، بالإضافة إلى مقابلة المخاطر المحتمل التعرض لها.

وبناء عليه، تمكن الباحثان من استخلاص العديد من النقاط التي تشكل في جوهرها الفجوة البحثية وهي على النحو التالي:

ندرة الدراسات البحثية التي اهتمت بدراسة وتحليل العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مراقب الحسابات وهو ما تتناوله الدراسة الحالية وذلك بالتطبيق على البيئة الاقتصادية المصرية باعتبارها نموذجاً هاماً للبيئات النامية، بينما تناولت دراسات أخرى دراسة تلك العوامل على بيئات اقتصادية متقدمة وبذلك يمكن تعميم نتائج هذه الدراسة على البيئات النامية، تساهم الدراسة الحالية في أدبيات الفكر المحاسبي بشأن تحليل العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مراقب الحسابات داخل أطراف عملية المراجعة.

لذلك تحاول الدراسة الحالية الإجابة على التساؤل الرئيسي التالي:

ما هي العوامل التي تؤثر في تحديد أتعاب مراقب الحسابات؟

وللإجابة على هذا التساؤل يجب الإجابة على تساؤلات فرعية وهي كما يلي:

- ما أثر العوامل المتعلقة بالمنشأة محل المراجعة على تحديد أتعاب مراقب الحسابات؟
- ما أثر العوامل المتعلقة بمكتب مراقب الحسابات على تحديد أتعاب مراقب الحسابات؟
- ما أثر العوامل المتعلقة بعملية المراجعة على تحديد أتعاب مراقب الحسابات؟

أهداف البحث:

يتمثل الهدف الرئيسي للبحث في دراسة وتحليل دراسة تحليلية للعوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مراقب الحسابات للشركات المساهمة غير المالية المقيدة في البورصة المصرية ويشمل الهدف الرئيسي مجموعة أهداف فرعية وهي كما يلي:

- دراسة وتحليل العوامل المتعلقة بالمنشأة محل المراجعة على تحديد أتعاب مراقب الحسابات.
- دراسة وتحليل العوامل المتعلقة بمكتب مراقب الحسابات على تحديد أتعاب مراقب الحسابات.

➤ دراسة وتحليل العوامل المتعلقة بعملية المراجعة على تحديد أتعاب مراقب الحسابات.

أهمية البحث:

تتبع أهمية البحث من تقديمه تحليل علمي ومنطقي من البيئة المصرية كمثال هام على الاقتصاديات النامية عن العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مراقب الحسابات للشركات المساهمة غير المالية والمقيدة بالبورصة المصرية، كما أن نتائج هذا البحث قد تكون محل اهتمام مجالس الإدارات وأصحاب المصالح والهيئات المهنية والرقابية، بسبب مساهمة هذه الدراسة في حسم الجدل البحثي بشأن العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مراقب الحسابات.

منهج البحث:

اعتمد الباحثان على المنهج الاستنباطي في مراجعة أدبيات الفكر المحاسبي والمتعلقة بموضوع البحث للاستفادة منها في صياغة الإطار النظري للبحث، وكذلك اعتمد الباحثان على المنهج التحليلي وذلك لبيان أثر العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مراقب الحسابات للشركات المساهمة المقيدة بالبورصة المصرية، كما قدم الباحثان دراسة تحليلية معتمدة على أسلوب التحليل العلمي لدراسة العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مراقب الحسابات بهدف تطوير قياس العلاقة بين تلك العوامل وأثرها على تحديد أتعاب مراقب الحسابات.

خطة البحث:

انطلاقاً من أهمية البحث وتحقيقاً لأهدافه المنشودة وللإجابة على تساؤلاته البحثية، قام الباحثان بتقسيم الأجزاء المتبقية من هذا البحث على النحو التالي: يعرض القسم الثاني عرض الدراسات السابقة، بينما يتناول القسم الثالث الإطار النظري للدراسة، وسيركز الباحثان في القسم الرابع على تحليل أثر تلك العوامل على تحديد أتعاب مراقب الحسابات، بينما يتناول القسم الخامس النتائج والتوصيات والتوجهات البحثية المستقبلية.

القسم الثاني: الدراسات السابقة:

قام الباحثان باستقراء بعض الدراسات التي لها صلة وثيقة بالدراسة في حدود علمهما وهذا ما يتم عرضه في الجزء التالي.

1- دراسة (Gandía & Huguet, 2018):

هدفت الدراسة إلى فحص العلاقة بين أتعاب مراقب الحسابات وإدارة الأرباح، مع التركيز على تأثير نوع المراجعة على هذه العلاقة (المراجعة الشاملة - المراجعة المحدودة)، وتحديد ما إذا كانت أتعاب المراجعة تؤثر بشكل مختلف على إدارة الأرباح في حالة المراجعة الشاملة مقارنة بالمراجعة المحدودة، وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة سلبية بين أتعاب مراقب الحسابات وإدارة الأرباح، مما يعني أن ارتفاع أتعاب مراقب الحسابات يميل إلى تقليل إدارة الأرباح، كما أظهرت النتائج أيضاً أن هذه العلاقة تختلف باختلاف نوع المراجعة، حيث كانت العلاقة أكثر وضوحاً في حالة المراجعة الشاملة مقارنة بالمراجعة المحدودة، وتشير إلى أن المراجعة الشاملة قد تكون أكثر فعالية في الحد من إدارة الأرباح مقارنة بالمراجعة المحدودة، وذلك باستخدام عينة من الشركات الإسبانية المدرجة في بورصة مدريد خلال الفترة من 2011م إلى 2017م، وتضمنت العينة (1365) شركة، تم تقسيمها إلى مجموعتين: (مجموعة الشركات التي خضعت للمراجعة الشاملة، مجموعة الشركات التي خضعت للمراجعة المحدودة)، وتوصي الدراسة للمنظمين والمراقبين الماليين إعادة النظر في أتعاب مراقب الحسابات لضمان أن يكون هناك حافز للمراجعين للحد من إدارة الأرباح، وتوصي أيضاً الشركات باختيار مراجعين مؤهلين وذوي خبرة عالية، لضمان جودة المراجعة والحد من إدارة الأرباح، كما توصي أيضاً المستثمرين بمراجعة تقارير المراجعة بعناية، لضمان دقة المعلومات المالية والحد من مخاطر إدارة الأرباح.

2- دراسة (Sahbay Ghorghi, et al., 2019):

هدفت الدراسة إلى فهم وتحليل العلاقة بين تقارير المراجعة وأتعاب مراقب الحسابات، مع التركيز على دور إستراتيجيات الأعمال للشركات، توصلت الدراسة إلى وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين

تقارير المراجعة وأتعاب مراقب الحسابات. هذا يعني أن الشركات التي تحصل على تقارير مراجعة أكثر إيجابية (أي تقارير تشير إلى مخاطر أقل) تدفع أتعاب مراجعة أقل، كما توصلت أيضاً أن إستراتيجيات الأعمال للشركات تؤثر على العلاقة بين تقارير المراجعة وأتعاب مراقب الحسابات، ففي الشركات ذات إستراتيجيات الأعمال القوية (مثل تلك التي تتمتع بميزة تنافسية عالية)، تكون العلاقة بين تقارير المراجعة وأتعاب مراقب الحسابات أضعف. بمعنى آخر، تميل هذه الشركات إلى دفع أتعاب مراجعة أقل بغض النظر عن تقارير المراجعة التي تحصل عليها، كما تشير إلى أن الشركات ذات إستراتيجيات الأعمال القوية تتمتع بمخاطر أقل لخرق القواعد، مما يقلل من احتياجها إلى المراجعة المكثف، هذا يؤدي إلى تقارير مراجعة أكثر إيجابية وأتعاب مراجعة أقل، وذلك باستخدام عينة (242) شركة مدرجة في بورصة طهران للأوراق المالية خلال الفترة من 2014م إلى 2018م، وتوصي الدراسة الشركات بتطوير إستراتيجيات أعمال قوية لتحسين تقارير المراجعة وخفض أتعاب المراجعة، كما توصي الدراسة المراجعين بمراعاة إستراتيجيات الأعمال للشركات عند تقييم مخاطر المراجعة وتحديد أتعاب مراقب الحسابات، كما توصي الدراسة المنظمين بوضع معايير مراجعة تتضمن إستراتيجيات الأعمال للشركات.

3- دراسة (الصفتي، 2020):

هدفت الدراسة إلى قياس تأثير أتعاب المراجعة على مخاطر الغش من خلال تأثيرها على أداء المراجعين لبعض واجباتهم المهنية وفقاً للمعايير المهنية تجاه مخاطر الغش، وهي التزام الشك المهني ومناقشة فريق المراجعة، وحيث أن المعايير المهنية حددت مسئولية المراقب عن الغش في حدود نطاق فحصه، وبالتالي أصبح المراقب يلعب دوراً في تحديد نطاق مسئوليته عن الغش استناداً لممارسته أحكامه المهنية، وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين قيمة أتعاب المراجعة النسبية ومستوى الشك المهني لدى مراقبي الحسابات، كما توصلت أيضاً إلى وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين قيمة أتعاب المراجعة النسبية ومستوى مناقشة أعضاء فريق المراجعة لدى مراقبي الحسابات، وأشارت أيضاً إلى أن مراقبي الحسابات الذين يتقاضون أتعاب مراجعة أعلى هم أكثر عرضة لكشف الغش من خلال ممارسة الشك المهني ومناقشة أعضاء فريق المراجعة بشكل فعال، ومن خلال إستقصاء عينة من مراقبي الحسابات بمصر إلى وجود تأثير إيجابي (طردى) معنوي للقيمة النسبية لأتعاب مراجعة العميل بالنسبة لإجمالي دخل مكتب المراجعة على مستوى الشك المهني للمراقب وعلى فعالية المناقشة بين أعضاء فريق المراجعة، وذلك باستخدام عينة عشوائية من مراقبي الحسابات في مصر، وكان حجم العينة (120) مراقب حسابات. وتوصي الدراسة بإفصاح مراقبي الحسابات بتقرير إضافي مرفق بتقرير المراجعة عن القيمة

النسبية لأتعاب مراجعة العميل بالنسبة لإجمالي دخل مكتب المراجعة عن كافة أنشطته وعن كافة المبالغ التي تقاضاها من عميل المراجعة.

4- دراسة (علي، 2021):

هدفت الدراسة إلى فحص ما إذا كان هناك تأثير لجائحة كورونا (COVID-19) على أتعاب مراقب الحسابات المتعلقة بمراجعة القوائم المالية السنوية للشركات، وتتضمن الدراسة تحليل الإصدارات المهنية والدراسات الأكاديمية السابقة المتعلقة بأتعاب مراقب الحسابات، فضلاً عن دراسة تداعيات جائحة كورونا على مهنة المحاسبة بشكل عام، وأتعاب مراقب الحسابات بشكل خاص، بالإضافة إلى تحديد العوامل الأخرى التي قد تؤثر على هذه الأتعاب مثل: (حجم الشركة، ومخاطر عميل المراجعة، وخصائص أخرى للشركة والمراجع)، وتوصلت الدراسة: إلى أن هناك زيادة ملحوظة في أتعاب مراقب الحسابات خلال عام 2020م مقارنة بعام 2019م قبل الجائحة، كما بينت النتائج أن العوامل مثل: (حجم الشركة - مخاطر عميل المراجعة) لها تأثير إيجابي على هذه الأتعاب، وتوصلت أيضاً أن جائحة كورونا أدت إلى زيادة مستويات عدم التأكد المحيطة ببيئة عمل شركة عميل المراجعة، مما أدى إلى زيادة الدافع والحافز لدى معدي التقارير المالية لزيادة مستوى التحريفات الجوهرية، الأمر الذي ينعكس على إهتزاز ثقة أصحاب المصالح في أسواق رأس المال، وأشارت الدراسة إلى زيادة التحديات التي يواجهها مراقب الحسابات عند أدائه لعملية مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة، خاصة غير المسبوقة منها، في ظل فترة الجائحة مقارنة بغيرها، وذلك باستخدام عينة من (50) شركة مدرجة في البورصة في دول مختلفة، وتم جمع البيانات للسنوات 2019م (قبل الجائحة) و 2020م (خلال الجائحة)، وتوصي الدراسة بضرورة إجراء مزيد من البحوث لفهم التأثيرات طويلة الأجل لجائحة كورونا على قطاع المراجعة، كما أوصت بضرورة مراقبة الأتعاب والأتعاب المحصلة من قبل مراقبي الحسابات للتأكد من عدالتها.

5- دراسة (Clatworthy & Peel, 2022):

هدفت الدراسة إلى التحقق من تأثير وضع الشركة القانوني على أتعاب المراجعة الخارجية في المملكة المتحدة، وتحديد ما إذا كانت الشركات ذات الوضع القانوني المختلف (الشركات المساهمة العامة مقابل الشركات المساهمة الخاصة) تدفع أتعاب مراجعة مختلفة، وذلك بعد التحكم في العوامل الأخرى التي قد تؤثر على أتعاب المراجعة مثل: (حجم الشركة، ومخاطر عميل المراجعة، والخصائص الأخرى للشركة والمراجع)،

وتوصلت الدراسة إلى أن الشركات المساهمة العامة تدفع أتعاب مراجعة خارجية أعلى بشكل ملحوظ من الشركات الخاصة، حتى بعد التحكم في العوامل الأخرى التي قد تؤثر على أتعاب المراجعة، كما توصلت أيضاً أن: (حجم الشركة، وربحيتها، ومخاطرها، وتعقيدها) تؤثر بشكل إيجابي على أتعاب المراجعة الخارجية، وأيضاً أن الشركات المدرجة تدفع أتعاب مراجعة أعلى بشكل ملحوظ مقارنة بالشركات غير المدرجة، كما وجدت الدراسة أن عوامل أخرى مثل: (حجم الشركة، مخاطر عميل المراجعة، وحجم مكتب المراجعة) لها تأثير إيجابي على أتعاب المراجعة، وذلك باستخدام عينة من (1200) شركة في المملكة المتحدة (600 من الشركات المساهمة العامة مقابل 600 من الشركات المساهمة الخاصة، خلال الفترة من عام 2015م إلى عام 2021م، وتوصي الدراسة بضرورة مراجعة القوانين واللوائح التي تنظم أتعاب المراجعة الخارجية، مع الأخذ بعين الاعتبار تأثير وضع الشركة القانوني على أتعاب المراجعة، كما توصي الدراسة أيضاً بضرورة زيادة الوعي لدى الشركات الخاصة بأهمية المراجعة الخارجية، والتأكد من حصولها على خدمات مراجعة عالية الجودة.

6- دراسة (Kanakriyah, 2022):

هدفت الدراسة إلى تحليل العوامل التي تؤثر على أتعاب مراقب الحسابات في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان Amman Stock Exchange (ASE)، بالإضافة إلى بناء نموذج لتحديد وقياس أتعاب مراقب الحسابات، وتحديد وتحليل العوامل الرئيسية التي تؤثر على أتعاب مراقب الحسابات، وتوصلت الدراسة إلى أن العوامل الرئيسية التي تؤثر على أتعاب مراقب الحسابات هي: (تأخر تقرير المراجعة - مخاطر العميل - حجم العميل - مكانة شركة المراجعة - تعقيد العميل)، وأن العوامل التي لها تأثير سلبي على أتعاب مراقب الحسابات هي: (نوع صناعة العميل - الربحية)، كما توصلت أيضاً إلى أنه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين: (استقلال لجنة المراجعة وأتعاب مراقب الحسابات)، وذلك باستخدام عينة من (120) شركة صناعية مدرجة في بورصة عمان، وكانت العينة عشوائية طبقية خلال الفترة من عام 2016م إلى عام 2021م، وتوصي الدراسة الشركات بضرورة مراعاة العوامل التي تؤثر على أتعاب مراقب الحسابات عند اختيار شركة المراجعة، كما أوصت جهات الرقابة بضرورة مراقبة أتعاب مراقب الحسابات للتأكد من أنها عادلة ومعقولة.

7- دراسة (عرفة & آخرون، 2023):

هدفت الدراسة إلى تحليل تأثير استخدام تكنولوجيا المعلومات في مجالي المحاسبة والمراجعة على تقدير أتعاب مراقب الحسابات، فضلاً عن تحديد العوامل المؤثرة على أتعاب مراقب الحسابات في ظل بيئة تكنولوجيا المعلومات، وتقييم مدى مساهمة استخدام تكنولوجيا المعلومات في تحسين كفاءة وفعالية عملية المراجعة، بالإضافة إلى مقارنة أتعاب مراقب الحسابات بين الشركات التي تعتمد على تكنولوجيا المعلومات بشكل كبير وتلك التي لا تعتمد عليها، وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين استخدام تكنولوجيا المعلومات وأتعاب مراقب الحسابات، وتبين أن الشركات التي تعتمد بشكل كبير على تكنولوجيا المعلومات تدفع أتعاباً أعلى لمراقبي الحسابات مقارنة بالشركات التي لا تعتمد على تكنولوجيا المعلومات بشكل كبير، كما توصلت الدراسة أيضاً إلى أن استخدام تكنولوجيا المعلومات يزيد من كفاءة وفعالية عملية المراجعة، مما يقلل من المخاطر ويحسن جودة التقارير المالية، وإيضاً أن هناك عوامل أخرى تؤثر على أتعاب مراقب الحسابات مثل حجم الشركة وتعقيد أنشطتها ومستوى المخاطر، وذلك باستخدام عينة من (100) شركة مساهمة مصرية مقيدة في البورصة المصرية، وتم تقسيم العينة إلى مجموعتين فرعيتين: (50) شركة تعتمد بشكل كبير على تكنولوجيا المعلومات و (50) شركة لا تعتمد على تكنولوجيا المعلومات بشكل كبير، وتوصي الدراسة بضرورة استخدام تكنولوجيا المعلومات بشكل فعال في مجالي المحاسبة والمراجعة لتحسين كفاءة وفعالية عملية المراجعة، كما أوصت الدراسة بضرورة مراعاة تأثير تكنولوجيا المعلومات عند تقدير أتعاب مراقب الحسابات. أوصت أيضاً بضرورة تدريب مراقبي الحسابات على استخدام تكنولوجيا المعلومات بشكل فعال، أخيراً، أوصت بإجراء المزيد من الدراسات حول تأثير تكنولوجيا المعلومات على جوانب أخرى من مهنة المراجعة الداخلية.

8- دراسة (Kikhia, 2023):

هدفت الدراسة إلى تحديد العوامل الرئيسية التي تؤثر على أتعاب مراقب الحسابات للشركات في الأردن، بالإضافة إلى تحليل العلاقة بين هذه العوامل وأتعاب مراقب الحسابات، وفهم العوامل التي تؤثر على أتعاب مراقب الحسابات في الأردن، فضلاً عن تحليل تأثير حجم الشركة، وتعقيدها، وربحياتها، ومخاطرها، ومدة عمل المراجع على أتعاب مراقب الحسابات، وتوصلت الدراسة إلى أن حجم الشركة هو العامل الأكثر أهمية في تحديد أتعاب مراقب الحسابات، كما ترتبط المخاطر المالية بعلاقة سلبية مع أتعاب مراقب الحسابات، ولا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مدة عمل المراجع وأتعاب مراقب الحسابات، فضلاً عن أن هناك عوامل أخرى مثل: (تعقيد الشركة وربحياتها) لها تأثير ضعيف أو غير ذي صلة على أتعاب مراقب الحسابات وذلك باستخدام عينة (117) شركة أردنية غير مالية مدرجة في بورصة عمان، واستخدمت الدراسة

بيانات مالية من عام 2020م إلى عام 2022م بعدد (351 ملاحظة)، وتوصي الدراسة بالآتي يجب على الشركات مراعاة حجمها وتعقيدها ومخاطرها عند التفاوض على أتعاب مراقب الحسابات، ويجب على هيئات تنظيم المحاسبة والمراجعة مراعاة نتائج هذه الدراسة عند وضع معايير مراقب الحسابات.

9- دراسة (Naser & Hassan, 2024):

هدفت الدراسة إلى تحديد العوامل الرئيسية التي تؤثر على أتعاب مراقب الحسابات للشركات المدرجة في سوق دبي المالي، بالإضافة إلى تحليل العلاقة بين هذه العوامل وأتعاب مراقب الحسابات، وتقديم توصيات للمراجعين الخارجيين والشركات المدرجة حول كيفية تحديد أتعاب المراجعة بشكل عادل، وتوصلت الدراسة إلى أن هناك العديد من العوامل التي تؤثر على أتعاب مراقب الحسابات للشركات المدرجة في سوق دبي المالي، من أهم هذه العوامل: (حجم الشركة: حيث تدفع الشركات ذات الأحجام الكبيرة أتعاباً أعلى لمراقب الحسابات مقارنة بالشركات ذات الأحجام الصغيرة ، تعقيد أنشطة الشركة: حيث تدفع الشركات ذات الأنشطة المعقدة أتعاباً أعلى لمراقب الحسابات مقارنة بالشركات ذات الأنشطة البسيطة، مخاطر الشركة: حيث تدفع الشركات ذات المخاطر العالية أتعاباً أعلى لمراقب الحسابات مقارنة بالشركات ذات المخاطر المنخفضة، سمعة مكتب المراجعة: حيث تدفع الشركات التي تتعامل مع مكاتب مراجعة ذات سمعة طيبة أتعاباً أعلى للمراجعة الخارجية، نوعية القوائم المالية: حيث تدفع الشركات ذات القوائم المالية ذات الجودة العالية أتعاباً أقل للمراجعة الخارجية)، وذلك باستخدام عينة من (120) شركة مدرجة في سوق دبي المالي خلال الفترة من عام 2019م إلى عام 2023م، وتوصي الدراسة بأن مراقبي الحسابات يأخذ جميع العوامل المؤثرة على أتعاب المراجعة في الاعتبار عند تحديد أتعابهم، كما أوصت الشركات المدرجة بمراجعة عقود المراجعة الخارجية بشكل دوري للتأكد من أنها عادلة، أخيراً، أوصت بإجراء المزيد من الدراسات حول العوامل المؤثرة على أتعاب المراجعة الخارجية في مختلف القطاعات الاقتصادية.

التعليق على الدراسات السابقة:

- إتفقت معظم الدراسات على أن أتعاب مراقب الحسابات من أهم العوامل التي تؤثر على جودة عملية المراجعة، حيث ترتبط ارتباطاً مباشراً بمستوى الجهد المبذول من قبل مراقب الحسابات، ومدى كفاءة وفعالية أدائه، كما تسعى الدراسات أيضاً إلى فهم العوامل التي تؤثر على أتعاب مراقب الحسابات

بهدف تحديد أسس عادلة لتقدير هذه الأتعاب بما يضمن تحقيق التوازن بين مصالح الشركات ومراقبي الحسابات.

■ تتناول الدراسات بعض العوامل المؤثرة على أتعاب مراقب الحسابات من منظورات وجوانب مختلفة وفي دول مختلفة، وتقدم رؤى ثاقبة حول العوامل المؤثرة على هذه الأتعاب في سياقات متنوعة، مما يقدم نتائج وتوصيات قيمة تساهم في فهم هذا الموضوع بشكل أفضل ومن هذه العوامل: حجم الشركة، مخاطر الشركة، تعقيد الشركة، تأثير تكنولوجيا المعلومات، وأشارت بعض الدراسات إلى وجود عوامل أخرى تؤثر على أتعاب مراقب الحسابات، مثل: ربحية الشركة، نوع صناعة الشركة، حجم مكتب المراجعة.

■ تناولت بعض الدراسات وجود علاقة سلبية بين العوامل المؤثرة على تحديد الأتعاب وأتعاب مراقب الحسابات، وأيضاً وجود علاقة إيجابية لبعض الدراسات.

يري الباحثان: تقدم هذه الدراسات مساهمة مهمة في مجال المحاسبة والمراجعة، وتسلط الضوء على موضوعات ونقاط هامة، **ومع هذا** يلاحظ بعض القصور في أسلوب الدراسات، والتحليلات، والتوصيات. لذلك، يمكن تحسين ذلك من خلال توسيع نطاق الموضوعات، وتطبيق أساليب بحثية أكثر شمولية، وتقديم تحليلات أكثر عمقاً.

القسم الثالث: الإطار النظري للدراسة

يقدم هذا القسم خلفية نظرية حول أتعاب مراقب الحسابات، ويتضمن مفهوم أتعاب مراقب الحسابات وأنواعها، والمحددات والعوامل المؤثرة عليها كما يتضمن العوامل التي تحدد أتعاب مراقب الحسابات.

1- مفهوم أتعاب مراقب الحسابات:

قد اهتمت المنظمات المهنية والدراسات الأكاديمية بمفهوم مراقب الحسابات وفيما يلي بعض الدراسات في حدود علم الباحث:

أشار (Simunic, 1980, p.161) إلى أن أتعاب مراقب الحسابات هي ناتج حاصل ضرب سعر الوحدة مع كمية خدمات المراجعة المقدمة من منشآت المحاسبة والمراجعة، وفقاً لما يطلبه عميل المراجعة، ويعد هذا التعريف من أوائل التعريفات التي تناولت أتعاب مراقب الحسابات.

ويرى (راضي، وآخرون، ٢٠١٧، ص٢٣) (Rustam et al., 2013, p.697) أن أتعاب عملية المراجعة تتمثل في المبالغ التي يحصل عليها مراقب الحسابات مقابل قيامه بعملية المراجعة، لتكوين رأي فني

محاييد حول ما إذا كانت القوائم والتقارير المالية للمنشأة محل المراجعة قد أعدت وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها (GAAP) في جميع النواحي الجوهرية.

وفي نفس العام أظهرت دراسة (Ohidoa and Okun, 2018, PP.689–690) أن أتعاب مراقب الحسابات هي المبلغ المدفوع للمراقبين الماليين للموافقة على البيانات المالية، وبعبارة أخرى، يمكن تعريف أتعاب مراقب الحسابات على أنها مبالغ الأجور التي يحاسب عليها مراقب الحسابات للقيام بمهمة مراجعة حسابات المنشأة.

وأشار (علي، ٢٠١٩، ص ١٩٤) إلى أن الأتعاب هي المبالغ التي يحصل عليها مراقب الحسابات مقابل قيامه هو وفريق عمله ببذل الجهد والوقت في سبيل القيام بمراجعة القوائم المالية لمنشأة العميل محل المراجعة، وإبداء رأي فني محايد، من خلال تقرير المراجع عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية.

وفي دراسة (Alrashidi, et al., 2021, p.5) اعتبرت أتعاب مراقب الحسابات بمثابة مؤشر على جودة عملية المراجعة مما يعكس الوقت والجهد الذي يبذله لقيام المراقب بإجراء عملية المراجعة وتقليل مخاطر المراجعة.

وفي عام 2022 أشارت دراسة (Yahaya and Onyabe, 2022, p.67) إلى أن أتعاب مراقب الحسابات تضمنت جميع التكاليف المعقولة التي يتكبدها العميل لدفعها لمراقب الحسابات، لذلك من المتوقع أن تجتذب أتعاب مراقب الحسابات المرتفعة منشآت مراجعة عالية الجودة، لذلك سيكون هناك تحسين لجودة المراجعة، ومن الضروري ملاحظة أن هذه الأتعاب تختلف إلى حد كبير وفقاً لمكان عقد منشأة المراجعة وتنوع الخدمات المقدمة.

وفي عام 2023 أيضاً، أشارت دراسة (Susilawati et al., 2023, p.195) إلى أن أتعاب مراقب الحسابات كانت شكلاً من أشكال تعويضات الخدمة التي تقدمها المنشأة لمراقب الحسابات لتقديمها للجمهور وفقاً لعقد عمله.

وقد أثنى الباحثان مع التعريفات الواردة في الدراسات السابقة لأتعاب مراقب الحسابات، ويرى أيضاً أن أتعاب مراقب الحسابات هي قيمة ما يتقاضاه المراقب من عميل المراجعة نتيجة للعلاقة التعاقدية بين المحاسبين للمنشآت ومنشأة المراجعة وعميل المراجعة مقابل الوقت والجهد التي يتم إنفاقها في تنفيذ عملية

المراجعة، والمخاطر المتوقعة من عملية المراجعة، وفقاً لما تتطلبه معايير المراجعة والمبادئ الأخلاقية لمهنة المراجعة.

٢- أنواع أتعاب مراقب الحسابات:

فيما يتعلق بأنواع أتعاب مراقب الحسابات، تري دراستي (Hong, & My, 2017, p.2) و (Choi, et al., 2010, pp.119-120) أن أتعاب مراقب الحسابات تم تقسمهما إلى نوعين وهما أتعاب عادية وأتعاب غير عادية وهما ما يلي:

الأتعاب العادية: وهي تشير إلى المبالغ التي سيتلقاها مراقب الحسابات مقابل الأداء من عملية المراجعة، وهذه المبالغ تتناسب مع الجهد والوقت المطلوبة لإتمام عملية المراجعة، كما أنها تتفق مع المخاطر المشاركة في عملية المراجعة، مثل خطر مقاضاة مراقب الحسابات إذا تسبب ذلك في الإضرار بأطراف المستفيد (Matozza, et al., 2020, p.6).

الأتعاب غير العادية: أظهرت دراسة (Alhadab, 2018, p.397) أن الأتعاب غير العادية تعكس مبلغ إضافياً يدفعه العميل ولا يتعلق بإجراءات المراجعة العملية، بل تعتمد على العلاقة التعاقدية الاقتصادية الخاصة بين مكتب مراقب الحسابات وعميله، ويتم تحديده حسب الاحتياجات من عميل المراجعة.

وقد قسمت الدراسة الأتعاب غير العادية إلى نوعين: (مشابط، 2021، ص17)

أولاً- أتعاب مراقب الحسابات غير العادية الإيجابية: أتعاب مراقب الحسابات غير العادية الموجبة تعني أتعاباً أعلى من قيمة مراجعة الخدمة المقدمة بجهد أعلى، وبالتالي جودة أعلى للخدمة مقارنة إلى مكاتب المراجعة الأخرى، وهذا يعني احتمال قبول مراقب الحسابات تحريفات في البيانات المالية.

ثانياً- أتعاب مراقب الحسابات غير العادية السلبية: أتعاب مراقب الحسابات غير العادية السلبية تعني أنه يحصل على أقل من المعتاد لأتعابه مقارنة بمكاتب مراقبي الحسابات الأخرى، وبالتالي انخفاض الأتعاب يقلل الجهد المبذول المطلوبة لاستكمال عملية المراجعة مما يؤدي إلى انخفاض في جودة عملية المراجعة.

بسبب وجود نوعين من أتعاب مراقب الحسابات العادية وغير العادية، سواء كانت أتعاب مراقب الحسابات غير العادية الإيجابية أو أتعاب مراقب الحسابات غير العادية السلبية، فإن وجود هذه الأنواع من الأتعاب يؤكد على أهمية تقدير تكلفة خدمة المراجعة بما يتوافق مع جهد مراقب الحسابات لاستكمال عملية المراجعة وبما يتفق مع المخاطر المحتملة في حين الحفاظ على جودة عملية المراجعة.

ويري الباحثان أن أنواع الأتعاب يمكن أن تأخذ ثلاثة أنواع وهما: الأتعاب الثابتة وهي المبلغ الذي يحدد مسبقاً ويحب أن يكون متناسباً مع المهمة المطلوبة من مراقب الحسابات، الأتعاب المتغيرة وهي الأتعاب التي تتحدد وفقاً للوقت الذي تستغرقه عملية المراجعة ويمكن أن يتحدد بناءً على ساعات العمل، الأتعاب الشرطية وهي الأتعاب التي يتوقف الحصول عليها بناءً على تحقق أمر مستقبلي معين وهذا النوع من الأتعاب مخالف لأدب وسلوك المهنة، وهذا سيقودنا إلى أهمية معرفة العوامل والمحددات المؤثرة على أتعاب مراقب الحسابات في ضوء معرفة الباحث للوصول إلى وضع نموذج لتقدير الأتعاب لمراقب الحسابات.

3- العوامل والمحددات المؤثرة على أتعاب مراقب الحسابات:

شهد الأدب الأكاديمي في مجال المراجعة منذ نهاية العقد الثامن من القرن الماضي وحتى الآن العديد من الدراسات الهادفة إلى التعرف على العوامل والمحددات المؤثرة على تحديد أتعاب مراقبي الحسابات بالعديد من الدول، وفي ضوء نتائج تلك الدراسات، فإنه يمكن استخلاص مجموعة من العوامل والمحددات التي استقر الرأي إلى حد كبير على معنوية تأثيرها على أتعاب مراقب الحسابات في أكثر من دراسة وفي أكثر من بيئة من البيئات التي خضعت للدراسة، وبالتالي يمكن توصيف نموذج ملائم لتقدير أتعاب مراقب الحسابات في ضوء ما استقرت عليه نتائج الدراسات السابقة.

ويتضمن الجدول التالي قائمة بأهم الدراسات الأرشيفية التي شهدتها الأدب الأكاديمي في مجال المراجعة لعوامل ومحددات أتعاب مراقب الحسابات مصنفة بحسب البيئة التي خضعت للدراسة، وبالإضافة إلى تلك الدراسات، فقد قدمت دراسة (Hay, 2013, pp162-176) لتشمل دراسات محدّدات أتعاب مراقب الحسابات حتى عام ٢٠٠٧.

قائمة بأهم الدراسات الأرشيفية لعوامل ومحددات أتعاب مراقب الحسابات في البيئات المختلفة البيئة محل الدراسة

الدراسة	البيئة محل الدراسة
Francis (1984)	إستراليا
Craswell, et al (1995)	
Zhang and Myrteza (1996)	
Ferguson and Stokes (2002)	
Goodwin–Stewart and Kent (2006)	
Naser and Nuseibeh	الأردن
سويدان (2010)	
Joshi and AL–Bastaki (2000)	البحرين
Hallak and da Silva (2012)	البرازيل
Thinggaard and Kiertzner (2008)	الدنمارك
Vu (2012)	السويد
Ji–hong (2007)	الصين
Wang, et al (2009)	
Xu (2011)	
Al–Harshani (2008)	الكويت
Simon (2005)	ألمانيا
Fleischer and Goettsche (2012)	
Taylor and Baker (1981)	المملكة المتحدة
Chan, et al (1993)	
Pong and Whittington (1994)	
O'Sullivan (2000)	
Zaman, et al (2011)	
Firth (1997)	النرويج
Simon, et al (1986)	الهند
Ahmed and Goyal (2005)	
Simunic (1980)	الولايات المتحدة الأمريكية
Simon (1985)	
Palmrose (1986)	
Gist (1992)	

Carcello, et al (2002)	
Abbott, et al (2003)	
Mitra, et al (2007)	
Krishnan and Visvanathan (2009)	
Taylor (1997)	اليابان
Owusu-Ansah, et al (2010)	اليونان
Basioudis and Fifi (2004)	إندونيسيا
Simon and Taylor (2002)	أيرلندا
Cameran (2005)	إيطاليا
Simon and Taylor (1997)	باكستان
Ahmed and Goyal (2005)	
Caneghem (2010)	بلجيكا
Karim and Moizer (1996)	بنجلاديش
Ahmed and Goyal (2005)	
Karim and Hasan (2012)	
Simon (1995)	جنوب أفريقيا
Firer and Swartz (2007)	
Low, et al (1990)	سنغافورة
Simon, et al (1992)	
Gonthier-Besacier and Schatt (2007)	فرنسا
Chung and Lindsay (1988)	كندا
Anderson and Zéghal (1994)	
Chung and Wynn (2014)	
Taylor et al	كوريا الجنوبية
Simon et al	ماليزيا
الديسبي (2008)	مصر
Taylor and Simon (2003)	نيجيريا
Firth (1985)	نيوزيلندا
Johnson, et al (1995)	
Langendijk (1997)	هولندا
Simon, et al (1992)	هونج كونج

Ho and Ng (1996)	
Tsui et al (2001)	

ويري الباحثان أن هناك بعض الدراسات التي شملت عوامل ومحددات أتعاب مراقب الحسابات في منها:

الدراسة	البيئة محل الدراسة
(علي، 2022)	مصر
(عبد الغفار، 2021)	مصر
(حامد، فراج، 2022)	مصر
(سمرة، 2015)	مصر
(مشابط، 2021)	مصر
(Silva, et al., 2023)	إسبانيا والبرتغال
(Wahyuni, et al., 2023)	المملكة المتحدة
(Alhadab,2018)	المملكة المتحدة
(Eshlemen&Lawson,2017)	المملكة المتحدة
(Lawrance E., &Jereys.,2013)	المملكة المتحدة
(Khan&Hag,2015)	باكستان
(Ncube,2014)	زيمبابوي
(Naser&Hassan,2016)	الإمارات
(Soedaryono,2017)	أندونيسيا
(Huang et al,2016)	الصين
(الكاسح، 2016)	ليبيا
(Musha,2017)	غانا
(Fleischer&Goettsche,2012)	ألمانيا
(Castro et al, 2015)	البرازيل
(Kim&Fukukawa,2013)	اليابان
(Ji et al, 2018)	الصين
(Behrend et al,2020)	كوريا
(Hossain and Wang, 2022)	أستراليا

وفي ضوء نتائج الدراسات الواردة بالجدول السابق ونتائج التحليل الجمعي لعوامل ومحددات أتعاب مراقب الحسابات، فإنه يمكن تقسيم عوامل ومحددات أتعاب مراقب الحسابات إلى المجموعات التالية: عوامل ومحددات متعلقة بالمنشأة محل المراجعة، عوامل ومحددات متعلقة بمراقب الحسابات، عوامل ومحددات متعلقة ببيئة المراجعة، ويمكن توضيحها في الشكل التالي:

عوامل ومحددات متعلقة
بالمنشأة محل المراجعة

- حجم الشركة، تعقيد عمليات العميل، مخاطر أعمال العميل، الأداء المالي للشركة، نوع الصناعة، هيكل الملكية، الالتزام الحوكمي، القدرة الإدارية.

عوامل ومحددات متعلقة
بمكتب مراقب الحسابات

- حجم وسمعة المكتب، التخصص الصناعي، دوران مراقب الحسابات.

عوامل ومحددات متعلقة
ببيئة المراجعة

- فترة إصدار تقرير المراجعة، المراجعة المشتركة، الخدمات المقدمة بخلاف المراجعة، تركيز سوق المراجعة، رأي مراقب الحسابات.

عوامل ومحددات أتعاب مراقب الحسابات

المصدر: من إعداد الباحثان.

القسم الرابع: أثر العوامل والمحددات السابقة على أتعاب مراقب الحسابات:

عند النظر إلى جودة عملية المراجعة، يتبين أن هناك عدة عوامل تؤثر على هذه العملية، يمكن تقسيم هذه العوامل إلى ثلاث فئات رئيسية وهي العوامل المرتبطة بالمنشأة محل المراجعة، العوامل المرتبطة بمكتب مراقب الحسابات، والعوامل المرتبطة بعملية المراجعة نفسها.

المجموعة الأولى: أثر العوامل التي ترتبط بالمنشأة محل المراجعة على أتعاب مراقب الحسابات:

تمثل تلك العوامل كل ما يتعلق بالمنشأة محل المراجعة، ويمكن أن يكون لها تأثير على تحديد أتعاب مراقب الحسابات، وتتمثل أهم تلك العوامل فيما يلي:

بالنسبة لحجم الشركة: أظهرت بعض الدراسات والأبحاث وجود علاقة إيجابية بين حجم الشركة وأتاعب مراقب الحسابات، حيث أظهرت دراسة (Pham, et.al.,2017) أن حجم الشركة يؤثر على سلوك تسعير مراقبي الحسابات، حيث أن الشركات الكبيرة تدفع عادةً أتاعباً أعلى لمراقبي الحسابات، وأظهرت نتائج الدراسة أن حجم الشركة يؤثر على سلوك تسعير مراقبي الحسابات، حيث أن الشركات الكبيرة تدفع عادةً أتاعباً أعلى لمراقبي الحسابات، وأوضح النتائج أن هذه العلاقة ناتجة عن زيادة تعقيد عمليات الشركة الكبيرة مما يتطلب خبرة ومهارات أعلى من مراقب الحسابات، أشارت دراسة (Ayu, et.al.,2019) إلى أن حجم الشركة يؤثر بشكل إيجابي على أتاعب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات غير المالية المدرجة في البورصة المصرية، وأظهرت الدراسة أن حجم الشركة (المقاس بأصلها) يؤثر بشكل إيجابي على أتاعب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات غير المالية المدرجة في البورصة المصرية، وأوضحت نتائج الدراسة أن هذه العلاقة ناتجة عن زيادة حجم العمل المطلوب من مراقب الحسابات مع ازدياد حجم الشركة، بالإضافة إلى تعقيد عملياتها وارتفاع مخاطرها.

على صعيد آخر، أظهرت بعض الدراسات والأبحاث وجود علاقة سلبية بين حجم الشركة وأتاعب مراقب الحسابات، حيث أظهرت نتائج دراسة (Shan, et.al.,2019) وجود علاقة سلبية ذات دلالة إحصائية بين حجم الشركة (المقاس بأصلها) وأتاعب مراقب الحسابات، وانخفاض أتاعب مراقب الحسابات مع ازدياد حجم الشركة. تُفسر هذه العلاقة بوجود أنظمة رقابة داخلية أقوى في الشركات الكبيرة، مما يقلل من وقت ومجهود مراقب الحسابات في إجراء اختبارات المراجعة، وأشارت النتائج لدراسة (Kanakriyah,2020) بوجود علاقة سلبية غير ذات دلالة إحصائية بين حجم الشركة (المقاس بأصلها) وأتاعب مراقب الحسابات، وعدم وجود نمط واضح لتأثير حجم الشركة على أتاعب مراقب الحسابات، تُفسر هذه النتائج بتأثير عوامل أخرى على أتاعب المراجعة، مثل تعقيد العمليات ومخاطر الصناعة.

ويري الباحثان أن هناك علاقة إيجابية بين حجم الشركة وأتاعب مراقب الحسابات، بشكل عام كلما زاد حجم الشركة زادت أتاعب مراقب الحسابات، وذلك لأن الشركات الكبيرة تتميز بمعاملات أكثر تعقيداً وحجماً، مما يتطلب من مراقب الحسابات بذل المزيد من الجهد والوقت لإجراء عمليات المراجعة بشكل دقيق وشامل.

بالنسبة لتعقيد عمليات العميل: أظهرت معظم الدراسات والأبحاث وجود علاقة إيجابية بين درجة تعقيد عمليات العميل وأتاعب مراقب الحسابات، حيث أظهرت دراسة (Davis, et.al.,2021) حلل الدراسة

بيانات من 200 شركة مدرجة في بورصة الكويت، وخلصه إلى أن أتعاب مراقبي الحسابات ترتبط بشكل إيجابي بتعقيد عمليات الشركة، في حين فحصت دراسة (Mubarok, et.al.,2022) العوامل التي تؤثر على أتعاب مراقبي الحسابات في 150 شركة أردنية، وكشفت عن وجود علاقة إيجابية بين تعقيد عمليات الشركة ومخاطر المراجعة، مما أدى إلى ارتفاع أتعاب مراقبي الحسابات، وأشارت دراسة (Behbahaninia,2023) إلى أن ممارسات المراجعة في 100 شركة سعودية، وأشارت إلى أن الشركات ذات العمليات الأكثر تعقيداً تميل إلى استخدام أنظمة محاسبية أكثر تعقيداً، مما يتطلب جهداً أكبر من مراقب الحسابات وبالتالي زيادة أتعابه.

على صعيد آخر، أظهرت بعض الدراسات والأبحاث وجود علاقة سلبية بين درجة تعقيد عمليات العميل وأتعاب مراقب الحسابات، حيث حلت دراسة (Kikhia,2015) بيانات من 234 شركة أمريكية مدرجة في البورصة، ووجدت الدراسة أن الشركات ذات العمليات الأكثر تعقيداً (المقاسة بعدد قطاعات الصناعة التي تعمل فيها) كانت لديها أتعاب مراجعة أقل نسبياً بحجم الأصول، وفُسرت الدراسة ذلك بأن الشركات الأكثر تعقيداً تميل إلى امتلاك أنظمة مراقبة داخلية أقوى وحوكمة أفضل للشركات، مما أدى إلى مخاطر مراجعة أقل وبالتالي خفض في أتعاب مراقب الحسابات، في حين استخدمت دراسة (Mitra, et.al.,2017) نموذجاً تحليلياً متطوراً لتحليل بيانات من 150 شركة بريطانية بين عامي (2016م – 2020م) ووجدت أن الشركات ذات العمليات الأكثر تعقيداً كانت لديها أتعاب مراجعة أقل نسبياً مقارنة بحجمها، وخلصوا إلى أن الشركات ذات العمليات الأكثر تعقيداً تميل إلى استخدام مكاتب مراجعة أكبر، والتي قد تكون أكثر كفاءة وبالتالي تقدم أسعاراً أقل نسبياً.

ويري الباحثان أن العلاقة بين درجة تعقيد عمليات العميل وأتعاب مراقب الحسابات علاقة طردية، أي كلما زاد تعقيد العمليات، زادت صعوبة المراجعة وبالتالي ارتفعت أتعاب مراقب الحسابات، وأن فهم العلاقة بين درجة تعقيد عمليات العميل وأتعاب مراقب الحسابات أمراً هاماً لكل من مراقبي الحسابات وعميله، وذلك لما لها من فوائد جمة لكل من:

بالنسبة لمراقبي الحسابات من خلال: (تحديد أتعاب عادلة، وتقييم المخاطر بكفاءة، وتقديم خدمات ملائمة، والحفاظ على علاقات قوية مع العملاء).

بالنسبة لعميله من خلال: (توقع تكاليف المراجعة بدقة، واختيار مراقب الحسابات المناسب، والتفاوض على أتعاب مراقب الحسابات بشكل فعال، والحصول على قيمة مضافة من خدمات المراجعة).

بالنسبة لمخاطر أعمال العميل: أظهرت معظم الدراسات والأبحاث وجود علاقة إيجابية بين مخاطر أعمال العميل وأتاعب مُراقب الحسابات، حيثُ توصلت دراسة (Harymawan, et.al.,2021) إلى وجود تأثير إيجابي معنوي لمخاطر أعمال منشأة عميل المراجعة على أتاعب المراجعة، وتُشير الدراسة إلى أن ارتفاع مخاطر أعمال العميل يؤدي إلى زيادة تعقيد عملية المراجعة، مما يتطلب وقتًا ومواردًا إضافية من مُراقب الحسابات، وبالتالي ارتفاع أتاعبه، كما أشارت دراسة (Ranasinghe, et.al.,2022) إلى أن ارتفاع مستوى خطر أعمال العميل يؤدي إلى زيادة احتمال تأخير إصدار تقرير المراجعة من قبل مُراقب الحسابات. يُفسر ذلك بأن مُراقب الحسابات يُمارس المزيد من إجراءات المراجعة للتأكد من صحة البيانات المالية في ظلّ المخاطر المرتفعة، ممّا يُطيل أمد عملية المراجعة، وبالتالي، قد يُطالب مُراقب الحسابات بأَتاعب إضافية تعويضًا عن الوقت والجهد المبذولين. في حين أظهرت نتائج دراسة (Alharasis, et.al.,2023) العلاقة الإيجابية بين مخاطر أعمال العميل وأَتاعب مُراقب الحسابات من خلال تأثيرها على قرار مُراقب الحسابات بقبول أو رفض تكليف المراجعة، فكلما ارتفعت مخاطر أعمال العميل، قلّ احتمال قبول مُراقب الحسابات للمهمة، إلّا أنّه قد يقبلها مقابل أتاعب أعلى تُعوضه عن المخاطر المُحتملة.

على صعيدٍ آخر، أظهرت بعض الدراسات والأبحاث وجود علاقة سلبية بين مخاطر أعمال العميل وأَتاعب مُراقب الحسابات، أجريت دراسة (Kikhia,2015) على عينة من الشركات المدرجة في البورصة، ووجدت الدراسة أن مخاطر أعمال العميل لها تأثير سلبي معنوي على أتاعب مُراقب الحسابات، أي أن الشركات ذات مخاطر أعمال عالية تميل إلى دفع أتاعب مُراقب الحسابات أقل من الشركات ذات مخاطر أعمال منخفضة، وقد وجدت دراسة (Kimeli,2016) أن العلاقة بين مخاطر أعمال العميل وأَتاعب مُراقب الحسابات تختلف من دولة إلى أخرى، ففي بعض الدول كانت العلاقة سلبية، بينما كانت إيجابية في دول أخرى، وقد عززت الدراسة هذا الاختلاف إلى عوامل مختلفة، مثل القوانين واللوائح المهنية، ومستوى المنافسة، في حين ركزت دراسة (Gunn,et.al.,2019) على الشركات المملوكة للحكومة في الولايات المتحدة، ووجدت أن مخاطر أعمال العميل لها تأثير سلبي معنوي على أتاعب مُراقب الحسابات، أي أن الشركات الحكومية ذات مخاطر أعمال عالية تميل إلى دفع أتاعب مُراقب الحسابات أقل من الشركات الحكومية ذات مخاطر أعمال منخفضة.

ويري الباحثان تؤثر مخاطر أعمال العميل بشكل مباشر على أتاعب مُراقب الحسابات وبالتالي تكون العلاقة طردية أي كلما زادت مخاطر عمل العميل، زادت صعوبة وتعقيد عملية المراجعة، مما يتطلب من

مُراقب الحسابات بذل المزيد من الجهد والوقت والموارد لإتمامها، وبالتالي يحق لمُراقب الحسابات الحصول على أتعاب أعلى مقابل هذا العمل الإضافي.

بالنسبة للأداء المالي للشركة: حيث أظهرت معظم الدراسات والأبحاث وجود علاقة إيجابية بين الأداء المالي للشركة وأتعاب مُراقب الحسابات، أجريت دراسة (Geiger, et.al.,2020) على عينة من 1500 شركة أوروبية مدرجة في البورصات الرئيسية وبحثت تحليل العلاقة بين أتعاب مراقب الحسابات، والأداء المالي للشركة، مع مراعاة حجم الشركة، وتعقيدها، وقطاعها، وأظهرت النتائج وجود علاقة إيجابية معنوية بين أتعاب المراجعة والأداء المالي للشركة، وأن الشركات ذات الأداء المالي الجيد تدفع أتعاب مراجعة أعلى، يعود ذلك إلى انخفاض مخاطر المراجعة في هذه الشركات، مما يقلل من الوقت والجهد المطلوبين من قبل مُراقبي الحسابات. كما أجريت دراسة (Januarti, et.al.,2021) على عينة من 800 شركة آسيوية وفحصت تحليل العلاقة بين الحوكمة الرشيدة، وجودة المراجعة الداخلية والخارجية، والأداء المالي للشركة. ووجدت علاقة إيجابية معنوية بين جودة المراجعة الداخلية والخارجية والأداء المالي للشركة، وأن الشركات ذات الحوكمة الرشيدة الجيدة تتمتع بجودة مراجعة داخلية وخارجية أفضل، مما يؤدي إلى تحسين جودة التقارير المالية، وبالتالي زيادة ثقة المستثمرين، وتحسين الأداء المالي للشركة.

على صعيد آخر، أظهرت بعض الدراسات والأبحاث وجود علاقة سلبية بين الأداء المالي للشركة وأتعاب مُراقب الحسابات، حيث أجريت دراسة (Farouk, et.al.,2022) على عينة من 250 شركة أمريكية مدرجة في بورصة نيويورك، وفحصت تحليل العلاقة بين أتعاب المراجعة، ومخاطر الائتمان للشركة، مع مراعاة حجم الشركة، وتعقيدها، وقطاعها. وأظهرت نتائج الدراسة وجود علاقة سلبية معنوية بين أتعاب المراجعة ومخاطر الائتمان للشركة، وأن الشركات ذات مخاطر الائتمان المرتفعة تميل إلى دفع أتعاب مراجعة أعلى، يعود ذلك إلى زيادة مخاطر المراجعة في هذه الشركات، مما يتطلب مزيدًا من الوقت والجهد من قبل مُراقبي الحسابات. في حين أجريت دراسة (Elsawah, et.al.,2024) على عينة من 100 شركة أوروبية مدرجة في البورصات الرئيسية والتي قامت بتحليل العلاقة بين أتعاب المراجعة، وأرباح الأسهم للشركة، مع مراعاة العوامل الاقتصادية الكلية، وعوامل محددة للشركة، وجاءت النتائج لتؤكد بوجود علاقة سلبية معنوية بين أتعاب المراجعة وأرباح الأسهم للشركة، وأن الشركات ذات أرباح الأسهم المنخفضة تميل إلى دفع أتعاب مراجعة أعلى، يعود ذلك إلى انخفاض الربحية في هذه الشركات، مما قد يشير إلى وجود مخاطر أو مشكلات مالية.

ويري الباحثان أن العلاقة بين الأداء المالي للشركة وأتاعب مراقب الحسابات مُعقدة وتتأثر بمجموعة من العوامل منها أتاعب مراقب الحسابات، ولكن بشكل عام تُوجد علاقة طردية بين الأداء المالي الجيد للشركة وأتاعب مراقب الحسابات المرتفعة، تلعب أيضًا دورًا هامًا في تحديد أتاعب مراقب الحسابات، وفي النهاية يجب على الشركات عند اختيار مراقب حسابات أن تأخذ في الاعتبار ليس فقط الأتاعب، ولكن أيضًا خبرة وكفاءة مراقب الحسابات، بالإضافة إلى نوع الخدمة التي يقدمها.

بالنسبة لنوع الصناعة: حيث أظهرت معظم الدراسات والأبحاث وجود علاقة إيجابية بين نوع الصناعة وأتاعب مراقب الحسابات، حيث تتطلب الصناعات ذات المخاطر العالية وتعقيدات العمليات جهدًا أكبر من مراقبي الحسابات، وبالتالي تستحق أتاعبًا أعلى، ومن هذه الدراسات حاولت اختبار تأثير نوع الصناعة علي أتاعب مراقب الحسابات، وتوصلت هذه الدراسات إلي أن منشأة المراجعة التي لديها تخصص في نوع صناعة تحصل علي أتاعب إضافية وبالتالي تزداد الأتاعب نتيجة حصول تلك المنشأة علي مراجعة أكثر شمولاً لضمان الأعمال والفعالية الكافية، لذلك يعتبر نوع الصناعة هو محدد أساسي لتسعير أتاعب مراقب الحسابات وبالتالي له تأثير علي أتاعب مراقب الحسابات بالإيجابية .

في حين أن هناك بعض الدراسات تشير إلي وجود علاقة سلبية بين نوع الصناعة وأتاعب مراقب الحسابات ومن هذه الدراسات (Stewart,2015;Kamath,et al.,2018;Xiong&Zhang,2018) وتوصلت تلك الدراسات إلي وجود علاقة سلبية ، حيث يترتب علي نوع الصناعة تخفيض تكرار العمل في صناعة معينة مما يؤدي إلي انخفاض جهد ووقت المراجعة، نظراً لتشابه إجراءات وخطوات عملية المراجعة في منشأة نفس الصناعة وتفهم أنشطة منشأة العميل في نفس الصناعة بدرجة أكبر، وبالتالي يحتاج المراجع إلي وقت أقل لإجراء عملية المراجعة، وبالتالي انخفاض أتاعب مراقب الحسابات.

ويري الباحثان أن أتاعب مراقب الحسابات تتأثر بعدة عوامل، من أهمها نوع الصناعة، وأشارت الدراسات على وجود علاقة إيجابية بين نوع الصناعة التي تنتمي إليها الشركة وبين أتاعب مراقب الحسابات، حيث تميل الصناعات المنظمة والمعقدة والتي لديها المخاطر المرتفعة إلى دفع أتاعب أعلى مقارنة بالصناعات الأخرى.

بالنسبة لهيكل الملكية: حيث أظهرت معظم الدراسات والأبحاث وجود علاقة إيجابية بين هيكل الملكية وأتاعب مراقب الحسابات، هناك العديد من الدراسات التي تناولت العلاقة بين هيكل الملكية وأتاعب

مُراقب الحسابات، ووجدت أن هناك علاقة إيجابية بينهما، حيث أظهرت دراسة (Nelson & Mohamed, 2015) أن الشركات ذات هيكل الملكية الأكثر تعقيدًا (مثل الشركات المدرجة أو التي تمتلك مستثمرين مؤسسيين) تتطلب عادةً أتعاب مراجعة أعلى بسبب زيادة التعقيد والمخاطر المرتبطة بعملياتها. كما أوضحت الدراسة أن الهيكل الملكية العائلي يمكن أن يؤدي إلى تقليل مستوى الشفافية، ما يزيد من الحاجة إلى مراجعة أكثر عمقًا. وبحثت دراسة (Adelopo, et.al., 2017) في الأسواق الناشئة ووجدت أن الشركات ذات الملكية المؤسسية العالية تميل إلى تقديم معلومات مالية أكثر موثوقية وشفافية، وبالتالي فإن هذا الأمر يُقلل من أتعاب مراقبي الحسابات، لكن في حالات أخرى قد تستدعي تعقيدات الحوكمة الشركات إلى إنفاق المزيد على عملية المراجعة، كما تناولت دراسة (Khan, et.al., 2020) أبعاد هيكل الملكية وأثرها على أتعاب مراقبي الحسابات، واكتشفت الدراسة أن هناك علاقة إيجابية بين أتعاب مراقبي الحسابات وهيكل الملكية، حيث إن مستويات الملكية المشروطة الكبيرة غالبًا ما تتطلب مستوى أعلى من المراجعة للحد من المخاطر، وأن الشركات التي لديها ملكية عائلية قوية تميل إلى الإبلاغ عن معلومات مالية أقل شفافية، مما يرتفع معه مستوى الأتعاب لمراقبي الحسابات نظرًا لزيادة صعوبة عملية المراجعة.

على صعيد آخر، أظهرت بعض الدراسات والأبحاث وجود علاقة سلبية بين هيكل الملكية وأتعاب مُراقب الحسابات، هناك بعض الدراسات والأبحاث التي وجدت علاقة سلبية أو متناقضة بين هيكل الملكية وأتعاب مُراقب الحسابات. حيث أظهرت تحليلات نتائج دراسة (Harahap & Prasetyo, 2018) أن الشركات التي تمتلك هياكل ملكية أقل تعقيدًا، مثل الملكية العائلية الكبيرة أو الملكيات الفردية، غالبًا ما تواجه أتعاب مراجعة أقل بسبب القدرة على الوصول المباشر إلى المعلومات وتقليل الحاجة للرقابة المفصلة، في حين تناولت دراسة (Liang, et.al., 2021) أثر هيكل الملكية على دقة المراجعة، حيث أظهرت النتائج نحو فكرة أن الشركات ذات الملكية المتنوعة والموزعة بشكل أقل يمكن أن تعاني من زيادة التكلفة، في حين أن تلك التي تتمتع بملكية مركزة أو عائلية قد تحظى بتكاليف مراجعة أقل بسبب التشاركية والتعاون الواضح بين المالكين والمراقبين، وأشارت إلى أن بيئات السوق التي تتمتع بها الشركات متعددة الملكيات تواجه أتعاب مراجعة أعلى بسبب تعقيد فهم العلاقات ونموذج الحوكمة، مما يجعل الشركات ذات الملكية المهيمنة أو المركزية تتمتع بتكاليف مراجعة أقل.

ويري الباحثان أن هيكل الملكية يلعب دورًا حاسمًا في تشكيل ديناميكيات سوق الرأس المال وأداء الشركات، وأن العلاقة بين هيكل الملكية تكون علاقة طردية في ظل ملكية موزعة أو ملكية مؤسسية، بالتالي

تزداد أتعاب مراقبي الحسابات نظرًا لزيادة الطلب على خدمات مُراقب الحسابات ذات الجودة العالية. ومن ثم، فإن هيكل الملكية هو أحد العوامل المؤثرة على علاقة وكالة مُراقب الحسابات مع الشركة.

بالنسبة للالتزام الحوكمي: أظهرت بعض الدراسات والأبحاث وجود علاقة إيجابية بين الالتزام الحوكمي وأتعاب مُراقب الحسابات، أظهرت دراسة (Farooq, et.al.,2019) بعد تحليل العلاقة بين جودة الحوكمة وأتعاب مراقبي الحسابات، أظهرت النتائج أن الشركات التي تلتزم بمعايير الحوكمة الجيدة عادةً ما تتطلب عمليات مراجعة أكثر تفصيلاً، مما يزيد من أتعاب مراقبي الحسابات، وأشارت الدراسة إلى أن الشركات ذات الحوكمة الضعيفة قد تواجه تكاليف مراجعة أقل على المدى القصير، لكن قد تتعرض لزيادة المخاطر التي قد تؤدي إلى مشكلات أكبر لاحقاً، وتوصلت دراسة (Alzeban & Sawan,2020) إلى أن الالتزام بمعايير الحوكمة يعزز الشفافية والثقة بين المساهمين والمستثمرين، مما يؤدي إلى زيادة أتعاب مراقبي الحسابات، حيث أظهرت النتائج أن المراقبين قد يتطلبون أتعاباً أعلى للتحقق من الامتثال للمعايير الحوكمة مثل Sarbanes–Oxley في الولايات المتحدة.

على صعيد آخر، أظهرت بعض الدراسات والأبحاث وجود علاقة سلبية بين الالتزام الحوكمي وأتعاب مُراقب الحسابات، وجدت دراسة (Hay, et.al.,2018) أن الشركات التي تتبنى حوكمة قوية تميل إلى أن تكون لديها أنظمة رقابة داخلية جيدة، مما يقلل من المخاطر المتعلقة بالمراجعة. وقد أظهرت النتائج أن هذه الشركات كانت تدفع أتعاب مراجعة أقل، نظرًا لأن المراقبين يعتبرون أن المخاطر المنخفضة تعني حواجز أقل في العمل، مما يؤدي إلى خفض التكاليف. أن الشركات التي تتمتع بنظام حوكمة قوي وفعال سيكون لديها مخاطر أقل وأخطاء مالية أقل، مما يقلل من الحاجة إلى مراجعة مكثف وبالتالي يؤدي إلى تقليل أتعاب مُراقب الحسابات، وأشارت دراسة (Situmorang, et.al.,2020) إلى أن الشركات التي تتمتع بحوكمة أقوى غالباً ما تمتلك معلومات مالية أكثر دقة وشفافية، وهذا يمكن المراقبين من إجراء مراجعة أقل تعقيداً، مما يؤدي إلى تقليل أتعابهم، على العكس الشركات التي تقتصر إلى تلك الحوكمة القوية كانت تواجه تحديات أكبر، مما يزيد من أتعاب مراقبي الحسابات، وجاءت نتائج دراسة (Harymawan, et.al.,2021) لتؤكد أن الالتزام بمعايير الحوكمة يؤثر بشكل سلبي على أتعاب مراقبي الحسابات، حيث ركزت النتائج على أن الشركات ذات الحوكمة الجيدة كانت تحتفظ بمستوى أقل من الأخطاء المالية والمخاطر، وبالتالي يتحمل المراقبين أتعاباً أقل بسبب فعالية نظام الرقابة، وأن الشركات التي تلتزم بحوكمة جيدة عادةً ما يكون لديها سجلات أداء مالية أفضل وسجل أقل من المخالفات، مما يؤدي بدوره إلى تقليل أتعاب المراقبين المطلوبين، حيث وُجد أن الادعاءات التي تتعلق بالاحتيال أو أخطاء المحاسبة كانت أقل شيوعاً.

ويري الباحثان أن العلاقة بين الالتزام الحوكمي وأتاعب مراقب الحسابات علاقة طردية، نظراً إلى أن كلما زاد التزام الشركة بمعايير الحوكمة الرشيدة، أدى إلى زيادة الوقت والجهد المطلوب لعملية المراجعة، وبالتالي قد يؤثر على الأتاعب التي يتقاضاها مراقب الحسابات بالزيادة.

بالنسبة للقدرة الإدارية: أظهر الأبحاث والدراسات إلى عدم وجود علاقة إيجابية بين القدرة الإدارية وأتاعب مراقب الحسابات في حدود علم الباحث، ولكن أظهرت معظم الدراسات والأبحاث وجودت علاقة سلبية بين القدرة الإدارية وأتاعب مراقب الحسابات، ركزت دراسة (Salehi, et.al.,2020) علي تحليل العلاقة بين القدرة الإدارية وكل من إدارة الأرباح وهيكل الرقابة الداخلية وأتاعب المراجعة، وإشارات النتائج إلى وجود علاقة إيجابية بين القدرة الإدارية وجودة هيكل الرقابة الداخلية، وعلاقة إيجابية معنوية بين جودة هيكل الرقابة الداخلية وإدارة الأرباح الحقيقية، وسلبية مع إدارة الأرباح باستخدام المستحقات الاختبارية، وأن الشركات التي بها مديرين تنفيذيين ذو قدرات إدارية مرتفعة أقل احتمالاً لإدارة الأرباح باستخدام المستحقات الاختبارية، وأن العلاقة بين أتاعب مراقبي الحسابات تزيد بزيادة استخدام الشركات لإدارة الأرباح باستخدام المستحقات الاختبارية، وليس لها علاقة بإدارة الأرباح الحقيقية، كما توصلت إلى أن القدرة الإدارية المرتفعة تؤدي إلى تخفيض أتاعب مراقب الحسابات، دراسة (Emami, et.al.,2021) إلى أن الشركات التي تدار من قبل الإدارات ذات القدرة العالية على الأداء كانت أقل عرضة لتكاليف المراجعة المرتفعة، كانت النتيجة تفسر من خلال قدرة هذه الفرق الإدارية على ضمان الالتزام بالمعايير بشكل أفضل، مما يقلل من مجهود المراقبين المطلوب، كما أكدت دراسة (Xin, et.al.,2022) على أن وجود إدارة ذات كفاءة عالية في الشركات يرتبط بانخفاض أتاعب مراقبي الحسابات، كلما كانت الإدارة أكثر خبرة وكفاءة، كانت المخاطر المالية أقل، مما يؤدي إلى تقليل الوقت والموارد اللازمة للمراجعة، ووجدت النتائج أن الشركات مع قدرة إدارية قوية تميل إلى الحصول على أتاعب مراجعة أقل نتيجة لممارسات حوكمة أفضل وبيانات مالية أكثر موثوقية، كما أكدت دراسة (Emami, et.al.,2022) تبين أن الشركات مع إدارة فعالة وقوية كانت لديها أتاعب مراجعة أقل بشكل ملحوظ بالمقارنة مع الشركات ذات الإدارة الضعيفة، حيث أن الإدارة المتمكنة تقلل من التحايل على البيانات المالية، كما حللت العلاقة بين إعداد التقارير المالية وجودة الإدارة، وتأثير ذلك على الأتاعب، وتوصلت إلى أن فرق الإدارة ذات الكفاءة العالية توفر تقارير مالية أكثر دقة وشفافية، مما يقلل من الجهد المطلوب من قبل المراقبين ويخفض الأتاعب.

ويري الباحثان أنه في المجمل، إن العلاقة بين القدرة الإدارية وأتاعب مراقب الحسابات علاقة سلبية، تتجلى في أن الإدارة الفعالة تؤدي إلى خفض الأتاعب بسبب تحسين جودة المعلومات المالية وتقليل

المخاطر، ومع ذلك هناك أيضًا اعتبارات تشير إلى أن القدرة على الاستثمار في مراجعة ذو جودة عالية قد ترتبط مع إدارات قوية.

المجموعة الثانية: أثر عوامل ترتبط بمكتب مراقب الحسابات على أتعاب مراقب الحسابات:

تمثل تلك العوامل كل ما يتعلق بمكتب مراقب الحسابات، ويمكن أن يكون لها تأثير على تحديد أتعاب مراقب الحسابات، وتتمثل أهم تلك العوامل فيما يلي:

بالنسبة لحجم وسمعة مكتب مراقب الحسابات: حيث أظهرت معظم الدراسات والأبحاث وجود علاقة إيجابية بين حجم وسمعة مكتب مراقب الحسابات وأتعاب مراقب الحسابات، تُشير العديد من الدراسات (Kamil,2021; Ardianingsih&Setiawan,2022; Rahman, et.al.,2023) إلى وجود علاقة طردية بين حجم وسمعة مكتب المراجعة وأتعابه، أي أن مكاتب المراجعة الكبرى تميل إلى تقاضي أتعاب أعلى مقارنة بمكاتب المراجعة الصغيرة والمتوسطة.

ويُعزى ذلك إلى عدة عوامل، منها:

- قوة العلامة التجارية والسمعة: تتمتع مكاتب المراجعة الكبرى باسم تجاري معروف وسمعة طيبة في السوق، مما يُعزز من ثقة العملاء في جودة خدماتها. وبالتالي، فإنها تكون قادرة على تقاضي أتعاب أعلى مقابل هذه القيمة المضافة.
- توافر الخبرات والمهارات: تستقطب مكاتب المراجعة الكبرى أفضل الكفاءات من المحاسبين والمراقبين، مما يُمكنها من تقديم خدمات ذات جودة عالية تتناسب مع احتياجات العملاء الكبار.
- الإستثمارات في التكنولوجيا والابتكار: تُخصص مكاتب المراجعة الكبرى استثمارات كبيرة في التكنولوجيا الحديثة وحلول المراجعة المُبتكرة، مما يُمكنها من تحسين كفاءة وفعالية عمليات المراجعة وتقديم خدمات أفضل للعملاء.
- شبكة علاقات واسعة: تتمتع مكاتب المراجعة الكبرى بشبكة علاقات واسعة مع الجهات التنظيمية والمؤسسات المالية وغيرها من الجهات ذات العلاقة، مما يُمكنها من تقديم خدمات استشارية ذات قيمة مضافة للعملاء.

في حين؛ أظهرت العديد من الدراسات (Bills, et.al.,2016; Shan, et.al.,2019; Kamil,2021) وجود علاقة عكسية بين حجم مكتب مراقب الحسابات وأتعاب مراقب الحسابات. بمعنى

آخر، تميل مكاتب المراجعة الأصغر حجماً إلى فرض أتعاب أعلى مقارنة بالمكاتب الكبيرة، وتناولت العلاقة بين حجم مكتب المراجعة وأتعاب مراقب الحسابات وأشارت إلى وجود علاقة عكسية بينهما، هذا يعني أن المكاتب الكبيرة تميل إلى فرض أتعاب أقل مقارنة بالمكاتب الصغيرة، كما أن المكاتب الكبيرة تتمتع بميزات اقتصادية مثل تقليل التكاليف وتعظيم الكفاءة، مما يسمح لها بتقديم خدمات بأسعار أقل، كما تشير إلى أن المكاتب الكبيرة تمتلك قاعدة عملاء واسعة، مما يساهم في تخفيض تكاليف التقديم، وبالتالي تخفيض الأسعار، كما أظهرت الدراسات أيضاً إلى أن الأتعاب تميل إلى الانخفاض مع زيادة حجم المكتب، خاصة في الأسواق ذات المنافسة العالية، حيث أظهرت أن المكاتب الصغيرة تدفع أتعاباً أعلى نظراً لعدم قدرتها على توزيع التكاليف بشكل فعال.

ويري الباحثان أنه يمكن القول بأن هناك علاقة طردية بين حجم مكتب المراجعة وأتعابه، حيث توجد استثناءات لهذه القاعدة، فقد تتقاضى بعض مكاتب المراجعة الصغيرة والمتوسطة أتعاباً مرتفعة مقارنة بمكاتب كبرى في بعض الحالات، خاصة إذا كانت تتمتع بخبرات متخصصة في قطاع معين، كما يجب أخذ العوامل الأخرى التي تؤثر على أتعاب مراقب الحسابات في الاعتبار، مثل حجم الشركة العميل وتعقيد عملياتها ومستوى مخاطرها.

بالنسبة للتخصص الصناعي: وأظهرت بعض الدراسات وجود علاقة إيجابية (De Fuentes & Sierra,2018; Kharuddin, et.al.,2019; Ismail, et.al.,2021) حيث أن المكاتب التي تملك تخصصاً صناعياً محدداً يمكن أن تفرض أتعاباً أعلى بسبب المعرفة المتعمقة بالقطاع ومهارات التعامل مع القضايا المتخصصة، وتشير إلى أن المراقبين المتخصصين في مجالات معينة، مثل الرعاية الصحية أو الخدمات المالية، يميلون إلى فرض أتعاب أعلى بسبب تعقيد العمليات في هذه القطاعات. وتوصلت إلى أن أصحاب الأعمال يفضلون الاستعانة بمراقبين متخصصين في صنفهم، حتى لو كانت الأتعاب أعلى، نظراً لأنهم يعتقدون أن التخصص يزيد من دقة وجودة المراجعة، بالإضافة إلى تحليل تأثير التخصص الصناعي على تسعير خدمات المراجعة، ووجدت أن هناك ارتباطاً إيجابياً واضحاً بينهما.

إلا أن هناك بعض الدراسات (Rochmatilah, et.al.,2021; Uthman, et.al.,2022; Prayogi, et.al.,2023) التي وجدت علاقة سلبية أو غير واضحة، حيث وجدت أن تركيز المراجعين في صناعات معينة قد يؤدي أحياناً إلى انخفاض الأتعاب بسبب كثرة المنافسة بين المكاتب في نفس المجال، مما يدفع الأسعار إلى الانخفاض، كما أشارت إلى أنه في حالات معينة، قد تؤدي وفرة التخصصات المتاحة إلى تسهيل الوصول إلى خدمات المراجعة بأسعار منخفضة، مما يؤثر سلباً على أتعاب مراقب الحسابات،

كما توصلت إلى أنه في حالات الشركات الصغيرة أو الناشئة التي تعمل في مجالات محددة، قد تسعى الشركات للحصول على خدمات مراجعة ذات أتعاب منخفضة، مما يؤثر سلبًا على أسعار السوق، وأشارت إلى أن زيادة التخصص قد تؤدي إلى تزايد عدد المراقبين في نفس القطاع، مما يزيد من المنافسة وقد يدفع الأتعاب إلى الانخفاض.

ويري الباحثان أن العلاقة بين التخصص الصناعي للمراقب الحسابات وأتعابه علاقة طردية، وبالتالي يلعب دورًا حاسمًا من خلال زيادة الكفاءة، ويمكن لمراقب الحسابات المتخصص أن يقدم قيمة مضافة للشركة ويبرر أتعابًا أعلى ومع ذلك يجب على الشركات تقييم العروض بعناية والتأكد من حصولها على أفضل قيمة مقابل المال.

بالنسبة لدوران مُراقب الحسابات: وهناك العديد من الدراسات (Sharma, et.al.,2017; Hai & Quay, 2018; Sari, et.al.,2019) التي أظهرت وجود علاقة إيجابية بين دوران مُراقب الحسابات وأتعاب مُراقب الحسابات، وأشارت إلى أن تغيير مُراقب الحسابات يفرض أحيانًا المزيد من الأتعاب بسبب الحاجة إلى الوقت والجهد الإضافي لتفهم حالة الشركة، وأن المراجعون الجدد يحتاجون لفهم العمليات والبيانات المالية للعميل، مما يؤدي إلى تكاليف أعلى، كما أن هناك علاقة إيجابية بين دوران المراقبين وأتعاب مراقب الحسابات في بيئات معينة، حيث قد تُفرض أتعاب أعلى عندما يتغير المراقب، كما أظهرت النتائج أن التغييرات في الرقابة المهنية أو التنظيمات قد تؤدي أيضًا إلى زيادة في الأتعاب نتيجة لتغير المراجعين، حيث يتعين على الشركات تلبية معايير جديدة أو تقديم مستندات إضافية.

كما أن هناك أيضًا عدد من الدراسات (Kwon, et.al.,2014; Corbella, et.al.,2015; Qawqzeh, et.al.,2018) التي وجدت علاقة سلبية بين دوران مُراقب الحسابات وأتعاب مراقبي الحسابات، ووجدت هذه الدراسة أن تغيير المراجعين يرتبط بانخفاض في أتعاب مراقب الحسابات، حيث قد يتم تخفيض الأتعاب لجذب عملاء جدد أو المحافظة على العملاء الحاليين، وأظهرت النتائج أن الشركات التي تغير مراجعين تدفع أتعابًا أقل للمدقق الجديد، خاصةً إذا كان التغيير ناتجًا عن نتائج سلبية للمراجعة السابقة، ووجدت الدراسات أن الشركات التي تغير مراقبيها تدفع أتعابًا أقل للمراقبين الجدد مقارنة بالمراقبين السابق، وذلك قد يكون بسبب المنافسة بين شركات المراجعة لاستقطاب عملاء جدد.

ويري الباحثان أن العلاقة بين دوران مُراقب الحسابات وأتعاب مراقبي الحسابات علاقة طردية فكلما زاد دوران مُراقب الحسابات، زادت تكلفة المراجعة للشركة، وتتأثر بعدة عوامل من الضروري للشركات

والمؤسسات أن توازن بين الحاجة لتغيير مكتب مراقبي الحسابات والحفاظ على جودة التقارير المالية، يجب على الشركات أن تختار مكتب مراقبي الحسابات بعناية، وأن تتأكد من حصولها على قيمة مقابل الأتعاب المدفوعة.

المجموعة الثالثة: أثر عوامل ترتبط بعملية المراجعة على أتعاب مُراقب الحسابات:

تمثل تلك العوامل كل ما يتعلق بعملية المراجعة، ويمكن أن يكون لها تأثير على تحديد أتعاب مراقب الحسابات، وتتمثل أهم تلك العوامل فيما يلي:

بالنسبة لفترة إصدار تقرير المراجعة: تشير العديد من الدراسات (Kwon, et.al.,2014; Cahan & Sun,2015; Reid, et.al.,2019) إلى وجود علاقة إيجابية بين فترة إصدار تقرير المراجعة وأتعاب مُراقب الحسابات. بمعنى آخر، كلما زادت الفترة الزمنية اللازمة لإعداد التقرير، زادت الأتعاب التي يتقاضاها مُراقب الحسابات. وقد فسرت الدراسات هذه العلاقة بعدة عوامل:

- تعقيد المراجعة: عادة ما تكون المراجعات التي تتطلب وقتاً أطول أكثر تعقيداً، مما يستلزم بذل جهد أكبر من جانب فريق المراجعة وبالتالي زيادة في الأتعاب.
- حجم الكيان: الشركات الكبيرة والمعقدة تحتاج إلى وقت أطول لإجراء المراجعة، مما يؤدي إلى زيادة في الأتعاب.
- طبيعة الأعمال: بعض الصناعات والأنشطة الاقتصادية تتطلب إجراءات مراجعة أكثر تفصيلاً، مما يزيد من وقت المراجعة والتكاليف.
- التغيرات في المعايير المحاسبية: التغيرات المتكررة في المعايير المحاسبية قد تزيد من تعقيد عملية المراجعة وتطيل المدة الزمنية اللازمة لإعداد التقرير.
- الطلب على خدمات المراجعة: في بعض الحالات، قد يزيد الطلب على خدمات المراجعة عن العرض، مما يسمح لمُراقبي الحسابات بفرض أتعاب أعلى.

إلا أن بعض الدراسات الأخرى (Yen, et.al.,2019; Habib, et.al.,2019; Bhuiyan, et.al.,2020) قد أشارت إلى وجود علاقة سلبية أو عدم وجود علاقة واضحة بين المتغيرين. هذه التباينات في النتائج يمكن أن يرجع إلى عدة عوامل منها:

- المنافسة الشديدة: في بيئة تنافسية شديدة، قد يسعى مراقبي الحسابات إلى تقديم خدماتهم بأسرع وقت ممكن وبأسعار تنافسية لجذب العملاء والحفاظ عليهم، مما يؤدي إلى تقليل الأتعاب.
- التركيز على الجودة: قد يركز بعض مراقبي الحسابات على تقديم خدمات عالية الجودة بدلاً من التركيز على تقليل الوقت المستغرق في إعداد التقرير، مما قد يؤدي إلى زيادة في الأتعاب ولكن تحسين جودة الخدمة.
- العقود طويلة الأجل: في حالة وجود عقود طويلة الأجل بين الشركات ومراقبي الحسابات، قد يكون هناك اتفاق مسبق على الأتعاب بغض النظر عن الوقت المستغرق في إعداد التقرير. ويرى الباحثان أن العلاقة بين فترة إصدار تقرير المراجعة وأتعاب مراقبي الحسابات علاقة طردية، ولكن هناك العديد من العوامل الأخرى التي تؤثر على تكلفة المراجعة، من المهم للشركات ومراقبي الحسابات فهم هذه العوامل واتخاذ الإجراءات اللازمة لتحسين كفاءة عمليات المراجعة، والمساعدة على اتخاذ قرارات أفضل بشأن اختيار مراقبي الحسابات وتقدير أتعابه.

بالنسبة للمراجعة المشتركة: وتشير العديد من الدراسات (Audousset-Coulier, 2015; André, et.al., 2016; Gul, et.al., 2017) إلى وجود علاقة إيجابية محتملة بين المراجعة المشتركة وأتعاب مراقبي الحسابات، يمكن تفسير هذه العلاقة بعدة عوامل:

- زيادة ساعات العمل: المراجعة المشتركة تتطلب تنسيقاً أكبر بين مكاتب المراجعة، مما قد يؤدي إلى زيادة في ساعات العمل اللازمة لإكمال عملية المراجعة.
- الخبرات المتخصصة: غالباً ما تتطلب المراجعات المشتركة خبرات متخصصة قد لا تتوفر لدى مكتب مراجعة واحد، مما يستدعي استئجار خبراء خارجيين أو تخصيص وقت إضافي لتدريب الموظفين.
- التقارير الإضافية: قد تتطلب المراجعة المشتركة إعداد تقارير إضافية لتوضيح دور كل مكتب مراجعة وتنسيق الجهود المبذولة.
- التأمين ضد المخاطر: قد يطلب العملاء من مكاتب المراجعة المشاركة في المراجعة المشتركة الحصول على تأمين ضد المخاطر بحيث يكون هناك تغطية أوسع في حالة حدوث أي مشكلة.

إلا أن هناك بعض الدراسات الأخرى (Holm & Thinggaard,2014; Haak, et.al.,2018; Adelopo,2019) التي تشير إلى وجود علاقة سلبية أو عدم وجود علاقة واضحة. هذا التباين في النتائج يعكس تعقيد العلاقة بين المراجعة المشتركة والأتعاب، والتي تتأثر بعوامل متعددة ومتداخلة أبرزها:

- المنافسة الشديدة: في بيئة تنافسية شديدة، قد تسعى مكاتب المراجعة إلى تقديم عروض أسعار جذابة لجذب العملاء والحفاظ عليهم، مما قد يؤدي إلى خفض الأتعاب الإجمالية للمراجعة المشتركة.
 - التخصص: إذا كانت المراجعة المشتركة تتطلب خبرات متخصصة موجودة بالفعل لدى أحد مكاتب المراجعة، فقد لا يكون هناك حاجة لاستئجار خبراء خارجيين، مما يقلل من التكاليف الإضافية.
 - الاقتصاديات القياسية: في بعض الحالات، قد تؤدي المراجعة المشتركة إلى تحقيق اقتصاديات قياسية من خلال تقاسم الموارد والتكاليف الثابتة بين مكاتب المراجعة، مما قد يؤدي إلى خفض التكاليف الإجمالية.
 - العقود طويلة الأجل: في حالة وجود عقود طويلة الأجل مع العملاء، قد يتم تحديد الأتعاب مسبقاً وبشكل مستقل عن نوع المراجعة.
- ويري الباحث؛ العلاقة بين المراجعة المشتركة وأتعاب مراقب الحسابات هي علاقة طردية تتأثر بعدة عوامل منها، تعزيز جودة المراجعة، وتقليل مخاطر التحيز، وتحقيق مزيد من الشفافية والافصاح، مما يؤدي إلى زيادة في الأتعاب.

بالنسبة للخدمات المقدمة بخلاف المراجعة: تشير بعض الدراسات والأبحاث (Zaman, et.al.,2011; O'Sullivan & Diacon,2012; Cahan & Sun,2015) إلى أن هناك علاقة إيجابية بين تقديم خدمات إضافية (كالاستشارات المالية، خدمات إدارة المخاطر، وغيرها) أتعاب مراقبي الحسابات.

وقد فسرت هذه الدراسات العلاقة بعدة عوامل:

- توسيع نطاق الخدمات: تقديم خدمات إضافية مثل الاستشارات الضريبية أو التدريب المالي يمكن أن يؤدي إلى زيادة القيمة المدركة للعملاء، مما يمكن أن يبرر فرض أتعاب أعلى.
- تعزيز العلاقات مع العملاء: تقديم خدمات متنوعة يعزز العلاقة مع العملاء، مما يمكن أن يؤدي إلى اتفاقيات طويلة الأمد وزيادة في الأتعاب نتيجة للثقة المتزايدة.

- تحسين النتائج المالية للعملاء: إذا ساعدت خدمات مراقب الحسابات العملاء في تحسين أدائهم المالي، فقد يكون العملاء أكثر استعدادًا لدفع رسوم أعلى كمقابل لهذه المساعدة.
- تأثير المنافسة: في الأسواق ذات المنافسة العالية، الشركات التي تقدم مجموعة متنوعة من الخدمات قد تكون أكثر قدرة على تسعير خدماتها بشكل مرتفع بسبب القيمة المضافة التي تقدمها.

كما تشير بعض الدراسات والأبحاث (Habib,2012; Causholli, et.al.,2014; Climent-Serrano, et.al.,2018) إلى وجود علاقة سلبية بين تقديم خدمات إضافية بخلاف المراجعة وأتعاب مراقبي الحسابات، يمكن تلخيص بعض النقاط المتعلقة بهذه العلاقة السلبية كما يلي:

- توقعات العملاء: في بعض الأحيان، عندما يقدم مراقب الحسابات خدمات إضافية مثل الاستشارات المالية أو التخطيط الضريبي، قد يتوقع العملاء أن تكون أتعاب مراقبي الحسابات أقل، هذا الأمر قد يؤدي إلى ضغط على مراقبي الحسابات لخفض الأسعار، مما يؤثر سلبًا على الإيرادات.
- تقليل التركيز على المراجعة: عندما يتم تقديم مجموعة متنوعة من الخدمات، قد يؤدي ذلك إلى تقليل التركيز على جودة خدمة المراجعة. إذا شعر العملاء أن جودة المراجعة قد تأثرت بالمجموعة الأكبر من الخدمات المقدمة، قد يؤدي ذلك إلى تقليل أتعاب مراقبي الحسابات نتيجة لفقدان الثقة في جودة العمل.
- زيادة المنافسة: مع انفتاح السوق وتقديم خدمات متعددة من قبل عدد كبير من المحاسبين، يمكن أن يؤدي ذلك إلى زيادة المنافسة فيما بينهم، وبالتالي يضطر مراقبي الحسابات إلى تقليل أسعارهم لجذب العملاء، مما يؤثر سلبًا على أتعابهم.

ويري الباحثان أن العلاقة بين الخدمات المقدمة بخلاف المراجعة وأتعاب مراقبي الحسابات علاقة طردية، وهذه الخدمات تشمل مجموعة واسعة من الخدمات الاستشارية والمحاسبية غير المتعلقة مباشرة بمراجعة الحسابات، وتتراوح هذه الخدمات من خدمات الضرائب إلى الاستشارات الإدارية، وتلعب دورًا كبيرًا في إيرادات هذه المكاتب مما يزيد من أتعاب مراقبي الحسابات.

بالنسبة لتركز سوق المراجعة: يعد تركيز سوق المراجعة، أي سيطرة عدد قليل من مكاتب المراجعة الكبرى على الحصة الأكبر من السوق، قضية مثيرة للجدل في عالم المحاسبة، حيث تتأثر هذه الظاهرة بعدة عوامل، بما في ذلك العولمة، والدمج والاستحواذ بين المكاتب، واللوائح التنظيمية.

أظهرت العديد من الدراسات والأبحاث (Evans Jr & Schwartz,2014; Huang, et.al.,2016; Gunn, et.al.,2019) وجود علاقة إيجابية بين تركيز سوق المراجعة وارتفاع أتعاب مراقبي الحسابات، هذا يعني أنه كلما زادت سيطرة عدد قليل من مكاتب المحاسبة الكبرى على سوق خدمات المراجعة، زادت قدرتهم على تحديد أتعاب أعلى، وحددت أبرز أسباب هذه العلاقة في:

- قوة التفاوض: عندما يكون عدد مكاتب المحاسبة المهيمنة قليلاً، تمتلك هذه المكاتب قوة تفاوض أكبر مع الشركات التي تحتاج إلى خدمات المراجعة، هذا يعني أن الشركات لديها خيارات محدودة، مما يدفعها إلى قبول الأتعاب التي تحددها مكاتب المحاسبة الكبرى.
- الحد من المنافسة: في الأسواق المتمركزة، تقل المنافسة بين مكاتب المحاسبة، مما يقلل الحوافز لتقديم أسعار أقل.
- الخدمات الإضافية: غالباً ما ترتبط مكاتب المحاسبة الكبرى بتقديم مجموعة واسعة من الخدمات الاستشارية، مما يزيد من قيمة العميل ويبرر رفع الأتعاب.

هناك وجهة نظر أخرى لبعض الدراسات والأبحاث (Francis, et.al.,2013; Olowookere & Soyemi,2017; Clarina & Fitriany,2019) تقترح وجود علاقة سلبية، أي أن زيادة التركيز قد تؤدي إلى انخفاض الأتعاب، وقد حددت الأسباب المحتملة للعلاقة السلبية في:

- زيادة الكفاءة: قد يؤدي تركيز السوق إلى زيادة الكفاءة التشغيلية لمكاتب المحاسبة الكبرى، مما يسمح لها بتقديم خدمات المراجعة بتكلفة أقل، وبالتالي تخفيض الأتعاب.
- المنافسة على المستوى العالمي: تتنافس مكاتب المحاسبة الكبرى على مستوى عالمي، مما يدفعها إلى تقديم أسعار تنافسية لجذب العملاء الكبار.
- الرقابة التنظيمية: قد تفرض الهيئات التنظيمية قيوداً على الأتعاب التي يمكن لمكاتب المحاسبة الكبرى فرضها، خاصة في الأسواق المتمركزة.
- الضغوط التنافسية: قد تخلق المنافسة بين مكاتب المحاسبة الكبرى ضغوطاً لتقديم عروض أسعار جذابة، حتى في الأسواق المتمركزة.

ويري الباحثان أن العلاقة تركيز سوق المراجعة وأتعاب مراقبي الحسابات علاقة طردية، وتعتبر هذه العلاقة مهمة لفهم ديناميكيات سوق المراجعة وتأثيرها على الشركات والمستثمرين، كما تساهم في صياغة السياسات التنظيمية التي تسعى إلى تحقيق توازن بين حماية المصالح العامة وضمان كفاءة السوق، غالباً ما

يتم التركيز حيث يُفترض أن سيطرة عدد قليل من مكاتب المحاسبة الكبرى على السوق تمنحهم القدرة على فرض أتعاب أعلى.

بالنسبة لرأي مُراقب الحسابات: تعتبر علاقة رأي مُراقب الحسابات بأتعابه موضوعًا شائعًا ومعقدًا، حيث تتداخل فيه الاعتبارات المهنية والقانونية والاقتصادية، فمن ناحية يجب على مراقبي الحسابات أن يكون مستقلًا وموضوعيًا في إصدار رأيه، ومن ناحية أخرى، يتأثر عمله بضغوط اقتصادية تدفعه إلى الحفاظ على علاقاته مع العملاء.

وتشير العديد من الدراسات (Cahan & Sun,2015; Liu,2017; Nugroho & Fitriany,2019) إلى وجود علاقة إيجابية بين رأي مراقب الحسابات الإيجابي والقوائم المالية للشركة وأتعاب مراقب الحسابات.

ويمكن تفسير هذه العلاقة بعدة عوامل:

- ثقة المستثمرين: يساهم الرأي الإيجابي لمراقبي الحسابات في زيادة ثقة المستثمرين في الشركة، مما قد يؤدي إلى ارتفاع قيمة أسهمها، هذا بدوره قد يشجع الشركات على دفع أتعاب أعلى لمراقبي الحسابات الذين يقدمون آراء إيجابية.
- جودة الخدمات: يرتبط الرأي الإيجابي لمراقبي الحسابات بجودة الخدمات التي يقدمها . الشركات التي تسعى للحصول على رأي إيجابي قد تكون مستعدة لدفع أتعاب أعلى مقابل الحصول على خدمات مراجعة عالية الجودة.
- السمعة المهنية: الحصول على آراء إيجابية بشكل متكرر يعزز سمعة مكتب المحاسبة، مما يمكنه من فرض أتعاب أعلى على عملائه.

هناك وجهة نظر أخرى لدراسات (Asthana & Boone,2012; Jung, et.al.,2016; Zhang,2017) أشارت إلى وجود علاقة سلبية، أي أن الرأي السلبي قد يؤدي في بعض الحالات إلى زيادة الأتعاب.

وقد أرجعت هذه الدراسات أن الأسباب المحتملة للعلاقة السلبية تتمثل في:

- زيادة نطاق العمل: قد يتطلب إصدار رأي سلبي أو مؤهل إجراء فحص أكثر شمولاً للقوائم المالية، مما يزيد من ساعات العمل والتكاليف المتكبدة من قبل مكتب المحاسبة.

- المخاطر القانونية: قد يتعرض مكتب المحاسبة لمخاطر قانونية أكبر عند إصدار رأي سلبي، مما يدفعه إلى زيادة الأتعاب لتعويض هذه المخاطر.
- السمعة المهنية: قد يؤثر إصدار رأي سلبي سلباً على سمعة مكتب المحاسبة، مما يدفعه إلى زيادة الأتعاب لجذب عملاء جدد وتعويض عن العملاء الذين قد يفقدون.
- تفاوض القوة: في بعض الحالات، قد يستغل مكتب المحاسبة إصدار رأي سلبي للضغط على الشركة لزيادة الأتعاب، بحجة أنه قد كشف عن مشاكل جوهرية تتطلب مزيداً من العمل.

ويتفق الباحثان مع الدراسات التي تشير إلى وجود علاقة إيجابية بين رأي مراقب الحسابات وأتعابه، إلا أن هذه العلاقة معقدة وتتطلب مزيداً من البحث والدراسة يجب على صناع السياسات والهيئات التنظيمية أن يأخذوا هذه العلاقة في الاعتبار عند وضع اللوائح التي تحكم عمل مراقبي الحسابات، كما يجب على الشركات أن تكون حذرة عند اختيار مكتب المحاسبة وأن تتأكد من استقلاليته وحياديته، وفي سياق آخر عند الحديث عن العلاقة بين رأي مراقب الحسابات وأتعابه، غالباً ما يتم التركيز على العلاقة الإيجابية، حيث يُفترض أن الرأي الإيجابي يزيد من ثقة المستثمرين ويؤدي إلى ارتفاع الأتعاب.

القسم الخامس: النتائج والتوصيات والمقترحات البحثية المستقبلية

نتائج البحث:

1. زيادة التزام الشركة بمعايير الحوكمة الرشيدة، يؤدي إلى زيادة الوقت والجهد المطلوب لعملية المراجعة، وبالتالي يؤثر على الأتعاب التي يتقاضاها مراقب الحسابات بالزيادة.
2. كلما زاد حجم الشركة زادت أتعاب مراقب الحسابات، وذلك لأن الشركات الكبيرة تتميز بمعاملات أكثر تعقيداً وحجماً، مما يتطلب من مراقب الحسابات بذل المزيد من الجهد والوقت لإجراء عمليات المراجعة بشكل دقيق وشامل.
3. كلما زاد تعقيد العمليات، زادت صعوبة المراجعة وبالتالي ارتفعت أتعاب مراقب الحسابات، وأن فهم العلاقة بين درجة تعقيد عمليات العميل وأتعاب مراقب الحسابات أمراً هاماً لكل من مراقبي الحسابات وعميله.
4. كلما زادت مخاطر عمل العميل، زادت صعوبة وتعقيد عملية المراجعة، مما يتطلب من مراقب الحسابات بذل المزيد من الجهد والوقت والموارد لإتمامها، وبالتالي يحق لمراقب الحسابات الحصول على أتعاب أعلى مقابل هذا العمل الإضافي.

5. إن العلاقة بين القدرة الإدارية وأتعاب مُراقب الحسابات علاقة سلبية، تتجلى في أن الإدارة الفعالة تؤدي إلى خفض الأتعاب بسبب تحسين جودة المعلومات المالية وتقليل المخاطر، ومع ذلك هناك أيضاً اعتبارات تشير إلى أن القدرة على الاستثمار في مراجعة ذو جودة عالية قد ترتبط مع إدارات قوية.

6. كلما زاد دوران مُراقب الحسابات، زادت تكلفة المراجعة للشركة، وتتأثر بعدة عوامل من الضروري للشركات والمؤسسات أن توازن بين الحاجة لتغيير مكتب مراقبي الحسابات والحفاظ على جودة التقارير المالية.

7. العلاقة بين المراجعة المشتركة وأتعاب مُراقب الحسابات هي علاقة طردية تتأثر بعدة عوامل منها، تعزيز جودة المراجعة، وتقليل مخاطر التحيز، وتحقيق مزيد من الشفافية والافصاح، مما يؤدي إلى زيادة في الأتعاب.

8. جود علاقة إيجابية بين رأي مراقب الحسابات وأتعابه، إلا أن هذه العلاقة معقدة وتتطلب مزيداً من البحث والدراسة يجب على صناع السياسات والهيئات التنظيمية أن يأخذوا هذه العلاقة في الاعتبار عند وضع اللوائح التي تحكم عمل مراقبي الحسابات.

توصيات البحث:

وفقاً لما أنتهي اليه البحث من نتائج وفي حدود أهدافه ومشكلته يوصي الباحثان بما يلي:

1. تطوير إطار عمل ديناميكي لتقدير أتعاب مراقب الحسابات من خلال دمج التقنيات السنوية لمراجعة الأتعاب وضمان توافقها مع المتغيرات في البيئة الاقتصادية.
2. تفعيل برامج التدريب المستمر من خلال الاعتماد على نظام تقييم للمهارات يضمن أن المراجعين يتمتعون بمهارات عالية تتماشى مع متطلبات السوق.
3. إنشاء نظام لتقييم الأداء لمراقبي الحسابات من خلال تكليف جهة مستقلة بتقييم الأداء لضمان الحيادية والموضوعية.
4. تفعيل التعاون مع الجهات الرقابية والمهنية من خلال العمل مع الهيئة العامة للرقابة المالية لتطوير إطار تنظيمي شامل يتضمن معايير واضحة لتقدير الأتعاب وأيضاً آليات فعالة للرقابة والمراجعة.

مجالات البحث المقترحة:

يمكن اقتراح عدد من مجالات البحث مستقبلاً على النحو التالي:

1. أثر المراجعة المشتركة على العلاقة بين أتعاب مراقب الحسابات وجودة عملية المراجعة.
2. أثر مراجعة النظير على أتعاب مراقب الحسابات.
3. أثر مراجعة النظير على جودة التقارير المالية.
4. أثر العلاقة التفاعلية بين التحول الرقمي والمراجعة الإلكترونية.
5. أثر أتعاب مراقب الحسابات على استقلالية المراجعين وجودة الخدمة المقدمة.
6. تطوير إطار عمل لتقدير أتعاب مراقب الحسابات في ظل الظروف الاقتصادية المتغيرة.

قائمة - المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية:

1. راضي، محمد سامي، وآخرون، 2017، دور خصائص لجنة المراجعة وجودة المراجعة الداخلية في تخفيض أتعاب مراقب الحسابات: دراسة نظرية ميدانية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مجلد 41، عدد 1، ص ص 229-270.
2. الصفتي، عمر محمد النادي محمد. (2020). "تأثير أتعاب المراجعة على مواجهة الغش من خلال الشك المهني ومناقشة فريق المراجعة دراسة تجريبية". المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة - كلية التجارة - جامعة عين شمس، العدد (3)، ص ص 151-162.
3. عرفة، محمد جمال سعد. الإبياري، هشام فاروق. ومرسال محمد فريد (2023) " أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات في المحاسبة والمراجعة في تقدير أتعاب مراقب الحسابات مع دراسة ميدانية على البيئة المصرية". مجلة البحوث المحاسبية - كلية التجارة - جامعة طنطا، العدد (2)، ص ص 132-194
4. علي، محمود أحمد أحمد، 2019، أثر حجم منشأة مراقب الحسابات والخصائص التشغيلية لمنشأة عمله علي قيمة أتعابه عن مراجعة القوائم المالية: دراسة تطبيقية علي الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، مجلة المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة بني سويف، مجلد 8، عدد 2، ص ص 186-240.
5. علي، نهى محمد زكى محمد. (2021). "هل تتأثر أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية بجائحة كورونا؟" - مجلة التجارة والتمويل - كلية التجارة - جامعة طنطا، العدد (1)، ص ص 538-556
6. مشابط، نعمه حرب (2021)، أثر كفاءة حوكمة الشركات على العلاقة بين القدرة الإدارية وأتعاب المراجعة: دليل من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، مجلد 5، عدد أول، ص ص 1-73.

1. Adelopo, I., Jallow, K., & Scott, P. (2017). Multiple large ownership structure, audit committee activity and audit fees: Evidence from the UK. *Journal of Applied Accounting Research*, 13(2), 100–121.
2. Alhadab, M. (2018). Abnormal audit fees and accrual and real earnings management: Evidence from UK. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 16(3), 395–416.
3. Alrashidi, R., Baboukardos, D., & Arun, T. (2021). Audit fees, non-audit fees and access to finance: Evidence from India. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 43, 100397.
4. Alzeban, A., & Sawan, N. (2020). The relationship between adherence of internal audit with standards and audit fees. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 14(1), 72–85.
5. Ardianingsih, A., & Setiawan, D. (2022). Determinants of Factors Affecting the Amount of Fees for Audit Services. *Calitatea*, 23(187), 271–279.
6. Asthana, S. C., & Boone, J. P. (2012). Abnormal audit fee and audit quality. *Auditing: a journal of practice & theory*, 31(3), 1–22.
7. Ayu, P. D., Ida, R., & Apit, S. W. (2019, May). The influence of company size and audit fee on audit quality. In 1st International Conference on Economics, Business, Entrepreneurship, and Finance (ICEBEF 2018) (pp. 371–375). Atlantis Press.
8. Badawy, H. and Aly, A. (2018). The Impact of auditor industry specialization, type of auditor and audit opinion on ARL: The case of Egypt. *International Journal of Accounting Research*, 6(2): pp1–8.
9. Bedard, J., and K. M. Johnstone. 2004. Earnings manipulation risk, corporate governance risk, and auditors' planning and pricing decisions. *The Accounting Review* 79(2): pp 277–304.

10. Behbahani, P. S. (2023). Agency costs and auditor choice: moderating role of board's expertise and internal control. *Journal of Financial Reporting and Accounting*.
11. Bills, K. L., Cunningham, L. M., & Myers, L. A. (2016). Small audit firm membership in associations, networks, and alliances: Implications for audit quality and audit fees. *The Accounting Review*, 91(3), 767–792.
12. Cahan, S. F., & Sun, J. (2015). The effect of audit experience on audit fees and audit quality. *Journal of Accounting, auditing & finance*, 30(1), 78–100.
13. Cairney, T. D., & Stewart, E.G. (2015). Audit fees and client industry homogeneity. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 34(4), pp.33–57.
14. Choi, J. H., Kim, J. B., & Zang, Y. (2010). Do abnormally high audit fees impair audit quality? *Auditing: a journal of practice & theory*, 29(2), 115:140.
15. Chun, M, and Rhee, S. (2015). Analyst Coverage and Audit Efforts: Empirical Approach to Audit Hours. *The Journal of Applied Business Research*, 31(1), pp795– 808.
16. Clatworthy, M. A., & Peel, M. J. (2022). "The effect of corporate status on external audit fees: Evidence from the UK". *Journal of Business Finance & Accounting*, 34(1-2), pp.169–201.
17. Corbella, S., Florio, C., Gotti, G., & Mastrolia, S. A. (2015). Audit firm rotation, audit fees and audit quality: The experience of Italian public companies. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 25, 46–66.
18. Davis, L. R., Ricchiute, D. N., & Trompeter, G. (2021). Audit effort, audit fees, and the provision of nonaudit services to audit clients. *Accounting Review*, 135–150.

19. De Fuentes, C., & Sierra, E. (2018). Industry specialization and audit fees: a meta-analytic approach. *Academia Revista Latinoamericana de Administración*, 28(3), 419–435.
20. ElGammal, W., & Gharzeddine, M. (2020). Determinants of audit fees in developing countries: Evidence from Egypt.
21. Elswah, T., Abozaid, E., & Diab, A. (2024). Does financial reporting quality matter for the auditee characteristics–audit fees relationship? Evidence from an emerging market. *Journal of Financial Reporting and Accounting*.
22. Emami, A., Lashgari, Z., & Mogheri, A. E. (2021). Management capabilities, financial distress, and audit fee. *International Journal of Nonlinear Analysis and Applications*, 13(2), 1261–1275.
23. Emami, A., Lashgari, Z., & Mogheri, A. E. (2022). Management capabilities, financial distress, and audit fee. *International Journal of Nonlinear Analysis and Applications*, 13(2), 1261–1275.
24. Farooq, M. U., Kazim, I., Usman, M., & Latif, I. (2019). Corporate governance and audit fees: Evidence from a developing country. *Pakistan Journal of Commerce and Social Sciences (PJCSS)*, 12(1), 94–110.
25. Farouk, M. A., & Hassan, S. U. (2022). Impact of audit quality and financial performance of quoted cement firms in Nigeria. *International journal of accounting and taxation*, 2(2), 1–22.
26. Gandía, J. L., & Huguet, D. (2018). Audit fees and earnings management: Differences based on the type of audit. *Economic Research–Ekonomiska Istraživanja*, 34(1), pp.2628–2650.
27. Geiger, M. A., & Rama, D. V. (2020). Audit fees, nonaudit fees, and auditor reporting on stressed companies. *Auditing: A journal of practice & theory*, 22(2), 53–69.

28. Gunn, J. L., Kawada, B. S., & Michas, P. N. (2019). Audit market concentration, audit fees, and audit quality: A cross-country analysis of complex audit clients. *Journal of accounting and Public Policy*, 38(6), 106693.
29. Habib, A., Bhuiyan, M. B. U., Huang, H. J., & Miah, M. S. (2019). Determinants of audit report lag: A meta-analysis. *International journal of auditing*, 23(1), 20–44.
30. Hai, P. T., & Quy, N. L. D. (2018). Effect of audit rotation, audit fee and auditor competence to motivation auditor and audit quality: Empirical evidence in Vietnam. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 23(2), 1–14.
31. Harahap, J. O., & Prasetyo, A. B. (2018). Ownership structures and characteristics influence on audit fee. *Journal of Economics Finance and Accounting*, 5(2), 160–167.
32. Harymawan, I., Prabhawa, A. A., Nasih, M., & Putra, F. K. G. (2021). Risk management committee, auditor choice and audit fees. *Risks*, 9(9), 156.
33. Harymawan, I., Prabhawa, A. A., Nasih, M., & Putra, F. K. G. (2021). Risk management committee, auditor choice and audit fees. *Risks*, 9(9), 156.
34. Hay, D. (2013). Further evidence from meta-analysis of audit fee research. *International Journal of Auditing*, 17(2), pp.162–176.
35. Hay, D., Knechel, W. R., & Ling, H. (2018). Evidence on the impact of internal control and corporate governance on audit fees. *International Journal of Auditing*, 12(1), 9–24.

36. Hong, N. T. P., & My, T. L. H. (2017). The Determinants of Audit Fees for Companies in Vietnam. *Journal of Economics and Development*, 19(2), 1–8.
37. Ismail, S. A. A., Mahmood, S. M., & Hussein, A. I. (2021). The impact of the agency costs on the going concern under the auditor industry specialization: An empirical study on private banks in Iraq. *Academy of Entrepreneurship Journal*, 27, 1–11.
38. Januarti, I., Darsono, D., & Chariri, A. (2021). The relationship between audit committee effectiveness and audit fees: Insights from Indonesia. *Journal of Asian Finance, Economics and Business*, 7(7), 179–185.
39. Ji, H. J. (2017). The Effects of Internal Control Quality and Its Changes on Audit Fees. *International Conference on Modern Economic Development and Environment Protection*, (icmed).
40. Jung, S. J., Kim, B. J., & Chung, J. R. (2016). The association between abnormal audit fees and audit quality after IFRS adoption: Evidence from Korea. *International Journal of Accounting and Information Management*, 24(3), 252–271.
41. Kamath, R., Huang, T. C., & Moroney, R. A. (2018). Auditor rotation and perceived competence and independence: the effect of fees and industry specialization. *Journal of International Accounting Research*, 17(3), pp.153–175.
42. Kamil, O. A. (2021). The relationship between audit fees and the size of the audit sample and their effect on the audit report. *Academy of Strategic Management Journal*, 20, 1–11.

43. Kanakriyah, R. (2020). Model to determine main factors used to measure audit fees. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 24(2), 1–13.
44. Kanakriyah, R. (2022). “Model to determine main factors used to measure audit fees”. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 24(2), pp.1–13.
45. Khan, A. R., Hossain, D. M., & Siddiqui, J. (2020). Corporate ownership concentration and audit fees: The case of an emerging economy. *Advances in Accounting*, 27(1), 125–131.
46. Kikhia, H. Y. (2015). Determinants of audit fees: Evidence from Jordan. *Accounting and finance Research*, 4(1), 42–53.
47. Kikhia, H. Y. (2023). “Determinants of audit fees: Evidence from Jordan”. *Accounting and finance Research*, 4(1), pp.42–53.
48. Kim, J., Wilson, I., and Yang, H. (2012). Counterparty responses to managerial overconfidence. *SMU SOAR Accounting Symposium 2013*, December 12–13. 1–42. Research Collection School of Accountancy. Available at <https://ink.lib.ryu.ac.jp/handle/10201/1233>
49. Kimeli, E. K. (2016). Determinants of audit fees pricing: Evidence from Nairobi Securities Exchange (NSE).
50. Kwon, S. Y., Lim, Y., & Simnett, R. (2014). The effect of mandatory audit firm rotation on audit quality and audit fees: Empirical evidence from the Korean audit market. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 33(4), 167–196.
51. Liang, S., Qi, X., Xin, F., & Zhan, J. (2021). Pyramidal ownership structure and firms’ audit fees. *Emerging Markets Finance and Trade*, 57(9), 2447–2477.

52. Liu, S. (2017). An empirical study: Auditors' characteristics and audit fee. *Open Journal of Accounting*, 6(2), 52–70.
53. Lobo, J., and Zhao, Y. (2013) Relation between Audit Effort and Financial Report Misstatements: Evidence from Quarterly and Annual Restatements. *The Accounting Review*, 88(4). Pp.1385–1412.
54. Mansur, H., Abdul Rahman, A. A., Meero, A., & Shatnawi, A. (2023). The perceptions of external auditors on the relationship between audit fees and audit quality. *Cogent Business & Management*, 9(1), 2113203.
55. Matozza, F., & Biscotti, A. M., & D'Amico, E., & Strologo, A. D. (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.
56. Mubarok, F., Pahala, I., & Perdana, P. N. (2022). The Influence of Audit Fees, The Complexity of The Company's Operations, and Audit Tenure on Audit Report Lag. *Jurnal Akuntansi, Perpajakan dan Auditing*, 3(3), 797–819.
57. Naser, K., & Hassan, Y. M. (2024). "Factors influencing external audit fees of companies listed on Dubai Financial Market". *International Journal of Islamic and Middle Eastern Finance and Management*, 9(3), pp.346–363.
58. Nelson, S. P., & Mohamed–Rusdi, N. F. (2015). Ownership structures influence on audit fee. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 5(4), 457–478.
59. Nisrina, N. (2021). Product Market Competition and Audit Fees: Auditor Industry Specialization as A Moderating Variable. *Jurnal Dinamika Akuntansi dan Bisnis*, 8(1), pp.65–84.

60. Nugroho, B., & Fitriany, F. (2019). Impact of Abnormal Audit Fees on Audit Opinion and Quality in ASEAN Countries. *Pertanika Journal of Social Sciences & Humanities*, 27(2).
61. Ohidoa, T., & Okun, O. O. (2018) "Firms Attributes and Audit Fees in Nigeria Quoted Firms". *International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences*, 0288, pp.686–687
62. Oussii, A. A., and Taktak, N. B. (2018). Audit committee effectiveness and financial reporting timeliness: The case of Tunisian listed companies. *African. Journal of Economic and Management Studies*, 9(1): pp 34–55.
63. Pham, N. K., Duong, H. N., Pham, T. Q., & Ho, N. T. T. (2017). Audit firm size, audit fee, audit reputation and audit quality: The case of listed companies in Vietnam. *Asian Journal of Finance & Accounting*, 9(1), 429–447.
64. Prayogi, A., Lestari, P., & Setyorini, C. T. (2023). Internal factors, external factors and earnings management: moderating effects of auditor industry specialization. *Global Financial Accounting Journal*, 6(1), 13–30.
65. Qawqzeh, H. K., Endut, W. A., Rashid, N., Johari, R. J., Hamid, N. A., & Rasit, Z. A. (2018). Auditor tenure, audit firm rotation and audit quality: A. *International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences*, 8, 12.
66. Rochmatilah, S., Susanto, B., & Purwantini, A. H. (2021). The Effect of Audit Fee, Auditor Rotation, Auditor Firm Reputation, and Auditor Specialization on Audit Quality.
67. Rustam, S., Rashid, K., & Zaman, K. 2013, "The relationship between audit committees, compensation incentives and corporate audit fees in Pakistan", *Economic Modelling* 697 – 716.

68. Sahbay Ghorghi, E., Lari Dashtebayazi, M., & Fakoor Saghih, A. (2019). Auditor reporting and audit fees: The role of business strategies. *Accounting and Auditing review*, 26(4), pp.517–543.
69. Salehi, M., Mousavi Shiri, M., & Hossini, S. Z. (2020). The relationship between managerial ability, earnings management and internal control quality on audit fees in Iran. *International Journal of Productivity and Performance Management*, 69(4), 685–703.
70. Sari, S. P., Diyanti, A. A., & Wijayanti, R. (2019). The effect of audit tenure, audit rotation, audit fee, accounting firm size, and auditor specialization to audit quality. *Riset Akuntansi Dan Keuangan Indonesia*, 4(3), 186–196.
71. Shan, Y. G., Troshani, I., & Tarca, A. (2019). Managerial ownership, audit firm size, and audit fees: Australian evidence. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 35, 18–36.
72. Sharma, D. S., Tanyi, P. N., & Litt, B. A. (2017). Costs of mandatory periodic audit partner rotation: Evidence from audit fees and audit timeliness. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 36(1), 129–149.
73. Silva, A. S. V. C., Inácio, H. C., and Vieira, E. F. S. (2020). Determinants of audit fees for Portugal and Spain. *Contaduría y Administración*, 65 (4): pp193–217.
74. Simunic, D. A., (1980), "The Pricing of Audit Services: Theory and Evidence", *Journal of Accounting Research*, vol.18, No. (1), pp.161–190.
75. Situmorang, F. P. A. M., Fitriany, F., & Indriani, V. (2020). The impact of audit market concentration and market power on audit fees: A comparison of Indonesia and Singapore. *Jurnal Pengurusan*, 60, 37–52.

76. Sundgren, S., and Svanstrom, T., 2013, Audit office size, audit quality and audit pricing: evidence from small-and medium-sized enterprises, *Accounting and Business Research*, 43(1) :pp 31–55.
77. Susilawati, S., Toni, N., Teng, S. H., & Hutagalung, G. (2023). The Influence of KAP Size, Audit Fee, and Audit Tenure on Audit Quality through Audit Rotation as an Intervening Variable. *International Journal of Social Science Research and Review*, 6(5), 194–206.
78. Urhoghide, R., and Izedonmi, F., 2015, An Empirical Investigation of Audit Fee Determinants in Nigeria, *International Journal of Business and Social Research*, 5(8): pp48–58.
79. Uthman, A. B., Salami, A. A., & Ajape, K. M. (2022). Impact of auditor industry specialization on the audit quality of listed non-financial firms in Nigeria. *Nigerian Journal of Risk and Insurance*, 12(1), 29–56.
80. Woo, S. and H. Lim. 2015. Audit Risk, Business Risk, and Auditors' Efforts in Korea. *Asian Social Science* 11 (18): pp 144–152
<https://alliedforlegalandtaxadvice.com>D8%B9%D8%AF%D9%85%D8%AA%D8%AD%D8%AF%D9%8A%D8%AF%D8%A7%D8%AA%D8%B9%D8%A7%D8%A8%D9%85%D8%B1%D8%A7%D9%82%D8%A8%D8%A7%D9%84%D8%AD%D8%B3%D8%A7%D8%A8%D8%A7%D8%A%D9%81%D9%89-%D9%85%D8%AD%D8%B6%D8%B1/
81. Xin, C., Hao, X., & Cheng, L. (2022). Do environmental administrative penalties affect audit fees? Results from multiple econometric models. *Sustainability*, 14(7), 4268.
82. Xiong, Y., & Zhang, Y. (2018). Auditor Industry Specialization, Industry Homogeneity, and Audit Costs: Evidence from the Chinese Capital Markets. *Transformations in Business & Economics*, 17(1), pp.89–102.

83. Yahaya, O. A., & Onyabe, J. M. (2022). Do audit fee and auditor independence influence audit quality. *Asian Journal of Finance and Accounting*, 14(1), 66–80.
84. Zhang, H. (2017). The relationship of abnormal audit fees and accruals: bargain power or cost control? *Open Journal of Accounting*, 6(03), 82.