



شبكة المعلومات الجامعية  
التوثيق الإلكتروني والميكروفيلم

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  
على هذه الأقراص المدمجة قد أعدت دون أية تغيرات



يجب أن

تحفظ هذه الأقراص المدمجة بعيداً عن الغبار



**MONA MAGHRABY**

# الفصل الأول

## الإطار العام للدراسة

### مقدمة

تعتبر مخاطر الغش بالقوائم المالية من أهم المخاطر الحالية التي تواجه العاملين بمهمة المراجعة وذلك في ظل الإنقادات المتزايدة التي تتعرض لها مهنة المراجعة لفشلها في إكتشاف وجود الغش الجوهرى الذي حدث في 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 في كشفها والإفصاح عنها شركات الولايات المتحدة الأمريكية مثل: - (Enron - Adeiphata - worldcom)

وقد أدت هذه الفضائح لزيادة الضغوط على العاملين بمهمة المراجعة لمعالجة القصور تحقيقاً لمسؤولياتهم عن إكتشاف الغش، وقد صدرت مسبقاً معايير المراجعة الدولية متضمنة المعيار الدولي رقم ٤٠ المعدل بعنوان "مسؤولية المراجع بشأن الغش والتلبيس عند مراجعة القوائم المالية" وقابلة إصدار مجلس معايير المراجعة الأمريكي (ASB) Auditing Standard Board (ASB) المنبثق عن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) إيضاح معيار المراجعة الأمريكية رقم ٩٩ بعنوان "تناول الغش عند مراجعة القوائم المالية" بجانب إصدار الكونгрس بالولايات المتحدة الأمريكية لقانون (SOX) بهدف إرشاد مراقبى الحسابات عند أدائهم عملهم بشأن الغش وتوسيع مسؤولياتهم عن إكتشافه.

ونظراً لأن المعايير والتشريعات المهنية قد حددت مسؤولية مراقب الحسابات عن الأخطاء والغش في حدود نطاق الفحص الذي قام به ملتزمًا بتطبيق معايير المراجعة والذي يعتمد بشكل كبير على التقدير الشخصى لمراقبى الحسابات مع عدم تحميله بمسؤولية مما يكتشف بعد ذلك من أخطاء أو غش، فإن مراقب الحسابات أصبح بذلك يلعب دوراً هاماً في تحديد نطاق مسؤوليته عن الغش إستناداً على ممارسته لحكمه المهني عند تحديده لنطاق الفحص في مهام المراجعة المختلفة مع نقله للمسؤولية الأكبر عن الغش بالقوائم المالية إلى الادارة وجهات الحوكمة في المنظمات.

وبناءً على ما سبق ووفقاً لبعض أدبيات المراجعة تلعب أتعاب مراقبى الحسابات دوراً هاماً في 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 لنقدير الادارة وفقا لجهود مراقب الحسابات) أتعاب مراقبى 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 مراقبى الحسابات على مستوى جودة المراجعة، وأهتمت دراسات أخرى بتأثير أتعاب مراقبى 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 الإستمراية، بينما توصلت دراسات أخرى إلى أن الزيادة في أتعاب مراقب الحسابات عن خدمات المراجعة المالية (أتعاب المراجعة) تساعده على الحد من مخاطر الغش بإعتبارها أحد تكاليف الوكالة وأن زيتها تساعده على بذل جهد مراجعة أكبر وخلق بيئه رقابية أفضل.

**وقد خصص الباحث هذا الفصل من الدراسة لعرض الجوانب الآتية :**

١/ الدراسات السابقة.

٢/ طبيعة المشكلة.

٣/ أهداف الدراسة.

٤/ متغيرات وفرضيات الدراسة.

٥/ أهمية الدراسة.

٦/ منهج الدراسة.

٧/ حدود الدراسة.

٨/ خطة الدراسة.

## ١/١ الدراسات السابقة

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

### ١/١ عرض الدراسات السابقة

١- دراسة (على ابراهيم طلبة، ١٩٩٤):<sup>(١)</sup>

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 سلبي على جودة أداء المراقب.

٢- دراسة (Wallace N. Davidson III et al., 2006) ، 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 في الإرتباط بمارسات 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 وفي نفس الوقت ترتبط بمارسات ادارة الأرباح المحاسبية، وقد يرجع سبب تسوق العميل لرأى المراجعة وبالغة المراقب في التحفظ بينما ترى المنشأة أن مستوى أقل للتحفظ في التقارير يعكس الأداء الاقتصادي بشكل أفضل.

وتوصلت الدراسة لعدة نتائج تجريبية وهي :

(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 مراقبى الحسابات ليست فى المتوسط بسبب نزاعات الوكالة أو إرتباط الادارة فى ممارسات ادارة أرباح بعد تغيير مراقب الحسابات.
- كما أن تغيير مراقبى الحسابات للإرتباط بتصريف إنتهازى من جانب الادارة (سوق رأى المراجعة) يكون فى حالة الشركات التى تتحول من مراقبى حسابات كبار الحجم (جودة مراجعة أعلى) إلى مراقبى حسابات أقل حجماً (جودة مراجعة أقل) بعد إسلام تقرير مراجعة برأى معدل حيث يؤدى ذلك لارتفاع مستوى المستحقات الإختيارية بعد عملية سوق العميل لرأى المراجعة.

٣- دراسة (١)، بعنوان: (Mark W. Nelson, 2009)  
**"A Model and Literature Review of Professional Skepticism in Auditing"**

هدفت الدراسة إلى محاولة وضع نموذج لتفصير بعض العوامل التي تتدخل 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 اختيار وتعيين الأفراد وتدريبهم وتقييم أدائهم ومراجعة أدائهم ودعمهم في إتخاذ القرار والحوافز المقدمة لهم والتغييرات في مهامهم.

٤- دراسة (٢)، بعنوان: (Jonathan Hallberg Grenier, 2010)  
**"Encouraging Professional Skepticism in The Industry Specialization Era: A Dual-Process Model and an Experimental Test"**

هدفت الدراسة إلى دراسة بعض العوامل التي تتفاعل وتوثر على ممارسة المراقب للشك المهني في المراجعة، كما تناولت الدراسة مدى جدوى تحفيز وتشجيع ممارسات الشك المهني لكلاً من مراقبى 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 وتنقائية ونكون ممارساتهم المهنية أكثر رتابة وفقاً لخبرتهم بصناعة العميل وأن تحفيزهم لممارسة الشك المهني يكون أقل منفعة وله أثر قليل على أدائهم.
- أن مراقبى الحسابات غير المتخصصين بصناعة العميل أكثر إستجابة لتحفيزهم وتشجيعهم على ممارسة الشك المهني حيث يسعوا لجمع معرفة أكبر وتزداد اهتماماتهم بشأن مخاطر غش العميل.

٥- دراسة (هشام فاروق مصطفى الإباري، ٢٠١١):<sup>(١)</sup>

هدفت الدراسة إلى فحص أثر أتعاب المراجعة معبرة عن إجراءات المراجعة غير المنتظمة التي يقوم بها المراقب لمواجهة ممارسات إدارة الأرباح كمقاييس بديل لجودة المراجعة على جودة أرباح منشآت الأعمال، وبتحليل المعلومات والبيانات المالية من القوائم والتقارير المالية لعينة من ٣٦ شركة مساهمة مصرية متعددة الأنشطة بسوق المال المصري من عام ٢٠٠٨ إلى 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 لأنتعاب المراجعة على جودة الأرباح.

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

“Audit fees and discretionary accruals:compensation structure effect”

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

(١) هشام فاروق مصطفى الإباري، "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 الإختيارية التي تسبب زيادة الدخل.

- هيكل تعويضات المديرين الماليين (راتب / حواجز) يؤثر على معنوية العلاقة بين الأتعاب والمستحقات الإختيارية التي تسبب زيادة الدخل، فالزيادة النسبية في مكون الحواجز المبنية على الأرباح في هيكل تعويضات المديرين الماليين يؤدى إلى زيادة معنوية العلاقة السابقة كما يزيد من قوتها أى أن الحواجز المبنية على الأرباح تدفع المديرين الماليين للتلاعب في الأرباح وما يتبعه طلب مراقبى الحسابات لأتعاب أكبر نظراً لزيادة المخاطر الحتمية بسبب طبيعة البنود المحاسبية المستخدمة لحساب المستحقات الإختيارية، وكذلك تسعى الادارة لتقديم مبالغ أكبر لمراقبى الحسابات كأتعاب لمساومتهم على التغاضى عن ممارسات ادارة الأرباح، وعلى العكس من ذلك فإن الزيادة النسبية في مكون الراتب في هيكل تعويضات المديرين الماليين تؤدى لانخفاض قوة العلاقة بين أتعاب المراجعة والمستحقات الإختيارية.

٧- دراسة (داليا فتحي حامد، ٢٠١٢):<sup>(١)</sup>

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 إلى :

- 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 الكافى لأداء عملية المراجعة تزداد قدرته على إكتشاف الغش والأخطاء والممارسات غير القانونية.

- معايير سلوكية تختص بكيفية مزاولة المهنة (المعايير المهنية) وتتمد المراقب بأفضل الطرق لمارسته حكمه المهني.

وبجانب المعايير السلوكية تختص القواعد السلوكية المتعلقة بمواجهة ضغوط المهنة بكيفية مراقب الحسابات للأعمال التي قد تخلق تهديداً يؤثر على ممارسته للحكم المهني مثل تعرضه لضغوط الأتعاب أو ممارسته للترويج المهني والمنافسة مما يؤدى 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 فتحي حامد عبد الغفار، "قياس وتقدير أثر دليل ادب وسلوكيات المهنة على جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات - دراسة ميدانية"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثالث، ٢٠١٢، صفحات ١٥٣:١٨٣.

- دراسة (Alan I. Blankley et al., 2012) <sup>(١)</sup> ، 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 المعتمد 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 مراقبى الحسابات مما يؤدي للتوصل لنتائج مراجعة لا تعكس الواقع (مخاطر القبول الخاطئ) وذلك في الفترات التي تسبق إعادة إصدار القوائم المالية.

- وجود تأثير إيجابي لأنتعاب المراجعة في الحد من إعادة إصدار القوائم المالية نتيجة تحسين أداء عمليات المراجعة السابقة لإعادة الإصدار مما يساعد على الحد من الأخطاء والغش المعتمد في القوائم المالية.

- دراسة (Darius J. Fatemi, 2012) <sup>(٢)</sup> ، 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 بأساس تقديرى يقيم بناءً على تقييم المديرين لأداء مراقب الحسابات وقد يكون منخفضاً lowballing آلية اختيار مراقب الحسابات على إستقلاله وإنعكاس ذلك على القرارات الاستثمارية للعميل التي تتخذها الادارة.

وتوصلت الدراسة بتحليل أراء المشاركين في الإستقصاء الميداني لعدة نتائج وهي :

(1) Alan I. Blankley, David N. Hurt, 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.

- أن الإحتفاظ بمرافق الحسابات في ظل إختيار المديرين له يتأثر سلباً بكل من أداء مراقب الحسابات لمهمة المراجعة بشكل يجعلها عديمة الثقة ولا يمكن الاعتماد عليها وكذلك عدم الاتفاق مع المديرين بشأن تقديراتهم.

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

١٠- دراسة (Marilena Mironiuc et al., 2012) ، 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، وتتناولت ذلك بالإعتماد على دراسة تطبيقية للشركات المحالة (المعاقبة بالغش) بالقواعد المالية وغير المحالة (النظيفة) المقيدة ببورصة نيويورك خلال الفترة ٢٠٠١ : ٢٠٠٢.

وتوصلت الدراسة لعدة نتائج وهي :

- وجود علاقة سلبية معنوية إحصائياً بين مقدار أتعاب خدمات المراجعة والغش وبالتالي فإن زيادة الإنفاق المخصص لأتعب المراجعة من العميل يقود لتصور عادل للقواعد المالية ويفي من مخاطر الغش في 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 سلبي على إستقلال المراقب ويؤدي إلى إحتمالية 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 وأنتعاب الخدمات بخلاف المراجعة على القدرة التنبؤية لهم لمخاطر الغش.

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

هدفت الدراسة للتركيز على مشكلة تعيين مراقبى 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، وتتناولت الدراسة علاقة أتعاب المراجعة غير العادلة (الإيجابية والسلبية) بكل من المستحقات الإختيارية غير العادلة وإحتمالية مقابلة أو تخطى تنبؤات الأرباح المجمع عليها من المحللين لعينة شركات في الولايات المتحدة الأمريكية في السنوات التابعة لإصدار قانون (SOX).

وتوصلت الدراسة لعدة نتائج وهي :

- وجود تأثير سلبي معنوى لمقدار أتعاب المراجعة غير العادلة (الإيجابية والسلبية) على جودة المراجعة لخلق رابطة إقتصادية بين المراقب والعميل تشبه علاقة التوظيف لدى العميل كما أن أتعاب المراجعة غير العادلة السلبية أو تحت العادلة تشير لوجود قوة تفاوضية للعميل وبالتالي العميل يكون قادر على التفاوض لتحقيق تنازلات في تسريح أتعاب المراجعة billing concession

ونتائج عملية المراجعة هي نتاج القوة التفاوضية بين طرفى العميل والمراقب.

- تعكس أتعاب المراجعة المطلقة غير العادلة في الإتجاهين (الأتعاب فوق العادلة / تحت العادلة) وجود عوامل كامنة لتدور إستقلال مراقب الحسابات والتي بدورها تقلل من موثوقية القوائم المالية وتزيد من إحتمالية التحرifات المتمعددة (الغش) بالقوائم المالية.

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

هدفت الدراسة إلى دراسة تأثير نوعي الأتعاب التي 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 والاتّعاب عن الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة) الحالية والمستقبلية على إستقلال مراقب الحسابات وامكانية تأثير الإرتباط المالي بين مراقبى الحسابات وعملائهم على قراراتهم أو أدائهم لعملية المراجعة للتوصل إلى قرار بشأن التقرير عن القوائم المالية للعملاء، وتناولت الدراسة تأثير الأتعاب المدفوعة على إتخاذهم قراراتهم بالقرير بشأن إستمرارية العميل وبفحص عينة عن الفترة بعد إصدار قانون (SOX) بالولايات المتحدة الأمريكية وإنتماداً 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 وإنأخذهم للقرار بشأن إستمرارية العميل، مما يدل على تدهور إستقلال مراقبى الحسابات أمام الضغوط المادية الناتجة عن علاقة الرابطة الإقتصادية المباشرة بين مراقبى الحسابات وعملائهم.
- وجود علاقة عكسية معنوية بين إرتفاع مستويات أتعاب الخدمات بخلاف المراجعة والتقرير بشأن إستمرارية عميل 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 نوعي الأتعاب (الأتعاب عن خدمات المراجعة والاتّعاب عن الخدمات بخلاف المراجعة) يؤثران سلباً على إستقلال مراقب الحسابات.

١٣- دراسة (Ariel Markelevich et al., 2013) <sup>(١)</sup> ، بعنوان: "Auditor Fees and Fraud Firms"

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

أولاً : نظرية الإلتصاق الإقتصادى Economic Bonding: والتى تفترض وجود تأثير عكسي لأنّعاب 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: والتى تفترض أن أداء مراقب الحسابات لخدمات بخلاف المراجعة لعملائه يؤدى لإنتقال المعرفة عن العميل من الخدمات بخلاف المراجعة لعملية المراجعة ويزيد الكمية المتاحة من المعلومات لمراقبى الحسابات أثناء المراجعة مما يحسن من جودة عملية المراجعة ويقلل من إحتمالية الغش بالقوائم المالية.

ثالثاً : نظرية جودة المراجعة وجهود المراجعة Audit Effort - Audit Quality: والتى تفترض وجود علاقة طردية بين أتعاب المراجعة وجودتها وبالتالي إنخفاض إحتمالية الغش بالقوائم المالية، وذلك نظراً لأن مراقبى الحسابات يطلبوا أتعاب أعلى عند زيادة جهودهم فى عملية المراجعة كما أن العملاء يرغبو لدفع علاوة نظير جودة المراجعة الأعلى.

رابعاً : نظرية مخاطر المراجعة Audit Risk: وتحتاج فرضية أن زيادة مخاطر المراجعة المدركة بواسطة مراقب الحسابات تحفظه ليحمل العميل بأتعاب مراجعة أعلى لتوسيع جهود المراجعة من أجل تخفيض مخاطر التقاضى والخسارة المحتملة فى سمعة مراقب الحسابات مما يقلل من إحتمالية الغش.

وتوصلت الدراسة لعدة نتائج وهى :

- وجود علاقة إيجابية ومحنة بين زيادة أتعاب الخدمات بخلاف المراجعة والتقرير بالغش من جانب ادارة البورصة الامريكية وذلك بالإتساق مع دراسات سابقة وتم تفسير ذلك بتدهور إستقلال مراقبى الحسابات مما يؤيد فروض النظرية المفسرة الأولى (الإلتصال الإقتصادى) 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 وتبيّن معنوية العلاقة الإيجابية بين أتعاب المراجعة المالية والتقرير بالغش بسبب إصدار تقارير مالية إحتيالية بواسطة ادارة البورصة الامريكية، ويفسر ذلك في ظل نظرية الإلتصال الإقتصادى بالعميل والذي يؤدى لتدهور إستقلال المراقب بالمساومة المادية عليه مما يفقد المراجعة جودتها.

٤- دراسة (Nicole V. S. Ratzinger-Sakel, 2013)<sup>(1)</sup> ، 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 مراقبى الحسابات من منظور قراراتهم بالتقدير بالتحفظ على إستمرارية بعض الشركات الصناعية المتعثرة مالياً في البيئة الألمانية خلال الفترة ٢٠٠٥ - ٢٠٠٩، وتناولت الدراسة ذلك مع الأخذ في الإعتبار كلاً من حجم مراقب الحسابات ومدة إرتباط المراقب بالعميل 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 مراقبى الحسابات بألمانيا يتدهور إستقلالهم عند التحفظ بشأن الإستمرارية مع إرتفاع مقدار أتعابهم من الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة المقمرة 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 مراقبى الحسابات.
- إحتمالية تدهور إستقلال المراقبين خلال المراجعة مع إرتفاع مقدار أتعابهم من الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة وأمكانية زيادة مخاطر الغش.

١٥ - دراسة (Jennifer L. Kao, 2014)، 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 مراقبى الحسابات بالولايات المتحدة الأمريكية ومدى تحفظ مراقبى الحسابات في التقرير عن مدى إستمرارية الشركات محل المراجعة، حيث كانت العلاقة إيجابية بعد إصدار القانون مباشرةً مما يعكس زيادة تحفظ مراقبى الحسابات بعد إصدار قانون (SOX)، وتناولت الدراسة فحص العلاقة السابقة

بتوسيع فترة الدراسة لعينة الشركات في الفترة اللاحقة لإصدار قانون (SOX). وتوصلت الدراسة إلى أنه مع توسيع المدى الزمني للعينة المدروسة من الشركات أى مع مرور الوقت يقل الإرتباط بين الإعتمادية على الأتعاب من جانب مراقبى الحسابات بالولايات المتحدة الأمريكية وبين تحفظهم في التقرير عن مدى إستمرارية الشركات محل المراجعة بما يعكس إنخفاض تأثير إصدار قانون (SOX) على إستقلال مراقبى الحسابات وذلك لمساومتهم عليه مقابل الأتعاب المرتفعة التي يحصلوا 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.