



شبكة المعلومات الجامعية
التوثيق الإلكتروني والميكرو فيلم

بسم الله الرحمن الرحيم



MONA MAGHRABY



شبكة المعلومات الجامعية
التوثيق الإلكتروني والميكروفيلم



شبكة المعلومات الجامعية التوثيق الإلكتروني والميكروفيلم



MONA MAGHRABY



شبكة المعلومات الجامعية
التوثيق الإلكتروني والميكروفيلم

جامعة عين شمس

التوثيق الإلكتروني والميكروفيلم

قسم

نقسم بالله العظيم أن المادة التي تم توثيقها وتسجيلها
علي هذه الأقراص المدمجة قد أعدت دون أية تغيرات



يجب أن

تحفظ هذه الأقراص المدمجة بعيدا عن الغبار



MONA MAGHRABY

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

مقدمة

تعتبر مخاطر الغش بالقوائم المالية من أهم المخاطر الحالية التي تواجه العاملين بمهنة المراجعة وذلك في ظل الإنتقادات المتزايدة التي تتعرض لها مهنة المراجعة لفشلها في إكتشاف وجود الغش الجوهرى الذى حدث فى العديد من المنظمات والذي عرضها للإفلاس أو العسر المالى الحقيقى وهذا بدوره أضر بمصالح كافة الأطراف المتعاملين مع هذه التنظيمات، ومن أمثلة هذه التنظيمات التي تعرضت لفضائح مالية ناتجة عن غش الادارة مع فشل مهنة المراجعة فى كشفها والإفصاح عنها شركات بالولايات المتحدة الامريكية مثل: (Enron - Adeiphta - worldcom).

وقد أدت هذه الفضائح لزيادة الضغوط على العاملين بمهنة المراجعة لمعالجة القصور تحقيقاً لمسئولياتهم عن إكتشاف الغش، وقد صدرت مسبقاً معايير المراجعة الدولية متضمنة المعيار الدولى رقم ٢٤٠ المعدل بعنوان "مسئولية المراجع بشأن الغش والتدليس عند مراجعة القوائم المالية" وقابله إصدار مجلس معايير المراجعة الامريكى (ASB) Auditing Standard Board المنبثق عن المجمع الأمريكى للمحاسبين القانونيين (AICPA) إيضاح معيار المراجعة الأمريكية رقم ٩٩ بعنوان "تناول الغش عند مراجعة القوائم المالية" بجانب إصدار الكونجرس بالولايات المتحدة الامريكية لقانون (SOX) بهدف إرشاد مراقبى الحسابات عند أدائهم عملهم بشأن الغش وتوسيع مسئولياتهم عن إكتشافه.

ونظراً لأن المعايير والتشريعات المهنية قد حددت مسئولية مراقب الحسابات عن الأخطاء والغش فى حدود نطاق الفحص الذى قام به ملتزماً بتطبيق معايير المراجعة والذي يعتمد بشكل كبير على التقدير الشخصى لمراقبى الحسابات مع عدم تحميله بمسئولية عما يكتشف بعد ذلك من أخطاء أو غش، فإن مراقب الحسابات أصبح بذلك يلعب دوراً هاماً فى تحديد نطاق مسئوليته عن الغش إستناداً على ممارسته لحكمه المهنى عند تحديده لنطاق الفحص فى مهام المراجعة المختلفة مع نقله للمسئولية الأكبر عن الغش بالقوائم المالية إلى الادارة وجهات الحوكمة فى المنظمات.

وبناءً على ما سبق ووفقاً لبعض أدبيات المراجعة تلعب أتعاب مراقبى الحسابات دوراً هاماً فى التأثير على أدائهم للحد من مخاطر الغش بالقوائم

المالية حيث أهتمت عدة دراسات سابقة بدراسة تأثير حجم ونوعية (خدمات مراجعة - خدمات بخلاف المراجعة) وهيكل (الجزء المحدد بنسبة ثابتة مقدما - الجزء الخاضع لتقدير الادارة وفقا لجهود مراقب الحسابات) أتعاب مراقبي الحسابات على إستقلالهم ومن ثم الحكم المهني لهم عند أداء عملية المراجعة ويعتبر إستقلال مراقب الحسابات بذلك جوهر عملية المراجعة، كما أهتمت دراسات أخرى بتأثير أتعاب مراقبي الحسابات على مستوى جودة المراجعة، وأهتمت دراسات أخرى بتأثير أتعاب مراقبي الحسابات على أنواع تقارير المراجعة من حيث التحفظ على بعض العناصر الجوهرية لدى عميل المراجعة مثل التحفظ على أحد البنود المالية الجوهرية في القوائم المالية للعميل أو التحفظ على موقف منشأة العميل بشأن الإستمرارية، بينما توصلت دراسات أخرى إلى أن الزيادة في أتعاب مراقب الحسابات عن خدمات المراجعة المالية (أتعاب المراجعة) تساعد على الحد من مخاطر الغش بإعتبارها أحد تكاليف الوكالة وأن زيادتها تساعد على بذل جهد مراجعة أكبر وخلق بيئة رقابية أفضل.

وقد خصص الباحث هذا الفصل من الدراسة لعرض الجوانب الآتية :

١/١ الدراسات السابقة.

٢/١ طبيعة المشكلة.

٣/١ أهداف الدراسة.

٤/١ متغيرات وفروض الدراسة.

٥/١ أهمية الدراسة.

٦/١ منهج الدراسة.

٧/١ حدود الدراسة.

٨/١ خطة الدراسة.

١/١ الدراسات السابقة

سوف يعرض الباحث الدراسات السابقة العربية والأجنبية والمرتبطة بالمشكلة البحثية ثم يقوم بتحليل مختصر لها.

١/١/١ عرض الدراسات السابقة

١- دراسة (على ابراهيم طلبة، ١٩٩٤):^(١)

هدفت الدراسة إلى إختبار أثر بعض العوامل على جودة أداء مراقب الحسابات وكان من بينها عامل أتعاب المراجعة وتوصلت الدراسة بعد عمل نموذج إرتباط لفحص علاقة العوامل المدروسة بجودة أداء المراقب أن أثر نسبة أتعاب مراجعة العميل لإجمالي أتعاب مراجعة مكتب المراجعة سلبى على جودة أداء المراقب.

٢- دراسة (Wallace N. Davidson III et al., 2006)^(٢) ، بعنوان:

"Causes and Consequences of Audit Shopping an Analysis of Auditor Opinions, Earnings Management, and Auditor Changes"

هدفت الدراسة لفحص تأثير نوع تقرير مراقب الحسابات ورغبة الادارة فى الإرتباط بممارسات ادارة الأرباح على إتجاه الادارة لتغيير المراقب، وتناولت الدراسة بإختبار ١١٣٢ حالة تغيير لمراقبى الحسابات فى الفترة من ١٩٩٣: ١٩٩٧ عدة أسباب لتغيير المراقب منها تحسين الصورة السيئة للمنظمة أو خفض أتعاب المراجعة أو لتحسين الأداء التشغيلي ووضع الادارة أو أخيراً بسبب تسوق العميل لرأى المراجعة والذي قد يرجع لإعتبار تكاليف المراجعة تكلفة وكالة قد تسعى الادارة لخفضها وفى نفس الوقت ترتبط بممارسات لادارة الأرباح المحاسبية، وقد يرجع سبب تسوق العميل لرأى المراجعة مبالغة المراقب فى التحفظ بينما ترى المنشأة أن مستوى أقل للتحفظ فى التقارير يعكس الأداء الإقتصادي بشكل أفضل.

وتوصلت الدراسة لعدة نتائج تجريبية وهى :

(١) على ابراهيم طلبة، "قياس اثر بعض العوامل على جودة اداء مراقب الحسابات دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة بسلطنة عمان"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ملحق العدد الأول، يناير ١٩٩٤، صفحات ١٢٨٧:١٣١٣.

(2) Wallace N. Davidson III, Pornsit Jiraporn and Peter DaDalt., "Causes and Consequences of Audit Shopping: An Analysis of Auditor Opinions, Earnings Management, and Auditor Changes", Quarterly Journal of Business and Economics, Vol. 45, Issue 1/2 (Winter - Spring), 2006, pp. 69:87.

- أن تغييرات مراقبي الحسابات ليست في المتوسط بسبب نزاعات الوكالة أو إرتباط الإدارة في ممارسات إدارة أرباح بعد تغيير مراقب الحسابات.
- كما أن تغيير مراقبي الحسابات للإرتباط بتصرف إنتهازي من جانب الإدارة (تسوق رأى المراجعة) يكون في حالة الشركات التي تتحول من مراقبي حسابات كبار الحجم (جودة مراجعة أعلى) إلى مراقبي حسابات أقل حجماً (جودة مراجعة أقل) بعد إستلام تقرير مراجعة برأى معدل حيث يؤدي ذلك لإرتفاع مستوى المستحقات الإختيارية بعد عملية تسوق العميل لرأى المراجعة.

٣- دراسة (Mark W. Nelson, 2009) ^(١) ، بعنوان:

"A Model and Literature Review of Professional Skepticism in Auditing"

هدفت الدراسة إلى محاولة وضع نموذج لتفسير بعض العوامل التي تتداخل مع أدلة المراجعة لإنتاج الأحكام والتصرفات المهنية المتشككة والتي تمثل ممارسة المراقب لشكه المهني، وتناولت الدراسة تأثيراً لكلاً من عوامل المعرفة والسمات الشخصية والحوافز على إنتاج الأحكام والتصرفات المهنية.

وتوصلت الدراسة لعدة نتائج نظرية وهي :

- وجود تأثير لكلاً من المعرفة والسمات الشخصية وحوافز المراقب على إنتاج الأحكام والتصرفات المهنية.

- يمكن دعم ممارسة الشك المهني على مستوى مكتب المراجعة من خلال ممارسات إختيار وتعيين الأفراد وتدريبهم وتقييم أدائهم ومراجعة أدائهم ودعمهم في إتخاذ القرار والحوافز المقدمة لهم والتغييرات في مهامهم.

٤- دراسة (Jonathan Hallberg Grenier, 2010) ^(٢) ، بعنوان:

"Encouraging Professional Skepticism in The Industry Specialization Era: A Dual-Process Model and an Experimental Test"

هدفت الدراسة إلى دراسة بعض العوامل التي تتفاعل وتؤثر على ممارسة المراقب للشك المهني في المراجعة، كما تناولت الدراسة مدى جدوى تحفيز وتشجيع ممارسات الشك المهني لكلاً من مراقبي الحسابات المتخصصين في

(1) Mark W. Nelson, "A Model and Literature Review of Professional Skepticism in Auditing", American Accounting Association, Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol. 28, Issue 2, 2009, pp. 1:34.

(2) Jonathan Hallberg Grenier, "Encouraging Professional Skepticism in The Industry Specialization Era: a Dual-Process Model and an Experimental Test", Ph.D. dissertation, United States, University of Illinois at Urbana-Champaign, 2010.

صناعة العميل وغير المتخصصين.

وتوصلت الدراسة لعدة نتائج وهي :

- أن المراقبين المتخصصين في الصناعة يمارسوا أحكامهم ببديهية وتلقائية وتكون ممارساتهم المهنية أكثر رتابة وفقاً لخبرتهم بصناعة العميل وأن تحفيزهم لممارسة الشك المهني يكون أقل منفعة وله أثر قليل على أدائهم.
- أن مراقبي الحسابات غير المتخصصين بصناعة العميل أكثر إستجابة لتحفيزهم وتشجيعهم على ممارسة الشك المهني حيث يسعوا لجمع معرفة أكبر وتزداد إهتماماتهم بشأن مخاطر غش العميل.

٥- دراسة (هشام فاروق مصطفى الإبيارى، ٢٠١١):^(١)

هدفت الدراسة إلى فحص أثر أتعاب المراجعة معبرة عن إجراءات المراجعة غير المنتظمة التي يقوم بها المراقب لمواجهة ممارسات إدارة الأرباح كمقياس بديل لجودة المراجعة على جودة أرباح منشآت الأعمال، وتحليل المعلومات والبيانات المالية من القوائم والتقارير المالية لعينة من ٣٦ شركة مساهمة مصرية متعددة الأنشطة بسوق المال المصرية من عام ٢٠٠٨ الى ٢٠١٠ وبقياس جودة الأرباح بالمستحقات الإختيارية توصلت الدراسة لوجود علاقة سلبية بين أتعاب المراجعة على حجم المستحقات الإختيارية الموجبة التي تزيد الدخل بما يعكس التأثير الإيجابي لأتعاب المراجعة على جودة الأرباح.

٦- دراسة (Fatima Alali, 2011)^(٢) ، بعنوان:

“Audit fees and discretionary accruals: compensation structure effect”

هدفت الدراسة إلى فحص نوع وقوة العلاقة بين أتعاب المراجعة والمستحقات الإختيارية ودراسة إمكانية تأثير هيكل التعويضات (راتب / حوافز) للمديرين الماليين على العلاقة السابقة إحصائياً وذلك بالتطبيق على عينة كبيرة لشركات من قطاعات متعددة خلال فترة (٢٠٠٠: ٢٠٠٦)، وتناولت الدراسة العلاقة بين مقدار أتعاب المراجعة المالية وممارسات إدارة الأرباح من قبل الإدارة التي يمكن قياسها بالمستحقات الإختيارية والتي يمكن للإدارة إستخدامها إنتهازياً للتلاعب في الأداء الكلي للوحدة المحاسبية بالتلاعب في التقديرات المحاسبية أو لتأجيل جزء من الأرباح للمستقبل (تمهيد الدخل).

(١) هشام فاروق مصطفى الإبيارى، " أثر أتعاب المراجعة الخارجية على جودة أرباح منشآت الأعمال دراسة تطبيقية على شركات المساهمة المصرية"، مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثاني، ٢٠١١، صفحات ٨٩: ١٥٤.

(2) Fatima Alali, "Audit fees and discretionary accruals: compensation structure effect", Managerial Auditing Journal, Vol. 26, Issue 2, 2011, pp. 90:113.

وتوصلت الدراسة لعدة نتائج وهي :

- وجود علاقة إيجابية معنوية إحصائياً بين أتعاب المراجعة والمستحقات الاختيارية التي تسبب زيادة الدخل.
- هيكل تعويضات المديرين الماليين (راتب / حوافز) يؤثر على معنوية العلاقة بين الأتعاب والمستحقات الاختيارية التي تسبب زيادة الدخل، فالزيادة النسبية في مكون الحوافز المبنية على الأرباح في هيكل تعويضات المديرين الماليين يؤدي إلى زيادة معنوية العلاقة السابقة كما يزيد من قوتها أي أن الحوافز المبنية على الأرباح تدفع المديرين الماليين للتلاعب في الأرباح ومما يتبعه طلب مراقبي الحسابات لأتعاب أكبر نظراً لزيادة المخاطر الحتمية بسبب طبيعة البنود المحاسبية المستخدمة لحساب المستحقات الاختيارية، وكذلك تسعى الإدارة لتقديم مبالغ أكبر لمراقبي الحسابات كأتعاب لمساومتهم على التغاضي عن ممارسات إدارة الأرباح، وعلى العكس من ذلك فإن الزيادة النسبية في مكون الراتب في هيكل تعويضات المديرين الماليين تؤدي لإنخفاض قوة العلاقة بين أتعاب المراجعة والمستحقات الاختيارية.

٧- دراسة (داليا فتحى حامد، ٢٠١٢):^(١)

هدفت الدراسة للبحث في مدى تأثير قواعد آداب وسلوكيات المهنة على جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات لما لها من أهمية في زيادة كفاءة وفعالية جودة عملية المراجعة وتنقسم المعايير السلوكية لأداء مراقب الحسابات الى :

- معايير سلوكية تختص بالأداء الجيد لمراقب الحسابات (الكفاءة المهنية والعناية الواجبة) ويكون الحفاظ عليها بالتعليم المهني المستمر ويمكن للمراقب إكتسابها من خلال الخبرة والمعرفة والقدرة والمهارة ومع بذل مراقب الحسابات للجهد الكافي لأداء عملية المراجعة تزداد قدرته على إكتشاف الغش والأخطاء والممارسات غير القانونية.
- معايير سلوكية تختص بكيفية مزاوله المهنة (المعايير المهنية) وتمتد المراقب بأفضل الطرق لممارسته حكمه المهني.

وبجانب المعايير السلوكية تختص القواعد السلوكية المتعلقة بمواجهة ضغوط المهنة بكيفية مواجهة مراقب الحسابات للأعمال التي قد تخلق تهديداً يؤثر على ممارسته للحكم المهني مثل تعرضه لضغوط الأتعاب أو ممارسته للترويج المهني والمنافسة مما يؤدي لإصدار المراقب أحكام أقل تحفظاً، وقد توصلت الدراسة لعدة نتائج منها عدم وجود علاقة معنوية إحصائياً بين ضغوط الأتعاب على مراقب الحسابات وجودة الحكم المهني.

(١) داليا فتحى حامد عبد الغفار، "قياس وتفسير أثر دليل آداب وسلوكيات المهنة على جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات - دراسة ميدانية"، مجلة الفكر المحاسبى، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثالث، ٢٠١٢، صفحات ١٥٣: ١٨٣.

٨- دراسة (Alan I. Blankley et al., 2012) ^(١) ، بعنوان:
"Abnormal Audit Fees and Restatements"

هدفت الدراسة إلى فحص مدى علاقة تأثير أتعاب المراجعة وإعادة صياغة (إصدار) القوائم المالية في فترات لاحقة Restatement لتعديل الأخطاء أو الغش المتعمد سابقاً وذلك في السنوات اللاحقة لإصدار قانون (SOX) بإستخدام عينة من الشركات الأمريكية. وتوصلت الدراسة لعدة نتائج وهي :

- وجود علاقة إرتباط سلبية معنوية بين أتعاب المراجعة غير العادية (الكبيرة) وإحتمالية إعادة إصدار القوائم المالية لاحقاً، ويتسق ذلك مع فكرة أن إعادة إصدار القوائم المالية لاحقاً يعكس جهود أقل في المراجعات السابقة أو إنخفاض في تقدير مخاطر المراجعة من جانب مراقبي الحسابات مما يؤدي للتوصل لنتائج مراجعة لا تعكس الواقع (مخاطر القبول الخاطئ) وذلك في الفترات التي تسبق إعادة إصدار القوائم المالية.
- وجود تأثير إيجابي لأتعاب المراجعة في الحد من إعادة إصدار القوائم المالية نتيجة تحسين أداء عمليات المراجعة السابقة لإعادة الإصدار مما يساعد على الحد من الأخطاء والغش المتعمد في القوائم المالية.

٩- دراسة (Darius J. Fatemi, 2012) ^(٢) ، بعنوان:
"An Experimental Investigation of the Influence of Audit Fee Structure and Auditor Selection Rights on Auditor Independence and Client Investment Decisions"

هدفت الدراسة إلى تحليل أثر كلاً من هيكل أتعاب المراجعة سواء كانت الأتعاب التي يحصل عليها مراقب الحسابات مبنية على معدل ثابت flat rate أو كأساس تقديري يقيم بناءً على تقييم المديرين لأداء مراقب الحسابات وقد يكون منخفضاً lowballing وآلية إختيار مراقب الحسابات على إستقلاله وانعكاس ذلك على القرارات الإستثمارية للعميل التي تتخذها الإدارة. وتوصلت الدراسة بتحليل آراء المشاركين في الإستقصاء الميداني لعدة نتائج وهي :

(1) Alan I. Blankley, David N. Hurtt, and Jason E. MacGregor., "Abnormal Audit Fees and Restatements", Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol. 31, Issue 1, 2012, pp. 79:96.

(2) Darius J. Fatemi, "An Experimental Investigation of the Influence of Audit Fee Structure and Auditor Selection Rights on Auditor Independence and Client Investment Decisions", American Accounting Association, Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol. 31, Issue 3, 2012, pp. 75:94.

- أنه في حالة تدخل المديرين في إختيار مراقب الحسابات وباستخدام الأساس التقديرى للأتعاب بناءً على تقييمهم لأداء مراقب الحسابات والذي قد يخفض الأتعاب عن المستوى العادى lowballing فإن ذلك يؤثر سلباً على إستقلال المراقب، حيث يدقق المراقب بشكل أكبر في مراجعة الإستثمارات الكبيرة مقارنة بالإستثمارات الصغيرة كما يجعل المديرين أكثر رغبة لتحقيق عائد أكبر على التكلفة بالنسبة لإستثماراتهم، وذلك يعطى تصور لدى مستخدمى القوائم المالية بعدم حيادية مراقبى الحسابات.

- أن الإحتفاظ بمراقب الحسابات فى ظل إختيار المديرين له يتأثر سلباً بـ كلاً من أداء مراقب الحسابات لمهمة المراجعة بشكل يجعلها عديمة الثقة ولا يمكن الإعتماد عليها وكذلك عدم الاتفاق مع المديرين بشأن تقديراتهم.

- فى ظل إختيار المستثمرين للمراقب وباستخدام أسلوب المعدل الثابت flat rate عند منح المراقب أتعابه فإن المحدد الوحيد للإحتفاظ به أو إستمراره فى مهمة المراجعة هو أدائه لمهمة المراجعة وإمكانية الإعتماد على تقاريره بشأنها مما يمنح المراقب رغبة فى تقييم إستثمارات الادارة بشكل محايد وأداء المراجعة بشكل أكثر إستقلالاً عن الادارة خاصة بشأن تقييم أتعابه.

١٠- دراسة (Marilena Mironiuc et al., 2012) ^(١) ، بعنوان:

"Empirical study on the analysis of the influence of the audit fees and non audit fees ratio to the fraud risk"

هدفت الدراسة إلى تحليل علاقة التأثير بين كلاً من أتعاب المراجعة المالية من ناحية وأتعاب الخدمات بخلاف المراجعة من ناحية أخرى على مخاطر الغش بالقوائم المالية، وتناولت ذلك بالإعتماد على دراسة تطبيقية للشركات المحتمالة (المعاقبة بالغش) بالقوائم المالية وغير المحتمالة (النظيفة) المقيدة ببورصة نيويورك خلال الفترة ٢٠٠١:٢٠٠٢.

وتوصلت الدراسة لعدة نتائج وهى :

- وجود علاقة سلبية معنوية إحصائياً بين مقدار أتعاب خدمات المراجعة والغش وبالتالي فإن زيادة الإنفاق المخصص لأتعاب المراجعة من العميل يقود لتصور عادل للقوائم المالية ويبقى من مخاطر الغش فى المراجعة الحالية والقادمة.

- هناك علاقة إيجابية معنوية إحصائياً بين مقدار أتعاب الخدمات بخلاف المراجعة والغش وفسرت ذلك بأن زيادة الأتعاب للخدمات بخلاف المراجعة له أثر سلبى على إستقلال المراقب ويؤدى الى إحتتمالية أكبر للغش بالقوائم المالية.

(1) Marilena Mironiuc, Ioan-Bogdan Robu., "Empirical study on the analysis of the influence of the audit fees and non audit fees ratio to the fraud risk", Procedia - Social and Behavioral Sciences, Vol. 62, 2012, PP. 179:183.

- يؤثر الإفصاح لمستخدمي القوائم المالية عن مقدار أتعاب خدمات المراجعة وأتعاب الخدمات بخلاف المراجعة على القدرة التنبؤية لهم لمخاطر الغش.

١١- دراسة (Sharad C. Asthana et al., 2012) ^(١) ، بعنوان:
"Abnormal Audit Fee and Audit Quality"

هدفت الدراسة للتركيز على مشكلة تعيين مراقبي الحسابات من قبل عميل المراجعة مما قد ينشئ رابطة إقتصادية بين الطرفين تقود لجودة مراجعة أقل، وتركز الدراسة على تأثير القوة التفاوضية للعميل وعلاقة الرابطة الإقتصادية (الإعتمادية المالية لمراقب الحسابات على العميل) كمحددان لجودة المراجعة، وتناولت الدراسة علاقة أتعاب المراجعة غير العادية (الإيجابية والسلبية) بـكل من المستحقات الإختيارية غير العادية وإحتمالية مقابلة أو تخطي تنبؤات الأرباح المجمع عليها من المحللين لعينة شركات فى الولايات المتحدة الامريكية فى السنوات التابعة لإصدار قانون (SOX).

وتوصلت الدراسة لعدة نتائج وهى :

- وجود تأثير سلبى معنوى لمقدار أتعاب المراجعة غير العادية (الإيجابية والسلبية) على جودة المراجعة لخلق رابطة إقتصادية بين المراقب والعميل تشبه علاقة التوظيف لدى العميل كما أن أتعاب المراجعة غير العادية السلبية أو تحت العادية تشير لوجود قوة تفاوضية للعميل وبالتالي العميل يكون قادر على التفاوض لتحقيق تنازلات فى تسعير أتعاب المراجعة billing concession ونتائج عملية المراجعة هى نتاج القوة التفاوضية بين طرفى العميل والمراقب.

- تعكس أتعاب المراجعة المطلقة غير العادية فى الإتجاهين (الأتعاب فوق العادية / تحت العادية) وجود عوامل كامنة لتدهور إستقلال مراقب الحسابات والتي بدورها تقلل من موثوقية القوائم المالية وتزيد من إحتتمالية التحريفات المتعمدة (الغش) بالقوائم المالية.

١٢- دراسة (Allen D. Blay et al., 2013) ^(٢) ، بعنوان:
"Auditor Fees and Auditor Independence: Evidence from Going Concern Reporting Decisions"

هدفت الدراسة إلى دراسة تأثير نوعى الأتعاب التى يحصل عليها مراقبى الحسابات (الأتعاب عن خدمات المراجعة والأتعاب عن الخدمات الأخرى

(1) Sharad C. Asthana and Jeff P. Boone, "Abnormal Audit Fee and Audit Quality", American Accounting Association, Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol. 31, Issue 3, August 2012, pp. 1:22.

(2) Allen D. Blay and Marshall A. Geiger, "Auditor Fees and Auditor Independence: Evidence from Going Concern Reporting Decisions", Contemporary Accounting Research, Vol. 30, Issue 2, 2013, pp. 579:606.

بخلاف المراجعة) خدمات المراجعة والأتعاب عن الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة) الحالية والمستقبلية على إستقلال مراقب الحسابات وإمكانية تأثير الارتباط المالى بين مراقبى الحسابات وعمالئهم على قراراتهم أو أدائهم لعملية المراجعة للتوصل إلى قرار بشأن التقرير عن القوائم المالية للعملاء، وتناولت الدراسة تأثير الأتعاب المدفوعة على إتخاذهم قراراتهم بالتقرير بشأن إستمرارية العمل وبفحص عينة عن الفترة بعد إصدار قانون (SOX) بالولايات المتحدة الامريكية وإعتماداً على أتعاب المراجعة المستقبلية المدفوعة لمراقبى الحسابات وتأثيرها على إستقلالهم توصلت الدراسة لعدة نتائج وهى :

- وجود علاقة عكسية معنوية بين أتعاب المراجعة المستقبلية المدفوعة لمراقبى الحسابات وإتخاذهم للقرار بشأن إستمرارية العمل، مما يدل على تدهور إستقلال مراقبى الحسابات أمام الضغوط المادية الناتجة عن علاقة الرابطة الإقتصادية المباشرة بين مراقبى الحسابات وعمالئهم.

- وجود علاقة عكسية معنوية بين إرتفاع مستويات أتعاب الخدمات بخلاف المراجعة والتقرير بشأن إستمرارية عمل المراجعة مما يدل على ضعف إستقلال مراقب الحسابات ومساومته له فى ظل إرتفاع الأتعاب التى يحصل عليها مقابل الخدمات الإضافية بخلاف المراجعة التى يقدمها لعملاء المراجعة.

وبذلك توصلت الدراسة لدليل تطبيقي معنوى بأن الزيادة فى نوعى الأتعاب (الأتعاب عن خدمات المراجعة والأتعاب عن الخدمات بخلاف المراجعة) يؤثران سلباً على إستقلال مراقب الحسابات.

١٣- دراسة (Ariel Markelevich et al., 2013) ^(١) ، بعنوان:

"Auditor Fees and Fraud Firms"

هدفت الدراسة إلى دراسة تأثير نوعى أتعاب مراقبى الحسابات (الأتعاب عن خدمات المراجعة والأتعاب عن الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة) على إحتماالية الغش فى القوائم المالية بفحص العلاقة بين متغيرات أتعاب مراقب الحسابات لعينة كبيرة من الشركات المعاقبة بسبب إصدار تقارير مالية احتيالية بواسطة ادارة البورصة الامريكية خلال الفترة من ٢٠٠٠ : ٢٠٠٥ لتحديد نوع وقوة علاقة الارتباط بين كل نوع من أتعاب مراقبى الحسابات والغش فى التقارير المالية، وتناولت الدراسة الإفتراضات المختلفة للنظريات المنافسة فى أدبيات المراجعة بهذا الشأن ومنها :

أولاً : نظرية الإلتصاق الإقتصادى Economic Bonding: والتى تقترض وجود تأثير عكسى لأتعاب مراقبى الحسابات بنوعيهما على إستقلالهم.

(1) Ariel Markelevich, Rebecca L. Rosner, "Auditor Fees and Fraud Firms", Contemporary Accounting Research, Vol. 30, Issue 4, 2013, pp. 1590:1625.

ثانياً : نظرية أثر تبادل المعرفة knowledge Spillover Effect: والتي تفترض أن أداء مراقب الحسابات لخدمات بخلاف المراجعة لعملائه يؤدي لإنقال المعرفة عن العميل من الخدمات بخلاف المراجعة لعملية المراجعة ويزيد الكمية المتاحة من المعلومات لمراقبي الحسابات أثناء المراجعة مما يحسن من جودة عملية المراجعة ويقلل من احتمالية الغش بالقوائم المالية.

ثالثاً : نظرية جودة المراجعة وجهود المراجعة Audit Effort – Audit Quality: والتي تفترض وجود علاقة طردية بين أتعاب المراجعة وجودتها وبالتالي إنخفاض احتمالية الغش بالقوائم المالية، وذلك نظراً لأن مراقبي الحسابات يطلبوا أتعاب أعلى عند زيادة جهودهم في عملية المراجعة كما أن العملاء يرغبوا لدفع علاوة نظير جودة المراجعة الأعلى.

رابعاً : نظرية مخاطر المراجعة Audit Risk: وتفترض أن زيادة مخاطر المراجعة المدركة بواسطة مراقب الحسابات تحفزه ليحمل العميل بأتعاب مراجعة أعلى لتوسيع جهود المراجعة من أجل تخفيض مخاطر التقاضي والخسارة المحتملة في سمعة مراقب الحسابات مما يقلل من احتمالية الغش. وتوصلت الدراسة لعدة نتائج وهي :

- وجود علاقة إيجابية ومعنوية بين زيادة أتعاب الخدمات بخلاف المراجعة والتقارير بالغش من جانب ادارة البورصة الامريكية وذلك بالإتساق مع دراسات سابقة وتم تفسير ذلك بتدهور إستقلال مراقبي الحسابات مما يؤيد فروض النظرية المفسرة الأولى (الإلتصاق الإقتصادي) ويعارض فروض النظرية المفسرة الثانية (أثر تبادل المعرفة).

- أن الشركات المعاقبة بسبب إصدار تقارير مالية إحتيالية بواسطة ادارة البورصة الامريكية دفعت أتعاب مراجعة مالية أكبر في المتوسط من الشركات غير المقرر عنها بالغش وتبين معنوية العلاقة الإيجابية بين أتعاب المراجعة المالية والتقارير بالغش بسبب إصدار تقارير مالية إحتيالية بواسطة ادارة البورصة الامريكية، ويفسر ذلك في ظل نظرية الإلتصاق الإقتصادي بالعميل والذي يؤدي لتدهور إستقلال المراقب بالمساومة المادية عليه مما يفقد المراجعة جودتها.

١٤- دراسة (Nicole V. S. Ratzinger-Sakel, 2013) ^(١) ، بعنوان: "Auditor Fees and Auditor Independence- Evidence from Going Concern Reporting Decisions in Germany"

هدفت الدراسة إلى دراسة علاقة كلاً من أتعاب المراجعة وأتعاب الخدمات

(1) Nicole V. S. Ratzinger-Sakel, "Auditor Fees and Auditor Independence- Evidence from Going Concern Reporting Decisions in Germany", American Accounting Association, Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol. 32, Issue 4, 2013, pp. 129:168.

بخلاف المراجعة على إستقلال مراقبي الحسابات من منظور قراراتهم بالتقرير بالتحفظ على إستمرارية بعض الشركات الصناعية المتعثرة مالياً في البيئة الألمانية خلال الفترة ٢٠٠٥ : ٢٠٠٩، وتناولت الدراسة ذلك مع الأخذ في الاعتبار كلاً من حجم مراقب الحسابات ومدة إرتباط المراقب بالعمل ومع التركيز على تأثير أتعاب الخدمات بخلاف المراجعة على إستقلال المراقب. وتوصلت الدراسة لعدة نتائج في بيئة المراجعة الألمانية وهي :

- أن هناك دليل ضعيف أن مراقبي الحسابات بألمانيا يتدهور إستقلالهم عند التحفظ بشأن الإستمرارية مع إرتفاع مقدار أتعابهم من الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة المقدمة من عملائهم أى أن هناك علاقة إرتباط عكسية ضعيفة ما بين مقدار أتعاب الخدمات بخلاف المراجعة المقدمة من عميل المراجعة وإحتمالية التحفظ بشأن الإستمرارية من جانب مراقبي الحسابات.
- إحتمالية تدهور إستقلال المراقبين خلال المراجعة مع إرتفاع مقدار أتعابهم من الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة وإمكانية زيادة مخاطر الغش.

١٥- دراسة (Jennifer L. Kao, 2014) ^(١) ، بعنوان:

"Did SOX Influence the Association between Fee Dependence and Auditors' Propensity to Issue Going-Concern Opinions?"

هدفت الدراسة للتحقق من مدى إستمرارية العلاقة الإيجابية المتحقق منها في دراسات سابقة بعد إصدار قانون (SOX) بين الإعتمادية على الأتعاب من جانب مراقبي الحسابات بالولايات المتحدة الأمريكية ومدى تحفظ مراقبي الحسابات في التقرير عن مدى إستمرارية الشركات محل المراجعة، حيث كانت العلاقة إيجابية بعد إصدار القانون مباشرةً مما يعكس زيادة تحفظ مراقبي الحسابات بعد إصدار قانون (SOX)، وتناولت الدراسة فحص العلاقة السابقة بتوسيع فترة الدراسة لعينة الشركات في الفترة اللاحقة لإصدار قانون (SOX). وتوصلت الدراسة الى أنه مع توسيع المدى الزمني للعينة المدروسة من الشركات أى مع مرور الوقت يقل الإرتباط بين الإعتمادية على الأتعاب من جانب مراقبي الحسابات بالولايات المتحدة الأمريكية وبين تحفظهم في التقرير عن مدى إستمرارية الشركات محل المراجعة بما يعكس إنخفاض تأثير إصدار قانون (SOX) على إستقلال مراقبي الحسابات وذلك لمساومتهم عليه مقابل الأتعاب المرتفعة التي حصلوا عليها.

(1) Jennifer L. Kao, Yan Li, and Wenjun Zhang, "Did SOX Influence the Association between Fee Dependence and Auditors' Propensity to Issue Going-Concern Opinions?", American Accounting Association, Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol. 33, Issue 2, May 2014, pp. 165:185.