

## مدى مساهمة خصائص منشأة العميل في تحديد أتعاب المراجع الخارجي في سوق المراجعة اليمني - دراسة ميدانية

### إعداد الباحثون:

د. منير محمد سرحان المخلافي	أ.م.د. خالد احمد ثابت حيدر	د. محمد يحيى القحطاني
جامعة سبأ كلية العلوم الإدارية والإنسانية الجمهورية اليمنية	جامعة عمران كلية التجارة والاقتصاد الجمهورية اليمنية	جامعة سبأ كلية العلوم الإدارية والإنسانية الجمهورية اليمنية

### الملخص

هدفت الدراسة إلى استكشاف مدى مساهمة خصائص منشأة العميل في تحديد أتعاب المراجع الخارجي في اليمن. ولتحقيق ذلك استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي واعتمدت الدراسة الاستبيان كأداة لجمع البيانات من عينة قوامها 114 مراجعًا يعملون في 42 شركة ومكتب مراجعة في اليمن امانة العاصمة صنعاء عام 2023. تم تحليلها باستخدام البرنامج الاحصائي SPSS. 24.

أظهرت النتائج أن خصائص منشأة العميل المتمثلة (والمرتبة تنازليا حسب قوة مساهمتها) (تعقيد ومخاطر وحوكمة، حجم، خصائص تكنولوجيا المعلومات في منشأة العميل تساهم في تحديد أتعاب المراجعة. كما تبين أن المكاتب الأربعة الكبار تأخذ هذه العوامل في الحسبان بشكل أكثر دقة من المكاتب الصغيرة والمتوسطة، باستثناء تكنولوجيا المعلومات التي لم يظهر فيها فرق دال احصائياً.

أوصت الدراسة بضرورة تركيز مكاتب المراجعة على خصائص تكنولوجيا المعلومات عند تحديد الأتعاب، وضرورة الإفصاح عن الأتعاب وسياسات التسعير، وتشجيع المكاتب الصغيرة والمتوسطة على تحسين أدائها باعتماد أدوات مبتكرة في تقييم التعقيد والمخاطر والحوكمة، بما يعزز قدرتها على المنافسة.

الكلمات المفتاحية: المراجعة، شركات المراجعة، اتعاب المراجعة، المراجعة الخارجية.

## Abstract

The study aimed to explore the extent to which client firm characteristics contribute to determining the external auditor's fees in Yemen. To achieve this, the study used the descriptive-analytical approach and adopted the questionnaire as a tool for collecting data from a sample of 114 auditors working in 42 auditing firms and offices in Sana'a, the capital city of Yemen, in 2023. The data was analyzed using the SPSS statistical software, version 24.

The results showed that client firm characteristics (ranked descendingly by the strength of their contribution), namely (complexity, risk, and governance; size; and IT characteristics of the client firm), contribute to determining audit fees. Furthermore, it was found that the Big Four firms consider these factors more accurately than small and medium-sized firms, with the exception of IT characteristics, for which no statistically significant difference was found.

The study recommended that auditing firms should focus on client IT characteristics when determining fees, that there is a need for disclosure of fees and pricing policies, and that SMPs should be encouraged to enhance their performance by adopting innovative tools for assessing complexity, risk, and governance, thereby strengthening their competitiveness.

**Keywords: Audit Fees, External Auditor, Client Firm Characteristics**

## المقدمة:

شهدت السنوات الأخيرة تحولات جوهرية في نماذج الأعمال في مختلف القطاعات، نتيجة للعولمة والتغيرات الاجتماعية والسياسية والتطورات التكنولوجية، كان للتطورات الرقمية والثورة الصناعية الرابعة أثر كبير على طرق ممارسة الأنشطة التجارية، مما انعكس على النظم المالية والمحاسبية والرقابية. وقد شكل ذلك تحدياً كبيراً أمام مهنة المراجعة، حيث زادت مسؤوليات المراجع الخارجي، واتسع نطاق خدماته ليشمل الاستشارات واستخدام التقنيات الحديثة في المراجعة، وأداء ذلك إلى ارتفاع تكاليف التدريب ومن ثم تم زيادة أتعاب المراجعة (Hoffman et al., 2018, 60). وفي الواقع تتأثر عملية تحديد أتعاب المراجعة بعوامل متعددة، قد ترتبط بمكتب/شركة المراجعة، أو فريق المراجعة، وقد ترتبط بمنشأة عميل المراجعة مثل حجم وتعقيد المنشأة، المخاطر المصاحبة لها، فعالية الحوكمة، ومدى استخدام تكنولوجيا المعلومات في العمليات المالية بمنشأة العميل (Li et al., 2020). ومع ذلك، أظهرت الدراسات تبايناً في تأثير هذه العوامل على الأتعاب، مما يعكس الفروقات في البيئات التشريعية والتنظيمية بين الدول (Alali et al., 2019؛ Kanakriyah, 2020).

لذلك، تهدف هذه الدراسة إلى تحديد وتحليل مدى مساهمة خصائص منشأة العميل في تحديد أتعاب المراجع الخارجي في سوق المراجعة اليمني. سيتم ذلك من خلال فحص العلاقة بين متغيرات خصائص العميل (كالحجم، التعقيد، المخاطر، الحوكمة، وتكنولوجيا المعلومات) وأتعاب المراجعة، بغية توفير أساس عملي لتقييم الأتعاب بشكل عادل وموضوعي في البيئة اليمنية. مشكلة الدراسة وتساؤلاتها:

يشهد سوق المراجعة تحولات جذرية تؤثر على شركات ومكاتب المراجعة والمراجعين على حد سواء، مما أدى إلى تغيرات ملحوظة في ديناميكيات العرض والطلب. وقد زاد ذلك من أهمية الدراسات التي تسعى إلى تعميق فهم العوامل المؤثرة في عملية المراجعة وهدفها الأساسي.

في هذا السياق، تأتي هذه الدراسة لتحليل تأثير هذه التحولات على مهنة المراجعة، مع التركيز بشكل خاص على محددات أتعاب المراجع الخارجي. حيث تتباين نتائج الدراسات السابقة حول الأهمية النسبية لخصائص منشأة العميل (كالحجم، التعقيد، المخاطر، الحوكمة، وتكنولوجيا المعلومات) في تحديد أتعاب المراجعة. ففي حين وجدت بعض الدراسات مثل (Ezinando, 2023) علاقة إيجابية بين حجم الشركة والأتعاب، لم تجد دراسات أخرى مثل (Kanakriyah, 2020) علاقة. كما تضاربت النتائج حول تأثير مخاطر العميل والربحية (Kanakriyah, 2020). يترك هذا التباين فجوة واضحة في تحديد محددات الأتعاب ضمن سوق المراجعة اليمني الذي يختلف في بيئته التنظيمية والتشريعية، مما يجعل مسألة تحديد الأتعاب تفتقر إلى إطار مرجعي واضح وموضوعي في هذه البيئة.

إن التحديد الدقيق لهذه العوامل وتحليل انعكاساتها على أتعاب المراجع يكتسب أهمية كبيرة لكل من المراجع والعميل. فبالنسبة لمكتب المراجعة، تمثل الأتعاب المصدر الرئيسي للإيرادات. أما بالنسبة للعميل، فتعكس قيمة الأتعاب الجهود المبذولة من قبل المراجع الخارجي، مما يمنحه درجة معقولة من الثقة والاطمئنان بجودة المراجعة وسلامة القوائم المالية.

وبناءً على ما تقدم، تسعى هذه الدراسة إلى تحديد خصائص منشأة العميل التي تساهم في تحديد أتعاب المراجع الخارجي في سوق المراجعة بالجمهورية اليمنية، وذلك من خلال الإجابة على التساؤل الرئيس التالي:

ما مدى مساهمة خصائص منشأة العميل في تحديد أتعاب المراجع الخارجي في سوق المراجعة اليمني؟  
ويتفرع عنه الأسئلة الفرعية التالية:

1. هل تساهم خصائص منشأة العميل (حجم منشأة العميل، مخاطر منشأة العميل، فعالية حوكمة منشأة العميل، مستوى تكنولوجيا المعلومات والاتصالات في منشأة العميل) في تحديد أتعاب المراجع الخارجي؟
  2. هل يوجد فروقات ذات دلالة احصائية حول مساهمة خصائص منشأة العميل في تحديد أتعاب المراجع الخارجي تعزى الى نوع مكتب/شركة المراجعة (الكبيرة، الصغيرة والمتوسطة)؟
- أهداف الدراسة:

تسعى الدراسة بشكل رئيس إلى تحديد خصائص منشأة العميل وتحليل مدى مساهمتها في تحديد أتعاب المراجع الخارجي في سوق المراجعة بالجمهورية اليمنية، وذلك من خلال تحقيق الأهداف الفرعية الآتية:

1. تحليل وتحديد خصائص منشأة العميل التي تساهم في تحديد أتعاب المراجع الخارجي.
  2. قياس مدى مساهمة خصائص منشأة العميل (حجم منشأة العميل، مخاطر منشأة العميل، فعالية حوكمة منشأة العميل، مستوى تكنولوجيا المعلومات والاتصالات في منشأة العميل) في تحديد أتعاب المراجع الخارجي.
  3. التعرف على مدى وجود فروقات في آراء اراء العينة حول خصائص منشأة العميل في تحديد أتعاب المراجع الخارجي تعزى الى نوع مكتب/شركة المراجعة (الكبيرة، الصغيرة والمتوسطة).
- أهمية الدراسة:

تستمد الدراسة أهميتها من كونها تضيف إلى الأدبيات المحاسبية حول محددات أتعاب المراجعة، لا سيما في سوق المراجعة اليمني الذي يندر فيه هذا النوع من الأبحاث. كما تساهم عملياً في:

- تزويد مراجعي الحسابات بإطار عمل منهجي لتقييم خصائص العميل والتسعير العادل لخدماتهم، بما في ذلك تحديد الجهد والوقت والتكاليف المطلوبة.
- مساعدة المنشآت العميلة في فهم العوامل التي تبرر قيمة الأتعاب المدفوعة والتحكم في هذه العوامل داخل المنظمة لخفض التكاليف وتسهيل تحملها.

• توجيه نظر المراجعين نحو التغيرات المحيطة بمهنة المراجعة وانعكاساتها على عملية المراجعة وعلى أداء وجهد وأتعاب المراجع الخارجي.

• توجيه الجهات التنظيمية نحو وضع سياسات تسعير شفافة وعادلة في سوق المراجعة اليمني.

### الخلفية النظرية والدراسات السابقة واشتقاق الفرضيات

تسعى مهنة المراجعة الخارجية إلى تقديم رأي فني محايد حول مدى صدق وعدالة القوائم المالية للشركات، من خلال عملية منظمة تهدف إلى خدمة العديد من الأطراف ذات العلاقة، تُعد جودة المراجعة مطلباً أساسياً لكافة الجهات المعنية (عاصم، 2015، 3). يُعرف مفهوم أتعاب المراجعة بأنه المبلغ النقدي الذي يحصل عليه المراجع الخارجي لقاء تقديمه لخدمات المراجعة وفقاً للمعايير المهنية المقبولة، مع الأخذ في الاعتبار الجهد المبذول والمخاطر المحتملة (علي، 2019، 194) (أبو العلا، 2021، 18). كما تُعرّف أتعاب المراجعة على أنها المقابل المالي الذي تدفعه المنشأة للمراجع لقاء الخدمات التدقيقية المقدمة، والتي تشمل عمليات فحص وتقييم وضمن صحة وإفصاح المعلومات المالية وفق معايير محددة. وتتأثر هذه الأتعاب بالمدى الذي يُعبر عنه مستوى المخاطر التي تنطوي عليها عملية المراجعة ومستوى التعقيد الفني للمراجعة، إضافة إلى جودة وكفاءة نظم الحوكمة والرقابة الداخلية في منشأة العميل. (Liu, 2017, 53) وتُعد أتعاب المراجعة انعكاساً لتكاليف المراجعة المباشرة، بما في ذلك الجهد المطلوب والخسائر المحتملة الناتجة عن مخاطر التقاضي.

اعتمد الباحثون على نماذج نظرية وإحصائية متعددة لدراسة العلاقة بين خصائص العميل وأتعاب المراجعة؛ من أبرز هذه النماذج:

**نموذج (Simunic) :** والذي يُوضح أن حجم المنشأة وتعقيد أعمالها ومستوى المخاطر يؤثر على مستوى أتعاب المراجعة، حيث تزيد الأتعاب مع زيادة المخاطر المالية والتشغيلية. (Simunic, 1980, 171)

**النماذج الاقتصادية والإدارية:** التي تأخذ في الاعتبار تأثير عوامل مثل الحوكمة الجيدة، ونوعية نظم الرقابة الداخلية، ووجود الخبرة الكافية لدى المراجعين في تقييم المخاطر وتحديد مستويات الأتعاب. (Chow, 1992, 274)

وتصنف محددات أتعاب المراجعة إلى ثلاث مجموعات: مجموعة تتعلق بمكتب او شركة المراجعة، ومجموعة تتعلق بعملية المراجعة، واخرى تتعلق بخصائص منشأة العميل (Razavi, Province, Yasouj & Salehi, 2015 167).

وتتناول هذه الدراسة الخصائص المتعلقة بمنشأة العميل ودورها في تحديد اتعاب المراجعة، ويُعزى هذا التركيز إلى أن خصائص منشأة العميل هي المتغيرات التي تعكس بشكل مباشر مدى تعقيد مهمة المراجعة ومستوى المخاطر المصاحبة لها، والتي تشكل العامل الأساسي في تحديد الجهد اللازم وبالتالي تكلفة الأتعاب.

وقد تناولت عدة دراسات (Kanapathippillai: & Soheila., 2024) (Mohammed & Saeed, 2018)؛ (Kimeli, 2016)؛ (Santhosh & Ganesh, 2020) (Kanakriyah, 2020) تأثير خصائص العميل على تحديد

ألعاب المراجعة، مثل حجم المنشأة، الربحية، المخاطر، التعقيد، نوع الصناعة، دوران المراجعة، واستقلالية لجنة المراجعة. ومع تطور هذه الخصائص في ظل العولمة والرقمنة، لقد باتت العلاقة بين ألعاب المراجع وخصائص منشأة العميل أكثر تعقيداً وتغيراً بمرور الوقت.

وعليه سيتناول الباحثون أهم تلك الدراسات التي تناولت الخصائص أو العوامل المتعلقة بمنشآت عملاء المراجعة، والتي لها تأثير أو تساهم في تحديد ألعاب المراجع الخارجي، وذلك كما بالجدول التالي:

الجدول رقم (1) الخصائص أو العوامل المتعلقة بمنشآت عملاء المراجعة، والتي لها تأثير في تحديد ألعاب المراجع الخارجي، كما توضحها الدراسات السابقة

المجال	المؤشرات المستخدمة	الدراسات السابقة
حجم منشأة عميل المراجعة	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. حجم المعاملات والمستندات المتعلقة بعمليات المنشأة</li> <li>2. عدد الأطراف أو الجهات المستفيدة من تقارير المراجعة</li> <li>3. عدد الموظفين العاملين بالشركة</li> <li>4. صافي الأصول.</li> <li>5. إجمالي المبيعات</li> <li>6. إجمالي رأس المال.</li> </ol>	(Kimeli, 2016) (Mohammed & Saeed, 2018) (Wasiu Abiodun SANYAOLU, 2021) (Bunget & Lungu, 2023),
تعقيد منشأة عميل المراجعة:	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. شكل الهيكل التنظيمي للمنشأة الخاضعة للمراجعة ومدى تنوعه</li> <li>2. الشكل القانوني للمنشأة الخاضعة للمراجعة</li> <li>3. طبيعة نشاط المنشأة</li> <li>4. تنوع وتعدد أنشطة المنشأة</li> <li>5. مدى استقلالية أقسام وفروع المنشأة عن المركز الرئيسي</li> <li>6. نسبة الملكية الأجنبية</li> </ol>	(Kimeli, 2016) (Mohammed & Saeed, 2021) (Shakhatreh, 2018), (Ezinando, 2020)
مخاطر منشأة عميل المراجعة	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. كفاءة عناصر الإدارة في منشأة العميل</li> <li>2. التحول إلى معايير التقارير المالية الدولية IFRS</li> <li>3. الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة</li> <li>4. مدى قوة وسلامة الرقابة الداخلية بمنشأة العميل</li> <li>5. مستوى الخطر الملازم (الحتمي)</li> <li>6. الإفصاح عن نقاط الضعف في الرقابة الداخلية في التقارير المالية</li> <li>7. وجود قضايا مرفوعة على منشأة العميل</li> <li>8. الثقة الزائدة للإدارة بنفسها</li> <li>9. نسبة إجمالي الذمم المدينة إلى حقوق الملكية</li> <li>10. نسبة إجمالي الذمم المدينة والمخزون إلى الأصول</li> <li>11. نسبة الدخل إلى إجمالي الأصول</li> <li>12. إجمالي الأصول غير الملموسة</li> </ol>	(Duellman, 2015) (Datta, Jha, & Kulchania, 2019) (Gi-Soo; , Soo-Ung; , Paul T.;, & Jang Eun:., 2021). (Prabhawa, & Nasih, 2021) (Maznah;., Nordin Nik;., & Mohamad:., 2022) (Xue & O'Sullivan, 2023) (Ji, Lu, & Qu, 2018), (Gao, 2023) (Larasati, 2023), (Leilatu, 2023)

<p>(Shakhatreh, 2021), (Xue &amp; O'Sullivan, 2023) (Drogalas, Nerantzidis, &amp; Ta, 2021), (Okpe, 2021) (Duellman, 2015) (Rahayu, Harymawan, Wuri, &amp; Nowland, 2021) (Afenya, Arthur, Kwarteng, &amp; Opoku, (Santhosh &amp; Ganesh, 2020) (2022) Kanapathippillai: &amp; Soheila., 2024)) (Razavi, Province, Yasouj, &amp; Salehi, 2015)</p>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. عدد أعضاء مجلس الإدارة</li> <li>2. عدد اجتماعات مجالس الإدارة خلال السنة</li> <li>3. درجة استقلالية أعضاء مجلس الإدارة</li> <li>4. خبرة أعضاء مجلس الإدارة في أنشطة المنشأة والأمور المالية</li> <li>5. درجة استقلالية أعضاء لجنة المراجعة</li> <li>6. الخبرة المالية لأعضاء لجنة المراجعة</li> <li>7. خبرة أعضاء لجنة إدارة المخاطر</li> <li>8. استقلالية المراجعة الداخلية</li> <li>9. تأهيل وخبرة موظفي المراجعة الداخلية</li> </ol>	<p>حوكمة منشأة عميل المراجعة</p>
<p>(Rosati, Gogolin, &amp; Lynn, 2019), (Thomas, Smith, Higgs, &amp; Robert, 2019), (Li, No, &amp; Boritz, 2020), (Mazza &amp; Azzali, 2018), (Han, Rezaee, Xue, &amp; Zhang, 2016)</p>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. وجود منصة للشركة على شبكة الانترنت لعرض معلومات عن المنشأة والتقارير المالية</li> <li>2. اتصال نظم معلومات المنشأة بشبكة الانترنت</li> <li>3. تنفيذ بعض عمليات المنشأة الكترونياً عن طريق الانترنت</li> <li>4. استخدام منشأة العميل لوسائل التواصل الاجتماعي ومدى تفاعلها خارجياً مع العملاء وأصحاب المصلحة الآخرين</li> <li>5. وجود استراتيجيات رسمية لإدارة المخاطر الإلكترونية ومخاطر وسائل التواصل الاجتماعي ومدى تطبيقها في جميع أنحاء المنظمة</li> <li>6. وجود لجنة لإدارة مخاطر تكنولوجيا المعلومات</li> <li>7. وجود ادارة لأمن نظم تكنولوجيا المعلومات</li> </ol>	<p>تكنولوجيا المعلومات</p>

المصدر: من اعداد الباحثون بناء على الدراسات السابقة

الدراسات السابقة واشتقاق الفرضيات:

الفرضية الرئيسية الاولى:

أولاً: تأثير الخصائص المتعلقة بحجم منشأة العميل على أتعاب المراجعة

أوضح كل من (Hassan & Naser, 2013, 12) أن الشركات الأكبر حجماً تمارس أنشطة أكثر تعقيداً مقارنة بالشركات الأصغر، مما يستدعي بذل جهود أكبر من المراجع نتيجة لاتساع نطاق الإفصاحات المطلوبة، الأمر الذي يتطلب وقتاً وجهداً أطول في عملية المراجعة. وبالمثل، كما رأى (Chen et al., 2014, 152) أن الشركات الكبيرة تتميز بحجم كبير في تعاملاتها المالية ومستنداتها، مما يستلزم قيام المراجع بإجراء المزيد من الاختبارات والإجراءات، وبالتالي الحاجة إلى تكاليف أعلى. أكدت دراسة (Kim et al., 2020, 24) هذا التوجه، حيث بينت أن زيادة عدد المساهمين والمستثمرين تزيد من حساسية المراجعين تجاه احتمالية التقاضي، في حين لم تجد دراسة (Ezinando, 2020) أي علاقة بين حجم الشركة وأتعاب المراجعة. وفي سياق العلاقات الإيجابية، كشفت دراسة (Bunget & Lungu, 2023) عن وجود علاقة إيجابية بين حجم الشركة - المقاس بدوران الأصول وقيمتها الإجمالية - وأتعاب المراجعة. واستمراراً لهذا

الاتجاه، أكد (Saputra, 2024, 140) أن الشركات الأكبر حجمًا تمارس أنشطة أكثر تعقيدًا، مما يستدعي بذل مجهود أكبر، وهو ما أكده أيضًا (Saputra, 2024, 138) على أن حجم الشركة يرتبط إيجابًا بأتعاب المراجعة. بناءً على ما تقدم، فإن الشركات الكبيرة التي لديها عمليات تشغيلية معقدة وأهمية سوقية عالية تتطلب نطاقًا أوسع من إجراءات المراجعة، مما يؤدي إلى زيادة في أتعاب المراجع. ومن هنا، يمكن اقتراح الفرضية الأولى على النحو التالي:

### H.1.1 لا يساهم حجم منشأة العميل في تحديد أتعاب المراجع الخارجي.

### ثانيًا: مساهمة الخصائص المتعلقة بتعقيد منشأة العميل في تحديد أتعاب المراجع الخارجي

أكدت العديد من الدراسات على أن مدى تعقيد أنشطة الشركات التي يراجعها المدققون يؤثر بشكل كبير على نطاق وإجراءات المراجعة، خاصةً إذا كانت الشركة تعمل عبر الحدود أو لديها شركات تابعة، مما يزيد من الجهد المطلوب في عملية المراجعة ويرفع من قيمتها (Saputra, 2024, 141) (Hassan; & Naser, 2013. 14). كما أن وجود هيكل تنظيمي متشابه يزيد من مستوى الجهد الذي يبذله المراجع. وأوضح (Baldacchino et al., 2014) أن توسع أنشطة الشركة وارتباطها بعدد من الشركات التابعة يستلزم إعداد تقارير مالية موحدة. كما، تسمح مرونة المعايير المحاسبية للإدارة بحرية أكبر في التعامل مع بعض العمليات المالية، مما قد يؤدي إلى زيادة في تباين المعلومات، الأمر الذي قد يفشل عملية المراجعة نتيجة لإخفاء الشركة معلومات جوهرية عن المراجعين، مما قد يعرضهم لمخاطر قانونية إذا أصدروا رأياً غير متحفظ. كما أن تشابه معلومات الشركة يقلل من شفافيتها ويزيد من احتمالية المخاطر في عملية المراجعة، حيث تتطلب المعاملات المعقدة عناية مهنية أكبر لضمان جودة المراجعة (Khan et al., 2023). علاوة على ذلك، فإن تعقيد عمليات العميل يزيد من مسؤوليات المراجعين الخارجيين المهنية مقارنة بالشركات الأقل تعقيداً؛ أما المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، فقد تستخدم لتحويل الموارد لصالح المساهمين المسيطرين، مما يزيد من مخاطر المراجعة وبالتالي

يرفع من أتعابها (Rasheed & Hawaldar, 2021, 3). وعلى الرغم من أن دراسة (Fayyum et al., 2018) وجدت علاقة عكسية بين عمر الشركة وتعقيد أعمالها وأتعاب المراجعة، حيث يرى (Habib et al., 2019) أن تعقيد العمليات في الشركات الأكبر عمراً يزيد من احتمالية وجود أخطاء جوهرية، مما يتطلب تنفيذ إجراءات مراجعة إضافية تؤدي إلى ارتفاع الأتعاب، وهو ما يتعارض مع نتائج (Hassan, 2016) التي تشير إلى أن تعقيد العمليات يخفض من الأتعاب. بناءً على ما سبق، يمكن صياغة الفرضية كما يلي:

### H.1.2 لا يساهم تعقيد منشأة العميل في تحديد أتعاب المراجع الخارجي.

### ثالثًا: مساهمة الخصائص المتعلقة بمخاطر أعمال منشأة العميل والمراجعتها وانعكاساتها على أتعاب المراجعة

يعرف معيار المراجعة الدولي (ISA) No. 315, 2010) ((ISA) No. 315, 2010) الخطر بأنه "احتمالية وقوع أحداث أو ظروف أو اتخاذ إجراءات تؤثر سلباً على قدرة الشركة على تحقيق أهدافها وتنفيذ استراتيجياتها"، بينما تُعرف مخاطر منشأة العميل التي يراجعها المدقق بأنها "الاحتمالية التي يواجهها المراجع عند إبداء رأي غير مناسب في القوائم المالية في حال وجود

تحريفات جوهرية " (Mohammed & Saeed, 2018, 34). تعتبر مخاطر العميل من أهم العوامل التي تؤثر في تحديد أتعاب المراجعة، حيث يتم تقييمها باستخدام عدة مؤشرات مالية، مثل نسبة الأصول المتداولة إلى إجمالي الأصول، ونسبة الديون طويلة الأجل إلى إجمالي الأصول، وصافي الربح قبل الضرائب إلى إجمالي الأصول (Mohammed & Saeed, 2018 37). ويرى (Kimeli, 2016, 27)؛ أن نسبة الدين تعتبر المؤشر الأفضل لمخاطر العميل، حيث تعكس قدرة الشركة على الوفاء بالتزاماتها طويلة الأجل، إذ أن ارتفاع نسبة الديون يزيد من مخاطر المراجعة ويتطلب المزيد من اختبارات المراجعة، مما يؤدي إلى زيادة الأتعاب. ووفقاً لدراسة (Hyun & Fukukawa, 2015, 194) تتطلب مراجعة التقارير المالية باستخدام مدخل المخاطر تقييم المخاطر الخاصة بالعميل، حيث أن زيادة مخاطر الأعمال ترفع من احتمالية وجود أخطاء جوهرية، مما يجبر المراجع على بذل جهد إضافي لتقليل مخاطر عدم الاكتشاف، وبالتالي فرض علاوة مخاطر لتعويض هذا الجهد الإضافي. وقد أوضحت العديد من الدراسات أن ارتفاع مخاطر أعمال العميل يؤدي إلى زيادة أتعاب المراجعة نتيجة للجهد الإضافي المطلوب (Saputra, 2024)، (Hyun & Fukukawa, 2015)؛ (Kanakriyah, 2020) (Eierle et al., 2022) إلا أن بعض الدراسات، مثل (Kimeli, 2016)؛ (Santhosh & Ganesh, 2020)، (Mohammed & Saeed, 2018) أشارت إلى أن مخاطر العميل ليس لها تأثير على أتعاب المراجعة أو أن تأثيرها سلبي.

**الربحية وتأثيرها على أتعاب المراجعة:** تعتبر الربحية مؤشراً هاماً لتقييم كفاءة الإدارة في استخدام الأصول، حيث تميل الشركات ذات الربحية العالية إلى دفع أتعاب مراجعة أعلى نظراً لزيادة الوقت والجهد المطلوبين لجمع واختبار الأدلة (Kanakriyah, 2020, 3)، (Kimeli, 2016, 25)؛ وقد كشفت العديد من الدراسات (Santhosh & Ganesh, 2020) عن وجود علاقة إيجابية بين الربحية وأتعاب المراجعة، بينما لم تجد دراسات أخرى، مثل

(M.N., & Sobhan, R., 2019)، (Saputra, 2024) أي علاقة بينهما، في حين أشارت نتائج (Kanakriyah, 2020)؛ (Larasati, 2023) إلى وجود علاقة سلبية بين الربحية وأتعاب المراجعة.

**الأصول غير الملموسة وتأثيرها على أتعاب المراجعة:** أظهرت الدراسات السابقة أن الأصول غير الملموسة ترتبط بأتعاب المراجعة، حيث أن عدم اليقين بشأن تقييمها حيث أن تقييم هذه الأصول يعتمد بشكل كبير على تقديرات الإدارة الشخصية، مما يستلزم مراجعة دقيقة للتأكد من واقعيتها يزيد من مخاطر المراجعة ويزيد من أتعاب المراجعة (Datta et al., 2019)؛ (Visvanathan, 2017)؛ (McInnis & Monsen, 2017)، كما أكدت دراسة (Prabhawa, & Nasih, 2021) وجود علاقة إيجابية بين حجم الأصول غير الملموسة وأتعاب المراجعة.

**سلوك وفسلفة إدارة عميل المراجعة وتأثيرها على أتعاب المراجعة:** أشارت الدراسات إلى أن سلوك الإدارة يمكن أن يؤثر بشكل مباشر على جهد المراجع، حيث أن العملاء الذين يمارسون إدارة الأرباح يتطلّبون تدقيقاً أوسع وأكثر دقة لضمان جودة المراجعة، مما يزيد من أتعاب المراجعة (Liu, 2017, 53). كما أن الثقة المفرطة لدى المديرين، كصفة شخصية،

تجعلهم يبالغون في تقدير قدراتهم الإدارية واتخاذ قرارات غير رشيدة ويزيد من مخاطر الأخطاء في التقارير المالية، مما يستلزم جهداً إضافياً للمراجعة؛ (Duellman, 2015, 150).

**الرافعة المالية وتأثيرها على أتعاب المراجعة:** تشير الدراسات إلى أن الشركات ذات الرافعة المالية العالية تواجه احتمالية أكبر للوقوع في ضائقة مالية، مما يزيد من مخاطر المراجعة، وبالتالي ارتفاع أتعاب المراجعة (Leilatu, 2023)؛ (Barua et al., 2019, 233). كما أن الشركات ذات التدفق النقدي الحر المرتفع تدفع أتعاباً أعلى استجابةً لمخاطر المراجعة المرتبطة بمشكلات الوكالة، إلا أن تأثير ذلك يكون أقل في الشركات ذات الرافعة المالية العالية (Larasati, 2023). ومع ذلك، وجدت دراسة (Saputra, 2024, 138) إن الرافعة المالية والربحية ومدة المراجعة لا تؤثر على رسوم المراجعة.

**المعايير والإصدارات وتأثيرها على أتعاب المراجعة:** تعتبر معايير المحاسبة والمراجعة من العوامل التي تؤثر بشكل مباشر على عمل المراجع، حيث أن زيادتها تزيد من تعقيد التقارير المالية والمخاطر القانونية التي قد يواجهها المراجع، مما يستلزم جهداً أكبر في المراجعة (Jakobsen & Elsebutangen, 2023, 13). وقد أشارت العديد من الدراسات إلى أن تطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية (IFRS) يهدف إلى تحسين جودة التقارير المالية، إلا أنه قد يزيد من تكاليف المراجعة وأتعابها نظراً لتعقيد القوائم المالية وحاجة المراجعين إلى تدريبات إضافية (Cameran, 2014)؛ (Chen et al., 2014)؛ (Dawoud & Sun, G., 2022) كما أكدت نتائج الدراسات أن المراجعين يتقاضون أتعاباً أعلى بعد اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (Tache, 2020)؛ (Dawoud & Sun, G., 2022) . بناءً على ما سبق، يمكن صياغة الفرضية كما يلي:

**H.1.3 لا تساهم مخاطر أعمال منشأة العميل في تحديد أتعاب المراجع الخارجي.**

#### رابعاً: مساهمة آليات حوكمة منشأة العميل في أتعاب المراجعة

تشير حوكمة المنشآت إلى مجموعة المسؤوليات والممارسات التي يمارسها مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية بهدف توفير التوجيه الاستراتيجي، تحقيق الأهداف، إدارة المخاطر، وضمان الاستخدام المسؤول للموارد (Al-hashimi et al., 2018, 69). يمكن للحوكمة الفعالة أن تؤثر على أتعاب المراجعة باتجاهين: الأول، تعزيز الضوابط الداخلية وتقليل مخاطر المراجعة، مما يؤدي إلى خفض الجهد المطلوب وتقليل الأتعاب، والثاني، تحسين جودة المراجعة لخفض تكاليف الوكالة وضمان فعالية الرقابة، مما يؤدي إلى زيادة الجهد وارتفاع الأتعاب (Xue & O'Sullivan, 2023, 96). تشمل آليات الحوكمة الداخلية كلا من مجلس الإدارة، لجنة المراجعة، والمراجعة الداخلية، حيث تفرض المساءلة والشفافية، وتحمي المستثمرين وأصحاب المصلحة (Rasid, 2021, 4).

**هيكل الملكية وتأثيره على أتعاب المراجعة:** يحدد عدد الأسهم المملوكة للمساهمين آلية تركيز الملكية، والتي تُعد أداة رئيسة في السيطرة على القرارات. وتنقسم هيكل الملكية إلى ملكية مركزة، حيث يسيطر عدد قليل من المستثمرين على 5%

أو أكثر من الأسهم، وملكية موزعة، حيث تتوزع الأسهم بين عدد كبير من المساهمين دون سيطرة مركزية، مما قد يؤدي إلى ضعف الرقابة (Alves, 2023, 3) أشارت دراسة (Ben Ali & Lesage, C, (2012, November), 24) إلى أن أنواع الملكية تشمل الملكية العائلية، المؤسسية، الأجنبية، والإدارية، ويؤثر كل منها بشكل مختلف على أتعاب المراجعة. كما أوضحت دراسة (Guizani & Abdalkrim, 2021) أن الشركات ذات الملكية العائلية الأكبر تكون أقل طلباً لخدمات مراجعة مكثفة، وبالتالي تدفع أتعاب مراجعة أقل. في المقابل، وجدت هذه الدراسة أن الشركات ذات الملكية المؤسسية النشطة والسلبية الأعلى تميل أكثر إلى الاستعانة بمدققين ذوي كفاءة عالية ودفع أتعاب مراجعة أعلى. أما بالنسبة للملكية الحكومية، فليس لها تأثير يُذكر على أتعاب المراجعة. بالمقابل، يرى (Alkebsee et al., 2021) أن آليات الحوكمة ترتبط إيجابياً بجهد المراجع وأتعابه، إذ يسعى المديرون المستقلون إلى مراجعة دقيقة، مما يزيد من الجهد المطلوب للمراجعة وبالتالي رفع الأتعاب.

**فعاليته مجلس الإدارة وتأثيره على أتعاب المراجعة:** يؤدي مجلس الإدارة دوراً إشرافياً يهدف إلى ضمان تطوير وتنفيذ الرقابة الداخلية بفعالية (Shakhatreh, 2021) ويُقاس تأثيره من خلال حجم المجلس، استقلاليته، ازدواجية الإدارة التنفيذية، وتكرار الاجتماعات. يرى أنصار نظرية الوكالة أن المجالس الكبيرة تقلل من كفاءة الرقابة بسبب ضعف التنسيق، مما قد يُعزز السلوك الانتهازي للإدارة، بينما تشير نظرية الاعتماد على الموارد إلى أن المجالس الأكبر تحسن الرقابة على الموارد، خصوصاً في المنشآت الضخمة ذات الأنشطة المتنوعة (Almarayeh et al., 2025). أشارت دراسة (Shakhatreh, 2021) إلى أن أتعاب المراجعة ترتبط إيجابياً بحجم مجلس الإدارة، حيث تميل المنشآت ذات المجالس الكبيرة إلى طلب مراجعة عالية الجودة، مما يزيد من تكاليف المراجعة. ورغم ذلك، اظهرت (Chandra, 2016) أن تأثير حجم المجلس على الأتعاب ليس مهماً إحصائياً.

أما استقلالية مجلس الإدارة، فهي تُعد عاملاً أساسياً في تعزيز الرقابة على الإدارة التنفيذية ومنع الممارسات الانتهازية (مسعود و هبه، 2024، 6). وفقاً لنظرية الوكالة، فإن المجالس المستقلة توفر رقابة أكثر فعالية، مما يؤدي إلى تحسين الإفصاح والحد من المخاطر (Almarayeh et al., 2025) وقد أوضح (Azizkhani et al., 2022) وجود ارتباط إيجابي بين استقلالية المجلس وأتعاب المراجعة، حيث تدفع المجالس المستقلة نحو مراجعة دقيقة، ما يزيد من التكاليف. بينما يرى (Rahayu et al., 2021) أن استقلالية المجلس تساهم في خفض مخاطر الرقابة، مما يؤدي إلى تقليل الأتعاب، وهو ما أكدته دراسة (Larasati, 2023) التي أشارت إلى أن الرقابة الفعالة للمجالس المستقلة ترتبط بانخفاض أتعاب المراجعة. أخيراً، يرتبط عدد اجتماعات مجلس الإدارة بمستوى الالتزام والعناية، حيث أن الاجتماعات المتكررة تزيد من معرفة المديرين بالقضايا المالية، وتسمح لهم بالتفاعل مع لجان المراجعة، مما يحسن من جودة التقارير المالية (Shakhatreh, 2021).

**لجنة المراجعة وتأثيرها على أتعاب المراجعة:** تُعد لجنة المراجعة إحدى آليات الحوكمة الفعالة، حيث تتكون من أعضاء مستقلين غير تنفيذيين ذوي خبرة مالية ومحاسبية، وتكون مسؤولة عن مراجعة التقارير المالية والتواصل مع المراجع

الخارجي، إضافة إلى التحقق من الالتزام بقواعد الحوكمة في الشركات. (Prabhawa, & Nasih, 2021) وتشير الدراسات إلى أن العلاقة بين فعالية لجنة المراجعة وأتعب المراجعة تخضع لتفسيرات عدة، حيث وجدت بعض الدراسات علاقة إيجابية، بينما وجدت دراسات أخرى علاقة سلبية. (Kanakriyah, 2020) على سبيل المثال، يشير (Jatiningrum et al., 2020 26). إلى أن استقلالية أعضاء لجنة المراجعة تؤدي إلى تقليل التلاعب في التقارير المالية، مما يستلزم من المراجع بذل جهود إضافية وتقليل مخاطر عدم الاكتشاف، وبالتالي زيادة أتعب المراجعة. أما حجم لجنة المراجعة، فهو يمثل مجموعة الأفراد المختارين لتقديم تقييم موضوعي لممارسات المنشأة، حيث تشير دراسة (Drogalas et al., 2021) إلى أن حجم اللجنة، تكرار الاجتماعات، ووجود عضو يتمتع بخبرة سابقة يرتبط إيجابياً بأتعب المراجعة. كذلك، وجدت دراسة (Okpe, 2021) أن خصائص مثل اجتماع اللجنة وتنوعها وملكية أسهمها ترتبط إيجابياً بالأتعب.

**المراجعة الداخلية وتأثيرها على أتعب المراجعة:** تُعد المراجعة الداخلية إحدى آليات الرقابة الداخلية المركزية، حيث يقيم المراجع الخارجي جودتها قبل الاعتماد عليها. كشفت دراسة (Hazami-Ammar, 2019) أن جودة المراجعة الداخلية تؤدي إلى انخفاض الأتعب. بينما تشير دراسة (Prasad et al., 2021) إلى وجود ارتباط إيجابي بين الاعتماد على المراجعة الداخلية وأتعب المراجعة الخارجية. وأشارت الدراسات إلى علاقة عكسية بين جودة المراجعة الداخلية وأتعب المراجعة، إذ أن الاعتماد على عمل المراجع الداخلي يقلل الجهد المطلوب من المراجع الخارجي وبالتالي يؤدي إلى تخفيض الأتعب. (Albawwat, 2022) حيث أن الرقابة الداخلية الفعالة تزيد من نطاق عمل المراجعة الخارجية.

**الرقابة الداخلية وتأثيرها على أتعب المراجعة:** وجدت دراسة (Maznah et al., 2022) أن ضعف الرقابة الداخلية يزيد من ساعات المراجعة ويرفع معدل أتعب المراجعة. كما يرى (Rahayu et al., 2021) أن وجود لجنة لإدارة المخاطر

يؤدي إلى زيادة الطلب على جودة المراجعة، مما يزيد من أتعب المراجعة. وتشير دراسة (Gi-Soo et al., 2021) إلى أن أتعب المراجعة ترتبط إيجابياً بنقاط ضعف الرقابة الداخلية التي يتم الإفصاح عنها، حيث تفرض أتعب أعلى على المنشآت ذات الحوكمة الضعيفة. وفي السياق ذاته، وجدت (Larasati, 2023)؛ (Prabhawa & Nasih, 2021) أن الضغط المتزايد دفع المنشآت إلى إنشاء لجان مستقلة لإدارة المخاطر، مما يعزز الرقابة الداخلية ويسهم في تحسين عملية الإفصاح المالي. كما يهدف المراجع من مراجعة نظام الرقابة الداخلية إلى تكوين رأي حول مدى كفاءته وإمكانية الاعتماد عليها، حيث أن ضعف الرقابة الداخلية قد يؤدي إلى تحريفات في القوائم المالية (PCAOB, 2007). وتشير دراسات سابقة إلى أن المنشآت التي لديها لجنة مستقلة لإدارة المخاطر تكون الرقابة الداخلية بها أكثر فعالية، مما قد يؤثر في تحديد أتعب المراجعة وفقاً لتقييم المراجع للمخاطر المتوقعة (Badertscher et al., 2014). وأخيراً، تلعب لجنة إدارة المخاطر دوراً رئيسياً في إدارة المخاطر والتواصل مع أصحاب المصلحة (Nahar et al., 2016). بناءً عليه، يمكن صياغة الفرضية كما يلي:

#### H.1.4 لا تساهم آليات حوكمة منشأة العميل في تحديد أتعاب المراجع الخارجي.

خامساً: مساهمة الخصائص المتعلقة بتكنولوجيا المعلومات في منشأة العميل على أتعاب المراجعة أثبتت دراسة (Li et al., 2020) أن الأمن السيبراني أصبح عاملاً رئيسياً يؤثر على تحديد أتعاب المراجعة، حيث أن المنشآت التي تعرضت لحوادث أمنية تتحمل تكاليف مراجعة أعلى بسبب الحاجة إلى مراجعة أكثر تفصيلاً لضمان دقة التقارير المالية. ووجدت دراسة (Thomas et al., 2019) أن الخروقات السيبرانية الخارجية تؤدي إلى زيادة أتعاب المراجعة أكثر من الخروقات الداخلية. أما دراسة (Rosati et al., 2019)، فقد وجدت أن ضعف أنظمة الأمن السيبراني يؤدي إلى ارتفاع مخاطر التحريفات الجوهرية، مما يؤدي إلى زيادة أتعاب المراجعة، وأثبتت أن الزيادة في الأتعاب تكون مؤقتة. كما أن التشغيل الآلي المرتفع والتعقيد التكنولوجي يزيدان من الجهد المطلوب في المراجعة، بينما تؤدي الأنظمة الرقابية القوية إلى تخفيض الأتعاب نظراً لتعزيز كفاءة الضوابط الداخلية (Adejuwon & Akinola, 2022). وتشير الدراسات إلى أن المنشآت التي تعتمد بشكل مكثف على التكنولوجيا الرقمية تواجه مخاطر مراجعة مرتفعة، خصوصاً إذا كان المراجع يفتر إلى المعرفة الكافية في المراجعة التكنولوجية، مما يستلزم زيادة ساعات العمل في المراجعة (Han et al., 2016). وقد فرضت التقنيات الحديثة تحديات جديدة على المراجعين وأجبرتهم على إعادة هيكلة أساليب المراجعة التقليدية (PCAOB) 2007). بناءً على ما سبق، يمكن صياغة الفرضية كما يلي:

#### H.1.5 لا تساهم خصائص تكنولوجيا المعلومات بمنشأة العميل في تحديد أتعاب المراجع الخارجي.

##### الفرضية الرئيسية الثانية:

تفترض الفرضية الرئيسية الثانية، المستمدة من نظرية تسعير الخدمات المهنية، أن أتعاب المراجعة تتأثر بعوامل تتعلق بكل من مقدم الخدمة (مكتب المراجعة) والمستفيد (عميل المراجعة). ويُمثل نوع مكتب المراجعة جانباً هاماً لمقدم الخدمة. وقد أشارت الدراسات إلى أن هذا النوع يحدد العلاقة بين خصائص العميل والأتعاب. ففي عام 2019، قدمت دراسة (Alali et al., 2019) أدليلاً على أن حجم مكتب المراجعة (Big 4) مقابل غير (Big 4) يؤثر على الأتعاب بشكل مختلف تبعاً لخصائص العميل (مثل الحجم). وأشارت دراسة (Daemigah, 2020, 4) إلى أن حجم مكتب المحاسبة يُعد محدداً مهماً للأتعاب. لاحقاً، أكدت دراسة (Adejuwon & Akinola, 2022) على أهمية خصائص العميل في تحديد الأتعاب، خاصة من وجهة نظر المراجعين العاملين في تخصص معين (غالباً مكاتب صغيرة ومتوسطة). وفي أحدث الدراسات، أظهرت دراسة (Xue & O'Sullivan, 2023) أن حجم مكتب المراجعة يؤثر على أتعاب المراجعة بشكل مختلف للعملاء ذوي الخصائص المتباينة. وعليه، فإن العلاقة بين خصائص العميل وأتعاب المراجعة ليست ثابتة بل تتأثر بنوع مكتب المراجعة.



H.2 يوجد فروقات ذات دلالة احصائية في اراء افراد العينة حول مساهمة خصائص منشأة العمل في تحديد أتعاب المراجع الخارجي تعزى الى حجم مكتب/شركة المراجعة (الكبيرة، الصغيرة والمتوسطة)."

## الدراسة الميدانية:

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي لملائمته لهذه الدراسة، وتم استخدام الاستبانة كأداة لجمع البيانات والمعلومات من عينة الدراسة.

**مجتمع وعينة الدراسة:** يتمثل مجتمع الدراسة في المحاسبين القانونيين والمراجعين الممارسين لمهنة المراجعة بمكاتب وشركات المراجعة في الجمهورية اليمنية والبالغ عددها 42 مكتب وشركة مراجعة بأمانة العاصمة صنعاء حسب إحصائية وزارة الصناعة والتجارة المعنية بإصدار تراخيص المهنة عام (2023). وللتوصل لحجم العينة من المجتمع الأصلي البالغ 211 مراجعاً بعد استبعاد المراجعين بالمحافظات الأخرى، ويُعزى هذا الاستبعاد إلى تركُّز غالبية المكاتب الكبيرة والفعّالة في أمانة العاصمة، بالإضافة إلى التحديات اللوجستية والأمنية التي تعيق الوصول إلى المراجعين في المحافظات الأخرى. تم استخدام معادلة ستيفن ثامبسون، وبلغ حجم العينة الموزع عليهم الاستبيان (142) مراجعاً. وبلغ عدد الاستبانات المستردة والصالحة للتحليل (114) استبانة تم تحليلها باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS. 24.

**أداة الدراسة:** اعتمدت الدراسة على الاستبانة كأداة رئيسة لجمع البيانات الأولية، حيث تم بناء الاستبانة في ضوء الجانب النظري للدراسة، والدراسات السابقة ذات العلاقة، بما يضمن تحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها، وقد تكونت الاستبانة من قسمين، كما يلي: **القسم الأول:** وقد اشتمل على البيانات الوظيفية (المؤهلات، سنوات الخبرة، الوظيفة، حجم المكتب). **القسم الثاني:** تضمن فقرات عددها (40) فقرة موزعة على خمس مجالات.

**ثبات الأداة:** يشير الثبات إلى مدى اتساق نتائج المقياس، فإذا حصلنا على درجات متشابهة عند تطبيق نفس الاختبار على المجموعة نفسها مرتين متتابعتين فإننا نستدل على ثباتها، أي أن ثبات الاستبيان يعني الاستقرار في نتائج الاستبانة وعدم تغيرها بشكل كبير، فيما لو تم إعادة توزيعها على أفراد العينة عدة مرات خلال فترات زمنية معينة.

وللتحقق من ثبات أداة الدراسة، تم حساب معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة ومصداقيتها، فإذا كانت قيمة معامل ألفا أقل من 60% فإن مصداقية قائمة الاستبانة تكون ضعيفة، بينما إذا كانت بين 60% إلى 70% تعتبر المصداقية مقبولة، وإذا كانت قيمة ألفا بين 70% إلى 80% تعتبر أداة الدراسة جيدة، بينما إذا كانت القيمة أكثر من 80% فالمصداقية تكون مرتفعة. والجدول رقم (1) يوضح ذلك.

جدول رقم (1) نتائج اختبار الثبات كرونباخ (ألفا) لأداة الدراسة.

ت	المتغير	عدد الفقرات	درجة الثبات Alpha	درجة المصدقية
	المجال الاول حجم منشأة العميل	6	%86.8	%93.2
	المجال الثاني تعقيد منشأة العميل	6	%87.1	%96.6
	المجال الثالث مخاطر منشأة العميل	12	%87.4	%93.5
	المجال الرابع حوكمة منشأة العميل	9	%96.8	%98.4
	المجال الخامس تكنولوجيا المعلومات في منشأة العميل	7	90.1%	%95.5
	جميع فقرات الاستبانة	40	%96.8	%98.4

المصدر: من اعداد الباحثون بالاعتماد على البرنامج الاحصائي SPSS. 24.

يتضح من الجدول رقم (1) أن قيمة معامل الثبات لأداة جمع البيانات بشكل عام هي نسبة (96.8%)، وهذا يعني أن نسبة الثبات مرتفعة جداً، وكانت نسبة المصدقية لإجابات العينة (98.4%) وهذا يعني أن درجة مصداقية الإجابات مرتفعة جداً، مما يشير إلى أن نتائج الدراسة قابلة للتعميم على مجتمع الدراسة. خصائص عينة الدراسة:

جدول رقم (2) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخصائص الشخصية والوظيفية.

المتغيرات	الفئات	التكرار	النسبة المئوية	المتغيرات	الفئات	التكرار	النسبة المئوية	
المؤهل العلمي	البكالوريوس	76	66.7	سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات	24	21.1	
	دبلوم	30	26.3		أقل من 10 سنوات	46	40.4	
	ماجستير	4	3.5		من 10 - أقل من 15	24	21.1	
	دكتوراه	4	3.5		أكثر من 15	20	17.5	
المجموع		114	100%	المجموع		114	100%	
المركز الوظيفي	مدير مراجعة	24	21.1	حجم مكتب/شركة المراجعة	الاربعة الكبار	30	26.3	
	مساعد مدير مراجعة	12	10.5		الصغيرة والمتوسطة	ركة المراجعة	84	73.7
	مراجع	49	43.0					
	اخرى	29	25.4					
المجموع		114	100%	المجموع		114	100%	

المصدر: من اعداد الباحثون بالاعتماد على البرنامج الاحصائي SPSS. 24.

تشير التكرارات والنسب المئوية في الجدول رقم (2) أن جميع أفراد عينة الدراسة بحسب متغير المؤهل العلمي، هم من أصحاب المؤهلات العلمية الجامعية، وبالتالي قدرتهم على فهم فقرات الاستبانة، والإجابة عليها بدرجة كفاءة عالية، ويعزز ذلك من صحة ودقة النتائج التي يتم التوصل إليها. كما يتبين من أفراد عينة الدراسة بحسب متغير عدد سنوات الخبرة،

أن ما نسبته (79%) من عينة الدراسة هم ممن تزيد خبرتهم العملية عن (5) سنوات، وأن ما نسبته (44%) هم ممن تزيد خبرتهم العملية عن (10) سنوات، وهذا يدل على أن غالبية أفراد عينة الدراسة من ذوي الخبرة والكفاءة العالية؛ الأمر الذي ينعكس على صحة ودقة النتائج التي سيتم التوصل إليها؛ كما يتبين أن غالبية أفراد عينة الدراسة بحسب متغير المركز الوظيفي، هم من فئة مراجع، وهي نسبة (43%)، ويليهما فئة أخرى وهي نسبة (25.4%)، ويليهما فئة مدير مراجعة وهي نسبة (21.1%)، وأخيراً فئة مساعد مدير مراجعة وهي نسبة (10.5%). كما يتبين أن غالبية أفراد عينة الدراسة بحسب متغير حجم مكتب/شركة المراجعة، هم من المراجعين في مكتب/شركة المراجعة الصغيرة والمتوسطة، وهي نسبة (73.6%)، ويليهما فئة أخرى، ويليهما فئة المراجعون في مكتب/شركة المراجعة الكبيرة وهي نسبة (26.3%).

### تحليل ومناقشة النتائج:

#### التحليل الوصفي:

تم ايجاد المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية وقيمة (T)، لآراء أفراد عينة الدراسة لكل فقرة من فقرات مجالات الأداة، وفيما يلي عرض تفصيلي لآراء عينة الدراسة، وذلك كما يأتي:

#### جدول رقم (4) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية مدى مساهمة خصائص منشأة العميل في تحديد أتعاب المراجع الخارجي في سوق المراجعة اليمني.

ال فقرات	المتوسط	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	الترتيب ب	درجة المساهمة
<b>المجال الأول المتعلق بخصائص حجم منشأة العميل:</b>					
1. حجم المعاملات والمستندات المتعلقة بعمليات وتعاملات المنشأة	3.32	1.08	0.664	2	متوسط
2. عدد الأطراف أو الجهات المستفيدة من تقارير المراجعة	3.23	1.00	0.646	4	متوسط
3. عدد الموظفين العاملين بالشركة	3.18	1.02	0.636	6	متوسط
4. صافي الأصول.	3.36	1.01	0.672	1	متوسط
5. إجمالي المبيعات	3.22	1.02	0.644	5	متوسط
6. إجمالي رأس المال.	3.26	1.01	0.652	3	متوسط
المجال الكلي	3.26	0.86	0.652		
<b>المجال الثاني المتعلق بخصائص تعقيد منشأة العميل:</b>					
7. شكل الهيكل التنظيمي للمنشأة الخاضعة للمراجعة ومدى تنوعه	3.98	1.18	0.796	1	عالي
8. الشكل القانوني للمنشأة الخاضعة للمراجعة	3.66	1.14	0.732	5	عالي
9. طبيعة نشاط المنشأة	3.87	1.10	0.774	2	عالي
10. تنوع وتعدد أنشطة المنشأة	3.73	1.21	0.746	4	عالي
11. مدى استقلالية أقسام وفروع المنشأة عن المركز الرئيسي	3.34	1.15	0.668	6	متوسط

درجة المساهمة	الترتيب ب	الأهمية النسبية	الانحراف المعياري	المتوسط	الفقرات	
عالي	3	0.752	0.96	3.76	نسبة الملكية الأجنبية	.12
عالي		0.745	0.88	3.72	المجال الكلي	
<b>المجال الثالث: المتعلق بخصائص مخاطر منشأة العميل:</b>						
عالي	7	0.692	1.03	3.46	كفاءة عناصر الإدارة في منشأة العميل	.13
عالي	6	0.706	1.06	3.53	التحول إلى معايير التقارير المالية الدولية IFRS	.14
متوسط	10	0.646	101.	3.23	مدى الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة	.15
عالي جدا	1	0.878	0.71	4.39	مدى قوة وسلامة الرقابة الداخلية بمنشأة العميل	.16
عالي	2	0.838	1.06	4.19	مستوى الخطر الملازم (الحتمي)	.17
عالي	3	0.826	0.90	4.13	مدى الإفصاح عن نقاط الضعف في الرقابة الداخلية	.18
عالي	5	0.734	1.02	3.67	وجود قضايا مرفوعة على منشأة العميل	.19
متوسط	11	0.612	1.15	3.06	الثقة الزائدة للإدارة بنفسها	.20
متوسط	9	0.652	1.05	3.26	نسبة إجمالي الذمم المدينة إلى حقوق الملكية	.21
عالي	4	0.822	0.92	4.11	نسبة إجمالي الذمم المدينة والمخزون إلى الأصول	.22
متوسط	8	0.666	1.04	3.33	نسبة الدخل إلى إجمالي الأصول	.23
ضعيف	12	0.478	1.06	2.39	إجمالي الأصول غير الملموسة	.24
عالي		0.712	0.75	3.56	المجال الكلي	
<b>المجال الرابع: المتعلق بخصائص حوكمة منشأة العميل:</b>						
ضعيف	8	0.502	1.40	2.51	عدد أعضاء مجلس الإدارة	.25
ضعيف	9	0.468	1.12	2.34	عدد اجتماعات مجالس الإدارة خلال السنة	.26
متوسط	7	0.622	1.26	3.11	درجة استقلالية أعضاء مجلس الإدارة	.27
متوسط	6	0.67	1.34	3.35	خبرة أعضاء مجلس الإدارة في أنشطة المنشأة والأمور المالية	.28
عالي	5	0.75	1.00	3.75	درجة استقلالية أعضاء لجنة المراجعة	.29
عالي	4	0.756	0.99	3.78	الخبرة المالية لأعضاء لجنة المراجعة	.30
عالي	3	0.766	1.03	3.83	خبرة أعضاء لجنة إدارة المخاطر	.31
عالي	1	0.812	0.99	4.06	استقلالية المراجعة الداخلية	.32
عالي	2	0.804	0.69	4.02	تأهيل وخبرة موظفي المراجعة الداخلية	.33
عالي		0.684	0.96	3.42	المجال الكلي	
<b>المجال الخامس: المتعلق بخصائص تكنولوجيا المعلومات في منشأة العميل:</b>						
متوسط	6	0.592	1.10	2.96	وجود منصة للشركة على شبكة الانترنت لعرض معلومات عن المنشأة والتقارير المالية	.34
متوسط	4	0.65	1.03	3.25	اتصال نظم معلومات المنشأة بشبكة الانترنت	.35
متوسط	3	0.652	1.01	3.26	تنفيذ بعض عمليات المنشأة الكترونيا عن طريق الانترنت	.36

درجة المساهمة	الترتيب ب	الأهمية النسبية	الانحراف المعياري	المتوسط	الفقرات	
متوسط	7	0.538	1.01	2.69	مدى استخدام منشأة العميل لوسائل التواصل الاجتماعي ومدى تفاعلها خارجياً مع العملاء وأصحاب المصلحة الآخرين	37.
متوسط	5	0.636	1.05	3.18	مدى وجود استراتيجيات رسمية لإدارة المخاطر الإلكترونية ومخاطر وسائل التواصل الاجتماعي ومدى تطبيقها في جميع أنحاء المنظمة	38.
عالي	1	0.71	1.07	3.55	وجود لجنة لإدارة مخاطر تكنولوجيا المعلومات	39.
عالي	2	0.692	1.02	3.46	وجود ادارة لأمن نظم تكنولوجيا المعلومات	40.
متوسط		0.638	0.93	3.19	المجال الكلي	

المصدر: من اعداد الباحثون بالاعتماد على البرنامج الاحصائي SPSS. 24.

تُستخدم في هذا التحليل مؤشرات إحصائية رئيسية هي المتوسط الحسابي والأهمية النسبية. يعكس المتوسط الحسابي النزعة المركزية لاستجابات أفراد العينة حول مدى مساهمة كل خاصية، حيث تشير القيم الأعلى إلى درجة موافقة أكبر على المساهمة. أما الأهمية النسبية، فهي مقياس معياري يعكس وزن المساهمة الفعلية للخاصية مقارنة بالحد الأقصى الممكن (عادةً ما يُعتبر مدى 0.8 فأعلى "عالياً جداً"، 0.70-0.79 "عالياً"، 0.60-0.69 "متوسطاً"، وأقل من 0.60 "ضعيفاً"). الجمع بين هذين المؤشرين يوفر فهماً أعمق لتأثير كل خاصية.

**خصائص تعقيد منشأة العميل:** يُظهر هذا المجال أعلى درجات المساهمة الكلية، بمتوسط حسابي كلي بلغ 3.72 وأهمية نسبية كلية 0.745 (عالي). يبرز بشكل خاص "شكل الهيكل التنظيمي للمنشأة الخاضعة للمراجعة ومدى تنوعه" كأحد أهم محددات الأتعب، بمتوسط حسابي بلغ 3.98 وأهمية نسبية 0.796، مما يشير إلى مساهمته العالية. كما أن "طبيعة نشاط المنشأة" (متوسط 3.87، أهمية نسبية 0.774) و "تنوع وتعدد أنشطة المنشأة" (متوسط 3.73، أهمية نسبية 0.746) يؤكدان على أن تعقيد الهيكل التشغيلي وتنوع الأعمال يتطلبان من المراجع الخارجي بذل جهد أكبر في فهم وتقييم بيئة العميل، مما ينعكس على تقدير الأتعب.

**خصائص مخاطر منشأة العميل:** يحتل هذا المجال المرتبة الثانية من حيث المساهمة، بمتوسط حسابي كلي بلغ 3.56 وأهمية نسبية كلية 0.712 (عالي). تُعد "مدى قوة وسلامة الرقابة الداخلية بمنشأة العميل" العامل الأكثر تأثيراً ضمن هذا المجال، بمتوسط حسابي استثنائي بلغ 4.39 وأهمية نسبية 0.878 (عالي جداً). هذا يؤكد على أن جودة الرقابة الداخلية تُعد مؤشراً حاسماً لمستوى المخاطر الكامنة في عملية المراجعة؛ فكلما كانت الرقابة الداخلية أضعف، زادت المخاطر الملازمة للمراجعة وبالتالي ارتفعت الأتعب لتعكس الجهد الإضافي المطلوب للتخفيف من هذه المخاطر. كما أن "مستوى

الخطر الملازم (الحتمي) (متوسط 4.19، أهمية نسبية 0.838) و "مدى الإفصاح عن نقاط الضعف في الرقابة الداخلية" (متوسط 4.13، أهمية نسبية 0.826) يؤكدان على مركزية تقييم المخاطر في تحديد الأتعب.

**خصائص حوكمة منشأة العميل:** يُظهر هذا المجال مساهمة عالية، بمتوسط حسابي كلي بلغ 3.42 وأهمية نسبية كلية 0.684 (متوسط إلى عالي). تبرز فقرة "استقلالية المراجعة الداخلية" (متوسط 4.06، أهمية نسبية 0.812) و"تأهيل وخبرة موظفي المراجعة الداخلية" (متوسط 4.02، أهمية نسبية 0.804) كعوامل حاسمة. يُشير ذلك إلى أن وجود هيكل حوكمة مؤسسي قوي ومراجعة داخلية مستقلة وذات كفاءة يُسهم في تعزيز جودة المعلومات المالية وتقليل المخاطر، مما قد يقلل من نطاق عمل المراجع الخارجي وينعكس على الأتعب.

**خصائص حجم منشأة العميل:** يُظهر هذا المجال مساهمة متوسطة، بمتوسط حسابي كلي بلغ 3.26 وأهمية نسبية كلية 0.652 (متوسط). تُعد "صافي الأصول" (متوسط 3.36، أهمية نسبية 0.672) و "حجم المعاملات والمستندات المتعلقة بعمليات وتعاملات المنشأة" (متوسط 3.32، أهمية نسبية 0.664) من أبرز المؤشرات ضمن هذا المجال. يعكس هذا أن الحجم المطلق للمنشأة، سواء من حيث الأصول أو حجم العمليات المحاسبية، يؤثر على كمية العمل المطلوب للمراجعة وبالتالي على الأتعب، إلا أن تأثيره يبدو أقل مقارنة بالعوامل النوعية مثل التعقيد والمخاطر.

**خصائص تكنولوجيا المعلومات والاتصالات في منشأة العميل:** يُظهر هذا المجال أقل مساهمة إجمالية، بمتوسط حسابي كلي بلغ 3.19 وأهمية نسبية كلية 0.638 (متوسط). ومع ذلك، هناك عناصر ذات أهمية نسبية ملحوظة مثل "وجود لجنة لإدارة مخاطر تكنولوجيا المعلومات" (متوسط 3.55، أهمية نسبية 0.710 - عالي) و "وجود إدارة لأمن نظم تكنولوجيا المعلومات" (متوسط 3.46، أهمية نسبية 0.692 - متوسط إلى عالي). هذا يشير إلى أن الجوانب المتعلقة بالإدارة الفعالة لمخاطر وأمن تكنولوجيا المعلومات تُعتبر ذات قيمة للمراجع، حيث يمكن أن تبسّط عملية تدقيق الأنظمة، ولكن تأثيرها الكلي على الأتعب قد لا يكون بنفس قوة العوامل الأساسية الأخرى.

#### نتائج اختبار فرضيات الدراسة:

لاختبار فرضية الدراسة الرئيسية الأولى تم استخدام اختبار (T) لعينة واحدة (One Sample T-Test) لمعرفة دلالة انحراف متوسط العينة عن الوسط الافتراضي (3). وذلك على النحو الآتي:

جدول (5) يوضح اختبار (t) لقياس مدى مساهمة خصائص منشأة العميل (حجم منشأة العميل، تعقيد منشأة العميل، مخاطر منشأة العميل، حوكمة منشأة العميل، تكنولوجيا المعلومات في منشأة العميل) في تحديد أتعاب

#### المراجع الخارجي

المتغير	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (T)	مستوى الدلالة	النتيجة
حجم منشأة العميل	3.26	0.964	2.882	0.005	رفض الفرض العدمي
تعقيد منشأة العميل	3.72	0.877	8.812	0.000	رفض الفرض العدمي
مخاطر منشأة العميل	3.56	0.752	2.220	0.000	رفض الفرض العدمي
حوكمة منشأة العميل	3.42	0.988	4.485	0.000	رفض الفرض العدمي
تكنولوجيا المعلومات العميل	3.19	0.928	7.960	0.028	رفض الفرض العدمي

المصدر: من اعداد الباحثون بالاعتماد على البرنامج الاحصائي SPSS. 24.

يُظهر الجدول أعلاه نتائج اختبار (T) لعينة واحدة، والذي تم استخدامه لتحديد مدى مساهمة خصائص منشأة العميل في تحديد أتعاب المراجع الخارجي. النتائج توضح رفض جميع الفرضيات العدمية، مما يؤكد أن جميع الخصائص المدروسة تؤثر بشكل واضح على تحديد أتعاب المراجعة، ولكن بدرجات متفاوتة.

وفيما يلي مناقشة تلك النتائج:

**مساهمة تعقيد منشأة العميل:** يُظهر التحليل أن التعقيد هو العامل الأكثر مساهمةً، حيث بلغ المتوسط الحسابي (3.72)، وقيمة (8.812) T، مما يعكس الدور الجوهرى لتعقيد العمليات التجارية في تحديد الأتعاب، نظراً للحاجة إلى مراجعة دقيقة وشاملة، تتفق هذه النتيجة مع دراسات ابها (Rasheed & Hawaldar, 2021)؛ (Xu, 2025) ؛ (Baldacchino et al., 2014)؛ التي أكدت أن تعقيد منشأة العميل يزيد من الحاجة إلى إجراءات مراجعة مكثفة. مساهمة مخاطر أعمال العميل: أظهرت النتائج أن المخاطر تُعد عاملاً مساهماً في تحديد الأتعاب، حيث بلغ المتوسط الحسابي (3.56)، وقيمة (2.220) T. مما يؤكد أن ارتفاع المخاطر يزيد من الجهد المطلوب، وبالتالي يؤدي إلى ارتفاع الأتعاب. تتفق هذه النتيجة مع (Kimeli, 2016)؛ (Hassan; & Naser, 2013) ؛ (Kanakriyah, 2020) التي أكدت أن المخاطر المالية والتشغيلية تزيد من مخاطر المراجعة، مما يؤدي إلى زيادة الأتعاب. على الجانب الآخر، تشير دراسات مثل (Santhosh & Ganesh, 2020)؛ (Mohammed & Saeed, 2018) ؛ إلى أن تأثير المخاطر قد يكون سلبياً أو غير مؤثر بشكل كبير، خاصة عندما تكون هناك أنظمة رقابية قوية تقلل من احتمالية وقوع الأخطاء الجوهرية.

**مساهمة حوكمة منشأة العميل:** أظهرت النتائج أن فاعلية حوكمة المنشأة عاملاً مهماً في تحديد الأتعاب، حيث بلغ المتوسط الحسابي (3.42)، وقيمة (4.485) T. مما يشير إلى أن قوة الهياكل التنظيمية والممارسات الرقابية تؤثر بشكل واضح على تكاليف المراجعة، إذ تحتاج عمليات مراجعة أكثر. تتفق هذه النتيجة مع دراسات (Shakhatreh, 2021)؛ (Larasati, 2023) ؛ (Kanakriyah, 2020)؛ (Rahayu et al., 2021)، التي أشارت إلى أن المنشآت ذات الحوكمة القوية تتطلب مراجعةً مكثفةً لضمان الالتزام بمعايير الإفصاح المالي وإجراءات الرقابة الداخلية.

**مساهمة حجم منشأة العميل:** أظهرت النتائج أن حجم المنشأة يلعب دوراً جوهرياً في تحديد أتعاب المراجعة، حيث بلغ المتوسط الحسابي (3.26)، وكان مستوى الدلالة 0.005، مما يشير إلى أن لحجم المنشأة تأثير دال إحصائياً في تحديد أتعاب المراجعة. تتفق هذه النتيجة مع دراسات (Kim et al., 2020)؛ (Hassan; & Naser, 2013) التي وجدت أن الحجم يزيد من تعقيد العمليات المالية، مما يستلزم جهداً أكبر في المراجعة. رغم أن حجم منشأة العميل سجل قيمة مؤثرة (3.26)، إلا أن مساهمته كانت أقل نسبياً مقارنة بالعوامل الأخرى، مما يشير إلى أن الحجم بمفرده ليس العامل الأكثر تحديداً للأتعاب، بل يجب النظر إلى تعقيد العمليات والمخاطر المرتبطة.

**مساهمة المستوى التكنولوجي:** كانت تكنولوجيا المعلومات أقل العوامل مساهمة مقارنة بالبقية، حيث بلغ المتوسط الحسابي (3.19) وقيمة (7.960) T، ومستوى دلالة (0.028) مما يشير إلى مساهمة معتدلة لكنها دالاً إحصائياً. مما يعكس أهمية استخدام الأنظمة الرقمية والأمن السيبراني في عمليات المراجعة، وإن لم يكن بمستوى العوامل الأخرى، تتفق هذه النتيجة مع دراسات (Mazza & Azzali, 2018)؛ (Adejuwon & Akinola, 2022) التي أوضحت أن استخدام الأنظمة الرقمية في إعداد التقارير المالية يؤثر على أساليب المراجع ويستلزم خبرات متقدمة في مراجعة الأنظمة الإلكترونية.

**الفرضية الرئيسية الثانية:** "لا يوجد فروقات ذات دلالة احصائية في اراء افراد العينة حول مساهمة خصائص منشأة العميل في تحديد أتعاب المراجع الخارجي تعزى الى نوع مكتب/شركة المراجعة (الكبيرة، الصغيرة والمتوسطة)"  
جدول رقم (6) اختبار (T) لعينتين مستقلتين لمعرفة دلالة الفروق بين إجابات العينة في المكاتب الأربعة الكبار مقابل المكاتب الصغيرة والمتوسطة فيما يتعلق بمساهمة خصائص منشأة العميل في تحديد أتعاب المراجعة

القرار الإحصائي	مستوى الدلالة	الانحراف المعياري	قيمة (T)	مستوى الدلالة	N		الخصائص
رفض فرضية العدم	0.000	15.372	0.54448	4.5833	30	الاربعة الكبار	حجم منشأة العميل
	0.000	15.458	0.55086	2.7877	84		الصغيرة والمتوسطة
رفض فرضية العدم	0.000	4.137	0.86849	4.2556	30	الاربعة الكبار	تعقيد منشأة العميل
	0.000	3.985	0.80276	3.5337	84		الصغيرة والمتوسطة
رفض فرضية العدم	0.000	3.653	0.73971	3.9694	30	الاربعة الكبار	مخاطر منشأة العميل
	0.001	3.57	0.70485	3.4147	84		الصغيرة والمتوسطة
رفض فرضية العدم	0.000	4.346	0.99914	4.0407	30	الاربعة الكبار	حوكمة منشأة العميل
	0.000	4.11	0.88845	3.1918	84		الصغيرة والمتوسطة
قبول فرضية العدم	0.661	0.439	0.86401	3.2571	30	الاربعة الكبار	تكنولوجيا المعلومات للعميل
	0.647	0.461	0.95419	3.1701	84		الصغيرة والمتوسطة
رفض فرضية العدم	0.000	5.038	0.80175	3.9958	30	الاربعة الكبار	العوامل مجتمعة
	0.000	4.598	0.66098	3.2455	84		الصغيرة والمتوسطة

المصدر: من اعداد الباحثون بالاعتماد على البرنامج الاحصائي SPSS. 24.

يُظهر اختبار (T) لعينتين مستقلتين أن هناك فروقاً جوهرية بين مكاتب المراجعة الكبرى والمكاتب الصغيرة والمتوسطة فيما يتعلق بمساهمة خصائص منشأة العميل في تحديد أتعاب المراجع الخارجي، باستثناء مساهمة تكنولوجيا المعلومات، حيث كان الفرق غير دال إحصائياً. هذا يشير إلى عدة تفسيرات مهمة:

أظهرت النتائج أن المكاتب الأربعة الكبار تعطي أهمية كبيرة لحجم العميل، حيث سجلت متوسطاً أعلى من المكاتب الصغيرة والمتوسطة (4.58 مقابل 2.79) ويعزى ذلك إلى أن المكاتب الكبرى تتعامل مع عملاء ذوي هياكل تنظيمية معقدة وكثيفة المعاملات المالية، مما يستلزم إجراءات مراجعة أكثر تفصيلاً، وبالتالي ينعكس ذلك على ارتفاع أتعاب المراجعة. كما أن المكاتب الصغيرة والمتوسطة، من جهة أخرى، قد تراجع منشآت أصغر وأقل تعقيداً، مما يقلل الحاجة إلى تخصيص موارد كبيرة لعملية المراجع.

وجدت الدراسة فروقاً واضحة بين المكاتب الكبيرة والصغيرة والمتوسطة بمجال "تعقيد منشأة العميل"، حيث سجلت المكاتب الكبيرة متوسطاً أعلى في هذا المجال (4.26 مقابل 3.53 للمكاتب الصغيرة والمتوسطة). ويعزى ذلك إلى أن تعقيد العمليات في المنشآت الكبيرة، مثل امتلاك شركات تابعة، تطبيق أنظمة مالية متقدمة، والتعامل مع عمليات تشغيلية متنوعة، يستدعي بذل المراجعين مزيد من الجهد لضمان دقة التقارير المالية. ومن جهة أخرى فإن المكاتب الصغيرة والمتوسطة قد لا تواجه نفس مستوى التعقيد، مما يؤدي إلى تقليل الحاجة إلى اختبارات مكثفة خلال المراجع.

أظهرت النتائج أن المكاتب الكبرى تعطي أهمية أكبر للمخاطر مقارنة بالمكاتب الصغيرة والمتوسطة، حيث سجلت متوسطاً أعلى (3.97 مقابل 3.41). ويعزى ذلك إلى أن المكاتب الكبرى تتعامل مع عملاء لديهم نطاق عمل واسع، مما يزيد من احتمالية التعرض للمخاطر المحاسبية، التنظيمية، والتشغيلية، ما يتطلب إجراءات مراجعة إضافية لخفض مخاطر التقاضي. في المقابل، المكاتب الصغيرة والمتوسطة ربما تكون أقل عرضة لمثل هذه المخاطر بسبب طبيعة عملائها، مما يؤدي إلى تخفيض الجهد المبذول في إدارة المخاطر أثناء المراجع.

أظهرت النتائج أن المكاتب الكبرى تولي اهتماماً أكبر بآليات الحوكمة مقارنة بالمكاتب الصغيرة والمتوسطة (4.04 مقابل 3.19). ويعزى ذلك إلى أن وجود هياكل حوكمة قوية في المنشآت الكبرى (مثل مجالس الإدارة المستقلة، ولجان المراجعة الفعالة) يزيد من متطلبات المراجعة لضمان الالتزام بمعايير الإفصاح والشفافية، مما يؤدي إلى ارتفاع الأتعاب. في المقابل، المكاتب الصغيرة والمتوسطة قد تتعامل مع عملاء لديهم هياكل حوكمة أقل تعقيداً، مما يقلل الحاجة إلى فحص موسّع للرقابة الداخلية.

لم تظهر فروق دالة إحصائية بين المكاتب الكبرى والصغيرة والمتوسطة في هذا العامل المتعلق بمستوى تكنولوجيا المعلومات بمنشأة العميل (3.26 مقابل 3.17). ويعزى ذلك إلى أن مستوى استخدام التكنولوجيا في إعداد التقارير المالية ربما يكون متقارباً بين مختلف المنشآت بغض النظر عن حجمها، مما يؤدي إلى تأثير متشابه على أتعاب المراجعة في كلا النوعين من المكاتب. قد يشير ذلك أيضاً إلى أن المكاتب الصغيرة والمتوسطة أصبحت أكثر تكيفاً مع المراجع في بيئات رقمية، مما قلل من الفجوة بينها وبين المكاتب الكبرى في التعامل مع تكنولوجيا المعلومات.

عند النظر إلى جميع العوامل مجتمعة، وجد أن المكاتب الكبرى سجلت متوسطاً أعلى (3.99 مقابل 3.25)، مما يشير إلى أن جميع العوامل مجتمعة تُؤخذ بعين الاعتبار بشكل أكبر في هذه المكاتب. ويعزى ذلك إلى أن المكاتب الكبرى تعمل ضمن بيئات مراجعة أكثر تعقيداً وتخضع لتشريعات أكثر صرامة، مما يدفعها إلى تبني منهجيات مراجعة أكثر شمولية، وهو ما ينعكس على أتعاب المراجعة.

وعليه تم رفض الفرضية الرئيسية الثانية (فرضية العدم) في معظم أبعادها (حجم، تعقيد، مخاطر، حوكمة، والعوامل مجتمعة) لأن مستوى الدلالة (P-Value) أقل من 0.05. هذا يعني أن هناك فروقاً ذات دلالة إحصائية بين آراء المكاتب الأربعة الكبار والمكاتب الصغيرة والمتوسطة حول مساهمة خصائص العميل في تحديد أتعاب المراجعة.

### النتائج

أظهرت نتائج التحليل الإحصائي رفض الفرضيات الصفرية وقبول الفرضيات البديلة، مما يؤكد مساهمة ذات خصائص منشأة العميل (حجم المنشأة، التعقيد، المخاطر، الحوكمة، وخصائص تكنولوجيا المعلومات) في تحديد أتعاب عملية المراجعة في الجمهورية اليمنية. بالإضافة إلى ذلك، أشارت النتائج إلى أن ترتيب أهمية مجالات خصائص منشأة العميل في تحديد أتعاب المراجعة من وجهة نظر شركات ومكاتب المراجعة في اليمن كانت على النحو التالي (تنازلياً حسب الأهمية): (مجال تعقيد منشأة العميل، مجال مخاطر منشأة العميل، مجال حوكمة منشأة العميل، مجال حجم منشأة العميل، مجال تكنولوجيا المعلومات في منشأة العميل).

كما كشفت النتائج عن وجود فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات مكاتب المراجعة حول أهمية هذه الخصائص في تحديد الأتعاب بين المكاتب الأربعة الكبار والمكاتب الصغيرة والمتوسطة، باستثناء مجال خصائص تكنولوجيا المعلومات حيث لم يظهر فرق دال إحصائياً بين الفئتين. وقد تبين أن المكاتب الأربعة الكبار تولي أهمية أكبر لجوانب الحجم، التعقيد، المخاطر، والحوكمة عند تحديد الأتعاب مقارنة بالمكاتب الصغيرة والمتوسطة.

### التوصيات:

في ضوء نتائج الدراسة ومناقشتها خلص الباحثون إلى التوصيات التالية:

1. ضرورة أن تعطي مكاتب وشركات المراجعة اليمنية أهمية أكبر لتكنولوجيا المعلومات في منشأة العميل عند تحديد أتعاب المراجعة وخصوصاً عند اتصال نظم معلومات المنشأة بشبكة الانترنت.
2. ضرورة إلزام مكاتب وشركات المراجعة اليمنية بالإفصاح عن قيمة أتعاب المراجعة وسياسات تسعيرها بهدف تحقيق الحوكمة والشفافية والاسترشاد بها عند التفاوض مع العميل، بالإضافة إلى السعي إلى وجود رقابة على سوق المراجعة.
3. وضع سياسات تشجع المنافسة العادلة بين مكاتب المراجعة لتقليل الفروقات بين الأتعاب وضمان التوازن في سوق المراجعة.

4. تنظيم ورش عمل وبرامج تدريبية للمكاتب الصغيرة والمتوسطة لتطوير كفاءتها في تقدير الأتعاب بناءً على خصائص منشأة العميل
5. ضرورة عمل المكاتب الصغيرة والمتوسطة على تحسين أدائها من خلال اعتماد أدوات مبتكرة في تقييم التعقيد والمخاطر والحوكمة، بما يعزز قدرتها على المنافسة مع المكاتب الكبرى

#### مقترحات البحث المستقبلي:

- دراسة تأثير الصناعات أو القطاعات المختلفة في تحديد أتعاب مكاتب وشركات المراجعة اليمنية حيث توجد أنواع مختلفة اللوائح والمتطلبات التي تحكم الصناعات المختلفة.
- إجراء دراسة لتقييم السلوك الاحتكاري لمكاتب المراجعة الكبرى في اليمن وتأثيرها على تحديد الأتعاب.



## قائمة المراجع

### المرجع باللغة العربية:

1. أبوالغلا، أسامة مجدي فؤاد محمد. (2021). أثر الخصائص التشغيلية لمشركات على العلاقة بين قابلية القوائم المالية للمقارنة وجهد المراجعة دليل من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية قسم المحاسبة والمراجعة. العدد الثاني المجلد الخامس، الصفحات 1- 72.
2. عاصم، نهى مجدي. (2015). تطوير محددات نموذج أتعاب المراجعة في المنظمات غير الهادفة للربح: بالتطبيق على الجمعيات الأهلية في البيئة المصرية. رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة.
3. علي، محمود أحمد. (2019). أثر حجم منشأة مراقب الحسابات والخصائص التشغيلية لمنشأة عميله على قيمة أتعابه عن مراجعة القوائم المالية دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة -البورصة المصرية. مجلة المحاسبة والمراجعة. كلية التجارة. جامعة بني سويف. العدد الثاني.
4. مسعود، سناء ماهر محمدي ، و عبد الفتاح، هبه بشير الطوخي. (2024). تحليل العلاقة بين خصائص مجلس الإدارة والإفصاح عن مخاطر الأمن السيبراني وأثره على أسعار الأسهم: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، جامعة الإسكندرية، 8(1).

### المرجع باللغة الأجنبية

1. Adejuwon, J., & Akinola, A. (2022). Study of audit clients characteristics and the determination of audit fees in an Automated Accounting System Environment. *The Journal of Accounting and Management*, 12(3), pp. 41-56.
2. Alali, F., Elder, R., & Zhou, J. (2019). An analysis of Big 4 pricing and firm size: The differential impact of demand and supply shocks on large and small clients. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 34(2), pp. 204-230.
3. Albawwat, I. E. (2022). External auditors' reliance on the internal audit functions and audit fees. . *Global Business and Economics Review*, 26(4), pp. 436-456.
4. Al-hashimi, M., Othman, M., Sulaiman, H., & Zaidan. (2018). Information Security Governance Frameworks in Cloud Computing an Overview. *Journal of Advanced Computer Science and Technology Research*, 8(2), pp. 67-81.
5. Alkebsee, R., Tian, G., Usman, M., Siddique,, M., & Alhebry, A. (2021). Gender diversity in audit committees and audit fees: evidence from China. *Managerial Auditing Journal*, 36(1), pp. 72-104.
6. Almarayeh, T., Alkurdi, A., & Alharasis, E. A. (2025). Corporate board characteristics, audit fees and political connections: evidence from Jordan. *International Journal of Ethics and Systems*.
7. Alves, S. (2023). The impact of managerial ownership on audit fees: Evidence from Portugal and Spain. . *Cogent Economics & Finance*, 11(1), pp. 1-23.

8. Azizkhani, M., Hossain, S., & Nguyen, M. (2022). Effects of audit committee chair characteristics on auditor choice, audit fee and audit quality. *Accounting & Finance*, 63(3), pp. 3675-3707.
9. Badertscher, B., Jorgensen, B., Katz, S., & Kinney, W. (2014). Public equity and audit pricing in the United States. *Journal of Accounting Research*, 52(2), pp. 303–339.
10. Baldacchino, P. J., Attard, M., & Cassar, F. (2014). Factors influencing external audit fees in Malta. *Bank of Valletta Review*, 48, 33. Available at: <https://www.um.edu.mt/library/oar/handle/123456789/18815>.
11. Barua, A., Hossain, M., & Rama, D. (2019). Financial versus operating liability leverage and audit fees. *International Journal of Auditing*, 23(2), pp. 231-244.
12. Ben Ali, C., & Lesage, C. (2012, November). Audit pricing and nature of controlling shareholders: Evidence from France. *China Journal of Accounting Research*, 6(1), pp. 21-34.
13. Bunget & Lungu. (2023). Impactul indicatorilor de dimensiune a companiilor asupra onorariului de audit. *Audit Financiar*, 21(171), pp. 371-376.
14. Cameran, M. &. (2014). Audit fees and IAS/IFRS adoption: Evidence from the banking industry. . *International Journal of Auditing*, 18(2), pp. 155-169.
15. Chandra, M. O. (2016). Pengaruh good corporate governance, karakteristik perusahaan dan ukuran Kap terhadap fee audit eksternal. . *Jurnal Akuntansi Bisnis*, 13(26), pp. 174-194.
16. Chen, Y., Smith, A., Cao, J., & Xia, W. (2014). Information technology capability, internal control effectiveness, and audit fees and delays. *Journal of Information Systems*, 28(2), pp. 149-180.
17. Chow, C. W. (1992). The demand for external auditing: Size, debt ratio and ownership influences. *The Accounting Review*, 57(2), pp. 272-291.
18. Daemigah, A. (2020). A Meta-Analysis of Audit Fees Determinants: Evidence from an Emerging Market. *Iranian Journal of Accounting, Auditing and Finance*, 4(1), pp. 1-17.
19. Datta, S., Jha, A., & Kulchania, M. (2019). On accounting's twenty-first century challenge: Evidence on the relation between intangible assets and audit fees. *Review of Quantitative Finance and Accounting*, <https://doi.org/10.1007/s11156-019-0083>, pp. 1–40.
20. Dawoud, E., & Sun, G. (2022). The Relationship between IFRS Adoption and Audit Fees: Evidence from China. *International Journal of Economics and Financial Research*, Vol. 8, Issue. 1, pp. 30-38.
21. Drogalas, G., Nerantzidis, M. M., & Ta. (2021). The relationship between audit fees and audit committee characteristics: evidence from the Athens Stock Exchange. *International Journal of Disclosure and Governance*, 18(1), pp. 24-41.
22. Duellman, S. H. (2015). Managerial overconfidence and audit fees. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 11(2), pp. 148-165.
23. Eierle, B., Hartlieb, S., Hay, D., Niemi, L., & Ojala, H. (2022). External factors and the pricing of audit services: A systematic review of the archival literature using a PESTLE analysis. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 41(3), pp. 95-119.
24. Ezinando, E. E. (2020). Determinants of external audit fees: An empirical analysis of deposit money banks in Nigeria. *International Journal of Advanced Academic Research (Social and Management Sciences)* 6(3), pp. 1–13.

25. Fayyum, H., Hertanto, & Rustiana, H. (2018). The Effect of Audit Tenure, Company Age, and Company Size on Audit Report Lag with Manufacturing Industrial Specialization Auditors As Moderation Variables (Empirical Study on Manufacturing Companies Listed on the Indonesia Stock Exchange). In *International Conference on Economics, Management, and Accounting*. Available at: <https://knepublishing.com/index.php/KnE-Social/article/view/5421/10693>.
26. Gao, L. &. (2023). Climate Change Risk Disclosures and Audit Fees: A Text Analytics Assessment. *Journal of Emerging Technologies in Accounting*, pp. 1-23.
27. Gi-Soo, B., Soo-Ung, C., Paul T., L., & Jang Eun, v. (2021). Auditors' fee premiums and low-quality internal controls. *Contemporary Accounting Research*, 38(1), pp. 586-620.
28. Guizani, M., & Abdalkrim, G. (2021). Ownership structure and audit quality: the mediating effect of board independence. *Corporate Governance: The international journal of business in society*, 21(5), pp. 754-774.
29. Habib, A., Bhuiyan, M. B., Huang, H., & Miah, M. (2019). Determinants of audit report lag: A meta-analysis. *International Journal of Auditing*, 23(1), pp. 20-44.
30. Han, S., Rezaee, Z., Xue, L., & Zhang, J. (2016). The association between information technology investments and audit risk. *Journal of Information Systems*, 30(1), pp. 93-116.
31. Hassan, M. (2016). Determinants of audit report lag. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 6(1), pp. 13-32.
32. Hassan, Y., & Naser, K. (2013). Determinants of audit fees: Evidence from an emerging economy. *International Business Research*, 6(8), pp. 13-25.
33. Hazami-Ammar, S. (2019). Some evidence on the impact of internal audit on external audit fees: Data provided by the Institute of Internal Auditors are subject to restrictions. *Journal of Corporate Accounting & Finance*, 30(2), pp. 64-81.
34. Hoffman, B. W., Sellers, R. D., & Joseph. (2018). The impact of client information technology capability on audit pricing. *International Journal of Accounting Information Systems*, 29, pp. 59-75.
35. Hyun, K. H., & Fukukawa, H. H. (2015). Japan's Big 3 firms' response to clients' business risk: Greater audit effort or higher audit fees? *International Journal of Auditing*, 17(2), pp. 190-212.
36. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2010). International Standard on Auditing (ISA) No. 315. Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment, in Handbook of Inter. (ISA No. 315).
37. Jakobsen, M. A., & Elsebutangen, T. (2023). IFRS adoption and the effect it has on auditor fees and auditor choice. (Master's thesis). Handelshøyskolen BI.
38. Jatiningrum, C., Fauzi, R. I., & Mujiyati, S. (2020). An Investigation on the effect of audit committee on financial reporting quality in pre and post IFRS adoption: Evidence from Malaysian companies. *Humanities & Social Sciences Reviews*, 8(02), pp. 25-35.
39. Ji, X., Lu, W., & Qu, W. (2018). Internal control risk and audit fees: Evidence from China. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 14(3), pp. 266-287.
40. Kanakriyah, R. (2020). Model to determine main factors used to measure audit fees. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 24(2), pp. 1-13.

41. Kanapathippillai, S., & Soheila, A. Y. (2024). Director turnover, board monitoring and audit fees: Some Australian evidence. *Pacific-Basin Finance Journal*, 83, 102246.
42. Khan, F., Abdul-Hamid, M., Fauzi, S., & Hussain, S. (2023). Organizational complexity and audit report lag in GCC economies: the moderating role of audit quality. *Journal of Financial Reporting and Accounting*.
43. Kim, H. T., Lee, S., Park, S., & Lee, B. (2020). Audit Fees and Corporate Innovation. Retrieved from [https://www.researchgate.net/profile/Seungwon-Lee-19/publication/342094598\\_Audit\\_Fees\\_and\\_Corporate\\_Innovation/links/5f985712458515b7cfa3ea13/Audit-Fees-and-Corporate-Innovation.pdf](https://www.researchgate.net/profile/Seungwon-Lee-19/publication/342094598_Audit_Fees_and_Corporate_Innovation/links/5f985712458515b7cfa3ea13/Audit-Fees-and-Corporate-Innovation.pdf).
44. Kimeli, E. K. (2016). Determinants of Audit Fees Pricing: Evidence from Nairobi Securities Exchange (NSE). *International Journal of Research in Business Studies and Management. Volume 3, Issue 1*, pp. 23-35.
45. Larasati, D. A. (2023). Determinants of audit fees: evidence from companies listed on ghana stock exchange (PhD thesis). KNUST.
46. Leilatu, S. D. (2023). Determinants of audit fees: evidence from companies listed on ghana stock exchange. (Doctoral dissertation, KNUST).
47. Li, H., No, W., & Boritz, J. (2020). Are external auditors concerned about cyber incidents? Evidence from audit fees. *AUDITING: A Journal of Practice*, 39(1), pp. 151-171.
48. Liu, S. (2017). An Empirical Study: Auditors' Characteristics and Audit Fee. *Open Journal of Accounting*, 6(2), pp. 52–70.
49. Mazza, T., & Azzali, S. (2018). Information technology controls quality and audit fees: Evidence from Italy. *Journal of accounting, auditing & finance*, 33(1), pp. 123-146.
50. Maznah, A. S., Nordin Nik, A. R., & Mohamad, K. (2022). Effect of Internal Control Risk in Determining Audit Fees. *The International Journal of Business Review (The Jobs Review)*, 6(2), pp. 1-6.
51. McInnis, J., & Monsen, B. (2017). Are the recorded values of acquired intangible assets indicative of their future payoffs. SSRN. <https://ssrn.com/abstract=2956669>.
52. M.N., & Sobhan, R. (2019). Determinants of audit fees: Evidence from pharmaceutical and chemical industry of Bangladesh. *International Journal of Trend in Scientific Research and Development*, 14(1), pp. 815-821.
53. Mohammed, N., & Saeed, A. (2018). Determinants of Audit Fees: Evidence from UK Alternative Investment Market. *Academic Journal of Nawroz University*, 7(3), pp. 34-47.
54. Nahar, S., Jubba, C., & Azim, M. (2016). Risk governance and performance: A developing country perspective. *Managerial Auditing Journal*, 31(3), pp. 250–268.
55. Okpe, J. U. (2021). Audit Committee Characteristics and Audit Fees of Listed Consumer Goods Sector in Nigeria. *European Journal of Accounting, Auditing and Finance Research*, 9(2), pp. 27-50.
56. PCAOB, P. C. (2007). an Audit of Internal Control Over Financial Reporting That Is Integrated with An Audit of Financial Statements (Auditing Standard No. 5). . Retrieved from Washington, DC: Government Printing Office. <https://www.go>.
57. Prabhawa, A., & Nasih, M. (2021). Intangible assets, risk management committee, and audit fee. *Cogent Economics & Finance*, 9(1), 1956140.

58. Prasad, N., Hay, D., & Chen, L. (2021). Internal audit use, earnings quality and external audit fees. *Pacific Accounting Review*, 33(4), pp. 474-504.
59. Rahayu, N. K., Harymawan, I., Wuri, F., & Nowland, J. (2021). Risk management committee, independent commissioner, and audit fee: An update. . *Cogent Economics & Finance*, 9(1).
60. Rasheed, P. C., & Hawaldar, I. (2021). Related party transactions and audit risk. *Cogent Business & Management*, 8(1), 1888669.
61. Rasid, A. (2021). THE IMPACT OF CORPORATE GOVERNANCE STRUCTURE ON THE EXTERNAL AUDIT FEE IN SHARIA SHARES. *Jurnal Ekonomi dan Bisnis Airlangga*, 31(1), pp. 1-13.
62. Razavi, S. M., & Salehi, H. (2015). Effects of Short-Term Accruals on the Pricing of Audit Services. *Research Journal of Finance and Accounting*, 6(13).
63. Rosati, P., Gogolin, F., & Lynn, T. (2019). Audit Firm Assessments of Cyber-Security Risk: Evidence from Audit Fees and SEC Comment Letters. *The International Journal of Accounting*, 54(03).
64. Santhosh, N., & Ganesh, R. S. (2020). Determinants of Audit Fees: Evidence from Companies Listed in the Industrial Sector of Muscat Securities Market. *Journal of Critical Reviews*, 7(3), pp. 33-46.
65. Saputra, I. A. (2024). Unveiling Factors Affecting Audit Fees: Characteristics Of Firms And Public Accounting Firms. . *JAS (Jurnal Akuntansi Syariah)*, 8(2), pp. 138-159.
66. Shakhathreh, & A. (2021). Determinants of Audit Fees and the Role of the Board of Directors and Ownership Structure: Evidence from Jordan. *The Journal of Asian Finance, Economics and Business*, 8(5), pp. 627-637.
67. Simunic, D. A. (1980). The pricing of audit services: Theory and evidence. *Journal of accounting research*, pp. 161-190.
68. Tache, M. (2020). The Impact of IFRS Adoption on Audit Fees and Audit Quality. *Audit Financiar*, 18(158), pp. 340-360.
69. Thomas, J., Smith, J., Higgs, & Robert. (2019). Do Auditors Price Breach Risk in Their Audit Fees? *Journal of Information Systems: Summer 2019, Vol. 33, No. 2*, pp. 177-204.
70. Visvanathan, G. (2017). Intangible assets on the balance sheet and audit fees. *International Journal of Disclosure and Governance*, 14(3), pp. 241–250.
71. Xu, H. (2025). Regulatory intensity and audit fees. . *International Journal of Auditing*, 29(1)9(1), pp. 92-110.
72. Xue & O'Sullivan. (2023). The determinants of audit fees in the alternative investment market (Aim) in the UK: Evidence on the impact of risk, corporate governance and auditor size. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 50.