

العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مراجعة الحسابات دراسة ميدانية تطبيقية على دولة قطر

أحمد سباعي قطب

عضو هيئة التدريس بكلية التجارة - جامعة القاهرة، ومعار حالياً إلى جامعة قطر

خالد ناصر الخاطر

عضو هيئة التدريس بكلية الإدارة والاقتصاد - جامعة قطر - دولة قطر

(قدم للنشر في ٤/٤/٢٥هـ وقبل للنشر في ٧/٨/٢٥هـ)

المستخلص: هدف هذا البحث التوصل إلى العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مراجعة الحسابات. وقد تم إجراء فحص وتحليل للدراسات والأبحاث السابقة في هذا المجال من أجل التوصل إلى العوامل ذات التأثير على عملية تحديد تلك الأتعاب. وبعد ذلك تم إجراء دراسة ميدانية من خلال استخدام قائمة استبيان للتعرف على وجهة نظر المراجعين العاملين في مكاتب المراجعة التي تزاوّل العمل في دولة قطر في تلك العوامل ومدى تأثيرها على تحديد الأتعاب. كما تم أيضاً إجراء دراسة تطبيقية استندت على استخدام البيانات الخاصة بالشركات المساهمة القطرية وأتعاب مراجعة حساباتها وبيانات عن مكاتب المراجعة التي تقوم بمراجعة حسابات تلك الشركات، وقد تم استخدام كل من ارتباط بيرسون والانحدار المتعدد لإجراء تحليل إحصائي لهذه البيانات.

تمثل أهم نتائج البحث في أن هناك عوامل عديدة تؤثر في تحديد أتعاب المراجعة. وتشير نتائج الدراسة الميدانية إلى أن أكثر تلك العوامل تأثيراً - من وجهة نظر المراجعين المزاوّلين للمهنة في قطر - هي قيمة مبيعات أو إيرادات العميل، وتعدد فروع الشركة، وطبيعة الصناعة، وتبعية وسمعة مكتب المراجعة، والمنافسة بين مكاتب المراجعة. بينما تشير نتائج الدراسة التطبيقية إلى أن هناك ارتباطاً إيجابياً بين أتعاب المراجعة وبين كل من قيمة أصول المنشأة محل المراجعة، وعدد فروعها، وصافي الربح، ونوع القطاع الذي تعمل به المنشأة، ونسبة المدينين إلى إجمالي الأصول، وعدد ساعات العمل اللازمة لإنجاز عملية المراجعة. ومن خلال نموذج الانحدار المتعدد تبين أن أكثر العوامل مجتمعة لها تأثير على أتعاب المراجعة هي حجم المنشأة محل المراجعة، وربحيتها، ونوع القطاع الذي تعمل به، وحجم العمل بمكتب المراجعة، ومدى تقديم مكتب المراجعة خدمات استشارية للمنشأة محل المراجعة.

١ - مقدمة

تشتمل هذه المقدمة على طبيعة المشكلة محل البحث وعلى أهداف ومنهج وخطة البحث.

١/١ طبيعة المشكلة

منذ أكثر من عشرين عاما بدأ الجدل والنقاش حول أتعاب مراجعة الحسابات والعوامل التي تؤثر في تحديد تلك الأتعاب. وهناك اتجاه متزايد في السنوات الأخيرة في الفكر المحاسبي حول مناقشة هذه القضية. والمشكلة تثار أحيانا بسبب تأثير مكاتب المراجعة الكبرى (التي كانت ثمانية مكاتب وأصبحت الآن أربعة فقط) على أتعاب المراجعة وما إذا كانت تلك المكاتب تحصل على علاوة أتعاب (زيادة في الأتعاب) وما هو السبب وراء ذلك. وأحيانا تظهر مشكلة تأثير الخدمات الاستشارية التي قد يؤديها المراجع للمنشأة على أتعاب عملية المراجعة. وفي حالات أخرى تظهر مشكلة اختلاف الأتعاب في السنة الأولى للتعاقد على المراجعة عن الأتعاب في السنوات التالية. من جهة أخرى يحدث جدل حول مدى اختلاف أتعاب المراجعة بين القطاع الخاص والقطاع العام أو الحكومي أو المنظمات الخيرية. كما تظهر تساؤلات كثيرة حول تأثير حجم المنشأة وتعدد أو تعقد أنشطتها ومدى تعقد عملية المراجعة ومدى الخطر المرتبط بعملية المراجعة على تحديد الأتعاب.

من زاوية أخرى هناك نوعان من القيود تضغط على المراجع، وهو بصدد تنفيذ عملية المراجعة يتمثل النوع الأول في القيود الخاصة بالوقت والتكلفة، ويتمثل النوع الثاني في ما ينتظره المجتمع من مستوى وجودة الخدمات التي يقدمها المراجع، وما ارتبط بذلك من تعرض المراجع للمساءلة القانونية في بعض الحالات، ولا شك أن هناك تساؤلات تظهر حول تأثير هذه القيود على عملية تحديد أتعاب المراجعة.

نتيجة لكل تلك التساؤلات وكل ذلك الجدل تظهر أهمية تناول مشكلة تحديد العوامل التي تؤثر في تحديد أتعاب مراجعة الحسابات، وخاصة تحليل تلك العوامل ميدانيا وتطبيقيا في دولة قطر التي يحدث فيها حاليا نمو وتطور للنشاط الاقتصادي بشكل ملحوظ، الأمر الذي يستلزم معه تطور الفكر والأبحاث في الجوانب المحاسبية حتى يكون هناك تطور علمي مصاحب وداعم للتطور الاقتصادي.

٢/١ هدف البحث

يتمثل الهدف الأساسي للبحث في التوصل إلى العوامل التي تؤثر في تحديد أتعاب عمليات المراجعة الخارجية للحسابات؛ ولتحقيق هذا الهدف الأساسي يتعين تحقيق الأهداف التالية:

- تحديد أهم العوامل المرتبطة بالعميل تأثيراً على تحديد أتعاب المراجعة.
- تحديد أهم العوامل المرتبطة بالمراجع ومكتب المراجعة تأثيراً على تحديد أتعاب المراجعة.
- تحديد مدى وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية بين وجهات نظر المراجعين حول العوامل المؤثرة في تحديد الأتعاب تعود إلى طبيعة عملهم وخبرتهم.
- قياس تأثير تلك العوامل على عملية تقدير أتعاب المراجعة من خلال أسلوب الارتباط والانحدار المتعدد.

٣/١ منهج البحث

يزاوج منهج البحث بين كل من المنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي. حيث يتم الاعتماد على كل من الدراسات السابقة في الفكر المحاسبي والدراسة الميدانية للوصول إلى العوامل ذات الصلة بتقدير أتعاب مراجع الحسابات ومدى أهمية كل عامل، ثم يتم قياس تأثير تلك العوامل من خلال نموذج إحصائي يعتمد على بيانات مفردات مجتمع الدراسة والمتمثل في الشركات المساهمة المقيدة بسوق الأوراق المالية في دولة قطر.

٤/١ خطة البحث

لتحقيق أهداف البحث فإن خطة البحث تشتمل على ما يلي:

- مقدمة.
- تحليل الدراسات السابقة.
- العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجع.
- الدراسة الميدانية والدراسة التطبيقية للبحث.
- خلاصة ونتائج وتوصيات البحث.

٢ - تحليل الدراسات السابقة

من تتبع الفكر المحاسبي في مجال أتعاب مراجعة الحسابات يتضح أن هناك العديد من الدراسات والبحوث التي تناولت الجوانب والزوايا المختلفة لعملية تحديد الأتعاب. وقد قام الباحثان بعمل تصنيف لتلك الدراسات طبقاً للزاوية التي ركزت عليها الدراسة، ويوضح الجدول (١) تصنيفاً لغالبية الدراسات ذات الصلة بعملية تحديد أتعاب المراجعة من حيث علاقة تلك الأتعاب بالعوامل المختلفة التي قد تؤثر في تحديدها.

هذا، ويمكن تلخيص أهم نتائج الدراسات والبحوث السابقة في مجال أتعاب مراجعة الحسابات على النحو التالي:

- تعد دراسة (Matthews, D., et al., 2003) أقدم الدراسات من حيث البيانات التي تعتمد عليها الدراسة. حيث تم استخدام بيانات عن الشركات وعن سوق المراجعة منذ حوالي مائة عام أي عام ١٩٠٠. تم استخدام عينة من ١٢١ شركة مقيدة عام ١٩٠٠ والتي أفصحت عن أتعاب المراجعة في حساباتها المنشورة. وقد تم إعداد نموذج لعملية تحديد هذه الأتعاب. وتشير النتائج إلى أهمية الحجم ودرجة التعقيد وقطاع الصناعة. وقد اتضح أن ربحية عملية المراجعة وتكاليف المراجعة في السنة الأولى للتعاقد على عملية المراجعة تماثل ذات النتائج التي تم التوصل إليها في الدراسات التي استخدمت بيانات معاصرة. أما الاختلاف الأساسي عن الدراسات الحالية فيتمثل في أن شركات المراجعة الرائدة في عام ١٩٠٠ لم تكن تحصل على علاوة أتعاب (زيادة في الأتعاب) مثلما تفعل شركات المراجعة الأربع الكبار حالياً، وهذا يرجع إلى أن شركات المراجعة الكبرى تعرض في الوقت الحالي مجموعة أكبر من خدمات المراجعة وعلى نطاق دولي وربما ذات قيمة أعلى مقارنة بشركات المراجعة الكبرى التي كانت قائمة عام ١٩٠٠.

- يعد (Simunic, 1980) أول من قدم نموذج تسعير لتحديد أتعاب المراجعة. وقد توصل إلى أن علاوة أتعاب شركات المراجعة الثماني الكبار تتسق مع الاحتكار، وأيضاً مع اختلاف في المنتج (جودة أداء عملية المراجعة) يرجع إلى السمعة الجيدة.

- أشارت نتائج بعض الدراسات - وإن كانت غير حاسمة- إلى وجود علاوة أتعاب في حالة عمليات المراجعة الصغيرة لا الكبيرة (Palmrose 1986a, Francis and Simon 1987, Taffler and Ramalingam 1982, Francis and Stokes 1986)، هذه العلاوة عموماً تسهم في وجود فروق في خدمات المراجعة بالاتساق مع تنبؤات (DeAngelo 1981a).

- تنبأ نموذج (DeAngelo, 1981b) بحدوث تخفيض في أتعاب المراجعة في العام الأول للتعاقد (Low-balling) بسبب أن دوال تكلفة المراجعة لا يمكن ملاحظتها (Unobservable). وقد أشارت دراسات بأن هذا التخفيض في الأتعاب في العام الأول للتعاقد على عملية المراجعة تمت ملاحظته في كل من الولايات المتحدة والمملكة المتحدة (-); Turpen, 1990: -24%; Simon and Francis 1988: -22%; Gregory and Collier 1996: -25%; Ettredge and Greenberg 1990: -19%).

- ركزت العديد من الدراسات على تأثير الخدمات الاستشارية NAS على تحديد أتعاب المراجعة (Sumunic 1984, Palmrose 1986b, Parkash and Venable 1993, and Davis, Ricchiute and Trompeter 1993 in US; Ezzamel, Gwilliam and Holland 1996, 1997 in the UK; Barkess and Simnett 1994 in Australia; and Firth 1997 in Norway). أوضحت تلك الدراسات أن هناك علاقة إيجابية بين أتعاب المراجعة والخدمات الاستشارية، في حين لم يجد (Davis, et al., 1993) علاقة معنوية بينهما.

- قام البعض بإجراء دراسات حول أتعاب المراجعة في القطاع العام (Beck and Barefield 1998, Sanders, Allen and Korte 1995, and Bandyopadhyay and Kao 1998) وقد أشارت تلك الدراسات إلى أنه بالإضافة للعوامل المحددة لأتعاب المراجع في القطاع الخاص هناك بعض العوامل المرتبطة بالقطاع العام مثل العوامل السياسية لها قوة تفسيرية معنوية على أتعاب المراجع في القطاع العام. كما أوضحت دراسة (Clatworthy, M. A., et al., 2002) أنه توجد عدة فروق بين نماذج أتعاب المراجعة في القطاع الخاص والقطاع العام، بالإضافة إلى أن الأتعاب في القطاع العام أقل من مثيلاتها في القطاع الخاص بالرغم من أنها تتطلب من المراجعين أعباء وأعمالاً إضافية.

- تم إجراء بعض الدراسات حول تأثير خبرة المراجع وتخصصه في صناعة معينة على أتعاب المراجعة وكانت النتائج متضاربة، فقد توصلت بعض الدراسات إلى أن المراجعين المتخصصين في صناعة معينة يحصلون على علاوة أتعاب بينما توصلت دراسات أخرى إلى أنهم يحصلون على أتعاب مراجعة أقل بينما أشارت دراسات أخرى بعدم وجود تأثيراً. على سبيل المثال لم يجد (Palmrose, 1986a) دليلاً على أن لتخصص المراجع في صناعة معينة تأثيراً على الأتعاب في الولايات المتحدة، أما في دراسة على عينة كبيرة من الشركات المقيدة في سوق الأوراق المالية في هونج كونج فقد توصل (Defond, Francis and Wong, 2000) إلى أن هناك دليلاً على وجود تأثير للشركات الست الكبار فيما يختص كل من الاسم والتخصص على أتعاب المراجعة كما

توصلوا إلى أن الشركات الأخرى - بخلاف الست الكبار- المتخصصة في صناعة معينة تحصل على أتعاب أقل مقارنة بغيرها من مكاتب المراجعة، وأن سمعة مكاتب المراجعة الست الكبار تؤدي لحصولها على علاوة أتعاب فيما يتعلق بالتخصص في الصناعة. من ناحية أخرى قام (Cullinan, 1997, 1998) بفحص تأثير التخصص في صناعة معينة على أتعاب المراجعة في مناطق كان وجود مكاتب المراجعة الستة الكبار ضعيفا (حصتها السوقية صغيرة نسبيا) وتوصل إلى أن مكاتب المراجعة - بخلاف الستة الكبار - ذات الخبرة في صناعة معينة تحصل على علاوة أتعاب مقارنة بالمكاتب غير المتخصصة. كما أشار (Ward, et al., 1994) إلى أن متغير خبرة المراجع يرتبط إيجابيا بأتعاب المراجعة في الدراسة التي أجريت في الإدارات المحلية في أمريكا (US Municipalities).

- توصل (Whisenant, S., et al., 2003) من خلال دراسة تطبيقية إلى أن أتعاب المراجعة وأتعاب الخدمات الاستشارية تتحدد بشكل متزامن. وتشير البيانات إلى أن أتعاب المراجعة وأتعاب الخدمات الاستشارية تتحدد بالارتباط بينهما.

- فحصت دراسة (Felix, W. L., et al., 2001) العلاقة بين المساعدة التي يمكن أن تقدمها المراجعة الداخلية للمراجعة الخارجية وتأثيرها على أتعاب المراجعة. وقد اعتمدت الدراسة على البيانات العامة المنشورة لعينة من شركات المراجعة الست الكبار وتعمل الشركات محل المراجعة في ٢٩ صناعة. وباستخدام نموذج الانحدار فان النتائج تشير إلى أن مدى مساهمة المراجعة الداخلية في مراجعة القوائم المالية يعتبر محددًا معنويًا في أتعاب المراجعة الخارجية، وكلما زادت مساهمة المراجعة الداخلية أدى ذلك إلى انخفاض أتعاب المراجعة. وعلى سبيل المثال إذا زادت مساهمة المراجعة الداخلية من صفر إلى نحو ٢٦,٥٧٪ من أعمال مراجعة القوائم المالية فإن أتعاب المراجعة تنخفض بنسبة ١٨٪ تقريبا. تشير التحليلات أيضا إلى أن العملاء بإمكانهم التأثير في مدى مساهمة المراجعة الداخلية عن طريق الاستثمار في جودة المراجعة الداخلية.

- ناقش (Gul, F. A., et al., 2001) تأثير تحفظات مراجع الحسابات على أتعاب المراجعة. حيث اتضح أن إحدى نتائج المحاسبة الأقل تحفظا تتمثل في زيادة الجهد المطلوب في المراجعة وبالتالي زيادة أتعاب المراجعة. وباستخدام بيانات الشركات المقيمة في سوق الأوراق المالية في هونج كونج تبين أن هناك ارتباطًا عكسيًا بين استخدام سياسات محاسبية متحفظة ومتوسط أتعاب المراجعة. توضح نتائج البحث - فيما يختص بأتعاب المراجعة- أن الشركات ذات التقارير المالية الأكثر تحفظا ترتبط بأتعاب مراجعة أقل.

- قام (Carcello, J. V., et al., 2002) بدراسة حول العلاقة بين ثلاث خصائص لمجلس الإدارة (الاستقلال والخبرة والاجتهاد) وأتعاب شركات المراجعة الست الكبار واشتملت الدراسة على ألف شركة من الشركات الكبيرة. وقد تبين أن الإدارة التي تتمتع بقدر أكبر من الاستقلال والاجتهاد والخبرة قد تطلب مراجعة ذات جودة أعلى مما تقدمه شركات المراجعة الست الكبار في الظروف العادية. بما يؤدي إلى زيادة أتعاب المراجعة نتيجة ظهور تكاليف إضافية للمراجعة ناتجة عن طلب العميل. تم التوصل إلى أن هناك علاقات معنوية موجبة بين أتعاب المراجعة وخصائص الإدارة المذكورة. من زاوية أخرى فحصت دراسة (Tsui, J. S. L., et al., 2001) العلاقة بين طريقة إدارة العمل بالمنشأة وتأثيرها على أتعاب المراجعة. ومن خلال عينة من ٦٥٠ مشاهداة في الشركات التي تعمل في هونج كونج اتضح أن المنشآت ذات مجلس إدارة مستقل (المدير التنفيذي منفصل عن الرئيس) يؤدي إلى زيادة فعالية التحكم الداخلي بالمنشأة وما يرتبط بذلك من انخفاض المخاطر، وبالتالي يقل الجهد والأتعاب المطلوبة لعملية المراجعة مقارنة بالحالة الأخرى والتي لا يكون المدير التنفيذي مستقلا عن رئيس الشركة، بما يعني أن هناك ارتباطا سلبيا بين أتعاب المراجعة وانفصال الإدارة التنفيذية عن رئاسة الشركة.

- قام (Ferguson, A., and Stokes, D., 2002) بدراسة تأثير الاسم التجاري لشركات المراجعة ومدى التخصص في مراجعة صناعة معينة والريادة في مجال المراجعة على أتعاب المراجعة. وتشير النتائج إلى وجود تأييد محدود لقدرة المراجعين في شركات المراجعة الكبرى على الحصول على أتعاب أكبر من غيرهم (علاوة) بالنسبة للصناعات التي لا تحتاج إلى مراجع متخصص في صناعة معينة، أما المراجعون غير المتخصصين الذين يعملون بشركات المراجعة الكبرى فيمكنهم الحصول على علاوة أتعاب مقارنة بغيرهم غير المتخصصين الذين يعملون في شركات مراجعة أخرى، مما يعني أنه لا يوجد تأييد قوي لوجود تأثير لعلاوة تخصص الصناعة خلال عقد التسعينيات من القرن العشرين.

- قام (Thorne, J., et al., 2001) بدراسة لفحص إلى أي مدى يؤثر نوع عقد المراجعة - ذي أتعاب ثابتة أو أتعاب تتوقف على التكاليف - على تفاوت أتعاب المراجعة. وباستخدام نموذج انحدار (Logit) اتضح أن أتعاب المراجعة - في المتوسط - أقل في حالة عقود الأتعاب الثابتة مقارنة بالعقود التي تتوقف فيها الأتعاب على التكاليف.

- قام (Menon, K., and Williams, D. D., 2001) بإجراء دراسة حول أتعاب المراجعة وما إذا كانت في زيادة أم في انخفاض أم أنها مستقرة. وقد امتدت فترة الدراسة من عام ١٩٨٠ إلى عام ١٩٩٧ لنحو ٢٤٩ منشأة أفصحت طوعاً عن أتعاب المراجعة وكان القوائم بالمراجعة أحد مكاتب المراجعة الثمانية الكبار. وبعد التحكم في حجم العميل ودرجة التعقيد والخطر ومعدل أجر المراجعة والتغيرات في المستوى العام للأسعار تم التوصل إلى أن أتعاب المراجعة خلال الفترة ١٩٨٣-١٩٨٩ أعلى بشكل معنوي من تلك السائدة عام ١٩٨٠ ولكن الأتعاب خلال التسعينات لا تختلف بشكل ملحوظ عن مستوياتها العامة عام ١٩٨٠. كما ألفت الدراسة الضوء حول تأثير المعايير المهنية واندماج الشركات على الأتعاب. وأشارت إلى أن أتعاب المراجعة عام ١٩٨٨ تغيرت بعد أن أصدر مجلس معايير المراجعة التابع لجمعية المحاسبين القانونيين الأمريكية معايير فجوة التوقعات، حيث وسعت تلك المعايير من نطاق عمل المراجعة وزادت من عدد ساعات العمل، كما أوضحت الدراسة أنه بعد عام ١٩٨٩ اندمجت شركات مراجعة كبرى ولكن هذا الاندماج لم يكن له أثر على أتعاب المراجعة.

- حول مدى اتجاه أتعاب المراجعة للزيادة أو للانخفاض أشار (Peter Bruce, 2002) إلى أن أتعاب المراجعة كانت غير قابلة للتفاوض تقريبا، حيث تصر الشركات على أن تكون منخفضة بقدر الإمكان. ولكن بعد فضائح الشركات الأمريكية وصدور قانون (Sarbanes-Oxley) فإن كل هذا قد تغير ويبدو أن عقد أتعاب المراجعة المنخفضة قد انقضى، وهناك تقبل لزيادة الأتعاب من قبل كل من مديري الشركات وحملة الأسهم؛ وذلك للتأكد من أن ما حدث من ضعف في المراجعة في بعض الشركات الأمريكية (مثل شركة إنرؤن وشركة آرثر آند أندرسون) لن يتكرر معهم. وهذا هو سبب زيادة أتعاب المراجعة في أمريكا بنحو ٢٠٪^(١).

(١) تم إعداد جدول في نهاية البحث يتضمن الدراسات السابقة التي استخدمت مجموعة من العوامل للتوصل إلى نماذج لقياس تأثير العوامل المختلفة على تحديد أتعاب المراجعة، وذلك من حيث الهدف من الدراسة وبمجال التطبيق والنتائج مع المقارنة بنتائج الدراسة الحالية.

جدول (١). تصنيف الدراسات المختلفة ذات العلاقة بأتعاب المراجعة.

مجالات الدراسات
<p>* الدراسات التي ركزت على وجود علاوة أتعاب لمكاتب المراجعة الكبيرة:</p> <p>Simunic 1980, Simon 1985, Palmrose 1986a, Francis and Simon 1987, Beatty 1993, and Gist and Michaels 1995 in the US, Tayler and Baker 1981, Taffler and Ramalinggam 1982, Chan, Ezzamel and Gwilliam 1993, Brinn, Peel and Roberts 1994, Pong and Whittington 1994, and Che-Ahmad and Houghton 1996 in UK, Francis 1984 and Francis and Stokes 1986 in Australia, Firth 1985 and Johnson, Walker and Westergaard 1995 in New Zealand; Chung and Lindsay 1988 and Anderson and Zeghal 1994 in Canada; Low, Tan and Koh 1990 in Singapore; Lee 1996 and Gul 1999 in Hong Kong; Simon, Teo and Trompeter 1992 in Hong Kong, Malaysia and Singapore; Simon, Ramanan and Dugar 1986 in India; Langendijk 1997 in Netherlands.</p>
<p>* الدراسات التي ركزت على تخفيض الأتعاب عند التعاقد <i>Low-balling</i>:</p> <p>Simon and Francis 1988, Turpen 1990, Ettredge and Greenberg 1990 in US; Gregory and Collier 1996 in UK; Butterworth and Houghton 1995 and Craswell and Francis 1999 in Australia; Schatzberg 1990, 1994, and Schatzberg and Sevcik 1994.</p>
<p>* الدراسات التي ركزت على تأثير الخدمات الاستشارية:</p> <p>Simunic 1984, Palmrose 1986b, Parkash and Venable 1993, and Davis, Ricchiute and Trompeter 1993 in US; Ezzamel, Gwilliam and Holland 1996, 1997 in the UK; Barkess and Simnett 1994 in Australia; and Firth 1997 in Norway; Firth 2002; Whisenant, S., <i>et al.</i>, 2003.</p>
<p>* دراسات حول أتعاب المراجعة في القطاع العام والحكومي والمنظمات الخيرية:</p> <p>Beck and Barefield 1986; Sanders, Allen and Korte 1995; and Bandyopadhyay and Kao 1998; Beattie, <i>et al.</i>, 2001; Thorne, J., <i>et al.</i>, 2001; Clatworthy, M. A., <i>et al.</i>, 2002; Johnson, L. E., <i>et al.</i>, 2002.</p>
<p>* تأثير خبرة المراجع وتخصصه في صناعة معينة على الأتعاب:</p> <p>Palmrose 1986a; Defond, Francis and Wong 2000; Cullinan 1997, 1998; Ward, <i>et al.</i>, 1994; Ferguson, A. and D. Stokes, 2002.</p>
<p>* علاقة الأتعاب بمكافآت الإدارة وخصائص الإدارة:</p> <p>Gul, A., <i>et al.</i>, 2003; Frankel, Johnson and Nelson 2002; Carcello, J. V., <i>et al.</i>, 2002; Tsui, J. S. L., <i>et al.</i>, 2001.</p>
<p>* علاقة الأتعاب بالمراجعة الداخلية:</p> <p>Felix, W. L., <i>et al.</i>, 2001</p>
<p>* الاتجاه العام لأتعاب المراجعة:</p> <p>Menon, K., and D. D. Williams, 2001; Journal of Accountancy, Oct. 2000; Peter Bruce, Nov. 2002.</p>

٣ - العوامل التي تؤثر في تحديد أتعاب المراجعة

استنادا إلى الدراسات السابقة التي تناولت الجوانب والزوايا المختلفة لمشكلة تحديد أتعاب المراجعة يمكن القول إن هناك العديد من العوامل ذات الصلة بتحديد أتعاب مراجعة الحسابات. ويمكن تصنيف تلك العوامل من عدة وجهات نظر، فيمكن تقسيم تلك العوامل إلى عوامل خاصة بحجم العمل وعوامل خاصة بالخطر وعوامل خاصة بمدى تعقيد عملية المراجعة، أو عوامل خاصة بالمنشأة محل المراجعة وعوامل خاصة بالمراجع وبمكتب المراجعة وعوامل خاصة بالسوق. ويرى الباحث أن العوامل التي تؤثر في تحديد أتعاب المراجعة يمكن حصرها في ثلاث مجموعات؛ تشمل المجموعة الأولى العوامل المرتبطة بالمنشأة محل المراجعة، في حين تتضمن المجموعة الثانية العوامل ذات الصلة بمكتب أو شركة المراجعة التي تتولى القيام بالمراجعة، أما المجموعة الأخيرة فتشتمل على عوامل أخرى متنوعة، وفيما يلي يتم التعرف على تلك المجموعات ثم يتم تصنيف العوامل حسب أهميتها ومدى استخدامها في الدراسة التطبيقية للبحث.

١/٣ العوامل المرتبطة بالمنشأة محل المراجعة

تمثل العوامل المرتبطة بالمنشأة محل المراجعة في بعض المؤشرات المستخرجة من القوائم المالية وبعض العوامل الأخرى التي لا تعتمد على القوائم المالية والتي قد يأخذها المراجع في اعتباره وهو بصدد تقدير أتعابه عند التعاقد على مراجعة إحدى الشركات، وتتضمن تلك العوامل ما يلي:

- حجم المنشأة ويمكن التعبير عنه بإجمالي الأصول أو إجمالي المبيعات أو الإيرادات.
- حجم المديونية (المدينون).
- نسبة المديونية (نسبة المدينين إلى إجمالي الأصول).
- قيمة المخزون.
- نسبة المخزون لإجمالي الأصول.
- صافي رأس المال العامل
- صافي الأرباح.
- معدل العائد على الأصول.
- صافي التدفقات النقدية التشغيلية.
- عدد أنشطة أو فروع أو أقسام المنشأة.
- مدى وجود فروع خارجية للمنشأة.

- مدى قوة نظام المراقبة الداخلية.
- مدى اعتماد المراجع الخارجي على المراجعة الداخلية بالمنشأة.
- الشكل القانوني وطبيعة هيكل الملكية (عامة - خاصة - مشتركة).
- طبيعة القطاع (بنوك - شركات صناعية... إلخ).
- القيمة السوقية لأسهم المنشأة.
- تاريخ انتهاء السنة المالية للمنشأة وما إذا كان ينتهي في وقت الذروة أو في وقت آخر.

٢/٣ العوامل المرتبطة بالمراجع وبمكتب المراجعة

تتمثل تلك العوامل في كل ما يتعلق بالمراجع أو بمكتب المراجعة ويمكن أن يكون ذا تأثير على عملية تحديد أتعاب المراجعة، وتشتمل تلك العوامل على:

- تبعية مكتب المراجعة (ما إذا كان مكتب المراجعة يمثل أحد مكاتب المراجعة الأربعة الكبار أو مكتب مراجعة كبير بخلاف المكاتب الأربعة الكبار أو مكتب مراجعة صغير).
- حجم مكتب المراجعة ويمكن قياسه عن طريق عدد المدققين بالمكتب أو حجم الإيرادات السنوية للمكتب أو عدد عمليات المراجعة التي يقوم بها المكتب أو إجمالي عدد عمليات المراجعة سواء عمليات مراجعة أو خدمات استشارية أخرى.
- مدى تقديم المكتب لخدمات استشارية لنفس العميل الذي يقوم بمراجعة حساباته.
- تخصص مكتب المراجعة في صناعة معينة.
- تقدير المراجع لخطر المراجعة.
- طول فترة التعاقد بين مكتب المراجعة والمنشأة محل المراجعة.
- مدى وجود تحفظات في التقرير السابق لمراجعة حسابات المنشأة.
- سمعة مكتب المراجعة.
- خبرة المراجع والخبرة المتراكمة لدى مكتب المراجعة، ويمكن قياسها بعمر مكتب المراجعة.

٣/٣ عوامل أخرى متنوعة

- تشتمل هذه العوامل على العوامل التي قد يكون لها تأثير على أتعاب المراجعة ولكنها لم ترد ضمن المجموعتين السابقتين، وهذه العوامل هي:
- وجود تشريعات ومعايير محاسبية ومراجعة ملزمة للشركات وللمكاتب المراجعة.

- الفترة بين تاريخ التعاقد وتاريخ تقديم تقرير المراجعة.
- وجود قواعد سلوك مهني ملزمة.
- الفترة بين تاريخ انتهاء السنة المالية وتاريخ تقديم تقرير المراجعة.
- انتهاء السنة المالية للعميل في وقت انتهاء السنة المالية لغالبية الشركات.
- المنافسة بين مكاتب المراجعة.
- مدى تطور المحاسبة والمراجعة في الدولة.

٤/٣ تصنيف العوامل حسب أهميتها ومدى استخدامها في الدراسة التطبيقية

يمكن تصنيف العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة من حيث أهمية تلك العوامل تأثيراً في تحديد أتعاب المراجعة وذلك طبقاً لما ورد بالدراسات السابقة. وتتمثل أهم تلك العوامل بشكل عام في حجم عملية المراجعة ومدى تعقيد عملية المراجعة وصعوبات المراجعة ومدى تقديم خدمات استشارية للعميل، وفيما يلي تحليل لتلك العوامل وما سيتم استخدامه منها في الدراسة التطبيقية للبحث.

من حيث حجم عملية المراجعة من المعروف أن عملية المراجعة تتضمن فحص الحسابات والسجلات ونظم الرقابة الداخلية والعمليات والصفقات المالية للمنشأة محل المراجعة. وعادة ما تكون المنشأة كبيرة الحجم ذات حجم عمليات أكبر وذات مركز مالي يتضمن الكثير من الأصول والالتزامات مما يتطلب حجم عمل مراجعة أكبر، ولذا من المتوقع أن ترتبط أتعاب المراجعة بحجم المنشأة محل المراجعة. وفي غالبية الدراسات السابقة تم اعتبار إجمالي الأصول ممثلاً لحجم المنشأة (Taylor and Baker 1981; Brinn, et al., 1994; Firth, 1997) وقد استخدم البعض إجمالي المبيعات ممثلاً لحجم المنشأة (Haskins and Williams, 1988; Chan, et al., 1993) أما في الدراسات الخاصة بالوحدات الحكومية المحلية - البلديات - فقد تم اعتبار عدد الأفراد المقدم لهم الخدمات ممثلاً للحجم (Rubin, 1988; Baber, et al., 1987)، وفي المنظمات الخيرية تم استخدام إجمالي موارد المنظمة (Beattie, et al., 2000) والذي يقارب إجمالي إيرادات منشأة الأعمال.

ومن الملاحظ أن بعض الدراسات السابقة استخدمت التحويل اللوغاريتمي لمتغير الحجم وبما يعكس عدم خطية تكاليف المراجعة (بمعنى أن تكلفة القيام بالمراجعة ليست خطية مع عدد أو حجم العمليات محل المراجعة؛ لأن تكاليف المراجعة تستفيد من اقتصاديات الحجم، حيث إن تكاليف فحص نظام الرقابة ثابتة نسبياً وتكاليف اختبار العمليات لا تزداد بشكل خطي مع عدد

العمليات). ولكن (Pong and Whittington, 1994) عارضاً التحويل اللوغاريتمي للمتغيرات مثل الحجم بدون الأخذ في الاعتبار صراحة شكل العلاقة وقد استخدمنا كلا من إجمالي الأصول وإجمالي المبيعات كمتغيرات تعبر عن الحجم وأوضحنا أن التعدد الخطي بين الاثنين لا يمثل مشكلة كبيرة في النموذج الخاص بهما.

ويتفق الباحث مع (Pong and Whittington, 1994) من حيث إن استخدام قيمة الأصول قد تكون أفضل في التعبير عن علاقة أتعاب المراجعة بحجم المنشأة من استخدام التحويل اللوغاريتمي لقيمة الأصول، حيث إن المراجع يأخذ في اعتباره حجم المنشأة ممثلاً في قيمة الأصول أو قيمة المبيعات وليس التحويل اللوغاريتمي لها. وسيتم استخدام إجمالي قيمة الأصول كقياس للحجم في الدراسة التطبيقية للبحث.

فيما يتعلق بصعوبات المراجعة فإنه غالباً ما تعكس الفترة بين تاريخ انتهاء السنة المالية وتاريخ تقديم تقرير المراجعة صعوبات في تنظيم عملية المراجعة، من حيث الضغط على المراجع لإتمام عملية المراجعة خلال فترة قصيرة عقب انتهاء السنة المالية، خاصة إذا كانت السنة المالية للمنشأة تنتهي مع معظم المنشآت، ومن المتوقع أن يؤدي ذلك إلى زيادة أتعاب المراجعة بسبب العمل الإضافي المطلوب لإنجاز عملية المراجعة. وقد أشار (Johnson, L. E. et al., 2002) في دراسة على أتعاب المراجعة وتوقيت المراجعة في الوحدات الحكومية في ٣٠٢ مدينة وولاية خلال عام ١٩٩٣ إلى أن الحكومات التي تنتهي سنتها المالية في يونيو تكون أتعاب المراجعة أقل من الحكومات التي تنتهي سنتها المالية في سبتمبر أو ديسمبر.

ويمكن قياس صعوبة المراجعة الناتجة عن توقيت المراجعة عن طريق متغير اصطناعي يأخذ القيمة (١) إذا كانت السنة المالية للمنشأة تنتهي في وقت الذروة (وقت انتهاء السنة المالية لمعظم المنشآت) ويأخذ القيمة (٠) إذا كانت السنة المالية للمنشأة لا تنتهي مع معظم المنشآت. وفي دولة قطر اتضح أن معظم الشركات المساهمة تنتهي السنة المالية لها في نهاية ديسمبر وبالتالي لا توجد حاجة لاستخدام هذا المتغير في الدراسة التطبيقية للبحث.

وقد تتضمن صعوبات المراجعة عدم توافر نظام رقابة داخلية سليم لدى المنشأة أو عدم تطور النظم الحاسوبية بالمنشأة، كما قد تتمثل صعوبة المراجعة في التقدم التكنولوجي الكبير للمنشأة محل المراجعة مما يتطلب مزيداً من الجهد من قبل المراجعة لفهم طبيعة أعمال وأنظمة تلك المنشأة، ويمكن

قياس هذه الصعوبات أيضا عن طريق متغيرات اصطناعية، إلا أنه عند إعداد الدراسة التطبيقية للبحث لم تتوفر بيانات خاصة بهذه الصعوبات مما أدى إلى عدم إدراجها في النموذج الإحصائي.

وفيما يختص بتعقيد عملية المراجعة فإنه يمكن القول إن عمل المراجعة يزداد مع زيادة مستوى تعقيد عملية المراجعة. في الدراسات السابقة تم استخدام عدد الشركات التابعة وعدد الصناعات التي تشارك فيها المنشأة وعدد المواقع المختلفة للشركة وعدد الفروع الأجنبية للشركة ومتغيرات مرتبطة بمكونات الأصول، والمقاييس التي تمثل مكونات الأصول مثل المخزون والمدينين قد يتم قياسها بنسبة المخزون لإجمالي الأصول، وكذلك نسبة المدينين لإجمالي الأصول أو قد يتم قياسها بقيمة المدينين وقيمة المخزون. ويرى أحد الكتاب أنه لا يوجد اتفاق حول مؤشر واحد يعبر عن التعقيد وإن كانت نسبة العملاء والمخزون إلى إجمالي الأصول تلقى نوعا من القبول خاصة في الدول النامية التي لا يوجد بها عدد كبير من الشركات القابضة (عبد الكريم ٢٠٠٢). في الدراسة التطبيقية لهذا البحث سيتم استخدام عدد الفروع كمعبر عن تعقيدات المراجعة كما سيتم استخدام نسبة المدينين إلى إجمالي الأصول، أما بالنسبة للمخزون فقد تم استبعاده حيث إن أحد قطاعات الشركات يتمثل في البنوك وشركات التأمين التي لا يوجد لديها مخزون أو يوجد ولكن بقيمة ضئيلة وغير ذات أهمية.

وفيما يتعلق بالخدمات الاستشارية فقد توصلت كثير من الدراسات السابقة إلى أن هناك ارتباطاً معنوياً إيجابياً بين أتعاب المراجعة وما يحصل عليه المراجع مقابل الخدمات الاستشارية التي يؤديها للعميل. وقد تم استخدام متغيرين في البحث للتعبير عن تأثير الخدمات الاستشارية على أتعاب المراجعة وهما قيمة هذه الخدمات الاستشارية المدفوعة للمراجع ومتغير اصطناعي يأخذ القيمة (١) إذا كان المراجع يؤدي خدمات استشارية للعميل والقيمة (٠) إذا كان المراجع لا يؤدي خدمات استشارية للعميل.

أما فيما يختص بمدى وجود علاوة أتعاب لشركات المراجعة الكبرى أو تأثير الاسم التجاري لمكتب المراجعة فإنه لم يتسن إدراج هذه العوامل في الدراسة التطبيقية؛ نظراً لأن جميع شركات المساهمة القطرية تقوم بمراجعة حساباتها شركات المراجعة الأربع الكبار Big 4.

هذا، ويتناول الجزء التالي من البحث كلاً من الدراسة الميدانية والدراسة التطبيقية للبحث.

٤ - الدراسة الميدانية والدراسة التطبيقية

تم إجراء دراسة ميدانية بهدف تحليل وجهه نظر مراجعي الحسابات العاملين بدولة قطر في العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة. ويلى ذلك القيام بدراسة تطبيقية تناولت استخدام أساليب التحليل الإحصائي لقياس مدى وجود ارتباط بين أتعاب المراجعة وتلك العوامل من خلال البيانات الخاصة بالشركات المساهمة القطرية وأتعاب مراجعة حساباتها وبيانات عن مكاتب المراجعة.

١/٤ الدراسة الميدانية للبحث

اعتمدت الدراسة الميدانية للبحث على توزيع قائمة استبيان على المراجعين بمكاتب المراجعة (التدقيق) التي تزاوّل النشاط في دولة قطر. ومن المعروف أن مكاتب المراجعة في قطر تنقسم إلى ثلاثة أنواع؛ مكاتب مراجعة تتبع شركات المراجعة الأربعة الكبار Big 4، ومكاتب مراجعة أجنبية بخلاف المكاتب الأربعة الكبار، ومكاتب مراجعة محلية.

وقد تم توزيع ٦٠ قائمة استبيان وبلغت الردود ٤٧ قائمة بنسبة ٧٨٪ وهي نسبة جيدة بما يمكن من الحصول على نتائج موضوعية، وقد انقسمت قائمة الاستبيان إلى ثلاثة أجزاء؛ تناول الجزء الأول بيانات عن المدققين ومكاتب المراجعة التي يعملون بها؛ من حيث الوظيفة والمؤهل العلمي وسنوات الخبرة وعدد المدققين بالمكتب ومتوسط الإيراد السنوي للمكتب وحجم أعمال المكتب وتبعية المكتب. وتناول الجزء الثاني مدى تأثير العوامل المرتبطة بالعميل والعوامل المرتبطة بمكتب المراجعة وغيرها من العوامل على تحديد أتعاب المراجعة، أما الجزء الثالث فقد تناول مدى اختلاف أتعاب المراجعة عند بداية التعاقد عن الأعوام التالية وأسباب ذلك الاختلاف. وقد تم استخدام مقياس "ليكرت" الخماسي في تحليل الردود على أسئلة قائمة الاستبيان، وفيما يلي تحليل نتائج الدراسة الميدانية.

١/١/٤ البيانات الخاصة بالمراجعين ومكتب المراجعة

يتعلق الجزء الأول من قائمة الاستبيان الخاص ببيانات عن المراجعين والمكاتب التي يعملون بها، وتشتمل هذه البيانات على ما يلي:

- الوظيفة: بلغ عدد المدققين المشاركين في الإجابة على أسئلة قائمة الاستبيان ٢٨ بنسبة ٦٠٪، كما بلغ عدد مديري التدقيق المشاركين ١١ بنسبة ٢٣٪ وعدد من يمثلون شريك بمكتب المراجعة ٨ بنسبة ١٧٪.

- **المؤهل العلمي:** بلغت نسبة الحاصلين على مؤهل جامعي ٨٧٪ ونسبة الحاصلين على درجة الماجستير ٦,٥٪ ومثلهم من الحاصلين على شهادة CPA.
- **الخبرة:** اتضح أن ٤٢٪ من المشاركين تقل فترة خبرتهم كمراجعين عن ٥ سنوات، في حين أن ٢٦٪ من المشاركين تتراوح فترة خبرتهم بين ٥ و ١٠ سنوات، أما باقي العينة وتبلغ نسبتها ٣٢٪ فتتجاوز فترة خبرتهم عشر سنوات. وهذا يعني أن حوالي ٥٨٪ من المشاركين تزيد فترة خبرتهم كمراجعين حسابات عن خمس سنوات.
- **عدد المدققين بمكتب المراجعة:** حوالي ١٩٪ من مكاتب المراجعة المشاركة في الدراسة يعمل بها خمسة مراجعين أو أقل، في حين أن ٣٢٪ من المكاتب يعمل بها من ٥ إلى ١٠ مراجعين، و ٤٩٪ من المكاتب يعمل بها أكثر من ١٠ مراجعين، مما يوضح أن غالبية مجتمع الدراسة من المكاتب الكبيرة والمتوسطة الحجم.
- **الإيراد السنوي لمكتب المراجعة:** يتضح من الردود على قائمة الاستبيان أن متوسط الإيراد السنوي يقل عن نصف مليون ريال في ٢٣٪ من مكاتب المراجعة، وأن حوالي ٢٧٪ من المكاتب يتراوح إيرادها السنوي بين نصف مليون ومليون ريال، أما المكاتب ذات الإيراد الأكثر من مليون ريال فتبلغ نسبتها ٥١٪. وهذا يتفق مع النتيجة التي تم التوصل إليها في البند السابق من حيث إن غالبية مجتمع الدراسة من المكاتب الكبيرة والمتوسطة الحجم.
- **حجم أعمال مكتب المراجعة:** ٧٠٪ من المكاتب لديها أكثر من ٦٠ عملية تدقيق واستشارات سنوياً، و ٣٠٪ من المكاتب لديها أقل من هذا العدد من العمليات منها ٦٪ لديها أقل من ٣٠ عملية.
- **تبعية مكتب المراجعة:** هناك ٣٠٪ من المراجعين المشاركين في الدراسة يعملون بمكاتب المراجعة الأربعة الكبار Big 4، و ٢٥٪ يعملون بمكاتب مراجعة أجنبية أخرى و ٤٥٪ يعملون بمكاتب محلية.
- يتضح مما سبق أن العينة محل الدراسة تمثل المجتمع محل الدراسة حيث تتضمن مدققين من مختلف أنواع مكاتب المراجعة (محلية - الأربعة الكبار - أجنبية)، ومن مختلف الأحجام (كبيرة - متوسطة - صغيرة) وكذلك بالنسبة للمدققين المشاركين (من حيث الخبرة والوظيفة)، مما يضمن ثقة على البيانات التي تم جمعها من خلال قائمة الاستبيان.

٢/١/٤ تأثير العوامل المختلفة على تحديد أتعاب المراجعة

تناول هذا الجزء التعرف على رأي المدققين المشاركين في الدراسة في مدى تأثير العوامل المختلفة على تحديد أتعاب المراجعة. وقد تم تقسيم هذه العوامل إلى ثلاث فئات؛ تتضمن الفئة الأولى العوامل ذات الصلة بالعميل، والفئة الثانية تشتمل على العوامل ذات الصلة بمكتب المراجعة، أما الفئة الثالثة فتشمل عوامل أخرى متنوعة.

١/٢/١/٤ تأثير العوامل المرتبطة بالعميل على أتعاب المراجعة

يوضح الجدول (٢) العوامل المرتبطة بالعميل مرتبة ترتيباً تنازلياً حسب درجة تأثيرها على تحديد الأتعاب، وذلك باستخدام المتوسط الحسابي والانحراف المعياري. وكذلك يوضح الجدول مدى وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية بين المشاركين في الدراسة حول تأثير تلك العوامل على الأتعاب يكون مرجعها الوظيفة التي يشغلونها أو سنوات الخبرة أو تبعية مكتب المراجعة أو حجم المكتب الذي يعملون به مقاساً بعدد المدققين والإيراد السنوي لمكتب المراجعة.

ويتضح من الجدول (٢) أن غالبية هذه العوامل ذات تأثير على تحديد الأتعاب حيث بلغ المتوسط الحسابي لتلك العوامل أكثر من ٣، وتمثل قيمة مبيعات أو إيرادات العميل أكثر العوامل تأثيراً حيث بلغ المتوسط الحسابي ٤,٣٦ والانحراف المعياري ١,٢٧، يليها تعدد الفروع المحلية للشركة بمتوسط حسابي ٤,٢٧ وانحراف معياري ٠,٧٧، ثم طبيعة الصناعة (بنوك - صناعة - إلخ) بمتوسط حسابي ٤,١٠ وانحراف معياري ٠,٦٩، أما أقل العوامل تأثيراً على الأتعاب فكانت القيمة السوقية لأسهم الشركة بمتوسط حسابي ٢,٨٢ وانحراف معياري ٠,٩٤، ثم نسبة الديون التي على الشركة إلى إجمالي الأصول بمتوسط حسابي ٢,٩٧ وانحراف معياري ٠,٩٦.

وباستخدام اختبار كروسكال واليس (Kruskal Wallis) لمعرفة مدى وجود تأثير للوظيفة الحالية للمدقق على وجهه نظرهم في العوامل المؤثرة على تحديد الأتعاب فقد تبين وجود فروق ذات دلالة معنوية عند مستوى معنوية ٥٪ في العوامل التالية: القيمة السوقية لأسهم الشركة ونسبة المدينين لإجمالي الأصول ومعدل العائد على الاستثمار وصافي رأس المال العامل ونسبة الديون التي على الشركة وطبيعة الملكية وطبيعة الصناعة. أما تأثير فترة خبرة المشاركين على رأيهم في العوامل المؤثرة على تحديد الأتعاب فقد اتضح وجود اختلافات في وجهه نظرهم فيما يختص بطبيعة الملكية وطبيعة الصناعة فقط.

جدول (٢). تأثير العوامل المرتبطة بالعميل على تحديد أتعاب المراجعة.

العوامل	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوظيفة	الخبرة	تبعية المكتب	عدد المدققين	الإيراد السنوي
قيمة المبيعات أو الإيرادات	٤,٣٦	١,٢٧	٠,٠٩٥	٠,١٢٨	٠,١٠١	٠,٠٠٦	٠,٠٠١
تعدد الفروع المحلية للشركة	٤,٢٧	٠,٧٧	٠,٥٥١	٠,١٦٣	٠,٧٣٥	٠,٧٤	٠,٧٩١
طبيعة الصناعة(بنوك - صناعية... الخ)	٤,١	٠,٦٩	٠,٠٤٨	٠,٠٠٢	٠,١٢٢	٠,١٦٥	٠,٣٨٥
وجود فروع خارجية للشركة	٣,٩	٠,٨	٠,٣٨٨	٠,٤٥٨	٠,٥٩	٠,٠٦٦	٠,٠١٨
قيمة أصول المنشأة	٣,٦	٠,٨٧	٠,٤٤	٠,٢٣٤	٠,٥٣	٠,٠٠٤*	٠,٠١٩
طبيعة الملكية (خاصة - مشتركة)	٣,٤٥	١,٠٠	٠,٠١١	٠,٠٢٨	٠,٨٤٤	٠,٩٢١	٠,٧٥٧
صافي رأس المال العامل	٣,٣٢	٠,٩٨	٠,٠٣٨	٠,٤١٩	٠,٦٠٥	٠,١١١	٠,١٣٣
معدل العائد على الأصول	٣,٢٦	٠,٨٣	٠,٠١٣	٠,١٧١	٠,٤٣	٠,٣٢٢	٠,٢٩٨
نسبة المخزون إلى إجمالي الأصول	٣,١٩	١,٠٥	٠,١٨٧	٠,٤٤٣	٠,٥٣١	٠,٦٥١	٠,٢٧٣
نسبة المدينون إلى إجمالي الأصول	٣,٠٦	٠,٩٤	٠,٠٢٤	٠,٠٦٧	٠,٣٦٨	٠,٣٦٤	٠,٦٧٧
صافي التدفقات النقدية التشغيلية للشركة	٣,٠٢	٠,٩٢	٠,١١٣	٠,٨٤٣	٠,٢٣٩	٠,٤٨٥	٠,٢٤٤
نسبة الديون التي على الشركة إلى إجمالي الأصول	٢,٩٧	٠,٩٦	٠,٠٧٨	٠,٤١	٠,٩٢٥	٠,٦٢٨	٠,٩٠٨
القيمة السوقية لأسهم الشركة	٢,٨٢	٠,٩٤	٠,٠١٣	٠,٠٧٦	٠,٢٤٦	٠,٤٣٩	٠,٨١٢

* فروق ذات دلالة معنوية عند مستوى ٥ ٪.

فيما يتعلق بحجم مكتب المراجعة وتأثيره على وجهة نظر المشاركين في هذه الدراسة فقد تم استخدام كل من عدد المدققين والإيراد السنوي للمكتب كمقياس للحجم، وقد تبين وجود فروق ذات دلالة معنوية بالنسبة لعدد المدققين في قيمة أصول العميل وقيمة المبيعات أو إيرادات العميل، أما بالنسبة لتأثير الإيراد السنوي على وجهه نظر المشاركين فقد تبين وجود اختلافات في العوامل التالية قيمة أصول العميل وقيمة مبيعات أو إيرادات العميل ووجود فروع خارجية للشركة.

أما فيما يتعلق بتبعية مكتب المراجعة لأحد المكاتب الأربعة الكبار أو لمكتب أجنبي آخر أو لمكتب محلي فلا توجد فروق ذات دلالة معنوية في وجهه نظر المشاركين.

٢/٢/١/٤ تأثير العوامل المتعلقة بمكتب المراجعة على أتعاب المراجعة

يوضح الجدول (٣) العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة مرتبة ترتيباً تنازلياً حسب درجة تأثيرها على تحديد الأتعاب، كما يوضح الجدول مدى وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية بين المشاركين في الدراسة حول تأثير تلك العوامل على تحديد الأتعاب ترجع إلى الوظيفة التي يشغلونها وسنوات الخبرة وتبعية مكتب المراجعة وحجم المكتب الذي يعملون به مقاساً بكل من عدد المدققين والإيراد السنوي لمكتب المراجعة.

جدول (٣). تأثير العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة على تحديد أتعاب المراجعة.

العوامل	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوظيفة	الخبرة	تبعية المكتب	عدد المدققين	الإيراد السنوي
تبعية مكتب المراجعة لـ Big4	٤,٥٤	٠,٦٥	٠,٤٤٦	٠,١٨٦	٠,٠١٩	٠,٤	٠,١٦٣
سمعة مكتب المراجعة	٤,٠٣٦	٠,٧٣	٠,٧٩٥	٠,١٦٩	٠,٤٩٣	٠,٩٢٧	٠,٨٧٥
تقدير المراجع لخطر المراجعة	٤,٢٦	٠,٧١	٠,٠٠٩	٠,٧٨	٠,٥٧٥	٠,٨٥	٠,٤٣
تقديم خدمات استشارية للعميل	٣,٣٨	٠,٨٥	٠,٣٤٦	٠,٦٦	٠,٠٣٦	٠,٤٨٦	٠,١٤٥
طول فترة التعاقد مع العميل	٣,٦٨	١,٠٤	٠,٠٩٤	٠,٦٩٣	٠,٢٤٧	٠,٦٢٦	٠,٨٧١
عدد عمليات التدقيق بمكتب المراجعة	٣,١٥	٠,٩١	٠,١١٣	٠,٥٨٥	٠,١٠٣	٠,٤٣٦	٠,٣٢٣
الإيرادات السنوية لمكتب المراجعة	٣,١	١,١	٠,٠٤٦	٠,٨٦٥	٠,٣٤١	٠,٥٥	٠,٢٥٤
تخصيص مكتب المراجعة في صناعة معينة	٣,٠٦	٠,٨	٠,٤٦٢	٠,٢٨٩	٠,٦٣٦	٠,٦٦١	٠,٦٩٩
عدد عمليات مكتب المراجعة (تدقيق واستشارات)	٣,٠٤	٠,٨	٠,٠٢٢	٠,٢٦	٠,١	٠,٥٠٨	٠,٢٤٣
عدد المدققين العاملين بمكتب المراجعة	٢,٨٧	٠,٩٦	٠,٦٤٦	٠,٤٤٨	٠,٨٧٥	٠,٧٧٢	٠,٦٨٦

* فروق ذات دلالة معنوية عند مستوى ٥٪.

ويتضح من الجدول المذكور أن غالبية هذه العوامل ذات تأثير على تحديد الأتعاب حيث بلغ المتوسط الحسابي لتلك العوامل أكثر من ٣ درجات، وتمثل تبعية مكتب المراجعة أكثر العوامل تأثيراً حيث بلغ المتوسط الحسابي ٤,٥٤ والانحراف المعياري ٠,٦٥، يليها سمعة مكتب المراجعة بمتوسط حسابي ٤,٣٦ وانحراف معياري ٠,٧٣، ثم تقدير المراجع لخطر المراجعة بمتوسط حسابي ٤,٢٦ وانحراف معياري ٠,٧١. أما أقل العوامل تأثيراً على الأتعاب فكانت عدد المدققين العاملين بمكتب المراجعة بمتوسط حسابي ٢,٨٧٢ وانحراف معياري ٠,٩٦.

وباستخدام اختبار كروسكال واليس لمعرفة مدى وجود اختلافات ذات دلالة معنوية بين المشاركين بالدارسة من حيث وظيفتهم تبين أن هناك اختلافاً بين وجهة نظر المراجعين بالنسبة للعوامل التالية: الإيراد السنوي لمكتب المراجعة، وإجمالي عدد عمليات مكتب المراجعة (تدقيق وخدمات استشارية) وتقدير المراجع لخطر المراجعة، أما بالنسبة لسنوات خبرة المراجعين فلا يوجد فروق بين المشاركين.

وفيما يتعلق بحجم مكتب المراجعة سواء من حيث عدد المدققين والإيراد السنوي للمكتب فقد تبين عدم وجود فروق ذات دلالة معنوية في وجهه نظر المدققين. أما بالنسبة لتأثير تبعية مكتب المراجعة فقد كانت هناك فروق بين المراجعين ذات دلالة معنوية فيما يتعلق بتأثير تبعية مكتب المراجعة لأحد المكاتب الأربعة الكبار على تحديد الأتعاب وكذا بتأثير تقديم خدمات استشارية لنفس العميل.

٣/٢/١/٤ تأثير عوامل أخرى على أتعاب المراجعة

يبين الجدول (٤) تأثير العوامل الأخرى بخلاف العوامل المرتبطة بالعميل وبمكتب المراجعة مرتبة ترتيباً تنازلياً حسب درجة تأثيرها على تحديد الأتعاب. وكذلك يوضح الجدول مدى وجود اختلافات ذات دلالة معنوية إحصائياً بين المشاركين في الدراسة - حول رأيهم في العوامل المؤثرة على الأتعاب - مرجعها اختلاف وظيفتهم وسنوات خبرتهم وتبعية مكتب المراجعة وحجم المكتب الذي يعملون به مقاساً بكل من عدد المدققين والإيراد السنوي لمكتب المراجعة.

ويتضح من الجدول المذكور أن جميع العوامل المذكورة بالجدول تعتبر ذات تأثير على الأتعاب حيث بلغ المتوسط الحسابي لجميع تلك العوامل أكثر من ٣ من ٥ درجات، ويمثل عامل المنافسة بين مكاتب المراجعة أهم تلك العوامل حيث حصل على متوسط حسابي ٤,٠٤ وانحراف معياري ٠,٩٣، يليه وجود تشريعات ومعايير محاسبة ومراجعة ملزمة بمتوسط حسابي ٣,٧٤ وانحراف معياري ٠,٨٢، وأقل تلك العوامل أهمية هو انتهاء السنة المالية للعميل في نفس وقت انتهاء السنة المالية لغالبية الشركات بمتوسط حسابي ٣,١٤ وانحراف معياري ٠,٩٩.

جدول (٤). تأثير عوامل أخرى متنوعة على تحديد أتعاب المراجعة.

العوامل	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوظيفة	الخبرة	تبعية المكتب	عدد المدققين	الإيراد
المنافسة بين مكاتب المراجعة	٤,٠٤	٠,٩٩	٠,٤٨٥	٠,١٢٩	٠,١١٧	٠,٢	٠,٢٨٣
وجود تشريعات ومعايير محاسبية ومراجعة ملزمة	٣,٧٤	٠,٨٢	٠,٨٩٣	٠,٨٩٩	٠,٢٢٨	٠,٦١٩	٠,٨٣٣
وجود قواعد سلوك مهني ملزمة	٣,٧٢	٠,٧٩	٠,٢١	٠,٤٢٦	٠,٠١٢	٠,٠٩١	٠,٥٢٦
الفترة بين تاريخ التعاقد وتاريخ تقديم تقرير المراجعة	٣,٥٧	٠,٩٩	٠,١٩٧	٠,٠٦٦	٠,٠٢٧	٠,٠٦٩	٠,٠٥١
الفترة بين تاريخ انتهاء السنة المالية وتاريخ تقديم تقرير المراجعة	٣,٥٣	١,١٥	٠,٢٩٩	٠,٠٢٨	٠,٣٢	٠,١٨٦	٠,١٤
مدى تطور المحاسبة والمراجعة في الدولة	٣,٥٣	٠,٧٤	٠,٨١٦	٠,٥٨٧	٠,٤٢٨	٠,٦٥٩	٠,٥٤
انتهاء السنة المالية للعميل في وقت انتهاء السنة المالية لغالبية الشركات	٣,١٤	٠,٩٣	٠,١٣١	٠,٠٧٩	٠,٣٤١	٠,٦٧٦	٠,٨١٥

وفيما يتعلق بالاختلاف في وجهات نظر المشاركين حسب وظيفتهم فلا توجد فروق ذات دلالة معنوية، أما بالنسبة لسنوات الخبرة فقد تبين أن هناك اختلافاً بالنسبة لعامل واحد فقط هو الفترة بين انتهاء السنة المالية وتقديم تقرير المراجعة، وفيما يتعلق بتبعية مكتب المراجعة فقد اختلف وجهه نظر المشاركين في عاملين هما وجود قواعد للسلوك المهني ملزمة للمدققين والفترة بين تاريخ التعاقد وتاريخ تقديم تقرير المراجعة، أما فيما يختص بحجم مكتب المراجعة فقد ظهر أنه لا توجد فروق بين المشاركين في الدراسة ذات دلالة معنوية إحصائية عند مستوى معنوية ٥٪.

٣/١/٤ أتعاب المراجعة عند بداية التعاقد مع العميل والفترات التالية:

تضمن الجزء الثالث من الدراسة الميدانية سؤال المشاركين عن مدى وجود اختلاف في أتعاب المراجعة عند بداية التعاقد عن الأتعاب في السنوات التالية. وقد أفادت ردود المشاركين بأن ٩٤٪ يوافقون على وجود اختلاف في حين يرى ٦٪ فقط عدم وجود اختلاف. أما عن أسباب الاختلاف في الأتعاب فإن الجدول (٥) يظهر أهم أسباب هذا الاختلاف مرتبة ترتيباً تنازلياً حسب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، ويوضح أيضاً مدى وجود اختلافات في وجهه نظر المشاركين ترجع لوظيفتهم وسنوات الخبرة وتبعية وحجم مكتب المراجعة.

ويتضح من الجدول (٥) أن جميع أسباب اختلاف الأتعاب تعد مهمة حيث بلغ المتوسط الحسابي أكثر من ٣,٥ درجة، ويمثل اكتشاف المراجع لزيادة عبء المراجعة أهم تلك الأسباب بمتوسط حساب ٤,٣٤ وانحراف معياري ٠,٨١، يليه اكتشاف المراجع لزيادة خطر المراجعة بمتوسط حسابي ٤,٠٩ وانحراف معياري ٠,٨٩. وأقل الأسباب أهمية هو طلب العميل تخفيض الأتعاب بمتوسط حسابي ٣,٤٦ وانحراف معياري ٠,٩٠.

جدول (٥). أسباب اختلاف أتعاب المراجعة عند بداية التعاقد مع العميل.

الإيراد السنوي	عدد المدققين	تبعية المكتب	الخبرة	الوظيفة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الأسباب
٠,١٠٣	٠,٦١١	٠,٠٣٣	٠,٧٧	٠,٢٤٣	٠,٨١	٤,٣٤	اكتشاف المراجع لزيادة عبء العمل
٠,٠٩٢	٠,٥٧	٠,٠٢٤	٠,١٠٧	٠,٠١٨	٠,٨٩	٤,٠٩	اكتشاف المراجع لزيادة الخطر
٠,٠٦٠	٠,٠١٦	٠,١٧٢	٠,٠٠٧	٠,٣٩٢	٠,٩٠	٣,٤٦	طلب العميل تخفيض الأتعاب
٠,١٥٤	٠,٠٤٤	٠,٣١٧	٠,٠٠١	٠,٠٠٩	٠,٧٨	٣,٦٥	تغير الحالة الاقتصادية العامة
٠,٨٠٧	٠,٥١٤	٠,٩٣٦	٠,٠٩٠	٠,٠١٠	٠,٨٠	٣,٥٤	تغير ظروف مهنة المراجعة
٠,٦٣١	٠,٥٤٨	٠,٤٥٩	٠,٠٩٨	٠,٧٦٢	٠,٨٠	٣,٨٦	زيادة المنافسة بين مكاتب المراجعة

وفيما يتعلق بوجود اختلافات في ردود المشاركين ذات دلالة معنوية بسبب طبيعة عملهم فقد تبين أنه توجد فروق بالنسبة لثلاثة عوامل هي اكتشاف المراجع لزيادة الخطر وتغير الحالة الاقتصادية وتغير ظروف مهنة المراجعة. أما بالنسبة لمدى وجود اختلافات بين المشاركين بسبب سنوات خبرتهم فقد ظهر أنه يوجد بالنسبة لعاملين، هما: طلب العميل تخفيض الأتعاب وتغير الظروف الاقتصادية، وفيما يتعلق بمدى وجود اختلافات بين المشاركين مرجعها حجم مكتب المراجعة ممثلاً بعدد المدققين فقد تبين أن هناك اختلافات في عاملين، هما: طلب العميل تخفيض الأتعاب وتغير الظروف الاقتصادية، ولا توجد اختلافات بينهم فيما يتعلق بالإيراد السنوي لمكتب المراجعة.

٢/٤ الدراسة التطبيقية للبحث

استهدفت الدراسة التطبيقية إجراء تحليل إحصائي للعوامل التي تؤثر في تحديد أتعاب المراجعة من خلال استخدام البيانات الخاصة بالشركات المساهمة القطرية وكذا البيانات الخاصة بمكاتب المراجعة التي تتولى تدقيق حسابات تلك الشركات. وقد تم الحصول على أتعاب تدقيق تلك الشركات عن عام ٢٠٠٢ كما تم الحصول على القوائم المالية للشركات عن نفس العام بالإضافة إلى

بيانات أخرى عن مكاتب المراجعة. جدير بالإشارة أن فروع شركات المراجعة الأربع الكبار Big 4 التي تزاول العمل في قطر هي التي تتولى مراجعة جميع الشركات المساهمة القطرية.

يتضمن التحليل الإحصائي الذي تم إجراؤه شقين؛ يتمثل الشق الأول في دراسة مدى وجود ارتباط بين أتعاب المراجعة ومجموعة العوامل التي تؤثر على تحديد الأتعاب، ويتمثل الشق الثاني في إجراء تحليل انحدار متعدد للتعرف على أكثر العوامل تأثيراً في تحديد الأتعاب.

١/٢/٤ قياس الارتباط بين الأتعاب والعوامل المؤثرة في تحديدها

يتضمن الجدول (٦) معاملات ارتباط بيرسون Pearson - وهو يمثل انحدار بسيط - بين أتعاب المراجعة ومجموعة العوامل محل البحث والدراسة كل على حدة. ومن هذا الجدول يتضح أن: هناك ارتباطاً إيجابياً ذا أهمية إحصائية - بمستوى معنوية ٠,٠٠٠ - بين الأتعاب وقيمة الأصول حيث بلغ معامل الارتباط ٠,٧٤٦ ، وهذا يعني أنه كلما زاد حجم أصول المنشأة محل المراجعة كلما زادت الأتعاب التي يطلبها مكتب التدقيق.

هناك ارتباطاً إيجابياً ذا أهمية إحصائية - بمستوى معنوية ٠,٠٠٠ - بين الأتعاب وعدد الفروع حيث بلغ معامل الارتباط ٠,٧٥٣ ، وهذا يعني أنه كلما زاد عدد فروع المنشأة محل المراجعة كلما زادت أتعاب التدقيق.

هناك ارتباطاً إيجابياً ذا أهمية إحصائية - بمستوى معنوية ٠,٠٠١ - بين الأتعاب وإجمالي ساعات المراجعة حيث بلغ معامل الارتباط ٠,٦٨٨ ، وهذا يعني أن الأتعاب تزداد مع ازدياد الجهد المطلوب لإنجاز عملية المراجعة مقاساً بساعات العمل.

هناك ارتباطاً إيجابياً - بمستوى معنوية ٠,٠٠١ - بين الأتعاب ونسبة المدينين إلى إجمالي الأصول حيث بلغ معامل الارتباط ٠,٦٣٥ ، وهذا يعني أن زيادة نسبة المدينين إلى إجمالي الأصول تؤدي إلى زيادة الأتعاب.

هناك ارتباطاً إيجابياً - بمستوى معنوية ٠,٠٠٦ - بين الأتعاب وصافي ربح المنشأة حيث بلغ معامل الارتباط ٠,٥٦٤ ، وهذا يعني أن الأتعاب تزداد مع ارتفاع صافي أرباح المنشأة.

هناك ارتباطاً بين الأتعاب ونوع القطاع الذي تعمل به المنشأة بمستوى معنوية ٠,٠٠٤ ، وهذا يعني أن أتعاب المراجعة تختلف من قطاع لآخر. وتجدر الإشارة إلى أن قطاع البنوك في قطر حصل على أعلى متوسط من حيث أتعاب المراجعة في حين كانت أقل متوسط أتعاب مراجعة في قطاع الصناعة.

لا يوجد ارتباط ذو أهمية إحصائية بين الأتعاب وباقي العوامل الأخرى. بمعنى أنه لا يوجد تأثير مستقل أو منفرد لكل من العائد على الأصول وعدد المدققين وعدد عمليات التدقيق وعدد عمليات الاستشارات وإجمالي إيرادات مكتب المراجعة من التدقيق وإيرادات الاستشارات وفترة التعاقد ومدى تقديم خدمات استشارية للعميل على تحديد أتعاب المراجعة.

جدول (٦). معاملات ارتباط بيرسون بين أتعاب المراجعة والعوامل المختلفة.

العوامل	معاملات الارتباط	المتنوية
إجمالي ساعات المراجعة	٠,٦٦٨	٠,٠٠١
قيمة الأصول	٠,٧٤٦	٠,٠٠٠
العائد على الأصول	٠,٠٦٧	٠,٧٦٧
نسبة المدنين إلى إجمالي الأصول	٠,٦٣٥	٠,٠٠١
صافي الربح	٠,٥٦٤	٠,٠٠٦
عدد المدققين بمكتب المراجعة	٠,٢١١	٠,٣٤٦
عدد عمليات التدقيق	-٠,٢٠٥	٠,٣٦١
عدد عمليات الاستشارات	٠,٠٧٢	٠,٧٥١
إجمالي الإيرادات السنوية للتدقيق	٠,١٧٤	٠,٤٣٨
إيرادات الاستشارات	٠,٢٢١	٠,٣٢٢
فترة التعاقد	٠,١٠٢	٠,٧٦٤
تقديم خدمات استشارية للعميل	٠,٠٩٣-	٠,٦٨٠
عدد الفروع	٠,٧٥٣	٠,٠٠٠

٢/٢/٤ صياغة دالة الانحدار المتعدد للعوامل المؤثرة في أتعاب المراجعة

بالإضافة إلى قياس الارتباط بين الأتعاب والعوامل المختلفة للتعرف على تأثير تلك العوامل - كل على حدة - على تحديد أتعاب المراجعة، فإن هناك حاجة للتعرف على تأثير تلك العوامل مجتمعة على تحديد الأتعاب. لذا تم استخدام أسلوب الانحدار المتعدد لقياس العلاقة بين أتعاب المراجعة من جهة كمتغير تابع والعوامل المختلفة مجتمعة من جهة أخرى كمتغيرات مستقلة. وقد تمت صياغة دالة الانحدار المتعدد على النحو التالي:

$$ت = د (س، ص، د، ع، ر، ق، م، ق، ش، ك، ت، ف)$$

حيث إن :

ت : الأتعاب.

س : إجمالي ساعات المراجعة.

ص : قيمة أصول المنشأة محل المراجعة.

- د : نسبة المدينين بالمنشأة محل المراجعة إلى إجمالي الأصول.
 ع : العائد على الأصول.
 ر : صافي الربح.
 ق : عدد المدققين بمكتب المراجعة.
 م : عدد عمليات المراجعة.
 ق : فترة التعاقد بين المراجع والمنشأة محل المراجعة.
 ش : عدد عمليات الخدمات الاستشارية.
 ك : إيرادات مكتب المراجعة من التدقيق.
 ت : إيرادات مكتب المراجعة من الاستشارات.
 ف : عدد الفروع لكل منشأة.

ويوضح الجدول (٧) نتائج تحليل الانحدار المتعدد للشركات المسجلة في سوق الدوحة للأوراق المالية، وقد تبين أن المتغيرات المستقلة ذات الدلالة المعنوية إحصائياً - بمستوى معنوية ٥٪ - تبلغ خمسة متغيرات فقط هي إجمالي قيمة الأصول ونسبة العائد على الأصول ونوع القطاع وعدد عمليات المراجعة ومدى تقديم خدمات استشارية للعميل، وتبلغ القوة التفسيرية لتلك المتغيرات مجتمعة ٩٥,٨ ٪، بمعنى أن التغيرات في قيمة الأتعاب يمكن تفسيرها بنسبة ٩٥,٨ ٪ من خلال العوامل الخاصة بحجم المنشأة ورجحتها ونوع القطاع الذي تعمل به المنشأة وحجم العمل بمكتب المراجعة ومدى تقديم خدمات استشارية للعميل.

جدول (٧). العوامل المجتمعة التي لها تأثير على أتعاب المراجعة.

القيمة T value	المعنوية Significant	المعاملات المعيارية Beta	العوامل
٢,٨٨	٠,٠١٦	١,٠٢	قيمة الأصول
٢,٢٥	٠,٠٤٨	٠,٨٥٦	العائد على الأصول
-٢,٧٠	٠,٠٢٢	-٠,٦٥٧	نوع القطاع
٣,٠٠	٠,٠١٣	٠,٤٧٥	حجم العمل بمكتب المراجعة
-٢,٤٤	٠,٠٣٥	-٠,٥٩٣	مدى تقديم خدمات استشارية للعميل
	٠,٩٥٨		معامل التحديد R square
	٠,٩١٧		معامل التحديد المعدل Adjusted R square
	١٠,٠٨		اختبار F
	١١		درجات الحرية df
	٠,٠٠١		معنوية دالة الانحدار Sig.

من ناحية أخرى لا يوجد تأثير معنوي إحصائياً للمتغيرات الأخرى المستخدمة في نموذج الانحدار المتعدد. وهذا يعني أن الأتعاب لا تتأثر إحصائياً ببعض العوامل المرتبطة. يمكن المراجعة (عدد المدققين وفترة التعاقد مع العميل والجهد المطلوب لإنجاز العمل وإيرادات مكتب المراجعة) وبعض العوامل المرتبطة بالعميل (عدد الفروع ونسبة المدينين وصافي الربح).

وبمقارنة نتائج تحليل الارتباط Pearson مع نتائج الانحدار المتعدد يتضح أن هناك متغيرين مشتركين بينهما يؤثران في تحديد أتعاب المراجعة، وهما إجمالي قيمة الأصول ونوع القطاع الذي تعمل به المنشأة.

ويوضح الجدول (٨) ملخص نتائج بعض الدراسات السابقة الخاصة بتحديد أتعاب المراجعة مقارنة بالنتائج التي توصلت إليها الدراسة الحالية.

جدول (٨). ملخص نتائج بعض الدراسات السابقة والدراسة الحالية الخاصة بتحديد أتعاب المراجعة.

الدراسة	غرض الدراسة	مجال وعينة التطبيق	العوامل والمتغيرات المستخدمة	نتائج الدراسة
Simunic 1980	تقديم نموذج تسعير لتحدد أتعاب المراجعة، وفحص تأثير متغير حجم مكتب المراجعة على المنافسة والاحتكار من قبل شركات المراجعة الثمانية الكبرى.	عينة من عمليات المراجعة لشركات المراجعة الثمانية الكبار وغيرها من الشركات.	حجم عملية المراجعة ممثلاً في إجمالي الأصول - عدد الشركات التابعة - عدد الصناعات المرتبطة بالعملية - نسبة الأصول الأجنبية - نسبة المدينين - نسبة المخزون - معدل العائد المحاسبي - مدى وجود حسائر صافية في العامين السابقين - مدى وجود تحفظات في العام الحالي. فترة تعاقد المراجع مع العميل Audit Tenure.	تنسق علاوة أتعاب شركات المراجعة الكبيرة مع الاحتكار وأيضاً مع اختلاف في المنتج مرجعه السمعة الجيدة. يعد حجم العميل محددًا مهمًا لأتعاب المراجعة. أما معدل العائد المحاسبي ومتغير Audit tenure فكانا غير معنويين في معادلة الانحدار وإجمالي القوة التفسيرية كانت ٤٦٪. المتغير الاصطناعي Dummy الخاص بمكاتب المراجعة الثماني الكبار كان معنوياً مؤثراً، لذلك لا يمكن رفض الفرض الخاص بسيطرة المنافسة السعرية Prevail. علاوة على ذلك تشير الإشارة السالبة للمعامل إلى أن المكاتب الثماني الكبرى تتمتع باقتصاديات الحجم.

الدراسة	غرض الدراسة	مجال وعينة التطبيق	العوامل والمتغيرات المستخدمة	نتائج الدراسة
الحميد ١٩٨٨	دراسة العوامل التي تؤثر على أتعاب المراجعة المالية للشركات المساهمة باستخدام تحليل الانحدار البسيط والمتعدد	٤٦ شركة من الشركات المساهمة المقيّدة في سوق الأوراق المالية السعودية	الحجم - تعقد المراجعة - خطر المراجعة المتغيرات: - نسبة المدينين والمخزون لإجمالي الأصول- إجمالي الأصول - نوع تقرير المراجع - المراجع واتصالاته- عدد الشركات التابعة- المخزون- إجمالي المدينين- صافي الأرباح أو الخسائر	هناك تأثير إحصائي لكل من حجم الشركة (مثلا في إجمالي الأصول) وخطر المراجعة (مثلا في نسبة المخزون والمدينين) وتعقد المراجعة (مثلا في إجمالي المخزون) على تحديد أتعاب مراجعة الشركات المساهمة السعودية. مكاتب المراجعة التي ترتبط بشركات مراجعة عالمية تؤثر على ارتفاع أتعابها. هناك تفاوت في تأثير العوامل على أتعاب المراجعة بين قطاعات الصناعة المختلفة.
الحمود وإبراهيم ١٩٩٦	التعرف على العوامل المحددة لأتعاب التدقيق وأهميتها النسبية من وجهة نظر المدققين والشركات المساهمة	تم إعداد استبيان يتضمن ٢٢ عاملا لمعرفة مدى تأثيرها على أتعاب التدقيق وتم توزيعه على ١٢ شركة مساهمة و١٢ مكتب تدقيق في قطر	الكفاءة المهنية التي يقدمها مكتب المراجعة - التأهيل العلمي والخبرة العملية للعاملين بمكتب المراجعة - نوع التقارير المطلوبة من المكتب - المخاطر التي يواجهها المراجع - حجم منشأة العميل - مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية - عدد أنشطة العميل ومدى تعقدها - مدى تعقدها - مدى عملية المراجعة - مدى استخدام النظم الآلية لدى العميل - حجم مكتب المراجعة - موقع منشأة العميل - موقع مكتب المراجعة - مدى التنافس بين مكاتب التدقيق - طول فترة العلاقة بين المراجع والعميل - عدد التقارير المطلوبة من مكتب المراجعة - نوع الخدمات المهنية التي يقدمها مكتب المراجعة - الشكل القانوني للعميل - عمر مكتب المراجعة - مدى ارتباط مكتب المراجعة بمكاتب المراجعة العالمية - ارتباط مكتب المراجعة بأحد مكاتب المراجعة الستة الكبار - طبيعة ونوع نشاط العميل - المصاريف التشغيلية لعملية المراجعة	أهم العوامل المحددة لأتعاب التدقيق هي: التأهيل العلمي والخبرة المهنية للمراجعين مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية بالمنشأة - حجم المنشأة - عدد الأنشطة ومدى تعقدها نوع التقارير المطلوبة من مكتب المراجعة نوع الخدمات المهنية التي يقدمها مكتب المراجعة لا توجد فروق جوهرية بين المدققين والشركات حول أهمية العوامل التي تؤثر في أتعاب المراجعة إلا فيما يتعلق بعامل الشكل القانوني للمنشأة ومدى سلامة نظام الرقابة الداخلية المطبق بالمنشأة.

الدراسة	غرض الدراسة	مجال وعينة التطبيق	العوامل والمتغيرات المستخدمة	نتائج الدراسة
راضي ١٩٩٨	تهدف الدراسة إلى تحديد العوامل التي تؤثر على مستوى أتعاب المراجعة وقياس وتحليل الأهمية النسبية لهذه العوامل	دراسة تطبيقية على المراجعين والشركات في جمهورية مصر العربية	تم حصر ٢٥ متغيراً يمكن أن تؤثر في تحديد أتعاب المراجعة لمعرفة وجهه نظر كل من المراجعين والعملاء	أهم العوامل من وجهه نظر المراجعين: الوقت اللازم لتنفيذ المراجعة - حجم المنشأة أهم العوامل من وجهه نظر العملاء: حجم المنشأة - مدى سلامة نظام المراقبة الداخلية
Joshi & al- Bastaki 2000	استخدام تحليل الأخطار في التعرف على محددات أتعاب المراجعة	٣٨ شركة مساهمة من الشركات المقيدة في سوق الأوراق المالية بمملكة البحرين	العوامل والمتغيرات: الحجم (لوغاريتم الأصول) الربحية (معدل العائد على الأصول) الخطر (نسبة المديونية) التعقيد (العمليات الأجنبية للعميل) توقيت المراجعة (انتهاء السنة المالية للعميل في وقت الذروة)	١- الحجم محدد قوي لأتعاب المراجعة ٢- المنشآت ذات الخطر الأعلى تدفع أتعاب أكبر ٣- المنشآت التي لديها عمليات أجنبية تدفع أتعاب أعلى بسبب زيادة درجة التعقيد ٤- المنشآت ذات الربحية الأعلى تدفع أتعاب أكبر ٥- التوقيت ليس عاملاً معنوياً في تحديد أتعاب المراجعة
Beattie, et al., 2000	دراسة محددات أتعاب المراجعة في المنظمات الخيرية Charity	٢١٠ من أكبر ٥٠٠ منظمة خيرية في المملكة المتحدة مع متوسط دخل سنوي ٢٧ مليون جنيه إسترليني	إجمالي موارد المنظمة (لتعبير عن الحجم) نسبة المخزون لإجمالي الأصول نسبة المدينون لإجمالي الأصول عدد مناطق النشاط المعنوية وعدد الفروع قيمة الخدمات الاستشارية المدفوعة للمراجعين استخدمت كمتغير متصل للتعبير عن تأثير الخدمات الاستشارية تم استخدام متغير ثنائي يأخذ القيمة ١ إذا كان مكتسب المراجعة يقوم بمعظم عمليات المراجعة في فترة محددة ويأخذ القيمة ٠ إذا كانت الشركات محل المراجعة يختلف تاريخ انتهاء السنة المالية	توصلت الدراسة إلى نموذج محددات أتعاب المراجعة في المنظمات الخيرية، يتمثل في: أتعاب المراجعة = داله في (حجم عملية المراجعة، تعقد عملية المراجعة، تكاليف أداء المراجعة، الخدمات الاستشارية، صعوبات المراجعة) لا يمثل سوق القطاع الخيري نفس الأهمية مقارنة بسوق القطاع الخاص بالنسبة للمراجع المستقل توضح الدراسة أن أتعاب المراجعة للمنظمات الخيرية أقل بشكل معنوي مقارنة بشركات القطاع الخاص؛ في الواقع بمقدار النصف تقريباً. تقترح الدراسة تغيير

الدراسة	غرض الدراسة	مجال وعينة التطبيق	العوامل والمتغيرات المستخدمة	نتائج الدراسة
			تم استخدام متغير متصل يمثل فترة تأجيل عملية المراجعة مقلّس بعدد الأيام بين تاريخ انتهاء السنة المالية وتاريخ تقديم تقرير المراجعة تم استخدام متغير وهمي يأخذ القيمة ١ إذا كانت عملية المراجعة داخل لندن والقيمة ٠ إذا كانت في مدينة أخرى لقياس تأثير موقع المدققين القسامين بالمراجعة على تكاليف عملية المراجعة. تم استخدام عدد الأخطاء أو الأوصياء كمتغير يعبر عن قوة الرقابة على المنظمة	التقرير عن أتعاب المراجعة للمنظمات الخيرية حتى يعكس أية عناصر من العطاء الخيري من قبل شركة المراجعة.
قطبب والخاطر ٢٠٠٤ (الدراسة الحالية)	تحديد العوامل المؤثرة في أتعاب المراجعة من خلال دراسة ميدانية وتطبيقية	مكاتب المراجعة العاملة بدولة قطر والشركات المساهمة المسجلة بسوق الأوراق المالية القطري.	الدراسة الميدانية اشتملت على العوامل التي تم استخلاصها من الدراسات السابقة أما الدراسة التطبيقية فقد اشتملت على العوامل الآتية: إجمالي ساعات المراجعة - قيمة أصول المنشأة محل المراجعة - نسبة المدينين بالمنشأة محل المراجعة إلى إجمالي الأصول - نسبة العائد على الاستثمار - صافي الربح - عدد المدققين بمكتب المراجعة - عدد عمليات المراجعة - عدد عمليات الخدمات الاستشارية - إيرادات مكتب المراجعة من التدقيق - إيرادات مكتب المراجعة من الاستشارات - عدد الفروع لكل منشأة.	تشير نتائج الدراسة الميدانية إلى أن أكثر العوامل تأثيراً في تحديد الأتعاب هي قيمة مبيعات أو إيرادات العميل، وتعدد فروع الشركة، وطبيعة الصناعة، وتبعية وسمعة مكتب المراجعة، والمنافسة بين مكاتب المراجعة. نمّا تشير نتائج الدراسة التطبيقية إلى أن هناك ارتباطاً إحصائياً بين أتعاب المراجعة وبين كل من قيمة أصول المنشأة محل المراجعة، وعدد فروعها، وصافي الربح، ونوع القطاع الذي تعمل به المنشأة، ونسبة المدينين إلى إجمالي الأصول، وعدد ساعات العمل اللازمة لإنجاز عملية المراجعة. ومن خلال نموذج الانحدار المتعدد تبين أن أكثر العوامل مجتمعة لها تأثير على أتعاب المراجعة هي حجم المنشأة محل المراجعة، وربحيته، ونوع القطاع الذي تعمل به، وحجم العمل بمكتب المراجعة، ومدى تقديم مكتب المراجعة خدمات استشارية للمنشأة محل المراجعة.

٥ - خلاصة البحث ونتائجه وتوصياته

١/٥. خلاصة ونتائج البحث

تناول هذا البحث مشكلة تحديد العوامل التي تؤثر في تحديد أتعاب مراجعة الحسابات. وقد اعتمدت الدراسة على تحليل الدراسات والأبحاث السابقة التي تناولت مشكلة أتعاب المراجعة من أجل حصر تلك العوامل، وقد تم إجراء تصنيف للدراسات السابقة من الزاوية التي تناولت منها مشكلة أتعاب المراجعة، كما تم إجراء تقسيم العوامل التي تؤثر في أتعاب المراجعة إلى ثلاث مجموعات؛ تشتمل المجموعة الأولى على العوامل المرتبطة بالمنشأة محل المراجعة، وتتضمن المجموعة الثانية العوامل المرتبطة بالمراجع ومكتب المراجعة الذي يعمل به، وتمثل المجموعة الثالثة في العوامل الأخرى. وتلي ذلك تحليل لتلك العوامل بحسب أهميتها ومدى إمكانية استخدامها في الدراسة التطبيقية للبحث.

وبعد ذلك تم القيام بدراسة ميدانية من خلال قائمة استبيان وزعت على المراجعين العاملين بمكاتب المراجعة التي تزاوّل المهنة في قطر. وقد تم الاستفسار عن مدى أهمية تأثير المجموعات الثلاث من العوامل على الأتعاب. وقد تبين أن أكثر العوامل المرتبطة بالمنشأة محل المراجعة تأثيراً على الأتعاب هي قيمة مبيعات أو إيرادات المنشأة محل المراجعة، يليها تعدد فروع الشركة، ثم طبيعة الصناعة. أما أقل العوامل تأثيراً على الأتعاب فكانت القيمة السوقية لأسهم الشركة. في حين أن أكثر العوامل المرتبطة بالمراجع ومكتب المراجعة تأثيراً على الأتعاب هي تبعية مكتب المراجعة (لأحد مكاتب المراجعة الكبار Big 4)، يليها سمعة مكتب المراجعة، ثم تقدير المراجع لخطر المراجعة. أما أقل العوامل تأثيراً على الأتعاب فكانت عدد المدققين العاملين بمكتب المراجعة. وفيما يتعلق بالعوامل الأخرى فكان عامل المنافسة بين مكاتب المراجعة أكثرها تأثيراً يليه مدى وجود تشريعات ومعايير محاسبة ومراجعة ملزمة ووجود قواعد سلوك مهني ملزمة، وأقل تلك العوامل تأثيراً هو انتهاء السنة المالية للمنشأة محل المراجعة في نفس وقت انتهاء السنة المالية لغالبية الشركات.

أما فيما يتعلق بالدراسة التطبيقية للبحث فقد اعتمدت على بيانات خاصة بأتعاب مراجعة حسابات الشركات المساهمة القطرية وبيانات أخرى عن الشركات المساهمة وبيانات عن مكاتب المراجعة التي تراجع حسابات تلك الشركات، وتم استخدام معاملات ارتباط بيرسون لتحديد ما إذا كانت هناك علاقات ارتباطية معنوية بين أتعاب المراجعة والعوامل المختلفة. وقد ظهر أن هناك ارتباطاً إيجابياً معنوياً بين الأتعاب وكل من الأصول وعدد فروع المنشأة وساعات المراجعة ونسبة

المدينين لإجمالي الأصول وصافي الربح، بالإضافة إلى وجود ارتباط معنوي بين الأتعاب ونوع القطاع الذي تعمل به المنشأة. وهذا يعني أن أتعاب المراجعة تختلف من قطاع لآخر علما بأن قطاع البنوك في قطر حصل على أعلى متوسط من حيث أتعاب المراجعة في حين كانت أقل متوسط أتعاب مراجعة في قطاع الصناعة.

وباستخدام أسلوب الانحدار المتعدد للتعرف على تأثير جميع العوامل مجتمعة على عملية تحديد أتعاب المراجعة تبين أن المتغيرات المستقلة ذات الدلالة المعنوية إحصائياً - بمستوى معنوية ٥٪ - تبلغ خمسة عوامل فقط هي إجمالي قيمة الأصول، ونسبة العائد على الأصول، ونوع القطاع، وحجم العمل بمكتب المراجعة، ومدى تقديم خدمات استشارية للعميل. وتبلغ القوة التفسيرية لتلك المتغيرات مجتمعة ٩٥,٨ ٪، بمعنى أن التغيرات في قيمة الأتعاب يمكن تفسيرها بنسبة ٩٥,٨ ٪ من خلال العوامل الخاصة بحجم المنشأة، ورجحتها، ونوع القطاع الذي تعمل به المنشأة، وحجم العمل بمكتب المراجعة، ومدى تقديم خدمات استشارية للعميل.

٢/٥ التوصيات

يخلص البحث إلى مجموعة من التوصيات تتمثل في :

ضرورة الاهتمام بمهنة المراجعة في قطر خاصة بالتشريعات التي تنظم المهنة وتحد من احتكار شركات المراجعة الكبرى Big 4 في مراجعة الشركات المساهمة وضرورة دعم وتنمية الكوادر الوطنية لتوسيع دائرة المنافسة.

- ضرورة وجود منظمات مهنية تعمل على الإشراف على مهنة المحاسبة والمراجعة وتنظيم عمل المراجعين وتضع قواعد السلوك المهني التي تمنع المنافسة بين المراجعين فيما يتعلق بالأتعاب حتى لا يكون ذلك على حساب الجودة.

- ضرورة تنظيم أعمال الخدمات الاستشارية في مكاتب المراجعة بما يسمح بعدم تأثير أتعاب تلك الخدمات على أتعاب المراجعة من جهة وعلى جودة أداء المراجعة من جهة أخرى.

- ضرورة توسيع نطاق الشركات التي تخضع حساباتها للمراجعة الخارجية، حتى تتطور مهنة المراجعة نظراً لانخفاض عدد الشركات المساهمة في دولة قطر مقابل ازدياد عدد الأنواع الأخرى من الشركات؛ مما يؤدي إلى زيادة الاهتمام بمهنة المحاسبة والمراجعة، ونمو حجم وعدد

مكاتب المراجعة، الأمر الذي سينعكس إيجاباً على المهنة، ويؤدي إلى زيادة درجة الموضوعية في عملية تحديد أتعاب المراجعة.

- هناك حاجة لإجراء دراسات تهتم بمقارنة العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة في دول منطقة الخليج، وأخرى تهتم بمقارنة مدى تطور مهنة المراجعة في دول الخليج العربية.

المراجع

- Anderson, T. and Zéghal, D.** (1994). 'The pricing of audit services: further evidence from the Canadian market'. *Accounting and Business Research*, **24**(95), 195-207.
- Baber, W.R., Brooks, E.H. and Ricks, W.E.** (1987). 'An empirical investigation of the market for audit services in the public sector'. *Journal of Accounting Research*, **25**(2), 293-305.
- Bandyopadhyay, S.P. and Kao, J.L.** (1998). 'Competition and Big Six brand name reputation: evidence from the Ontario municipal audit market', *Working Paper*, AAA New Orleans.
- Barkess, L. and Simnett, R.** (1994). 'The pricing of other services by auditors: independence and pricing issues'. *Accounting and Business Research*, **24**(94), 99-108.
- Beattie, V., Goodacre, A., Pratt, K. and Stevenson, J.** (2001). 'The determinants of audit fees - Evidence from the voluntary sector'. *Accounting and Business Research*, London, **31** (4), 243- 270.
- Beatty, R.P.** (1993). 'The economic determinants of auditor compensation in the initial public offerings market'. *Journal of Accounting Research*, **31**(2), 294-302.
- Beck, P.J. and Barefield, R.M.** (1986). 'An economic analysis of competitive bidding for public sector audit engagements'. *Journal of Accounting and Public Policy*, **5**(3), 143-168.
- Brinn, T., Peel, M.J. and Roberts, R.** (1994). 'Audit fee determinants of independent & subsidiary unquoted companies in the UK- an exploratory study'. *British Accounting Review*, **26**(2), 101-121.
- Bruce, P.,** (2002) 'All Change for the Audit: Following US corporate scandals and the Sarbanes-Oxley Act, UK companies are no longer happy with low audit fees'. *The Financial Times*, Nov 14, p2.
- Butterworth, S. and Houghton, K.A.** (1995). 'Auditor switching: the pricing of audit services'. *Journal of Business Finance and Accounting*, **22**(3), 323-344.
- Carcello, J. F., Hermanson, D. R., Neal, T. L. and Riley, R. A. Jr.** (2002). 'Board characteristics and audit fees'. *Contemporary Accounting Research*, Toronto, **19**(3), 365-384.
- Chan, P., Ezzamel, M. and Gwilliam, D.** (1993). 'Determinants of audit fees for quoted UK companies'. *Journal of Business Finance and Accounting*, **20**(6), 765-786.
- Che-Ahmad, A. and Houghton, K.A.** (1996). 'Audit fee premiums of Big Eight firms: evidence from the market for medium-size UK auditees'. *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation*, **5**(1), 53-72.
- Chung, D.Y. and Lindsay, W.D.** (1988). 'The pricing of audit services: the Canadian perspective'. *Contemporary Accounting Research*, **5**(1), 19-46.
- Clatworthy, M.A., Mellett, H.J. and Peel, M.J.** (2002). '*The Market for External Audit Services in the Public Sector: an empirical analysis of NHS trusts*'. Working Paper, Cardiff Business School.
- Craswell, A.T. and Francis, J.R.** (1999). 'Pricing initial audit engagements: a test of competing theories'. *The Accounting Review*, **74**(2), 201-216.
- Cullinan, C.P.** (1997). 'Audit pricing in the pension plan audit market'. *Accounting and Business Research*, **27**(2), 91-98.
- Cullinan, C.P.** (1998). 'Evidence of non-Big 6 market specialization and pricing power in a niche assurance service market'. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, **17**, 47-57.

- Davis, L.R., Ricchiute, D.N. and Trompeter, G.** (1993). 'Audit effort, audit fees and the provision of nonaudit services to audit clients'. *The Accounting Review*, **68**(1), 135-150.
- DeAngelo, L.E.** (1981a). 'Auditor size and audit quality'. *Journal of Accounting and Economics*, **3**(3), 183-199.
- DeAngelo, L.E.** (1981b). 'Auditor independence, "low balling", and disclosure regulation'. *Journal of Accounting and Economics*, **3**(2), 113-127.
- DeFond, M.L., Francis, J.R. and Wong, T.J.** (2000). 'Auditor industry specialization and market segmentation: evidence from Hong Kong'. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, **19**(1), 49-66.
- Ettredge, M. and Greenberg, R.** (1990). 'Determinants of fee cutting on initial audit engagements'. *Journal of Accounting Research*, **28**(1), 198-210.
- Ezzamel, M., Gwilliam, D.R. and Holland, K.M.** (1996). 'Some empirical evidence from publicly quoted UK companies on the relationship between the pricing of audit and non-audit services'. *Accounting and Business Research*, **27**(1), 3-16.
- Felix, W. L. Jr., Gramling, A. A. and Maletta, M. J.** (2001). 'The contribution of internal audits as a determinant of external audit fees and factors influencing this contribution'. *Journal of Accounting Research*, Chicago, **39**(3), 513-534.
- Ferguson, A. and Stokes, D.** (2002). 'Brand name audit pricing, industry specialization, and leadership premiums post-Big 8 and Big 6 mergers'. *Contemporary Accounting Research*, **19**(1), 77-110.
- Firth, M.** (1985). 'An analysis of audit fees and their determinants in New Zealand'. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, **4**(2), 23-37.
- Firth, M.** (1997). 'The provision of non-audit services and the pricing of audit fees'. *Journal of Business Finance and Accounting*, **24**(3&4), 511-525.
- Firth, M.** (2002). 'Auditor-provided consultancy services and their associations with audit fees and audit opinions'. *Journal of Business Finance & Accounting*. Oxford, **29**(5/6), 661-693.
- Francis, J. R.** (1984). 'The effect of audit firm size on audit prices': a study of the Australian market'. *Journal of Accounting and Economics*, **6**(2), 133-151.
- Francis, J. R. and Simon, D.T.** (1987). 'A test of audit pricing in the small-client segment of the US audit market'. *The Accounting Review*, **62**(1), 145-157.
- Francis, J. R. and Stokes, D.J.** (1986). 'Audit prices, product differentiation, and scale economies: further evidence from the Australian market'. *Journal of Accounting Research*, **24**(2), 383-393.
- Frankel, R. M., Johnson, M. F. and Nelson, K. K.** (2002). 'The relation between auditors' fees for non audit services and earnings management'. *The Accounting Review*, **77**, 71-105.
- Gist, W. E. and Michaels, P.** (1995). 'Auditor concentration and pricing of audit services: public policy and research implications'. *Advances in Public Interest Accounting*, **6**, 233-271.
- Gregory, A. and Collier, P.** (1996). 'Audit fees and auditor change; an investigation of the persistence of fee reduction by type of change'. *Journal of Business Finance and Accounting*, **23**(1), 13-28.
- Gul, F. A.** (1999). 'Audit prices, product differentiation and economic equilibrium'. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, **18**(1), 90-100.
- Gul, F. A., Chen, C. J. P. and Tsui, J. S. L.** (2003). 'Discretionary accounting accruals, managers' incentives, and audit fees'. *Contemporary Accounting Research*, Toronto, **20**(3).
- Gul, F. A., Sirinidhi, B. and Shiehm, T.** (2001). '*The Asian Financial Crises, Accounting Conservation and Audit Fees: evidence from Hong Kong*'. Working Paper, City University of Hong Kong.
- Gullinan, C. P.** (2003). 'Competing size theories and audit lag: Evidence from mutual fund audits'. *Journal of American Academy of Business*, Cambridge, Hollywood, **3**(1/2), 183.
- Haskins, M. E. and Williams, D. D.** (1988). 'The association between client factors and audit fees: a comparison by country and by firm'. *Accounting and Business Research*, **18**(70), 183-190.

- Johnson, E. N., Walker, K. B. and Westergaard, E.** (1995). 'Supplier concentration and pricing of audit services in New Zealand'. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, **14**(2), 74-89.
- Johnson, L. E., Davies, S. P. and Freeman, R. J.** (2002). 'The effect of seasonal variations in auditor workload on local government audit fees and audit delay'. *Journal of Accounting and Public Policy*, New York, **21**(4,5), 395.
- Joshi, P. L. and Al-Bastaki, H.** (2000). 'Determinants of audit fees: evidence from the companies listed in Bahrain'. *International Journal of Auditing*, **4**, 129-138.
- Langendijk, H.** (1997). 'The market for audit services in the Netherlands'. *European Accounting Review*, **6**(2), 253-264.
- Lee, D.S.Y.** (1996). 'Auditor market share, product differentiation and audit fees'. *Accounting and Business Research*, **26**(4), 315-324.
- Low, L., Tan, P. and Koh, H.** (1990). 'The determination of audit fees: an analysis in the Singapore context'. *Journal of Business Finance and Accounting*, **17**(2), 285-295.
- Matthews, D. and Peel, M. J.** (2003) "Audit fee determinants and large auditor premium in 1900" *Accounting and Business Research*, London, **33**(2), 137.
- Menon, K., and Williams, D. D.** (2001). 'Long-Term Trends in Audit Fees'. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, **20**(1).
- Palmrose, Z.** (1986a). 'Audit fees and auditor size: further evidence'. *Journal of Accounting Research*, **24**(1), 97-110.
- Palmrose, Z.** (1986b). 'The effect of non-audit services on the pricing of audit services: further evidence'. *Journal of Accounting Research*, **24**(2), 405-411.
- Parkash, M. and Venable, C.F.** (1993). 'Auditee incentives for auditor independence: the case of nonaudit services'. *The Accounting Review*, **68**(1), 113-133.
- Pong, C.K.M. and Whittington, G.** (1994). 'The determinants of audit fees: some empirical models'. *Journal of Business Finance and Accounting*, **21**(8), 1071-1095.
- Rubin, M.A.** (1988). 'Municipal audit fee determinants'. *The Accounting Review*, **63**(2), 219-236.
- Sanders, G., Allen, A. and Korte, L.** (1995). 'Municipal audit fees: has increased competition made a difference?'. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, **14**(1), 105-114.
- Schatzberg, J.W.** (1990). 'A laboratory market investigation of low balling in audit pricing'. *The Accounting Review*, **65**(2), 337-362.
- Schatzberg, J.W.** (1994). 'A new examination of auditor "low ball" pricing: theoretical model and experimental evidence'. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, **13**, 33-55.
- Schatzberg, J.W. and Sevcik, G.R.** (1994). 'A multiperiod model and experimental evidence of independence and "lowballing"'. *Contemporary Accounting Research*, **11**(1), 137-174.
- Simon, D.T. and Francis, J.R.** (1988). 'The effects of auditor change on audit fees: tests of price cutting and price recovery'. *The Accounting Review*, **63**(2), 255-269.
- Simon, D.T., Ramanan, R. and Dugar, A.** (1986). 'The market for audit services in India: an empirical examination'. *International Journal of Accounting*, **21**(2), 27-35.
- Simon, D.T., Teo, S. and Trompeter, G.** (1992). 'A comparative study of the market for audit services in Hong Kong, Malaysia and Singapore'. *International Journal of Accounting*, **27**(3), 234-240.
- Simunic, D.A.** (1980). 'The pricing of audit services: theory and evidence'. *Journal of Accounting Research*, **18**(1), 161-190.
- Simunic, D.A.** (1984). 'Auditing, consulting, and auditor independence'. *Journal of Accounting Research*, **22**(2), 679-702.
- Taffler, R.J. and Ramalingam, K.S.** (1982). 'The Determinants of the Audit Fee in the UK: an exploratory study'. Working Paper, City University Business School.
- Taylor, M.E. and Baker, R.L.** (1981). 'An analysis of the external audit fee'. *Accounting and Business Research*, **12**(45), 55-60.
- Thorne, J., Holmes, S. A. McGowan, A. S. Strand, C. A. and R. H. Strawser.** (2001). 'The Relation Between Audit Pricing and Audit Contract Type: A Public Sector Analysis'. *Journal of Accounting and Public Policy*, New York, **20**(3), 189.

- Tsui, J. S. L., Jaggi, B. and Gul, F. A.** (2001). 'CEO Domination, Growth Opportunities, and Their Impact on Audit Fees'. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, Boston: **16**(3), 189.
- Turpen, R.A.** (1990). 'Differential pricing on auditors' initial engagements: further evidence'. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, **9**(2), 60-76.
- Ward, D.D., R.J. Elder, and S.C. Kattelus,** (1994). 'Further evidence on the determinants of municipal audit fees'. *The Accounting Review*, **69**(2), 399-411.
- Whisenant, S., Sankaraguruswamy, S. and Raghunandan, K.** (2003). 'Evidence on the joint determination of audit and non-audit fees'. *Journal of Accounting Research*, Chicago, **41**(4), 721.

An Empirical Investigation of Factors Affecting Audit Fees: The Case of Qatar

AHMAD S. KUTOB

and

KHALID N. AL-KHATER

Faculty of Economics and Administration

Qatar University, Qatar

ABSTRACT. The main objective of this study is to examine the determinants of audit fees in Qatar which represents one of the emerging markets in the middle east region. This study indicates that the most important factors in determining audit fees are revenues of audited firm, number of branches of the audited firm, type of industry of audited firm, and the competitive position (reputation) of auditing firm. By using financial and non-financial data for all listed companies on Doha stock market (DSM) in Qatar, the results show that the audit fees are significantly associated with the following variables: total assets of the audited firm, number of branches, net income, type of industry, accounts receivable ratio to total assets, and hours required for audit process. However, when using multiple regression model, the results reveal that other important issues be considered such as the size of both audited firm and auditing firm and non-audit services.