

تحليل العلاقة بين أتعاب المراجعة وأتعاب الخدمات الاستشارية الأخرى

خالد العديم

Kra3@case.edu

khalidaldeem@gmail.com

جامعة الملك سعود - المملكة العربية السعودية

تحليل العلاقة بين أتعاب المراجعة وأتعاب الخدمات الاستشارية الأخرى

خالد العديم

جامعة الملك سعود - المملكة العربية السعودية

ملخص

انقسمت آراء الباحثين حول السماح للمراجع بتقديم الخدمات الاستشارية الأخرى لعميل المراجعة بين مؤيد ومعارض، ففي المملكة العربية السعودية يمارس المهنيون ضعفًا للسماح لهم بالجمع بين تقديم خدمات المراجعة والخدمات المهنية الأخرى بالرغم من حظر المعايير المهنية في المملكة العربية السعودية المراجع من تقديم الخدمات الاستشارية الأخرى لعميل المراجعة، وعلى الرغم من عدم سماح الأنظمة في المملكة العربية السعودية للمراجع بالجمع بالجمع بين هذين النوعين من الخدمات، مما يجعل الأمر يحتاج إلى تحليل العلاقة بين أتعاب هذين النوعين من الخدمات ودراستها، وتحليل بيانات أتعاب أتيحت للباحث لفترة خمس سنوات تبين وجود علاقة موجبة وقوية بين أتعاب المراجعة وأتعاب الخدمات الاستشارية الأخرى، وتحليل العلاقة باستخدام نموذج الأثر الثابت (Fixed Effect Model) تبين أن أتعاب الخدمات الاستشارية الأخرى متغير مستقل يشرح التباين في أتعاب المراجعة (المتغير التابع)، وحيث إن من ضمن الخدمات الأخرى التي يسمح للمراجع بتقديمها لعميل المراجعة هي خدمات الضريبة والزكاة فإن الدراسة توصي بعدم السماح بتقديم المراجع أي نوع من الخدمات الاستشارية الأخرى بما فيها خدمات الضريبة والزكاة .

الكلمات المفتاحية: خدمات المراجعة، الخدمات الاستشارية الأخرى، الأتعاب.

An Analysis of the Relationship between Audit Fees and Non-audit Fees

Khalid Al-Adeem

King Saud University, Kingdom of Saudi Arabia

Abstract

A schism exists among accounting researchers with regards to the argument of whether auditors should be allowed to provide non-audit services to their audit clients. Pressure imposed by practicing accountants in Saudi Arabia to allow auditors in the Kingdom to provide their clients, including audit clients, such services has increased. This despite the fact that professional standards do not allow providing audit and non-audit services to the same client, and in spite of the regulatory provisions prohibition to audit clients. Therefore, analyzing the relationship between audit fees and services fees enables regulatory bodies in Saudi Arabia to decide whether to allow auditors to provide their audit clients with non-audit services. A five-year data set of audit fees and non-audit fees for audit firms certified in the Kingdom are made available to the researcher. A positive correlation exists between the two types of fees. The Fixed Effects Model suggests that non-audit fees is an independent variable explaining variance in the audit fees - the dependent variable. Because at the current time, providing tax and Zakat services to audit clients are permissible in Saudi Arabia, this study concludes that such services need to be added to the prohibited services that auditors are not supposed to provide to their audit clients.

Keyword: audit services; non-audit services; fees.

مقدمة

إن قيام المراجعين بتقديم الخدمات الاستشارية الأخرى إلى جانب تقديم خدمات المراجعة هي موضع جدل في الأدبيات المحاسبية سواء المهنية منها أو الأكاديمية، وينقسم المهتمون بموضوع تقديم خدمات غير المراجعة إلى قسمين: القسم الأول يجادل بأن قيام المراجع بتقديم خدمات غير المراجعة يزيد من استقلالية المراجع، وذلك لأن تقديم مثل هذه الخدمات يزيد معرفة المراجع بأعمال العميل وبالتالي زيادة فعالية المراجعة (Norris 2000 في p.311 Bazerman and Moore 2011)؛ الأمر الذي من شأنه تقليل اعتماد المراجع على العميل وبالتالي زيادة استقلال المراجع، ويرى أفراد العينة الذين شملتهم الاستبانة التي قام بها مكتب المحاسبة العام (General Accounting Office) والمنشورة عام 2003 أن تقديم خدمات غير المراجعة تساعد المراجع على الإلمام بتعقيدات عمل العميل، ولقد أشار أفراد العينة إلى المشتقات المالية (financial derivatives) كمثال على التعقيدات التي قد ينطوي عليها عمل العميل. وفي المملكة العربية السعودية تبين أن عينة من مكاتب المراجعة وبشكل عام لا ترى تأثير استقلال المراجع بتقديم الخدمات المهنية الأخرى إلى العميل (الجفري والعنقري، 2007، ص 277)، كما أوصت دراسات أخرى بأن لا يتم استبعاد الخدمات ذات الطبيعة المحاسبية من حزمة الخدمات الاستشارية التي يقدمها المراجع (Alehaidan والجبر وعلي، 1991) واعتبرت هذه الدراسات أن استبعادها خطأ (الجبر وعلي، 2000، ص 74). فالدراسات المحاسبية في المملكة العربية السعودية (يماني 1991، ص 201) لم تجد أثراً ذا قيمة معنوية لتقديم الخدمات الاستشارية للعميل في استقلال المراجع، ففي دراسة حديثة استطلع فيها (Alehaidan 2012) آراء مراجعين من مكاتب الأربعة الكبرى (Big-4) ومن غير الأربعة الكبرى (Non Big-4) وتوصل إلى المراجعين في المملكة العربية السعودية يرون أن منع الجمع بين خدمات المراجعة والخدمات الاستشارية الأخرى قد تؤثر في تفضيل ورغبة المراجع ورغبت في تقديم خدمات المراجعة.

أما القسم الآخر فإنه يرى أن قيام المراجعين بتقديم مثل هذه الخدمات ينطوي على تعارض للمصالح (Wolfman, 2002) (conflict of interest)، حيث وجد الجفري والعنقري (2007) أن تقديم خدمات مهنية أخرى من قبل مكاتب المراجعة لعملاء مراجعة الحسابات له تأثير في استقلال المراجع (انظر أبو الخير 2007 و سالم 2011)، فمن غير المحتمل أن يتحفظ المراجع في القوائم المالية للعميل إذا كان ما يحصل عليه من الخدمات الاستشارية الأخرى يمثل نسبة كبيرة من إجمالي ما يحصل عليه من إجمالي الأتعاب (Wenies 1994, p.75-86 بحسب ما أشارت إليه دراسة الجبر وعلي 2000 ص 78)، ويمتد التخوف من تأثير أتعاب الخدمات الاستشارية الأخرى على المراجع في السنوات التالية والتي سيقدم فيها المراجع خدمات مراجعة لعميل سبق وأن قدم له خدمات استشارية أخرى (مطاوع، 2011، ص 30)، وفي أيرلندا وجدت دراسة (Canning and Gwilliam 1999) أن استقلال المراجع قد يتأثر عند تقديم

الخدمات الاستشارية الأخرى للعميل، وفي الدنمارك يسهم تقديم الخدمات الاستشارية الأخرى للعميل في تكوين انطباع سلبي لدى مستخدمي القوائم المالية كالمستثمرين والمقرضين حول استقلال المراجع (Quick and Warming-Rasmussen, 2005).

وثمة دور للجهات المنظمة لمهنة المحاسبة والمراجعة في أي بلد من البلدان بهذا الشأن، وقد تكون هذه الجهات حكومية كما هو في أمريكا حيث يقوم مجلس الإشراف على المحاسبة في الشركات المساهمة (Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)) في التنظيم والرقابة على المراجعة التي تتم على تلك الشركات، كما قد تكون جهات مهنية كما هو الحال في المملكة العربية السعودية حيث تتولى الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (الهيئة) تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة.

ولدى المراجعين المرخص لهم في المملكة العربية السعودية نزعة إلى تقديم هذه الخدمات إلى جانب خدمات المراجعة التقليدية (الجبوري والنعقري 2007، ص 224)، فبالرغم من حظر المعايير المهنية المراجع من تقديم مثل هذه الخدمات لعميل المراجعة (أبو الخير، 2007) إلا أن المهنيين يمارسون ضغوطاً مستنديين إلى الأنظمة العالمية بهذا الخصوص (آل عباس، 2007 كذلك انظر Alelhaidan 2012).

وفي مواجهة هذه الضغوط من قبل المهنيين ولكي تستطيع الهيئة تكوين توجه حيال السماح للمراجع بتقديم الخدمات الاستشارية الأخرى أو الاقتصار على تقديم خدمات المراجعة فإن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين يلزمها الإلمام بطبيعة العلاقة بين أتعاب خدمات المراجعة وأتعاب خدمات الاستشارية الأخرى، وعليه فإن هذه الدراسة تهتم بالإجابة عن السؤال الآتي:

هل ثمة علاقة بين أتعاب خدمات المراجعة وأتعاب الخدمات الاستشارية الأخرى؟

إن مساهمة الدراسة الحالية في الأدبيات والبحث المحاسبي تتمثل في الإجابة عن سؤال البحث هذا، فمعرفة طبيعة هذه العلاقة تساعد الهيئة بشكل كبير في تكوين موقفها بشأن الخدمات التي يقدمها مكتب المراجعة لعميل المراجعة: فهل تسمح للمراجعين المرخص لهم بمزاولة مهنة المراجعة والإدلاء برأي مهني حول عدالة تمثيل القوائم المالية للموقف المالي للعميل حسب ما تقتضيه المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً. وهل تسمح لهم بتقديم خدمات غير المراجعة للعملاء الذين تقدم لهم خدمات مراجعة أم تمنعهم من ذلك؟ وهذا يتفق مع رأي بعض من تعرض للموضوع مثل (Wolfman 2002) و (Bazerman et al 2002)؛ أم تستمر بأن تسمح لهم بتقديم خدمات غير المراجعة لغير العملاء؟ وهذا ينسجم مع التوجه الذي أشار إليه Sarbanes-Oxley Act of 2002 (Company Accounting Reform and Investor Protection) فيما يتعلق بالإصلاحات المحاسبية في الشركات المساهمة وحماية المستثمرين.

إن الإجابة عن سؤال البحث تجعل من رأي الهيئة مبنياً على أدلة (empirical evidence)، لا على آراء (opinions) أو انطباعات (perceptions) تناولتها الدراسات السابقة.

وقد قسمت الدراسة إلى خمسة أقسام، يتناول القسم التالي مراجعة الأدبيات المحاسبية ذات العلاقة بتوسع المراجع في الخدمات التي يقدمها مع تسليط الضوء على حالة المملكة العربية السعودية، ويتم استعراض هذه الأدبيات بعد التعرف على البيئة النظامية والتنظيمية لمهنة المراجعة في المملكة العربية السعودية، وفي القسم الثالث توضيح لمنهجية الدراسة. ويناقش القسم الرابع النتائج وتحليلها، أما القسم الأخير فيتناول الاستنتاجات والتوصيات.

البيئة النظامية والتنظيمية والدراسات السابقة

أ- البيئة النظامية والتنظيمية لمهنة المراجعة:

تنص فقرة (7) من المادة الثانية من نظام المحاسبين القانونيين على أنه يشترط فيمن يرخص له بمزاولة مهنة المراجعة أن يكون «متفرغاً لمزاولة المهنة، ومع ذلك يجوز للمحاسب القانوني الجمع بين المهنة ومزاولة الأعمال التي لا تتعارض مع سلوك وأداب المهنة طبقاً للضوابط التي تحددها اللائحة التنفيذية.» وبينت المادة الرابعة من اللائحة التنفيذية لنظام المحاسبين القانونيين ما يلي: «للمحاسب القانوني المقيد في سجل المحاسبين القانونيين أن يزاول الأعمال التي لا تتعارض مع قواعد سلوك وأداب المهنة.. [على].. أن تكون هذه الأعمال من الأعمال المهنية المكتملة لطبيعة عمله مثل تقديم الدراسات والاستشارات المالية والمحاسبية والإدارية والأعمال ذات الطبيعة القائمة على الاستشارة»، ولذا يلزم الرجوع لقواعد وسلوك وأداب المهنة لمعرفة ما إذا كانت تجيز أن يجمع المراجع بين تقديم خدمات المراجعة للعميل (عميل المراجعة) وتقديم خدمات مهنية أخرى لنفس عميل المراجعة، وإذا كانت الأنظمة واللوائح لا تجيز ذلك فهل ثمة استثناءات؟ وهل توجد خدمات مهنية أخرى يستطيع المراجع أن يقدمها لعميل المراجعة بدون الإخلال باللوائح والأنظمة؟

جاء في القسم الثالث من قواعد وسلوك وأداب المهنة الصادرة من مجلس إدارة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين برقم 3/5 وتاريخ 27/4/1425 هـ الموافق 2/10/1994 م ما يؤكد على المراجعين «أن يقرروا في ضوء تقديرهم الشخصي ما إذا كان نطاق وطبيعة الخدمات الأخرى المقدمة إلى عميل مراجعة قد تؤدي إلى تضارب في المصالح عند أداء وظيفة المراجعة لهذا العميل»، وكذلك جاء في نفس القسم أنه على المراجعين «أن يقوموا باستمرار وقبل الدخول في أي نشاط بتقدير ما إذا كان هذا النشاط يتفق مع دورهم كمهنيين وأنه امتداد معقول أو نوع من التوسع والتطوير لخدمات موجودة فعلاً يقدمها العضو أو آخرون في المهنة».

ولقد عرّف القسم الأول من قواعد وسلوك وأداب المهنة المشار إليها أعلاه مهنة المحاسبة والمراجعة

بأنها «مجموعة الخدمات المترابطة فلسفياً وعملياً [و] التي يقدمها الأعضاء الممارسون»، وتم سرد أمثلة لما يندرج تحت مهنة المحاسبة والمراجعة اشتملت على سبيل المثال:

المراجعة :

«فحص القوائم المالية التي تعدها المنشأة وفقاً لمعايير المراجعة المعتمدة في المملكة بغرض إبداء الرأي فيما إذا كانت القوائم تظهر بعدل المركز المالي للمنشأة في تاريخ معين ونتائج أعمالها عن فترة مالية محددة.»

الخدمات الاستشارية :

«تهدف الخدمات الاستشارية إلى تقديم العون للعملاء فيما يتعلق بالنشاطات الاقتصادية سواء كانت إدارية أو مالية أو غير ذلك.»

الخدمات المحاسبية :

«تهدف الخدمات المحاسبية إلى مساعدة المنشأة على قياس الأحداث والظروف المالية بما في ذلك الاحتفاظ بسجلات كاملة لعملياتها، وأيضاً نتائج القياس في شكل تقارير مالية تقدم إلى المستفيدين ذوي العلاقة.»

الزكاة والضريبة :

«تهدف خدمات الزكاة والضريبة إلى تقديم المشورة للعمل فيما يتعلق بالزكاة والضريبة والتخطيط المتعلق بهما ومساعدة العميل في حساب وعاء الزكاة والضريبة وإكمال المتطلبات النظامية الخاصة بذلك.»

إلا أن المادة (130) من نظام الشركات السعودي الصادر بالمرسوم رقم (6) لسنة 1965 لا تجيز أن يجمع مراجع حسابات الشركة بين عمله كمراجع لحسابات الشركة وبين عمل آخر مع الشركة، ويدخل في ذلك تقديم خدمات استشارية للشركة، وجاءت المادة الثالثة عشرة من نظام المحاسبين القانونيين لتؤكد على عدم ارتباط المراجع بمصالح مع من يتولى مراجعة حساباته أو حساباتها سواء كان شخصاً طبيعياً أم شخصاً اعتبارياً، حيث نصت المادة على أنه: "لا يجوز للمحاسب القانوني أن يراجع حسابات الشركات أو المؤسسات التي يكون له مصلحة مباشرة أو غير مباشرة فيها وذلك طبقاً لما تحدده اللائحة التنفيذية،" وفي توضيح لهذه العلاقات المباشرة وغير المباشرة بينت المادة (5) من اللائحة التنفيذية لنظام المحاسبين القانونيين أمثلة جاء منها أن يقدم المراجع خدمات استشارية أو إدارية . ولقد استثنت المادة الخامسة أن يقدم المراجع لعميل المراجعة خدمات الزكاة والضريبة في وقت واحد بشرط أن يتضمن خطاب الاتفاق ما يؤكد أن خدمات الزكاة والضريبة جزء من نطاق المهمة المتفق عليها.

مما سبق نستطيع أن نخلص — كما بينت دراسة الجبر وعلي (2000، ص 92-93) — إلى أنه ثمة عدم ”...وجود اتساق أو اتفاق بين نصوص الأنظمة واللوائح وقواعد السلوك المهني، ومعايير المراجعة التي تعالج موضوع تقديم الخدمات الاستشارية،...[ف]بعضها يمنع بشكل صريح الجمع بين تقديم الخدمات الاستشارية و...خدمات المراجعة لعميل واحد في نفس الوقت (المادة 130 من نظام الشركات السعودي، وقاعدة 506 من قواعد آداب وسلوك المهنة)، وبعضها يفهم منه بشكل غير مباشر جواز الجمع بين تقديم الخدمات الاستشارية، و...خدمة المراجعة (المادة الرابعة من اللائحة التنفيذية لنظام المحاسبين القانونيين).“

وعليه نخلص بأن الجاري العمل به في المملكة العربية السعودية هو أن المكتب المرخص له بمزاولة مهنة المراجعة يستطيع تقديم خدمات مهنية أخرى بما في ذلك الخدمات الاستشارية لعملاء غير المراجعة. أما بالنسبة إلى عملاء المراجعة فتتخصص الخدمات التي من الممكن أن يحصل عليها العميل على خدمات الزكاة والضريبة على أن ينص خطاب الاتفاق على ذلك، وهذا الوضع مشابه لما شرّعه قانون Sarbanes-Oxley Act (2002) .

ب- الدراسات السابقة:

يذكر (Cottell and Perlin 1990) أن أتعاب تقديم الخدمات الإدارية والاستشارية أكثر ربحية من تقديم خدمات المراجعة، ففي إحصائية شملت 100 مراجع تبين أن متوسط نسبة الأتعاب من تقديم خدمات المراجعة إلى الأتعاب من تقديم خدمات غير المراجعة بلغت 1 إلى 9 (Fisher، 2003، ص30)، ولا ريب أن تمويلات مكاتب المراجعة من تقديم الخدمات الاستشارية الأخرى، فمقارنة بعام 1994 فإن الدخل من الخدمات الاستشارية الأخرى في الولايات المتحدة الأمريكية زاد في عام 1995 بنسبة 46% في حين زاد الدخل من خدمات المراجعة نسبة 1%، فإذا استمرت الزيادة بهذا المستوى فإن Hock (1996)، ص 23-12 بحسب ما أشارت إليه دراسة الجبر وعلي (2000 ص 71)، توقع أنه بعام 2000 سيشكل الدخل من الخدمات الاستشارية الأخرى أكثر من ثلثي الدخل لمكاتب المراجعة، ويذكر (Ashbaugh (2004، p.145)) أن الإيرادات من خدمات غير المراجعة المقدمة من مكاتب المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية قد نمت في فترة التسعينيات؛ فقفزت من 12% إلى 32%، وفي عام 2000 بلغت أتعاب تقديم الاستشارات 3.7 مليار دولار بالمقارنة بأتعاب تقديم خدمات المراجعة والتي بلغت 1.2 مليار دولار (Levitt بناء على ما جاء في اقتباس Bogle 2002 ص. W1)، وبناء عليه يتضح صحة تنبؤ Hock، ففي عام 2000 يتضح أن نسبة الدخل من أتعاب الخدمات الاستشارية شكّل ما يزيد عن ثلثي دخل مكاتب المراجعة.

ووظّفت بعض الدراسات السابقة انحدارًا لمتعدد المتغيرات (Multiple Regression Analysis) في تحليل أتعاب المراجعة باستخدام متغيرات عدة، وكان أحد هذه المتغيرات المستقلة المستخدمة أتعاب الخدمات

الاستشارية الأخرى مثل دراسة التويجيري (2009) في بريطانيا ودراسة Köhler and Ratzinger-Sakel (2011) في ألمانيا والتي استخدمتا بيانات مؤرشفة (archival data)، ولكون الشركات في ألمانيا تفصح عن الأتعاب في التقارير المنشورة أتيح للباحثين (Köhler and Ratzinger-Sakel (2011)) بيانات لعدد من المتغيرات بالإضافة إلى بيانات عن أتعاب خدمات المراجعة وأتعاب الخدمات الاستشارية الأخرى، مما مكّن الباحثين من تصميم دراسة تكون أتعاب المراجعة دالة في عدد من المتغيرات منها أتعاب الخدمات الاستشارية الأخرى، وفي بريطانيا واتباع نفس الأسلوب توصلت دراسة التويجيري (2009) إلى أنه ثمة علاقة ارتباط ذي دلالة معنوية بين أتعاب المراجعة وأتعاب الخدمات الاستشارية، ولقد كشف تحليل الانحدار لمتعدد المتغيرات أن أتعاب الخدمات الاستشارية عامل ذو تأثير جوهري في أتعاب المراجعة؛ وكذلك أن أتعاب المراجعة عامل ذو تأثير جوهري في أتعاب الخدمات الاستشارية (التويجيري، 2009). وفي المملكة العربية السعودية قام الحميد (1988) بعمل تحليل انحدار متعدد المتغيرات للعوامل التي تؤثر في تحديد أتعاب المراجعة، حيث توافر له بيانات المتغيرات بإفصاحات عينة الدراسة والمتاحة للجمهور فيما عدا أتعاب المراجعة التي جمعها بالاتصال بالعملاء والمراجعين وسؤالهم عن أتعاب المراجعة؛ الأمر الذي مكّنه من جمع بيانات (46) شركة، إلا أن تقديم الخدمات الاستشارية الأخرى لم يكن من ضمن المتغيرات المستقلة والتي افترض بأنها تلك المتغيرات المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة في المملكة العربية السعودية في تلك الفترة، واتبع جهماني وعجلوني (2007) الحميد في عدم إدراج الخدمات الاستشارية الأخرى ضمن المتغيرات المستقلة في نموذج متعدد المتغيرات للعوامل التي تؤثر في أتعاب المراجعة والتي طبقت في بورصة عمان، أما دراسة يمانى (1991) فقد تناولت متغير تقديم الخدمات الاستشارية كعامل يؤثر في استقلال المراجع، ولقد برّر يمانى (1991، ص 207) عدم تأثر استقلال المراجع بتقديم الخدمات الاستشارية الأخرى بأسباب كان أحدها عدم انتشار هذا النوع من الخدمات، أما راضي (1998) فقد وجد أن تقديم الخدمات الاستشارية لعميل المراجعة من ضمن المتغيرات الهامة التي تؤثر في تحديد أتعاب المراجعة.

إن أتعاب مكتب المراجعة لا يتم الإفصاح عنها من قبل الشركات التي يتم تداول أسهمها في سوق المال في المملكة العربية السعودية، حيث لا تتطلبها الأنظمة واللوائح المنظمة لمهنة المحاسبة والمراجعة، ويعتبر الإفصاح عنها أحد الوسائل التي لجأت إليها (SEC) Securities and Exchange Commission عام 2001 في محاولة منها لتخفيف تأثير تقديم الخدمات الاستشارية الأخرى على استقلال المراجع الذي يقدمها لعميل المراجعة، فقبل إصدار (Sarbanes-Oxley Act (2002)) كان لمكتب المراجعة أن يقدم خدمات مهنية أخرى لعميل المراجعة كما كانت الحالة بين مكتب Arthur Anderson وعميله شركة Enron والتي انتهت بفشل اعتبر جوهرياً بالنسبة لمهنة أخذت على عاتقها تنظيم نفسها، وتلاه فشل مراجعة عميل آخر لنفس المكتب وهو شركة WorldCom، وعلى أثر هذين الفضلين تم إصدار القانون Sarbanes-

(Oxley Act (2002) الذي يعتبر الأقوى والأكثر تأثيراً على مهنة المحاسبة والمراجعة في التاريخ بعد قانون الأوراق المالية 1933 وقانون الأوراق المالية 1934، ودأب عدد من الباحثين إلى تقييم متطلبات SEC التي أصدرتها عام 2001 والخاصة بالإفصاح عن أتعاب مكتب المراجعة، وكانت نتائج الأبحاث متفاوتة (Frankel, ;Johnson, and Nelson 2002; Ashbaugh, LaFond and Mayhew 2003; DeFond,) (Raghunandan, and Subramanyam, 2002).

ويرى (Brehmer (2013 بأن (Sarbanes–Oxley Act (2002) لم يزد من استقلالية المراجع بسبب عدة عوامل منها عدم منع خدمات الضريبة، كما يرى (Bazerman et al (2002 بأن الاستقلال التام للمراجع لا يأتي إلا بمنعه من القيام للخدمات الاستشارية الأخرى وخدمات الضريبة، وعليه فثمة أساس نظري في الأدبيات المحاسبية في أن تكون أتعاب خدمات المراجعة دالة في أتعاب الخدمات الاستشارية الأخرى وأن أتعاب الخدمات الاستشارية الأخرى تؤثر في أتعاب المراجعة.

• فرضيات الدراسة :

بناء على مراجعة الدراسات السابقة والقوانين والأنظمة في المملكة العربية السعودية المتعلقة بتقديم الخدمات الاستشارية للعميل يمكن الخروج بالفروض التالية:

الفرضية الأولى: يوجد علاقة موجبة ذات دلالة معنوية بين أتعاب المراجعة وأتعاب الخدمات الاستشارية الأخرى.

الفرضية الثانية: أن أتعاب الخدمات الاستشارية الأخرى متغير ذو دلالة معنوية في تحديد أتعاب المراجعة.

منهجية الدراسة

مما سبق يلاحظ أن مكتب المراجعة المرخص له بمزاولة مهنة المراجعة في المملكة العربية السعودية يستطيع تقديم خدمات مهنية أخرى للعميل بما في ذلك الخدمات الاستشارية الأخرى. أما بالنسبة لعملاء المراجعة فتحصر الخدمات التي يمكن أن يحصلوا عليها على خدمات الزكاة والضريبة على أن ينص خطاب الاتفاق على ذلك، وهذا الوضع مشابه إلى ما شرّعه قانون (SOX) (Sarbanes–Oxley Act (2002).

وبما أن مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية تقدم خدمات الزكاة والضريبة لعملاء المراجعة فإننا نرى بأن قرار تسعير أتعاب المراجعة من قبل المكتب يتأثر فيما إذا كان سيقدم مكتب المراجعة خدمات الزكاة والضريبة للعميل وسيمثل العميل أمام لجان الاعتراض واللجان الاستثنائية وديوان المظالم مدافعاً عن مصالح عميله والذي يقدم له أيضاً خدمات المراجعة، ومعلوم أن تقديم خدمات الزكاة

والضريبة للعميل تتطلب التخطيط له وتمثيله ورعايته والدفاع عن مصالحه.

أضف إلى ذلك الشركات في المملكة العربية السعودية لا تفصح في قائماتها المالية عن أتعاب المراجعة بالرغم من بعض الدراسات السابقة توصي بالإفصاح عنها (الحميد، 1988)، كما لا تفصح عن أتعاب الخدمات الاستشارية الأخرى بالرغم من أهميتها لمستخدم وقارئ التقارير المالية. لذا فإنه لا بد من جمع البيانات بطريقة ومن مصدر غير المصادر العامة المتاحة للجمهور، لذا لا يوجد طريقة سوى العمل على جمع البيانات من الجهات التي تحتفظ بمعلومات عن أتعاب مكاتب المراجعة، وهذا ما وجدناه لدى الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.

وقد تم الحصول على بيانات خمس سنوات متتالية: (2009 - 2013)، وتم تعيين رقم من قبل الهيئة لكل مكتب، بحيث يكون الرقم ثابتاً لا يتغير خلال سنوات الدراسة، ولقد بلغ عدد المكاتب (238) مكتب، وتفاوتت في مجموعها من سنة لأخرى.

إن توافر بيانات لخمس سنوات لكل مكتب يجعل من البيانات بيانات طولية (Panel Data)، وهذا النوع من البيانات يسمح بتطبيق نوع خاص من التحاليل الانحدار يسمى (Panel Data Regression)، ولهذا النوع من التحاليل مزايا على غيره من التحليل الإحصائية الأخرى، فيتيح مثلاً تحليل التباين بتقسيمه إلى التباين الضمني (within variance) والتباين البيئي (between variance)، ولعل الميزة الأكثر أهمية - ولها فائدها وقيمتها في هذه الدراسة - هو أن تحليل بيانات للوحدات نفسها خلال فترات زمنية تجعل من وحدات التحليل (المكاتب) تعمل كرقابة على المتغيرات التي لا يتم إدخالها بشكل صريح بالنموذج (أي تلك المتغيرات التي لا يشملها النموذج)، وهذا يرجع إلى أنه يتم استخدام نفس الوحدات في التحليل؛ الأمر الذي يأخذ بالحسبان تلك المتغيرات التي تؤثر في الوحدات ولا يمكن ملاحظتها ومشاهدتها إذا تم افتراض أن هذه المتغيرات التي لا يمكن مشاهدتها تبقى كما هي لأي وحدة خلال الزمن (Garson 2013).

وقام الباحث بترتيب البيانات على شكل بيانات طولية (Longitude) بحيث يتوافر لكل مكتب بيانات خمس سنوات، وعليه فالمكتب غير مكتمل السنوات تم حذفه؛ ونقصد بذلك إذا كانت بيانات سنة كاملة لمكتب من المكاتب غير متاحة فإن هذا المكتب تم الاستغناء عنه، الإجراء الذي ترتب عليه أن بقي 92 مكتباً صالحاً للتحليل الإحصائي. وبهذا العدد من المكاتب يكون مجموع المشاهدات التي سيتم تحليلها 446 (5 X 92 سنوات).

النتائج ومناقشتها

يبين الجدول رقم 1 المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل نوع من أنواع الأتعاب وإجمالها لكل سنة من السنوات.

جدول رقم (1)

إحصاءات وصفية للأتعاب خلال الأعوام الخمسة (الأرقام بالريال السعودي)

العام	نوع الأتعاب	المتوسط	الانحراف المعياري	أعلى قيمة	أدنى قيمة
2009	مراجعة	4698399.12	21013199.55	170579905.00	0
	خدمات استشارية أخرى	1900275.71	10568815.22	96131542.00	0
	إجمالي	6598674.83	31279605.80	266711447.00	0
2010	مراجعة	3673458.46	16101149.63	147314000.00	0
	خدمات استشارية أخرى	2683473.13	15201837.38	120739000.00	0
	إجمالي	6356931.59	30885175.86	268053000.00	0
2011	مراجعة	3673458.46	19909302.53	164507704.00	0
	خدمات استشارية أخرى	6260725.65	32711948.05	249322500.00	0
	إجمالي	11502929.74	50270116.61	323778750.00	0
2012	مراجعة	7370933.94	24946976.68	182050848.00	0
	خدمات استشارية أخرى	6603893.25	30442878.15	222300055.00	0
	إجمالي	14049871.43	54080933.20	404350903.00	0
2013	مراجعة	6420534.09	23647746.43	198687803.00	0
	خدمات استشارية أخرى	6643846.88	32495718.85	208798146.00	0
	إجمالي	13064380.97	54939853.14	407485949.00	0

ولاختبار درجة العلاقة بين أتعاب المراجعة وأتعاب الخدمات الاستشارية الأخرى تم استخدام برنامج Stata 8.2 للوصول لمعامل الارتباط، حيث إن نوع البيانات تتطلب برنامجاً إحصائياً لديه القدرة على تأدية وتنفيذ الاختبارات الإحصائية على بيانات طولية (longitude data)، وبحساب معامل الارتباط تبين أن معامل الارتباط (0,8482) - كما يوضحه جدول رقم 2 - مما يدل على وجود علاقة قوية وموجبة، وهذا يدعم الفرضية الأولى في أنه ثمة علاقة موجبة بين أتعاب المراجعة وأتعاب الخدمات الاستشارية الأخرى، وعليه فالفرضية الأولى مقبولة.

إن بيانات أتعاب الخدمات الاستشارية الأخرى التي أتاحتها الهيئة للباحث تطوي على أتعاب تقديم خدمات الزكاة والضريبة والتي تقدم لعملاء المراجعة وعملاء غير المراجعة على حد سواء، في حين يصعب فصل أتعاب خدمات الزكاة والضريبة عن باقي الخدمات الاستشارية لمعرفة شكل وحجم العلاقة بين أتعاب الخدمات الاستشارية - خلاف أتعاب خدمات الزكاة والضريبة - من جهة وأتعاب خدمات المراجعة من جهة أخرى، فتم تحليل العلاقة بين أتعاب الخدمات المهنية باختلاف أنواعها -

وفي ظل غياب متغيرات أخرى في بيانات الأتعاب المؤرشفة التي أتاحت للباحث من قبل الهيئة فإن تحليل البيانات الطولية (Panel Data Analysis) بمتغير مستقل واحد هو المناسب لمعرفة ذلك الجزء الممكن شرحه من تباين المتغير التابع (أتعاب المراجعة) باستخدام المتغير المستقل (أتعاب الخدمات المهنية الأخرى)، ففي حين يبين معامل الارتباط - الذي سبق حسابه - مدى واتجاه العلاقة بين هذين المتغيرين فإن تحليل الانحدار يوفر معامل الانحدار (Regression Coefficient) والذي يبين التغير في المتغير التابع إذا ما حدث تغير في المتغير المستقل، وما إذا كان هذا المعامل مهماً وذو دلالة إحصائية.

جدول رقم (٢):

نتائج تحليل الانحدار للبيانات الطولية (Panel Data Regression)

Number of obs = 446					
Number of groups = 92					
R-sq: within = 0.4898		Obs per group: min = 2			
between = 0.7944		avg = 4.8			
overall = 0.7194		max = 5			
المعاملات: نموذج الأثر الثابت					
Coefficients: hausman fixed					
	Fixed	B	(b-B)	S.E.	
اتعاب المراجعة	0.40246	0.4842277	-0.08177	0.006691	
b = consistent under Ho and Ha; obtained from xtreg					
B = inconsistent under Ha, efficient under Ho; obtained from xtreg					
اختبار هوسمان (Hausman Test): فرض العدم ونتيجة الاختبار					
Test: Ho: difference in coefficients not systematic					
$(b-B)chi2(1) = (b-B)'[(V_b - V_B)^{-1}] = 149.34$					
Prob>chi2	0.0000				

ويتطبيق نموذج الأثر الثابت (Fixed Effect Model) فإن نتائج التحليل الإحصائي للبيانات تبين أن أتعاب الخدمات الاستشارية الأخرى متغير مرتبط بأتعاب المراجعة وأن بينهما معامل انحدار تم تقديره بـ (0.4025) (أي أن عند زيادة أتعاب الخدمات الاستشارية الأخرى بمقدار 1% فإن أتعاب المراجعة تزيد ما يقارب 0.4%)، وأن هذا المعامل ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 1% (بما أن P-value = 0)، وهذا يوفر دعماً لفرضية البحث الثانية، وبناء عليه فإن أتعاب خدمات المراجعة دالة في أتعاب الخدمات الاستشارية، فأتعاب الخدمات الاستشارية عامل في تحديد أتعاب المراجعة.

لتحليل البيانات الطولية (Panel Data Analysis) يلزم الأمر افتراض أن المؤثر على التباين في معامِل الارتباط هذا — والذي تم تقديره — ثابت بين وحدات التحليل (fixed effect)؛ أو بطريقة أخرى: أن تأثير المتغيرات غير المشاهدة والتي لم يتضمنها نموذج الانحدار — الذي تم تقديره في هذه الدراسة — منتظم في تأثيره على الوحدات خلال سنوات الدراسة. ولكي يتم تحليل البيانات تحت هذا الفرض فإن الأمر يستلزم عمل اختبار هوسمان (Hausman Test)، وفرض العدم في هذا اختبار: إن الاختلاف في قيمة معاملات الانحدار ليس منتظماً (unsystematic)، أو بعبارة أخرى فإن فرض العدم يفترض أن الأثر عشوائي (Random effect)، يترتب على رفض فرض العدم هذا أن يفترض الباحث الفرض البديل، ألا وهو الأثر الثابت، أي أن الاختلاف في معاملات الانحدار منتظمة. وعليه يمكن صياغة الفروض في اختبار هوسمان على النحو التالي:

فرض العدم: نموذج الأثر العشوائي (Random Effect).

الفرض البديل: نموذج الأثر الثابت (Fixed Effect).

وبعد عمل الاختبار تبين أنه ذو دلالة إحصائية (حيث أن $Prob>chi2 = 0.0000$ كما هو ظاهر في الجزء الأسفل من الجدول رقم 2)؛ وعليه فيتم رفض فرض العدم في اختبار هوسمان بمقابل قبول الفرض البديل، الأمر الذي يجيز استخدام نموذج الأثر الثابت (Fixed Effect Model)، ويترتب على هذه النتيجة القول: إن أثر المتغيرات التي لم يتم مشاهدتها كان ثابتاً خلال الفترات؛ وأن خطأ القياس (error term) (الجزء من التباين غير المشروح بالنموذج) غير مرتبط، الأمر الذي يزيد من دقة التقدير في النموذج.

وحيث إن اختبار هوسمان (Hausman Test) بين أن نموذج الأثر الثابت (Fixed Effect Model) هو المناسب لدراسة علاقة متغير أتعاب الخدمات الاستشارية الأخرى على متغير أتعاب المراجعة، فإنه من نافذة القول بيان أن نموذج الأثر الثابت (Fixed Effect Model) مناسب عندما تكون ثمة حاجة للرقابة على المتغيرات التي لم يشملها النموذج لا تتغير خلال الزمن، وأن تعيين وتصميم النموذج انطوى واحتوى على المتغيرات المهمة والتي تتغير خلال الزمن (Carson, 2013).

الاستنتاجات والتوصيات

كشفت نتائج الدراسة الحالية عن وجود علاقة إيجابية بين أتعاب خدمات المراجعة وأتعاب الخدمات الاستشارية الأخرى، وإن من بين أتعاب الخدمات الاستشارية الأخرى خدمات الزكاة وخدمات الضريبة. إن تقديم خدمات الزكاة وخدمات الضريبة والتي تقدم لعملاء المراجعة وعملاء غير المراجعة على حد سواء تحتاج إلى إعادة نظر من قبل الهيئة. فتقديم خدمات المراجعة تتطلب كلا نوعي أو قسمي الاستقلال:

1 - لا بد للمراجع من يتحلى بالاستقلال الحقيقي. أي الاستقلال الذهني للمراجع والذي له علاقة بالحالة ذهنية "State of mind" للمراجع وقت قيامه بالمراجعة.

2 - لا بد من أن يتصف المراجع بالاستقلال الظاهري عن العميل ومصالحه؛ فلا تكن ثمة مصالح ظاهرة تربطه مع العميل.

ففي حين يتطلب تقديم خدمات الزكاة والضريبة رعاية مصالح العميل والتخطيط له وتمثيله أمام الجهات القضائية إذا طلب العميل ذلك؛ وهل يوجد أفضل ممن قام بإعداد الإقرارات الزكوية والضريبية، وأعد القوائم المالية التي على ضوءها تعد هذه الإقرارات لتقدم لهيئة الزكاة والدخل ليدافع عنها ويوضح ما جاء فيها واحتوت عليه؟

إلا أن سالم (2014، ص 45) يرى بأن قائمة الخدمات المحظور على المراجع تقديمها لم تحتو على «التخطيط والالتزام الضريبي compliance & planning» والتي يعدها سالم (2014، ص 45) «القضية الأهم والأخطر... (التي) تفقد المراجع استقلاله وحياده»، فلا يمكن للمراجع ان يكون محايداً وهو يحاول أن يرضي عميله لتطوير وفتح قنوات عمل معه (Bazerman et al, 2002, p.8)، فإذا ساوى أناس مصالحهم بمصالح أطراف أخرى فإنهم يفسرون البيانات على نحو يرضي هذه الأطراف الأخرى، فإن الالتصاق بربط المصالح يولد التحيز (Bazerman et a 2002, p. 5)، بعد عشر سنوات من إصدار قانون Sarbanes-Oxley Act of 2002 (يجادل Brehmer (2013) أن خدمات الضريبة وإن كانت جزءاً محدوداً من الخدمات المهنية الأخرى المتاحة في قائمة خدمات المراجع التي يعرضها على عميل المراجعة، إلا أن مكاتب المراجعة جذبت العميل لأن يطلب من المراجع خدمات أخرى تتعلق بتأهيل القوائم المالية للحصول على الحوافز الضريبية التي تعرضها الحكومة على المكلفين للاستفادة منها؛ فعلى المستوى الدولي تتطلب أسعار التحويل بين الوحدات المحاسبية الحرص والتركيز من العميل على متطلبات Internal Revenue Service (IRS) ومتطلبات الحكومات الأخرى (Brehmer, 2013)، وإن عدم منع المراجع بشكل كلي من تقديم خدمات استشارية أخرى يجعل من المراجعين يعملون كرجال بيع يسوقون لخدمات مكاتبهم (Bazerman et al 2002, p.7)، وعليه فإن الاستقلال التام للمراجع يتطلب أن تتجرد المراجعة من الخدمات الاستشارية الأخرى وخدمات الضريبة (Bazerman et al, 2002, p.7).

وهذا التوجه يتناغم مع النتيجة التي توصل لها سالم (2011) بعد تحليله أثر الخدمات الأخرى في استقلال المراجع الخارجي، حيث نادى بـ «حظر قيام مكاتب (شركات) المحاسبة بالخدمات الأخرى. فهذه الخدمات يمكن تقديمها أو الحصول عليها من خلال جميع أنواع الشركات الأخرى غير المحاسبية... أما الشركات المحاسبية فيجب أن يقتصر أداؤها على تقديم خدمة المراجعة المالية فقط...»، ويضيف سالم

(2011) «وإذا كانت ... (ثمة) خبرة معينة لا تتوافر إلا لدى الشركات المحاسبية (أي لا يمكن الحصول عليها من جهات أخرى، فعلى الأقل - في هذه الحالة - يحظر على الشركات الحصول على هذه الخدمة من نفس الشركة المحاسبية (مكتب المراجعة) التي تتولى مراجعة حساباتها.»

وهذا في تقديرنا يدعم ما ينادي به (Bazerman 2002) من منع المراجع من تقديم أي نوع من خدمات غير المراجعة، فلقد وجد (Schmidt 2012) علاقة موجبة بين أتعاب الخدمات الاستشارية وبين نسبة أتعاب الخدمات الاستشارية إلى إجمالي الأتعاب من جهة وبين احتمال قيام المراجع بنشر تعديل نتائج القوائم المالية من جهة أخرى بعد دعاوى قضائية. كما يجادل (Bazerman et al 2002) بأن السياسات لإصلاح مهنة المراجعة يجب أن تقلل من اهتمام المراجع فيما إذا كان العميل سيكون سعيداً بنتائج عملية المراجعة، إذا لم يكن العميل سعيداً بتقرير المراجع فلا نتوقع أن يحصل هذا المراجع على فرصة الحصول على خدمة تقديم خدمات الزكاة والضريبة لهذا العميل. فكما كفلت التنظيمات المهنية وقانون الشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية استقلالاً كافياً للمراجع (لوقا، 1989) الذي لا يرغب في أن تؤثر فيه مجالس إدارة الشركات وإداراتها التنفيذية، فنأمل أن يؤدي قرار منع تقديم خدمات الزكاة والضريبة لإلغاء أي حافز قد يوحد اهتماماً لدى المراجع فيكثر برودة فعل أو انطباع العميل على عمله كمراجع خارجي يصدر رأياً حول عدالة القوائم المالية في تمثيل المركز المالي للوحدة المحاسبية موضوع المراجعة.

فإلى أن يتم البت واتخاذ قرار من قبل الهيئة بشأن عدم السماح لمكاتب المراجعة بتقديم الخدمات الاستشارية الأخرى بما فيها خدمات الزكاة والضريبة، تؤكد هذه الدراسة على أهمية الإفصاح عن أتعاب خدمات المراجعة والخدمات الاستشارية الأخرى، ولقد بين (Anandarajan et al 2008, p.117)، من أن الهدف من الإفصاح عن الأتعاب هو السماح للمستثمر أن يقيم بنفسه فيما إذا كان حصة أتعاب المراجعة إلى أتعاب الخدمات الاستشارية الأخرى تجعل من استقلال المراجع محط سؤال، كما أن الإفصاح عن الأتعاب يساعد الباحثين الأكاديميين المهتمين بدراسة تأثير اعتماد المراجع الخارجي على الأتعاب على استقلاله، حيث إن الدراسات والأبحاث التي عملت في أسواق مال متقدمة تتيح لها الإفصاحات من معرفة الأتعاب (Craswell et al, 2002)، ولقد أوصت دراسة الحميد (1988) والتي طبقت في المملكة العربية السعودية بالإفصاح عن الأتعاب في القوائم المالية، وفي عام 2001 أُلزمت SEC الشركات بالإفصاح عن الأتعاب، مما سيكون سبباً للمملكة العربية السعودية لو أخذت بتوصية الحميد (1988)، وتؤكد الدراسة الحالية على جعل الأتعاب معلومة متاحة للجمهور وذلك بالإفصاح عنها في القوائم المالية، وإذ تحت هذه الدراسة الهيئة على الاستفادة من نتائج الأبحاث والدراسات الأكاديمية وبخاصة التي اتخذت من السوق السعودي ميداناً لها، ولعل إنشاء الهيئة مركزاً إلى الدراسات والبحوث كأحد أجهزة الهيئة يبقى الهيئة على اطلاع على الدراسات والأبحاث في المحاسبة وفي فروع المعرفة الأخرى المرتبطة بالمحاسبة وتؤثر في

عمل الهيئة و المهنة، كما يناط بالمركز عمل الدراسات التي تحتاجها الهيئة أو يتولى اختيار الأكاديميين والباحثين - بناء على معايير مبنية على كفاءة ممن لديهم القدرة على تنفيذ الدراسات التي تحتاجها الهيئة، ومتابعة المشاريع التي تناط بهم.

فبإتاحة بيانات للباحث امتازت الدراسة الحالية بتحليل بيانات مؤرشفة، فإذا ما قورنت ببعض الدراسات المعاصرة (مثل Alehaidan, 2012) والتي درست العلاقة بين أتعاب المراجعة وأتعاب الخدمات الاستشارية الأخرى في المملكة العربية السعودية فإن الدراسة الحالية تمكّنت من تطبيق وتوظيف أساليب إحصائية متقدمة والخروج بنتائج مهمة، إلا أنه يبقى أن بيانات أتعاب الخدمات الاستشارية الأخرى التي تم توفيرها للباحث مجملة وليست مفصلة، فلعل الدراسات المستقبلية تصل إلى بيانات مفصلة عن أتعاب الخدمات الاستشارية الأخرى، مما يتيح دراسة علاقة كل نوع من أنواع الخدمات الاستشارية بأتعاب المراجعة للحكم على جوهرية ومعنوية العلاقة، وكأحد مصادر الحصول على هذه البيانات هو أن يتم استطلاع مكاتب المراجعة بحيث يتم الإفصاح عن أتعاب عملائه سواء أتعاب مراجعة أو خدمات استشارية مفصلة.

التوصيات:

تخلص الدراسة بالتوصيات الآتية:

- منع تقديم خدمات الزكاة والضريبة لعميل المراجعة.
- الإفصاح عن اسم المكتب مقدم الخدمات الاستشارية الأخرى وبخاصة إذا تم تقديم خدمات الزكاة والضريبة من قبل المكتب القائم بمراجعة القوائم المالية.
- يجب على الهيئة الاستفادة من نتائج الأبحاث والدراسات السابقة المتعلقة بالسوق السعودي، لعل قيام الهيئة بإنشاء مركز إلى الدراسات والبحوث يبقياها الهيئة على اطلاع على ما يستجد في المحاسبة وفروع المعرفة الأخرى المرتبطة بها مما يؤثر في عمل الهيئة والمهنة.

المراجع

المراجع العربية:

- أبو الخير، مدثر. جريدة الرياض. العدد 14192 (الخميس 16 ربيع الآخر 1428هـ - 3 مايو 2007م). «قواعد وسلوكيات المهنة تُنتهك في الشركات المتداولة أسهمها في السوق المالية. خبراء لـ «الرياض»: تجاوزات لدى المحاسبين القانونيين بهدف الحصول على عمليات المراجعة بأتعاب مخفضة >http://www.alriyadh.com/246846<

آل عباس، محمد. جريدة الرياض. العدد 14192 (الخميس 16 ربيع الآخر 1428هـ - 3 مايو 2007م). «قواعد وسلوكيات المهنة تُنتهك في الشركات المتداولة أسهمها في السوق المالية. خبراء لـ «الرياض»: تجاوزات لدى المحاسبين القانونيين بهدف الحصول على عمليات المراجعة بأتعاب مخفضة» <http://www.alriyadh.com/246846>

التوجيهي، عبدالرحمن علي محمد. (2009). "دراسة مقارنة لأتعاب المراجعة وأتعاب الخدمات الأخرى التي يقدمها المراجع لعمل المراجعة وللعوامل المؤثرة فيهما: تطبيق على المملكة المتحدة". البحوث المحاسبية. المجلد التاسع، العدد الثاني، 1430 هـ. ص ص 32-9.

الجبوري، فوزية حامد، والعنقري، حسام بن عبد المحسن. (2007). "اتجاه مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية نحو توسيع نطاق خدماتها المهنية : تحليل ميداني مستند إلى مقتضيات نظرية الوكالة". مجلة جامعة الملك عبدالعزيز: الاقتصاد والإدارة، 1427، المجلد 21، عدد 2، ص ص: 219-288.

الحميد، عبد الرحمن إبراهيم (1988) "العوامل التي تؤثر في تحديد أتعاب المراجع القانوني: دراسة ميدانية للشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية"، الإدارة العامة، الرياض: معهد الإدارة العامة، العدد 09، (1409 هـ). ص ص: 71

الحميد، عبد الرحمن إبراهيم (1995) "خصائص جودة المراجعة المالية: دراسة ميدانية للمحيط المهني في المملكة العربية السعودية"، الإدارة العامة، الرياض: معهد الإدارة العامة، العدد 25، (1416 هـ). ص ص 451-405.

الداهمة، سليمان مصطفى. (2006). "المشكلات التي تواجه المحاسبين القانونيين الممارسين في المملكة العربية السعودية: دراسة ميدانية". المجلة العربية للمحاسبة. المجلد التاسع، العدد الأول. ص ص 26-1.

العنقري، حسام عبدالمحسن (1424 هـ) "توسيع نطاق الخدمات المهنية وآثاره على مكاتب المراجعة التي تعمل في المملكة العربية السعودية"، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز: الاقتصاد والإدارة، 151، جدة: جامعة الملك عبدالعزيز. (2-): ص ص: 115، 17،

الشاطري، إيمان حسين، والعنقري، حسام عبدالمحسن (1427 هـ) «انخفاض مستوى أتعاب المراجعة وآثاره على جودة الأداء المهني: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية» مجلة جامعة الملك عبدالعزيز: الاقتصاد والإدارة، المجلد جدة: جامعة الملك عبدالعزيز. - 20، العدد 1، ص ص: 122

جهماني، عمر عيسى حسن، و عجلوني، لما أحمد. (2007). «العوامل المؤثرة في أتعاب التدقيق: دراسة

ميدانية على الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان». البحوث المحاسبية. المجلد الثامن، العدد الثاني. 1428هـ.

راضي، محمد سامي (١٩٩٨ م) ”تحليل العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة، دراسة تطبيقية على جمهورية مصر العربية“، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد الثاني، العدد الأول، ص ص: 33-77.

سالم، صالح سليمان عيد، (2011). أثر الخدمات الأخرى (بخلاف خدمات المراجعة (Non-Audit Services على استقلال المراجع. الملتقى السادس لمكاتب وشركات المحاسبة و المراجعة في دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية. خلال الفترة 4-5 ديسمبر 2011 م بمدينة مسقط بسلطنة عمان. هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس تعاون الخليج العربية.

سالم، صالح سليمان عيد، 2014. «أثر الخدمات الأخرى (بخلاف خدمات المراجعة (Non-Audit Services على استقلال المراجع. المحاسبة والمراجعة في الخليج، نشرة نصف سنوية تصدر عن هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس تعاون الخليج العربية العدد التاسع عشر. ص ص: 43-46.

قواعد سلوك وآداب المهنة الصادرة عن مجلس إدارة الهيئة بعد دراسة مستفيضة قرار برقم 5/3 وتاريخ 27/4/1415هـ الموافق 2/10/1994م

لوقا، عدلي بخيت، (1989)، مدى استقلال مراقب الحسابات في المملكة العربية السعودية، الإدارة العامة، العدد 64، نوفمبر، (1410)، معهد الإدارة العامة.

اللائحة التنفيذية لنظام المحاسبين القانونيين الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/12) وتاريخ 13/5/1412هـ.

نظام الشركات السعودي الصادر بالمرسوم رقم 6 لسنة 1965 مع تعديلاته

نظام المحاسبين القانونيين الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/12) وتاريخ 13/5/1412هـ

محمد، حازم صلاح. (2012). ”أتعاب مكاتب المحابة والمراجعة وتأثيرها على جودة الأداء المهني“. المحاسبة والمراجعة في الخليج، نشرة نصف سنوية تصدر عن هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس تعاون الخليج العربية العدد الحادي عشر. ديسمبر. ص 32.

مطاوع، أحمد كمال. (2011). ”مدخل مقترح لدعم استقلال المراجع الخارجي في ضوء تقييم الاتجاهات البديلة للحد من مشكلة تعارض المصالح.“ المحاسبة والمراجعة في الخليج، نشرة نصف سنوية تصدر عن هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس تعاون الخليج العربية العدد الحادي عشر. أغسطس. ص

ص 24-32.

يماني، عبد الله قاسم (1991) ”دراسة اختباريه لبعض العوامل المهمة المؤثرة في استقلال المراجع الخارجي من وجهة نظر المراجعين والمقرضين ومحلي الاستثمار في المملكة العربية السعودية“، مجلة الإدارة العامة، الرياض: معهد الإدارة العامة،. العدد ٧١، (١٤١٢ هـ)، ص ص: 183-229.

المراجع الأجنبية:

- Allehaidan, I. (2012). “ Do the Prohibition of Non-Audit Services Affects the Audit Quality and Fees? Evidence from Saudi Arabia.” Research Journal of Finance and Accounting. Vol 3, No 10: 33-42
- Anandarajan, A., Kleinman, G., Palmon, D. (2008). Auditor independence revisited: The effects of SOX on auditor independence. International Journal of Disclosure and Governance, 5(2), 112-125.
- Ashbaugh, H. (2004). Ethical Issues Related to the Provision of Audit and Non-Audit Services: Evidence from Academic Research. Journal of Business Ethics, Vol. 52, No. 2,
- Ashbaugh, LaFond, Mayhew (2003) “Do Nonaudit Services Compromise Auditor Independence? Further Evidence” The Accounting Review Vol. 78, No. 3 (Jul., 2003), pp. 611-639
- Bazerman, M.H. (2002) Research in Action: The Impossibility of Auditor Independence. In L.K. Stroh, G.B. Northcraft, & M.A. Neale, Organizational Behavior, Lawrence Erlbaum.
- Bazerman, M.H., Loewenstein, G, and Moore, D.A. (2002). Why Good Accountants Do Bad Audits. Harvard Business Review, November.
- Bazerman, M. H. and Moore, D. A. (2011). Is it Time for Auditor Independence Yet? Accounting, Organizations and Society, 2011, 36, (4-5), 310-312.
- Bogle, J. C. (2002). “Review/books: take of the street.” The Wall Street Journal (Eastern edition). NY: Oct 4. Vol. 240. Iss. 68. pg.W1.
- Brehmer, Thomas. (2013). “Sarbanes-Oxley Fails on Auditor Independence. Accounting Today. 01/01/2013. Avialble at: <http://www.accountingtoday.com/ato_issues/27_1/Sarbanes-Oxley-fails-on-auditor-independence-65090-1.html#Login last visit 9/9/2015>
- Canning, M., and Gwilliam, D. (1999). Non-audit services and auditor independence: Some evidence from Ireland. European Accounting Review, 8(3), 401-419.
- Cottell, P. G and Perlin, T. M. (1990). “Accounting ethics (1st ed.)” Connecticut NY: Quorum Books.
- Craswell A., Stokes, D. and Laughton J (2002). “Auditor independence and fee

- dependence.” *Journal of Accounting and Economics*. June. 33(2): 253–275
- DeFond, M. L., Raghunandan, K. and Subramanyam, K.R. (2002), Do Non–Audit Service Fees Impair Auditor Independence? Evidence from Going Concern Audit Opinions. *Journal of Accounting Research*, 40: 1247–1274.
- Fisher, L. (2003) “Special Report: FTSE 100 auditor fees surveys–Companies cut back buying consultancy from auditors.” *Accountancy*. London: Sep. Vol.132. Iss. 1321, pg.30.
- Frankel, Johnson, and Nelson (2002). “The Relation between Auditors’ Fees for Nonaudit Services and Earnings Management. *The Accounting Review*, Vol. 77, Supplement: Quality of Earnings Conference (2002),pp. 71-105
- Garson, G. D. (2013). “Longitudinal Analysis.” Kindle version provided through Amazon. Asheboro, NC: Statistical Associates Publishing.
- Köhler, Annette G. and Ratzinger-Sakel, Nicole V. S. (2011). “Audit and Non-audit Fees in Germany – Impact of Audit Market Characteristics.
- Moore, D., Tetlock, P., Tanlu, L., and Bazerman, M.H. (2006). Conflicts of interest and the case of auditor independence: Moral seduction and strategic issue cycling. *Academy of Management Review*, 31(1), 1-20.
- Quick, R., and Warming-Rasmussen, B. (2005). The impact of MAS on perceived auditor independence–some evidence from Denmark. In *Accounting Forum*. June. Vol. 29, No. 2, pp. 137-168.
- Schmidt J. J. (2012) Perceived Auditor Independence and Audit Litigation: The Role of Nonaudit Services Fees. *The Accounting Review*: May 2012, Vol. 87, No. 3, pp. 1033-1065.
- SECURITIES AND EXCHANGE COMMISSION (SEC). (2001). Revision of the Commission’s Auditor Independence Requirements. [Available <http://www.sec.gov/rules/final/33-7919.htm> last date of access 10/5/2014]
- Tech-Heang, L. and Ali, A. M.(2008). The evolution of auditing: an analysis of the historical development.” *Journal of Modern Accounting and Auditing*. December. Vol4. Iss. 12: 1-8.
- Wolfman, B. (2002). “Auditors: Stick to your auditing.” *AFP Exchange*. Sep/Ort. Vol. 22. Iss. 5. P.96