



الجمهورية العربية السورية

جامعة دمشق

كلية الاقتصاد

قسم المحاسبة

الخدمات الاستشارية وأثرها على

استقلالية مدقق الحسابات الخارجي في سورية

" دراسة ميدانية "

**Advisory Services and its Impact on
the Independence of the External Auditor in Syria
" A Field Study "**

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في تدقيق الحسابات

إعداد

أحمد محمد سعيد عرموش

إشراف

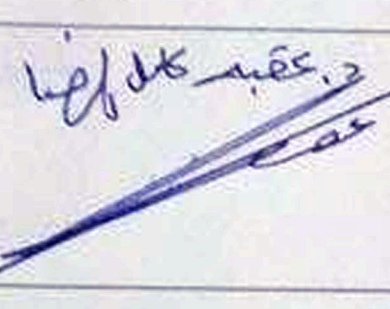
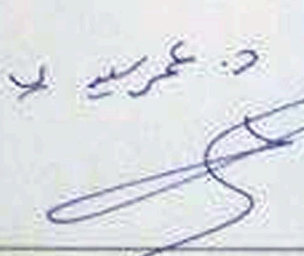
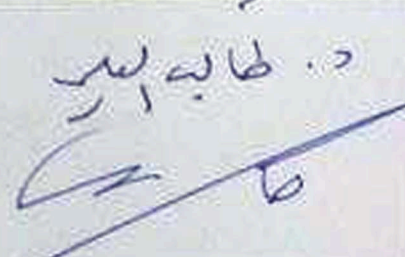
د. عمر سيدي

2016

قرار لجنة الحكم

نوقشت هذه الرسالة وعنوانها: الخدمات الاستشارية وأثرها على استقلالية مدقق الحسابات الخارجي في سورية "دراسة ميدانية"

وأجيزت بتاريخ 23\5\2016 من قبل لجنة الحكم المؤلفة من السادة:

الاسم	الصفة	التوقيع
الدكتور عقبة الرضا، الأستاذ المساعد في قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد - جامعة دمشق	عضواً	
الدكتور عمر سيدي، المدرس في قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد - جامعة دمشق	عضواً ومشرفاً	
الدكتور طالب العلي، المدرس في قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد - جامعة دمشق	عضواً	

إقرار

أنا الطالب أحمد محمد سعيد عرموش

أصرح بأن هذا البحث هو من إنجازي، ولم يسبق أن نشر من قبلي، أو من قبل باحثين آخرين.

دمشق 5\6\2016

اسم الطالب

أحمد عرموش

شكر وتقدير

بعد أن وفقت لإتمام هذه الرسالة، فإنه من بالغ سروري أن أتقدم بخالص الشكر وعظيم الامتنان إلى أستاذي الدكتور عمر سيدي الذي تفضل مشكوراً بالإشراف على هذه الرسالة وعلى متابعته المستمرة وتوجيهاته الدائمة وملاحظاته القيّمة التي ساهمت في إنجاز هذه الرسالة العلمية، فقد وجهني وأرشدني وساعدني، ولم يبخل علي بوقته وجهده، فكان له الفضل الكبير والبصمة الواضحة.

كما أتقدم بعميق الشكر والتقدير إلى جميع السادة أعضاء الهيئة التدريسية في قسم المحاسبة على توجيهاتهم القيّمة ونصائحهم المفيدة التي ساهمت في إنجاز هذه الرسالة.

بالإضافة لكل من ساعدني ودعمني ولكافة أصدقائي وزملائي لما أحاطوني به من رعاية وتشجيع.

لكم جميعاً

أدين بواجب الشكر والوفاء

والله ولي التوفيق

الباحث

الإهداء

إلى الذين لولاهم ما وجدت ذاتي

إلى الذين أتمنى أن لا أخيب أملهم بي

إلى من لا أستطيع مكافأتهم مهما طال الزمن

والذي العزيزان

إلى من ينبض بحبهم قلبي

إلى الدم الذي يجري في عروقي

إخوتي الأعزاء

إلى زملائي وأصدقائي وإلى كل الذين قدموا لي الدعم المعنوي والعلمي في جميع مراحل دراستي.

إليهم جميعاً

أهدي هذا الجهد المتواضع عرفاناً بالجميل ووعداً بالمزيد.

الخدمات الاستشارية وأثرها على استقلالية مدقق الحسابات الخارجي في سورية

"دراسة ميدانية"

إشراف

إعداد

د. عمر سيدي

أحمد عرموش

مستخلص الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز الخدمات الاستشارية التي تقدمها مكاتب التدقيق وبيان أثرها على استقلالية مدقق الحسابات الخارجي في سورية، ولتحقيق أهداف هذه الدراسة قام الباحث بإعداد استبانة شملت (33) سؤالاً، وتم توزيعها على عينة من المزاولين لمهنة التدقيق لدى مكاتب التدقيق السورية. إذ بلغ عددهم (211) مدققاً، وقد تم تحليل بيانات الدراسة بواسطة برنامج الحزمة الإحصائية (SPSS).

وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

1. يؤثر تقديم الخدمات الاستشارية لعملاء التدقيق سلباً على استقلالية المدقق الظاهرية في سورية، وذلك لأن مدقق الحسابات يقدم الخدمات الاستشارية للشركات غير المساهمة ولفترات مالية متتالية بالإضافة إلى ارتفاع أتعابه من الخدمات الاستشارية مقارنة مع إجمالي إيراداته.
 2. يؤثر تقديم الخدمات الاستشارية لعملاء التدقيق سلباً على استقلالية المدقق الذهنية في سورية، وذلك لأن مدقق الحسابات يخضع لعوامل التأييد، والتآلف، والمضايقة، والمصلحة الشخصية، والتدقيق الذاتي.
- وتوصلت الدراسة إلى عدة مقترحات بناءً على النتائج السابقة أهمها:

1. ضرورة قيام مجلس المحاسبة والتدقيق في سورية بالعمل على وضع قائمة بالخدمات الاستشارية التي يمنع مدقق الحسابات من تقديمها لعميل التدقيق، وتحديد الخدمات الاستشارية المسموح لمدقق الحسابات القيام بها.
2. إقناع مكاتب التدقيق بضرورة التخصص المهني لزيادة الكفاءة المهنية في تقديم الخدمات الاستشارية.
3. ضرورة الإفصاح عن أتعاب الخدمات الاستشارية بشكل مستقل عن أتعاب خدمات التدقيق في البيانات المالية لمكتب التدقيق.

قائمة المحتويات

الصفحة	الموضوع
أ	قرار لجنة الحكم
ب	إقرار
ج	شكر وتقدير
د	الإهداء
هـ	مستخلص باللغة العربية
و	قائمة المحتويات
ح	قائمة الجداول
ط	قائمة الأشكال
ط	قائمة بالاختصارات المستخدمة باللغة الانكليزية
	المقدمة
2	1- تمهيد
3	2- مشكلة الدراسة
3	3- الدراسات السابقة
10	4- ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة
10	5- أهمية الدراسة
11	6- أهداف الدراسة
11	7- فرضيات الدراسة
11	8- انموذج الدراسة
12	9- صعوبات الدراسة ومحدداتها
	الفصل الأول: الخدمات الاستشارية التي تقدمها مكاتب التدقيق لعملائها
14	المبحث الأول: العوامل التي ساهمت في تطوير الخدمات الاستشارية
14	1-1-1 تمهيد
14	2-1-1 مفهوم الخدمات الاستشارية وأركانها
16	3-1-1 خصائص الخدمات الاستشارية ومقوماتها الأساسية
17	4-1-1 التمييز بين الخدمات الاستشارية والتدقيق المالي والتدقيق الإداري
19	5-1-1 العوامل التي ساهمت في ظهور الخدمات الاستشارية واتساع نطاقها
19	1-5-1-1 العوامل التي دفعت منشآت العملاء إلى الاستعانة بمكاتب التدقيق من أجل الحصول على الخدمات الاستشارية
21	2-5-1-1 العوامل التي دفعت مكاتب التدقيق لتقديم الخدمات الاستشارية لعملائها
22	6-1-1 أنواع الخدمات الاستشارية التي تقدمها مكاتب التدقيق لعملائها
27	7-1-1 أهمية تقديم الخدمات الاستشارية الإدارية إلى منشآت العملاء

28	المبحث الثاني: علاقة أتعاب الخدمات الاستشارية بأتعاب مدقق الحسابات الخارجي
28	1-2-1 تمهيد
28	2-2-1 التمييز بين أتعاب خدمات التدقيق وأتعاب الخدمات الاستشارية
29	3-2-1 طرق تحديد أتعاب مدقق الحسابات الخارجي
29	4-2-1 العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مدقق الحسابات الخارجي
30	1-4-2-1 العوامل المرتبطة بالمنشأة الخاضعة للتدقيق
31	2-4-2-1 العوامل المرتبطة بمدقق الحسابات الخارجي
32	3-4-2-1 العوامل المرتبطة بالتعاقد بين مدقق الحسابات والمنشأة الخاضعة للتدقيق
33	5-2-1 أثر أتعاب الخدمات الاستشارية على الأتعاب المهنية لمدقق الحسابات الخارجي
	الفصل الثاني : الأثر المتبادل بين تقديم الخدمات الاستشارية واستقلالية مدقق الحسابات الخارجي
36	المبحث الأول: مفهوم وأهمية استقلالية مدقق الحسابات الخارجي
36	1-1-2 تمهيد
36	2-1-2 تعريف استقلالية مدقق الحسابات الخارجي
38	3-1-2 عناصر استقلالية مدقق الحسابات الخارجي
38	1-3-1-2 الاستقلالية الظاهرية
39	2-3-1-2 الاستقلالية الذهنية
40	4-1-2 أهمية استقلالية مدقق الحسابات الخارجي
41	5-1-2 أبعاد استقلالية مدقق الحسابات الخارجي
42	1-5-1-2 الاستقلالية في مجال إعداد برنامج التدقيق
42	2-5-1-2 الاستقلالية في مجال الفحص
42	3-5-1-2 الاستقلالية في مجال إعداد التقرير
43	6-1-2 تهديدات استقلالية مدقق الحسابات الخارجي
45	المبحث الثاني: استقلالية مدقق الحسابات الخارجي عند تقديمه للخدمات الاستشارية
45	1-2-2 تمهيد
45	2-2-2 طبيعة العلاقة بين الخدمات الاستشارية واستقلالية مدقق الحسابات الخارجي
46	1-2-2-2 الآراء المؤيدة لتقديم مدقق الحسابات الخارجي للخدمات الاستشارية
47	2-2-2-2 الآراء المعارضة لتقديم مدقق الحسابات الخارجي للخدمات الاستشارية
49	3-2-3 موقف المنظمات المهنية من تقديم مدقق الحسابات للخدمات الاستشارية
51	4-2-3 الإجراءات الوقائية لحماية استقلالية مدقق الحسابات عند تقديمه للخدمات الاستشارية
	الفصل الثالث: الدراسة الميدانية
62	المبحث الأول: واقع الخدمات الاستشارية واستقلالية مدقق الحسابات في الجمهورية العربية السورية
62	1-1-3 تمهيد
63	2-1-3 واقع الخدمات الاستشارية المقدمة من قبل مدقق الحسابات في التشريعات والقوانين السورية
64	3-1-3 واقع استقلالية مدقق الحسابات في التشريعات والقوانين السورية

70	المبحث الثاني: أساليب جمع وتحليل البيانات واختبار الفرضيات
70	2-2-3 منهجية الدراسة
70	3-2-3 مجتمع وعينة الدراسة
71	4-2-3 أداة جمع البيانات
72	5-2-3 صدق أداة الدراسة
72	6-2-3 ثبات أداة الدراسة
73	7-2-3 اختبار توزيع البيانات
74	8-2-3 الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات
75	9-2-3 خصائص عينة الدراسة
79	10-2-3 اختبار فرضيات الدراسة
	الخاتمة
86	1- النتائج
86	2- المقترحات
	المصادر
88	1- المصادر باللغة العربية
90	2- المصادر باللغة الانكليزية
	الملحق
93	قائمة الاستبانة
97	Abstract

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
1	أوجه الاختلاف بين التدقيق المالي والإداري والخدمات الاستشارية	18
2	أنواع الخدمات الاستشارية لمدقق الحسابات حسب كل (AICPA)، (SEC)، (IFAC)، (APB)، (EU)	23
3	أنواع الخدمات الاستشارية حسب تصنيف الباحث	24
4	نسب الأتعاب التي تحصل عليها مكاتب التدقيق الأربعة الكبار في الولايات المتحدة الأمريكية من أنواع الخدمات المختلفة التي تقدمها	33
5	العينة المستهدفة ودرجة الاستجابة الفعلية لمدققي الحسابات	71
6	الصيغة الكمية المستخدمة في تحويل الإجابات الوصفية	72
7	قيمة معامل ألفا كرونباخ لكل محور من محاور الدراسة	73
8	اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات	73
9	توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي	75

75	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	10
76	توزيع أفراد العينة حسب الشهادة المهنية الأخرى	11
76	توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة	12
77	توزيع أفراد العينة حسب المركز الوظيفي	13
77	توزيع أفراد العينة حسب تقديم الخدمات الاستشارية لعملاء التدقيق	14
78	توزيع أفراد العينة حسب الخدمات الاستشارية التي قدمتها لعملاء التدقيق	15
78	توزيع أفراد العينة حسب حصولهم على دورات تدريبية	16
79	نتائج الإحصاءات الوصفية لإجابات أفراد العينة على عبارات الفرضية الفرعية الأولى	17
81	نتائج الإحصائيات الوصفية واختبار t test للفرضية الفرعية الأولى	18
82	نتائج الإحصاءات الوصفية لإجابات أفراد العينة على عبارات الفرضية الفرعية الثانية	19
83	نتائج الإحصائيات الوصفية واختبار t test للفرضية الفرعية الثانية	20
84	نتائج الإحصائيات الوصفية واختبار t test للفرضية الرئيسية	21

قائمة الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
1	انموذج الدراسة	11
2	خصائص الخدمات الاستشارية	17

قائمة بالاختصارات المستخدمة باللغة الانكليزية

المعنى باللغة العربية	الاختصار	المعنى باللغة الانكليزية
المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين	AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
هيئة الأوراق المالية الأمريكية	SEC	Security Exchange Committee
الاتحاد الدولي للمحاسبين	IFAC	International Federation of Accountants
مجلس ممارسات التدقيق	APB	Auditing Practices Board

المقدمة

- 1- تمهيد
- 2- مشكلة الدراسة
- 3- الدراسات السابقة
- 4- ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة
- 5- أهمية الدراسة
- 6- أهداف الدراسة
- 7- فرضيات الدراسة
- 8- انموذج الدراسة
- 9- صعوبات الدراسة ومحدداتها

المقدمة

1- تمهيد

تلعب مهنة التدقيق دوراً هاماً في الحياة الاقتصادية لما يضيفه تقرير مدقق الحسابات من ثقة وأمان على البيانات المالية في إعطاء تأكيد منطقي معقول للأطراف الخارجية المستفيدة من عملية التدقيق بأن البيانات المالية التي تم تدقيقها صادقة وعادلة وتم إعدادها بشكل صحيح.

وما زالت مهنة التدقيق تواجه تحديات كثيرة ظهرت نتيجة للعديد من المتغيرات الداخلية والخارجية والتي منها نمو وازدهار الأسواق المالية العالمية، وزيادة الشركات الدولية المتعددة الجنسية، وزيادة حدة المنافسة بين مكاتب التدقيق، وتوسع وتعدد طبيعة أعمال المنشآت، وزيادة الوعي بأهمية البيانات والتقارير المالية والتوقعات العالية من كافة الأطراف المستفيدة.

وقد أدى ذلك كله إلى توجه مكاتب التدقيق إلى تغيير طبيعة ومكونات ووظائف خدماتها استجابة للظروف المحيطة بها ولتدعيم قدرتها على الاستمرارية والمنافسة في سوق التدقيق. فقد قامت بتنويع خدماتها المهنية فلم تعد تقتصر على خدمات التدقيق التقليدية، وإنما اتسع نطاقها لتقدم خدمات استشارية مثل خدمات تصميم وتنفيذ نظم المعلومات المالية، وخدمات استشارية مالية وإدارية وضريبية والقيام بإعداد دراسات الجدوى الاقتصادية، والمساعدة في تصفية الشركات، أو عملية الاندماج فيما بينها، واختيار وتعيين موظفين جدد (الجفري والعنقري، 2007، 221).

حتى أصبحت أتعاب مكاتب التدقيق من الخدمات الاستشارية أعلى بكثير من أتعاب خدمات التدقيق وقد أدى ذلك إلى الاعتقاد بأن تقديم خدمات استشارية لعملاء التدقيق لديها القدرة على أن تمس استقلالية وموضوعية مدقق الحسابات.

وأجري العديد من الدراسات لمعرفة أثر الخدمات الاستشارية على استقلالية مدقق الحسابات الخارجي نظراً لاعتبار استقلالية المدقق هي الركيزة الأساسية والضرورية أمام مستخدمي البيانات المالية ومتخذي القرارات للوثوق بأن البيانات المالية المدققة هي جديرة بالثقة وأن تقرير المدقق عادل وصادق.

وبالتالي نجد أن مهنة التدقيق تسعى دائماً إلى تأكيد استقلالية مدقق الحسابات باعتبارها الركن الأساسي للثقة بمدقق الحسابات وبسمعة المهنة.

2- مشكلة الدراسة:

شهدت مهنة التدقيق في سورية انتشاراً واسعاً خلال السنوات الماضية من خلال زيادة عدد مكاتب التدقيق أو عدد العاملين بها وذلك نتيجة الزيادة التي طرأت على عدد الشركات المساهمة. فزادت حدة المنافسة بين مكاتب التدقيق المحلية ومن أجل مواجهة المنافسة والمحافظة على سمعة مكاتب التدقيق توجهت تلك المكاتب نحو تقديم الخدمات الاستشارية لعملائها، وقد أدى ذلك إلى الاعتقاد بأن تقديم خدمات استشارية لعملاء التدقيق يؤثر سلباً على استقلالية المدقق وذلك لأنه لا يوجد تحديد واضح للدور الذي يؤديه مدقق الحسابات في تقديم الخدمات الاستشارية باعتبار أن استقلالية المدقق هي أهم سمة يجب أن تتوفر في مدقق الحسابات بل هي السبب الأساسي الذي تقوم عليه مهنة التدقيق والسبب الرئيسي في وجودها.

مما تقدم يمكن صياغة مشكلة الدراسة في محاولة الإجابة على التساؤل التالي:

هل تتأثر استقلالية مدقق الحسابات الخارجي عند تقديمه للخدمات الاستشارية لعملاء التدقيق؟

3- الدراسات السابقة:

حظي موضوع استقلالية المدقق باهتمام العديد من الدراسات والأبحاث والنشرات المهنية المعدة من قبل الباحثين والمهتمين والمنظمات المهنية المختصة، وذلك نظراً لأهمية استقلالية المدقق ودورها في استمرارية المهنة وبقائها وازدهارها. وفيما يلي عرض لأهم الدراسات والأبحاث التي تناولت موضوع الدراسة:

3-1 دراسة الجفري والعنقري (2007) بعنوان " اتجاه مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية نحو توسيع نطاق خدماتها المهنية: تحليل ميداني مستند إلى مقتضيات نظرية الوكالة "

هدفت هذه الدراسة إلى الكشف عن دوافع اتجاه مكاتب التدقيق في المملكة العربية السعودية نحو توسيع خدماتها المهنية لتشمل تنوع واسع في الخدمات الاستشارية والتي تتضمن خدمات استشارية مالية وإدارية واقتصادية وتقنية إلى جانب خدمات التدقيق وذلك بالاستناد إلى روابط العرض والطلب للسوق السعودي. كما تناولت هذه الدراسة آثار تقديم تلك الخدمات إلى عميل التدقيق على استقلالية المدقق. واعتمد الباحثان في إجراء الدراسة الميدانية على تقسيم العينة إلى طرفين، يمثل الطرف الأول مكاتب التدقيق (جانب العرض)، ويمثل الطرف الثاني المستفيدون من خدمات مكاتب التدقيق (جانب الطلب).

وتشير نتائج الدراسة الميدانية إلى اتفاق طرفي عينة الدراسة على أن ظروف المحيط المهني في المملكة العربية السعودية وما يشهده من مشاكل وتحديات، وزيادة الحاجة إلى الخدمات المهنية الاستشارية وارتفاع مستوى الطلب عليها ساهم في اتجاه مكاتب التدقيق نحو توسيع وتنويع خدماتها المهنية.

كذلك تشير النتائج إلى أن تقديم مكاتب التدقيق تلك الخدمات إلى عميل التدقيق له تأثير محدود على استقلالية المدقق.

2-3 دراسة قريط (2008) بعنوان " الخدمات الاستشارية وأثرها على حياد المدقق في الأردن "

هدفت هذه الدراسة لمعرفة مدى استقلالية مدقق الحسابات الخارجي في الأردن عند تقديمه للخدمات الاستشارية لعملاء التدقيق استناداً إلى عينة مكونة من (10) مكاتب تدقيق في الأردن. وقد توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها:

أ. تمثل أتعاب مدققي الحسابات الناجمة عن تقديم الخدمات الاستشارية جزءاً مهماً من إجمالي دخولهم السنوية.

ب. يرافق تقديم مدققي الحسابات للخدمات الاستشارية قيامهم بتقديم خدمات التدقيق أيضاً.

ج. قيام مكاتب التدقيق بتقديم خدمات التدقيق خلال فترات مالية طويلة ومنتتالية بالتزامن مع تقديمهم للخدمات الاستشارية. وبالتالي تقديم الخدمات الاستشارية إلى جانب خدمات التدقيق يؤثر في حيادية مدقق الحسابات الأردني.

3-3 دراسة الرفاعي (2008) بعنوان " دراسة أثر الخدمات الأخرى لمراجع الحسابات على جودة المعلومات المحاسبية "

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى تأثير الخدمات الاستشارية على جودة المعلومات المحاسبية في سورية. ولقد توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها:

أ. تؤثر ظروف وتحديات ومشاكل المحيط المهني في سورية على توجه المدققين لتقديم الخدمات الاستشارية منها تطور المنشآت وتوسع مجالاتها المالية والإدارية والمحاسبية، وطلب العملاء المتزايد على تقديم المدقق للخدمات الاستشارية، والمنافسة بين مكاتب التدقيق للحصول على العملاء.

ب. يؤثر تقديم المدقق للخدمات الاستشارية مع خدمة التدقيق في سورية سلباً على جودة المعلومات وبالتالي يؤثر تقديم المدقق للخدمات الاستشارية والضريبية مع خدمة التدقيق في سورية سلباً على ملائمة ومصداقية المعلومات المحاسبية.

4-3 دراسة الشعار(2011) بعنوان " أثر الأتعاب التي يتقاضاها المدقق الخارجي في الأردن عن الخدمات الاستشارية على المتطلبات الأخلاقية لجودة التدقيق المحددة بموجب معيار التدقيق الدولي رقم (1)"

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أثر الأتعاب التي يتقاضاها المدقق الخارجي في الأردن عن الخدمات الاستشارية على المتطلبات الأخلاقية لجودة التدقيق المحددة بموجب معيار التدقيق الدولي رقم (1) استناداً إلى عينة عشوائية من مدققي الحسابات والمدراء الماليين.

وتشير نتائج الدراسة إلى وجود أثر كبير للأتعاب التي يتقاضاها المدقق الخارجي في الأردن عن الخدمات الاستشارية المالية والإدارية على المتطلبات الأخلاقية لجودة التدقيق.

5-3 دراسة Ebimobowei (2011) بعنوان

"Non – Audit Services and the Impairment of Auditors' Independence: A Further Examination"

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة تأثير تقديم الخدمات الاستشارية على استقلالية مدقق الحسابات. وهي دراسة وصفية أجريت في نيجيريا.

وتشير نتائج الدراسة إلى أن تقديم الخدمات الاستشارية من قبل مدقق حسابات تضعف من استقلاليته.

6-3 دراسة Adeyeml and Olowookere (2012) بعنوان

"Non-Audit Services and Auditor Independence – Investors' Perspective in Nigeria"

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة تأثير التقديم المشترك لخدمات التدقيق والخدمات الاستشارية على استقلالية مدقق الحسابات حيث تشمل كلاً من الاستقلالية الظاهرية والذهنية في نيجيريا.

وتشير نتائج الدراسة إلى أن تقديم الخدمات الاستشارية يؤثر بشكل كبير على إدراك المستثمرين بشأن استقلالية المدقق. حيث أن التهديد المتوقع على الاستقلالية الظاهرية يزداد مع زيادة الأتعاب المستحقة وبالتالي زيادة التحذير للمصلحة الشخصية عن طريق تقديم المزيد من الخدمات الاستشارية للعميل، ويزداد الاعتماد المالي للمدقق على عميله وبالتالي تضعف استقلاليته الذهنية.

7-3 دراسة Kohler and Sakel (2012) بعنوان

"Audit and Non-Audit Fees in Germany – The Impact of Audit Market Characteristics"

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة تأثير خصائص السوق الألمانية على أتعاب خدمات التدقيق وأتعاب الخدمات الاستشارية استناداً إلى عينة من البيانات المتاحة للشركات المطالبة بالإفصاح عن أتعاب خدمات التدقيق وأتعاب الخدمات الاستشارية للسنوات المالية خلال الفترة المالية الواقعة بين 2005-2007.

وتشير نتائج الدراسة إلى عدم وجود علاقة بين أتعاب خدمات التدقيق وأتعاب الخدمات الاستشارية، مما يوحي بأن أتعاب خدمات التدقيق وأتعاب الخدمات الاستشارية في ألمانيا لا تشير إلى أي ضعف في استقلالية مدقق الحسابات.

8-3 دراسة Sawan et al (2013) بعنوان

" Perceptions of Auditing and the Provision of Non-Audit Services: Case Study in Libya"

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى تأثير تقديم الخدمات الاستشارية على جودة التدقيق استناداً إلى عينة مكونة من (147) شركة نفط ليبية و (300) مكتب تدقيق ليبي.

وتشير نتائج الدراسة إلى أن تقديم الخدمات الاستشارية لعملاء التدقيق تعطي المدقق معرفة شاملة عن العميل وبالتالي تحسن من استقلالية التدقيق لأنها توفر للمدقق أفضل معرفة عن منشأة العميل من خلال انتشار المعرفة، فهو يستطيع الحصول على خبرة أوسع عن صناعة العميل، وكذلك تمكنه من الحصول على معلومات أفضل حول النظام المحاسبي للعميل وبالتالي يستفيد المدقق من اقتصاديات العمل، ويمكن أن تعزز أيضاً من احتمال اكتشاف المشاكل والأخطاء وبالتالي تزيد من جودة التدقيق.

9-3 دراسة Malek and Saidin (2013) بعنوان

"Audit Services Fee, Non-Audit Services and the Reliability of Earnings"

هدفت هذه الدراسة لمعرفة مدى تأثير أتعاب خدمات التدقيق والخدمات الاستشارية على عدم موثوقية المستثمرين على أتعاب المدققين استناداً إلى بيانات عينة مكونة من (270) شركة ماليزية حيث هناك إلزامية الإفصاح عن أتعاب خدمات التدقيق والخدمات الاستشارية.

وتشير نتائج الدراسة إلى أن المستثمرين وضعوا ثقة أقل بشأن القوائم المالية التي تم تدقيقها من قبل المدققين الذين تلقوا أتعاب عالية من الجهة الخاضعة للتدقيق وذلك لأن المستثمرين يعتقدون أن هذه الأتعاب العالية المدفوعة للمدققين هي شكل من أشكال الضغط عليهم للمساس باستقلاليتهم.

كما أن المستثمرين ينظرون إلى إجمالي الأتعاب المدفوعة إلى المدققين سواء كانت خدمات تدقيق أو خدمات استشارية ولا يقومون بالفصل فيما بينها.

10-3 دراسة Javidi (2013) بعنوان

" The Effect of Non-Audit Services on Auditor Independence and Auditor Knowledge: From The Standpoint of Investors"

هدفت هذه الدراسة لمعرفة تأثير الخدمات الاستشارية على أحكام المستثمرين بشأن استقلالية مدقق الحسابات ومعرفته بطبيعة ونشاط العمل استناداً إلى عينة مكونة من (125) مستثمر في طهران.

وتشير نتائج الدراسة إلى أنه من وجهة نظر المستثمرين عندما يقوم مدقق الحسابات بتقديم خدمات استشارية للعميل ستضعف استقلاليته. كما أظهرت النتائج بأن المنشأة تتأثر بشكل إيجابي من خلال تقديم الخدمات الاستشارية من قبل مدقق حسابات يمتلك المعرفة بطبيعة ونشاط العمل.

11-3 دراسة Wang and Hay (2013) بعنوان

"Auditor Independence in New Zealand :Further evidence on the Role of Non-Audit Services"

هدفت هذه الدراسة لمعرفة ما إذا كانت هناك علاقة بين تقديم الخدمات الاستشارية وفقدان استقلالية المدقق استناداً إلى عينة مكونة من (99) شركة في نيوزيلندا.

وتشير نتائج الدراسة إلى أن التقديم المشترك لخدمات التدقيق والخدمات الاستشارية لا تنال من استقلالية مدقق الحسابات ومع ذلك هناك بعض الأدلة على أن مكاتب التدقيق غير الأربعة الكبار هي أكثر تردداً في تعديل رأي التدقيق عند استلامهم أتعاب عالية من الخدمات الاستشارية بالمقارنة مع أتعاب خدمات التدقيق، وأكثر ميلاً لإصدار آراء نظيفة، وهذا يشير إلى أن مكاتب التدقيق الصغيرة هي أكثر عرضة للخضوع لضغوط من قبل إدارة العميل، وإصدار آراء تدقيق نظيفة من أجل الاستمرار في تقديم الخدمات الاستشارية، وهذا يقدم دليلاً على أن تقديم الخدمات الاستشارية قد يضعف استقلالية مدقق الحسابات فيما يتعلق بالحكم النهائي على التدقيق.

12-3 دراسة Johari et al (2013) بعنوان

"Auditors' Independence, Experience and Ethical Judgments :the case of Malaysia"

هدفت هذه الدراسة إلى تقديم أدلة فيما يتعلق بثلاثة أنواع من التهديدات المحتملة لاستقلالية المدقق وهي تهديد المصالح الشخصية من خلال الاعتماد على الأتعاب، وتهديد الألفة من خلال علاقة التوظيف، وتهديد التدقيق الذاتي من خلال تقديم الخدمات الاستشارية من أجل مراقبة آثارها المباشرة وغير المباشرة على أحكام مدقق الحسابات الأخلاقية استناداً إلى عينة مكونة من (184) مكتب تدقيق في ماليزيا.

وتشير نتائج الدراسة إلى أن جميع تهديدات الاستقلالية تحت الدراسة توفر تأثير إيجابي كبير على الأحكام الأخلاقية لمدقق الحسابات. أي أنه على الصعيد الإداري يتجه المدقق لتقديم تنازلات لاستقلالته وهذا بدوره سيؤدي إلى خفض الاعتبار الأخلاقي.

13-3 دراسة Krauss and Zülch (2013) بعنوان

"Non-Audit Services and Audit Quality: Blessing or Curse?"

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة ما إذا كانت جودة التدقيق ترتبط مع تقديم الخدمات الاستشارية من قبل مدقق الحسابات استناداً إلى عينة من الشركات الكبرى المدرجة في البورصة الألمانية خلال الفترة المالية الواقعة بين 2004-2011.

وتشير نتائج الدراسة إلى أن إجمالي أتعاب الخدمات الاستشارية بشكل عام وأتعاب خدمات التدقيق ترتبط سلباً مع جودة التدقيق، حيث أن أتعاب الخدمات الاستشارية هي عامل مهم فيما يتعلق باستقلالية مدقق الحسابات. أي أن تقديم الخدمات الاستشارية بشكل عام والخدمات المتعلقة بتدقيق الحسابات على وجه الخصوص خلق الاعتماد الاقتصادي بين المدقق وعميله. نتيجة لمثل هذا الاعتماد يكسب العميل المزيد من الفرص لإجراء إدارة الأرباح الانتهازية.

كما أن النتائج تدل على أن تقديم الخدمات الاستشارية من قبل مدقق الحسابات لا يؤدي إلى معرفة كبيرة للآثار غير المباشرة للمعرفة والتي يمكن أن تؤدي إلى زيادة قدرة مدقق الحسابات للكشف عن الممارسات المحاسبية غير الملائمة والتي تعوض تماماً الآثار السلبية لاستقلالية المدقق.

14-3 دراسة Svanström (2013) بعنوان

" Non-Audit Services and Audit Quality: evidence from Private Firms"

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة العلاقة بين جودة التدقيق وتقديم الخدمات الاستشارية استناداً إلى عينة مكونة من (420) شركة خاصة في السويد.

وتشير نتائج الدراسة إلى أن جودة التدقيق ترتبط بشكل إيجابي مع تقديم الخدمات الاستشارية لذلك أن التقديم المشترك لخدمات التدقيق والخدمات الاستشارية لا يؤدي بالضرورة إلى إضعاف استقلالية المدقق.

15-3 دراسة Martinez and Moraes (2014) بعنوان

"Association Between Independent Auditor Fees and Firm Value :A study of Brazilian Public Companies"

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة العلاقة بين أتعاب خدمات التدقيق وأتعاب الخدمات الاستشارية وبين القيمة السوقية والقيمة الدفترية للمنشأة الخاضعة للتدقيق استناداً إلى عينة من الشركات البرازيلية خلال الفترة المالية الواقعة بين 2009 - 2011.

وتشير نتائج الدراسة إلى أهمية العلاقة بين القيمة السوقية والقيمة الدفترية وأتعاب خدمات التدقيق وأتعاب الخدمات الاستشارية، فعندما تتفق المنشآت أكثر على خدمات التدقيق سيؤدي إلى تأثير إيجابي على النسبة بين القيمة السوقية والقيمة الدفترية.

وعندما تتفق المنشآت أكثر على الخدمات الاستشارية سيؤدي إلى تأثير سلبي على النسبة بين القيمة السوقية والقيمة الدفترية للمنشأة الخاضعة للتدقيق وبالتالي التعاقد على الخدمات الاستشارية يؤدي إلى فقدان الاستقلالية لأن المدقق سيكون أكثر تردداً في الإفصاح عن مخالفات الممارسات المحاسبية خوفاً من فقدان إيرادات الخدمات الاستشارية.

16-3 دراسة Ciconte et al (2014) بعنوان

"Non-Audit Services and Improvements In Clients' Operating Performance and Risk Management"

هدفت هذه الدراسة لمعرفة ما إذا كان التقديم المشترك لخدمات التدقيق والخدمات الاستشارية يوفر منفعة اقتصادية للعميل استناداً إلى عينة من الشركات في فلوريدا بعد صدور قانون Sarbanes Oxley.

وتشير نتائج الدراسة إلى أن التقديم المشترك لخدمات التدقيق والخدمات الاستشارية يؤدي إلى توفير منفعة اقتصادية للعملاء من خلال إدخال تحسينات في الأداء التشغيلي، وزيادة الدخل في الفترات اللاحقة، وكذلك تحسين إدارة المخاطر.

كما أن طلب الخدمات الاستشارية هو قرار مستنير اقتصادياً والذي يستفيد منه العميل دون إضرار العلاقة بين المدقق والعميل أو تفويض جودة التدقيق بواسطة تفويض استقلالية مدقق الحسابات على جودة التدقيق.

4- ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:

ركزت معظم الدراسات السابقة على دراسة العلاقة بين الخدمات الاستشارية التي تقدمها مكاتب التدقيق وأثرها على استقلالية مدقق الحسابات من وجهة نظر أصحاب المصالح. ومن جهة أخرى تمت دراسة تأثير هذه الخدمات على جودة المعلومات المحاسبية وكفاءة عملية التدقيق وفعاليتها وجودتها. كما تمت دراسة العلاقة بين أتعاب الخدمات الاستشارية واستقلالية مدقق الحسابات.

سيتم التركيز في الدراسة الحالية على الخدمات الاستشارية التي تقدمها مكاتب التدقيق السورية وتأثيرها على استقلالية مدقق الحسابات الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين. وكما سيتم التمييز بين أثر تقديم الخدمات الاستشارية على كلاً من استقلالية المدقق الظاهرية والذهنية.

كما تختلف هذه الدراسة في أنها تأخذ بعين الاعتبار طبيعة وظروف المحيط المهني في سورية. فيتمثل مجتمع الدراسة في المدققين السوريين المزاولين لمهنة التدقيق بخلاف الدراسات السابقة التي أجريت في بعض الدول العربية والأجنبية.

5- أهمية الدراسة:

تتبع أهمية هذه الدراسة من كونها تتناول أثر تقديم مكاتب التدقيق للخدمات الاستشارية لعملائها في حيادية وموضوعية ونزاهة مدققي الحسابات، بهدف ضمان ودعم وتمتين استقلاليتهم التي تمثل أولاً وأخيراً حجر الزاوية في ممارسة المهنة، وهي محور الثقة التي يوليها مستخدمو القوائم المالية عند استخدامهم للمعلومات التي تفصح عنها هذه القوائم في قراراتهم الاستثمارية.

فضلاً عن ذلك تتبع أهمية الدراسة من الاعتبارات التالية:

1. اختلاف وجهات نظر الباحثين فيما إذا كانت الخدمات الاستشارية التي يقدمها المدقق بالتزامن مع تقديمه لخدمة التدقيق لنفس العميل تؤثر على استقلاليته.
2. تكتسب الدراسة أهميتها من حيث التوقيت لأنها تأتي في ظرف تكثر فيه التساؤلات حول مدى مصداقية القوائم المالية المنشورة مما يثير الشك حول مدى تمتع المدقق بالاستقلالية عند إبداء رأيه بقوائم العميل.

6- أهداف الدراسة:

بناءً على طبيعة مشكلة الدراسة وأهميتها، فإن الدراسة تهدف بشكل عام إلى إبراز الخدمات الاستشارية التي تقدمها مكاتب التدقيق السورية وبيان أثرها على استقلالية مدقق الحسابات الخارجي. وينبثق عن هذا الهدف العام مجموعة من الأهداف الفرعية:

1. بيان فيما إذا كانت مكاتب التدقيق السورية تقوم بتقديم الخدمات الاستشارية بالتزامن مع تقديمها خدمات التدقيق المالي لنفس العميل.
2. بيان موقف الجهات المهنية والرقابية في سورية من تقديم مكاتب التدقيق للخدمات الاستشارية.
3. بيان مدى استقلالية مدقق الحسابات الخارجي عند تقديمه الخدمات الاستشارية لعملاء التدقيق.

7- فرضيات الدراسة:

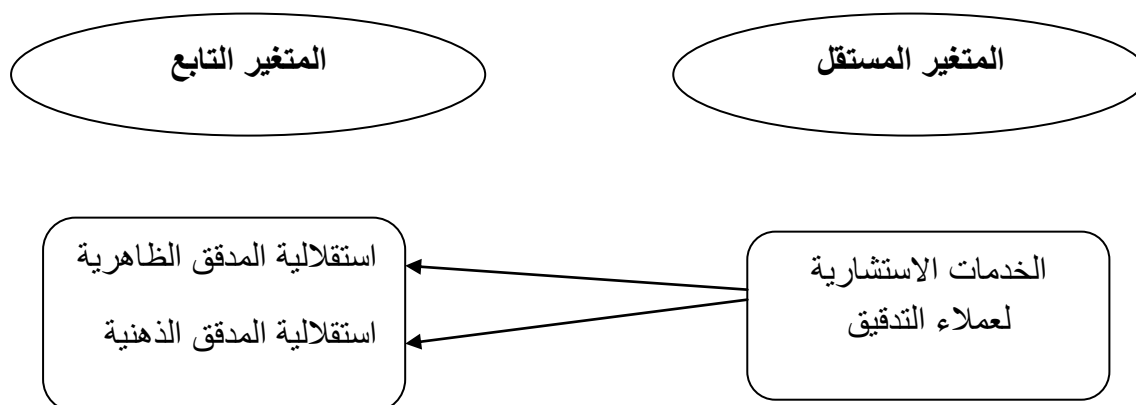
استناداً إلى مشكلة الدراسة وتحقيقاً لأهدافها وضع الباحث الفرضية التالية:

يؤثر تقديم الخدمات الاستشارية لعملاء التدقيق سلباً على استقلالية مدقق الحسابات الخارجي في سورية.

وينبثق عن هذه الفرضية الفرضيتين الفرعيتين التاليتين:

1. يؤثر تقديم الخدمات الاستشارية لعملاء التدقيق سلباً على استقلالية المدقق الظاهرية في سورية.
2. يؤثر تقديم الخدمات الاستشارية لعملاء التدقيق سلباً على استقلالية المدقق الذهنية في سورية.

8- انموذج الدراسة:



الشكل رقم (1) انموذج الدراسة

المصدر: من إعداد الباحث

9- صعوبات الدراسة ومحدداتها:

عند إجراء الدراسة الميدانية وقيام الباحث بتوزيع الاستبانة واجهته مجموعة من الصعوبات منها:

1. صعوبة وعدم إمكانية الوصول إلى نسبة كبيرة من المدققين المدرجة أسماؤهم في قائمة مزولة المهنة الصادرة عن جمعية المحاسبين القانونيين في سورية لعام 2015 وذلك لأن أغلب عناوين المدققين المسجلين في قائمة مزولة المهنة غير واضحة بدقة.
2. يشتكى غالبية المدققين من ضيق الوقت ويعتذرون عن الإجابة على عبارات الاستبانة.
3. استغرقت عملية توزيع واستعادة الاستبانة مدة طويلة بسبب امتناع أو تأجيل الإجابة من بعض أفراد العينة، مما استلزم من الباحث المراجعة عدة مرات للمدقق الواحد.

كما أنه لابد من الإشارة إلى بعض المحددات منها:

1. **حدود مكانية:** اقتصرَت هذه الدراسة على المدققين الخارجيين العاملين ضمن مكاتب وشركات التدقيق في سورية.
2. **حدود بشرية:** اختار الباحث عينة من المدققين الخارجيين المزاولين لمهنة التدقيق.
3. **حدود زمانية:** تم إجراء الدراسة الميدانية في الفترة الواقعة ما بين شهر أيار 2015 وشهر آب 2015.
4. **حدود علمية:** تمثلت بدراسة العلاقة بين تقديم الخدمات الاستشارية واستقلالية المدقق.

الفصل الأول

الخدمات الاستشارية التي تقدمها مكاتب التدقيق لعملائها

المبحث الأول: العوامل التي ساهمت في تطوير الخدمات الاستشارية

المبحث الثاني: علاقة أتعاب الخدمات الاستشارية بأتعاب مدقق الحسابات الخارجي

المبحث الأول

العوامل التي ساهمت في تطوير الخدمات الاستشارية

1-1-1 تمهيد

بدأت مكاتب التدقيق بتقديم الاستشارات المهنية لمنظمات الأعمال استجابة لما شهدته بيئة الأعمال المعاصرة من تطورات هامة وتغيرات جوهرية أدت إلى نشوء طلبات متزايدة من العملاء على أنواع جديدة من الخدمات التي تساعد على تطوير قدرة المنشآت في القيام بأدوارها الوظيفية بكفاية وفعالية من خلال وضع حلول مبتكرة ومساعدتها في التغلب على العقبات التي تعترض سعيها للقيام بهذه الأدوار.

مما أبرز الحاجة إلى قيام مهنة التدقيق بتبني نموذج جديد في تقديم الخدمات المهنية يتسم بالمرونة والشمول بصورة عامة حيث يسمح للمدقق باستغلال معرفته وخبراته ومهاراته في الجوانب المالية والإدارية والرقابية في تقديم خدمات متعددة تعرف بالخدمات الاستشارية لتعكس تماشي مهنة التدقيق مع متطلبات النجاح والنمو في السوق المعاصرة من خلال مواكبة حاجات العملاء المختلفة حيث أصبحت من الخدمات الرئيسية لمكاتب التدقيق وبذلك تكون هذه الاستشارات كفرصة جيدة لتحقيق إيرادات جديدة وكذلك تكون مكاتب التدقيق قد حاولت أن تجعل من نفسها مركز تسويق شامل لعملائها تقدم فيه خدمات عديدة ومتنوعة.

2-1-1 مفهوم الخدمات الاستشارية وأركانها:

1-2-1-1 مفهوم الخدمات الاستشارية:

اختلفت المفاهيم والمصطلحات التي عبرت عن الخدمات الاستشارية، إذا استخدمت عدة مصطلحات مثل الخدمات الأخرى للتدقيق، والخدمات بخلاف التدقيق، والخدمات الإضافية، والخدمات الاستشارية وهذا هو المصطلح الذي سيتم استخدامه خلال هذه الدراسة.

كما تعددت التعاريف التي تناولت مفهوم تلك الخدمات، مما يؤكد تنوعها وأهميتها للعملاء، ومن هذه التعاريف:

- أ. عرفت المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة العملية الاستشارية بأنها " عملية تحليلية، وتشمل عادة مزيج من الأنشطة التي تتعلق بتحديد الهدف وإيجاد الحقائق وتعريف وتحديد المشاكل أو الفرص وتقييم البدائل وتطوير التوصيات بما في ذلك الإجراءات وإبلاغ النتائج وفي بعض الأحيان التنفيذ والمتابعة، وبشكل عام العمل الذي تم أدائه هو فقط لاستخدام ومنفعة العميل" (IFAC,2013,Part2, 8)
- ب. عرفت معايير التدقيق الحكومية الأمريكية GAGAS الخدمات الاستشارية بأنها "تلك الخدمات التي يقدمها مدقق الحسابات، ما عدا التدقيق المالي وتدقيق الأداء وهي تلك الخدمات المؤداة وفقاً لرغبة إدارة المنشأة الخاضعة للتدقيق والتي تدعم بشكل مباشر نشاطات المنشأة مثل تطوير النظام المحاسبي للمنشأة، وتقييم الموجودات وأداء بعض الدراسات الإحصائية والتأمينية وإن بند الخدمات الأخرى لمدقق الحسابات هو مرادف للخدمات الاستشارية". (<http://www.gao.gov>)
- ج. عرف قانون Sarbanes Oxley (قانون المحاسبة الصادر عن الكونغرس الأمريكي عام 2002 بعد المشاكل التي تعرضت لها بيئة الأعمال المعاصرة) الخدمات الاستشارية لمدقق الحسابات بأنها "أي خدمة مهنية مقدمة من قبل مكاتب التدقيق للعملاء ما عدا الخدمات المتعلقة بالتدقيق والفحص" (<http://www.law.uc.edu/CCI/SOact/see2.html>).
- د. عرف المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) الخدمات الاستشارية بأنها "الاستشارات المهنية التي تهدف أساساً إلى تحسين كفاءة وفعالية استخدام العميل للطاقت والموارد المتاحة له ومما يحقق أهداف التنظيم " (قريط، 2008، 15). ويؤيد الباحث هذا التعريف لأنه معبر عن معنى الخدمات الاستشارية بشكل واضح وموجز.
- هـ. عرف (Nicolescu et al , 2013, 365) الاستشارات بأنها "التدخل المخطط له في المنشأة بهدف تحديد المشاكل الموجودة في تنظيمها، وتنفيذ تدابير مناسبة لحل مشاكلها من أجل تعزيز أدائها". والخدمات الاستشارية بأنها "مجموعة من الأنشطة بما في ذلك الخدمات الاقتصادية والقانونية والتقنية والمالية وغيرها من الخدمات التي تدعم إدارة المنشأة على حل المشاكل التي تواجهها"
- و. عرف (رزق، 2010، 23) الاستشارات الإدارية بأنها "خدمة إرشادية احترافية مستقلة يؤديها أشخاص مدربون ذو خبرة لمساعدة المدراء والمنظمات لتحقيق أهدافها وغاياتها في حل مشكلاتها الإدارية وتحسين عملياتها من خلال تحديد وتطوير الفرص الجديدة المتاحة للمنظمة ودعم عمليات التعلم وتنفيذ التغيرات المقترحة "

وتتعلق هذه الخدمات بالمجالات الآتية:

1. نصح الإدارة وتقديم المشورة لها بخصوص تحليل وتخطيط وتنظيم وتنفيذ ورقابة الوظائف المختلفة بالتنظيم.
2. القيام ببعض الدراسات الخاصة بإعداد التوصيات واقتراح الخطط والبرامج وتقديم المساعدة الفنية لتنفيذها.
3. إعادة النظر في التطوير المقترح للسياسات والإجراءات والنظم والعلاقات التنظيمية.
4. تقديم الأفكار والمفاهيم وطرق الإدارة الجيدة للعميل (الرفاعي، 2008، 15).

2-2-1-1 أركان الخدمات الاستشارية:

استناداً إلى التعريفات السابقة يمكن تحديد أركان الخدمات الاستشارية بحيث تشمل على:

- أ. ممارس الخدمة Practitioner
- ب. العميل Client
- ج. طبيعة الاستشارة المرغوب فيها Advice (قريط، 2008، 15)

3-1-1 خصائص الخدمات الاستشارية ومقوماتها الأساسية:

تتصف الخدمات الاستشارية المقدمة لإدارة المنشأة بما يلي (قريط، 2008، 16 ؛ ورزق، 2010، 27):

- أ. خدمة اختيارية: غير ملزمة تقوم بناءً على حاجة ورغبة إدارة المنشأة في إحداث التغيير والتطوير المنشود على صعيد المنشأة.
- ب. خدمة سرية: وغير معلنة نظراً لأهميتها وخطورتها بالنسبة للمنشأة طالبة الخدمة وحفاظاً على تدعيم قدرتها التنافسية.
- ج. خدمة مستقلة: يقدم المستشار رأيه بصراحة وصدق دون أن يفكر بمصالحه الخاصة.
- د. خدمة إرشادية: ذات طبيعة فكرية استشارية لا يكون فيها للاستشاري أي دور أو سلطة لاتخاذ القرارات نيابةً عن إدارة المنشأة ولكنه يصدر فقط توصيات ومقترحات ونصائح تتصف بالجدارة والكفاءة والفعالية.
- هـ. خدمة تعاونية: يتم فيها التنسيق والتعاون بين طالب الخدمة ومقدم الخدمة.
- و. خدمة صعبة: تتطلب جهداً متصلاً ومنتظماً يعتمد الاستشاري على دراسة الحقائق وتحليلها واستنباط الحلول المعقولة والمقبولة منها.

ز. خدمة مؤقتة: ليس لها صفة الاستمرارية حيث يرتبط استمرارها بمدى بقاء المشكلة الحالية التي تواجه المنشأة.

ح. خدمة متخصصة احترافية: تمارس من قبل أشخاص مؤهلين ومتخصصين علمياً وعملياً وذو قدر عالي من الخبرة المتراكمة والكفاءة المهنية والمهارة الكافية لتأدية مثل هذه الخدمات.

ط. خدمة تعليمية تدريبية: فالعملية الاستشارية تتضمن عملية تدريب وتعليم حيث يتعلم طالب الخدمة من مقدم الخدمة.



شكل رقم (2)

المصدر: من إعداد الباحث
خصائص الخدمات الاستشارية

ويرى الباحث أنه من أهم الخصائص التي تتميز بها الخدمات الاستشارية المقدمة لإدارة المنشأة أنها إرشادية فقط، والسبب في ذلك يعود إلى أن هذه الخدمات تخلو من أي عنصر من العناصر الداخلة في صنع القرار، وعناصر السلطة إذ يجب أن تظل هذه العناصر من مكونات الإدارة دون غيرها، أما إذا ضل المدقق طريقه وتدخل في مجال اتخاذ القرارات فإن تعرضه هذا يعني أنه لم يعد مستشاراً إدارياً لذلك يجب أن لا يتجاوز دوره مرحلة الإرشاد والنصح حتى تقوم الإدارة باتخاذ القرار وإصدار الأمر بالتنفيذ.

4-1-1 التمييز بين الخدمات الاستشارية والتدقيق المالي والتدقيق الإداري:

في الواقع هناك اختلافات بين التدقيق المالي والإداري والخدمات الاستشارية للإدارة من حيث الشخص القائم بها، ومن حيث الهدف، ومن حيث النطاق، ومن حيث توقيت الإنجاز، ومن حيث الأسلوب المتبع في الإنجاز. ويمكن صياغة أهم الاختلافات في الجدول رقم (1):

جدول رقم (1) أوجه الاختلاف بين التدقيق المالي والإداري والخدمات الاستشارية

الشخص القائم بها	التدقيق المالي	التدقيق الإداري	الخدمات الاستشارية
الهدف منها	إبداء رأي فني انتقادي محايد عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية بنتيجة نشاط المنشأة خلال فترة زمنية معينة	مساعدة الإدارة في اكتشاف مواطن الضعف وعلاجها مع إبداء رأي فني انتقادي محايد وموضوعي عن كفاءة وفعالية أداء الإدارة	مساعدة إدارة المنشأة في حل بعض المشاكل في مجالات معينة بقصد استحداث التغيير المنشود في هذه المجالات
النطاق	الدفاتر والسجلات المحاسبية والمستندات التي تتعلق بدلالة وصدق القوائم المالية	الوحدة كوحدة واحدة، أو جزء منها بجميع مكوناته	المشاكل التي تحددها إدارة المنشأة
توقيت الإنجاز	في نهاية المدة غالبا	بصفة منتظمة ومتكررة	عندما تطلب الإدارة ذلك
أسلوب الانجاز المتبع	اختباري	الفحص الميداني، والملاحظة الفعلية، والتحليل المقارن، وعقد المقابلات	يختلف طبقا للواجب المحدد وحسب نوع المشكلة المراد حلها

المصدر: (جمعة، 1999، 316)

بالإضافة إلى ذلك أن مخرجات عملية التدقيق هي عبارة عن تقرير مكتوب ومنشور ومعلن لكافة الأطراف الداخلية والخارجية، بينما المخرجات في الخدمات الاستشارية هي عبارة عن تقرير مكتوب وهو غير منشور وغير معلن، أي يكون فقط تحت تصرف إدارة المنشأة. وكذلك القيام بإنجاز مهمة التدقيق يأتي بما يتفق مع القوانين والتشريعات النازمة، والتي أجبرت المنشآت على تكليف المدقق للقيام بمهمة التدقيق. بينما يلاحظ أن إدارة المنشأة هي من تطلب الخدمات الاستشارية من مدققي الحسابات، والتي لم تنص على إلزاميتها أو حتميتها أية قوانين، أو تشريعات نازمة، فالأمر يتوقف على حاجة الإدارة إليها (قريط، 2008، 19).

ويرى الباحث أن أوجه التشابه بين كل من خدمات التدقيق والخدمات الاستشارية، تتمثل في أن كل منهما تمثل خدمة مهنية يقدمها مدقق مستقل ومؤهل، فكلاهما يعتمد على ما لدى المدقق من موضوعية واستقلالية ومقدرة على بذل العناية المهنية اللازمة.

ويلاحظ أن مفهوم التدقيق الإداري في - جوهره - يميل في العادة إلى اكتشاف المشاكل أكثر من اقتراح الحلول لها، بينما الخدمات الاستشارية للإدارة في - جوهرها - يتركز هدفها نحو اقتراح الحلول وإبداء التوصيات التي تساعد في حل المشكلات التي تواجه إدارة المنشأة في مجالات معينة.

5-1-1 العوامل التي ساهمت في ظهور الخدمات الاستشارية واتساع نطاقها:

يعود ظهور الخدمات الاستشارية والاهتمام بها سواءً من قبل مدقق الحسابات أو إدارة المنشآت إلى حاجة كلٍ منهما للآخر، فالمشاكل العملية دفعت المنشآت إلى البحث عن الحلول والمعالجات وخير من يقدم ويقترح هذه الحلول هو الخبير، وكذلك وجدت مكاتب التدقيق من خلال ممارسة أعمالها أنها قادرة على تقديم خدمات مرتبطة بخدمة التدقيق إلى العملاء وغير العملاء. ويمكن تصنيف هذه العوامل في مجموعتين:

1-5-1-1 العوامل التي دفعت منشآت العملاء إلى الاستعانة بمكاتب التدقيق من أجل الحصول على الخدمات الاستشارية:

تزايدت في الآونة الأخيرة حاجة منشآت العملاء إلى الاستعانة بمدقق الحسابات الخارجي للقيام بتأدية الخدمات الاستشارية لها حيث أصبحت ضرورة ساهمت في تكوينها العوامل الآتية:

1-1-5-1-1 الحاجة إلى المعارف والخبرات والمهارات المتخصصة:

تحتاج المنشآت في اغلب الأحيان إلى خبرات وقدرات خارجية متنوعة من أجل مواجهة مشكلة معينة أو لتحقيق هدف، أو من أجل التعامل مع التشريعات المختلفة وهي غير متوافرة حالياً ضمن القدرات البشرية المتاحة في تلك المنشآت. بالإضافة إلى ذلك قد لا تمتلك تلك المنشآت الموارد اللازمة لتوظيف موظفين متخصصين بدوام كامل لديها (Svanstrom, 2013, 27) فهناك خيار واحد لإكمال المهارات والخبرات الداخلية في تلك المنشآت وهو توظيف مستشارين خارجيين لأداء مهام محددة. حيث أن التعاقد مع استشاري خارجي من ذوي الخبرة يسهل نقل المعرفة بطريقة قد تكون أقل تكلفة من توظيف وتدريب موظفي منشأة العميل لاكتساب المعرفة المتخصصة. بالإضافة إلى أن الحل الداخلي قد لا يكون فعال كما يقدمه المستشار الخارجي لأن المستشار الخارجي من المحتمل أن يكون لديه مزيد من الخبرة والمعرفة (Ciconte, 2014, 10).

لذلك تتوجه تلك المنشآت إلى المدقق الخارجي بسبب امتلاكه خبرات ومهارات وقدرات علمية وعملية تجعله قادراً على تطبيق الأساليب والطرائق والأدوات اللازمة لتقديم الخدمة الاستشارية بكفاءة وفعالية مهنية عالية والناجمة عن خبراته التراكمية أثناء تأديته عمليات التدقيق لعدد مختلف من المنشآت.

1-1-5-1-2 الحاجة إلى المساعدة المهنية المتخصصة والمكثفة والمركزة بصورة مؤقتة:

قد يتوافر في المنشأة طالبة الاستشارة الكادر الإداري الفني الكفاء القادر على حل مشاكلها القائمة ولكنها تحتاج إلى تفرغ ذلك الكادر مما يؤثر على تنفيذ أعمالها اليومية، وهذا ما يدفع القائمين على تلك المنشأة إلى الاستعانة باستشاري خارجي الذي يقوم بدوره بمعالجة الأوضاع القائمة بصورة مؤقتة (Nicolescu et al, 2013, 366). وأنه من غير المجدي اقتصادياً أن تقوم المنشأة بتوظيف اختصاصي خبير ضمن كادرها الإداري، بل من المنطقي الاستعانة بمدقق حسابات لبعض الوقت في المجالات التي تنشأ الحاجة لتقديم المشورة فيها (السيد، 2008، 3).

1-1-5-1-3 الحاجة إلى الآراء والاستشارات الموضوعية والحيادية من جهة خارجية مستقلة:

لدى المدقق الرؤية الموضوعية والحيادية التي تتسم بالاستقلالية بالمقارنة مع الموظف الداخلي للمنشأة طالبة الخدمة الاستشارية الذي يتأثر باعتبارات ومصالح شخصية وعادات وتقاليد سائدة في المنشأة مما يعيقه من رؤية المشكلة بشكلها المجرد ووضع الحلول الجدية لها (قريط ، 2008، 16).

1-1-5-1-4 الحاجة إلى كادر استشاري يضم تخصصات متنوعة مرتبطة بموضوع الاستشارة:

تواجه المنشآت في بعض الأحيان مشاكل معقدة تحتاج إلى خبرات ومهارات متنوعة قد لا تتوفر في شخص استشاري، لذلك يتم الاستعانة بمكاتب التدقيق لامتلاكها كادر اختصاصي على مستوى عالي من المهارة والتدريب (Nicolescu et al , 2013, 366).

1-1-5-1-5 الحاجة إلى الرؤية الشمولية للصورة الكلية للمنشأة:

لدى المدقق الخارجي الرؤية الشاملة للصورة الكلية للأوضاع الإدارية والتنظيمية في المنشأة بالمقارنة مع الرؤية الجزئية للموظف الداخلي بسبب انشغاله بالقيام بالأعمال الروتينية اليومية (السيد، 2008، 3).

1-1-5-1-6 الحاجة إلى السرعة والدقة والموضوعية عند تقديم الخدمة الاستشارية:

تكون إدارة المنشأة بحاجة إلى اتخاذ قرارات مناسبة في الوقت المناسب، لذلك تتوجه إلى المدقق الخارجي الذي يقدم الاستشارة بسرعة ودقة فائقة والناجمة عن الدراية الواسعة والإحاطة الكاملة بعمل العميل والناجمة عن تنفيذه عملية التدقيق (قريط، 2008، 16).

1-1-5-1-7 الحاجة إلى دليل موضوعي داعم لوجهة نظر إدارة المنشأة:

وذلك لأن المدقق يقوم بالتخطيط والتصميم والتنفيذ الجيد من أجل إنجاز الخدمة الاستشارية وإعطاء الإدارة العليا في المنشأة تأكيداً لوجهات نظرها أو للقرارات التي يجب أن تتخذها بعد التزامه العالي بمعايير المهنة وتقاليدها أثناء تنفيذه للعملية الاستشارية (قريط، 2008، 17).

1-1-5-1-8 الحاجة إلى تخفيض أتعاب خدمات التدقيق وتكاليف إيجاد مستشار متخصص وموثوق:

وذلك لأن المدقق الحالي أثناء تنفيذه عمليات التدقيق سيكتسب معلومات عن المنشأة ويقدم الخدمات الاستشارية. حيث أن الآثار غير المباشرة من هذه المعرفة تمكن من تخفيض تكاليف خدمات التدقيق وكذلك من تكاليف إيجاد مستشار متخصص وموثوق (Svanström and Sundgren, 2012, p54).

1-1-5-1-9 الحاجة إلى معلومات حول نوعية الخدمات المقدمة:

وذلك لأن تجربة إدارة المنشأة الخاصة بخدمات التدقيق مع مدقق الحسابات هي من العوامل الهامة على طلب الخدمات الاستشارية من المدقق الحالي، وذلك لأن إدارة المنشأة ستستخدم نوعية الخدمات المقدمة لها في الماضي كمؤشر على نوعية الخدمات التي ستقدم لها في الحاضر والمستقبل. (Svanström and Sundgren, 2012, 60)

1-1-5-1-10 الحاجة إلى الثقة والكفاءة المهنية والأخلاق التي يتميز بها مدقق الحسابات:

وذلك لأن المدقق لديه ثقة الإدارة ويعرف المنشأة جيداً، لذلك هو لا يحتاج إلى نفس الدرجة من الإحاطة والتزويد بالمعلومات، فضلاً عن أن احتمال الوقوع في الخطأ أو ارتكاب الأخطاء غير المقصودة يكون شبه معدوم (APB, 2009, 6).

1-1-5-2 العوامل التي دفعت مكاتب التدقيق لتقديم الخدمات الاستشارية لعملائها:

ناقشت العديد من الدراسات المبررات والدوافع التي جعلت مدقق الحسابات يتوجه نحو تنويع وتوسيع نطاق خدماته المهنية التي يقدمها للعملاء. وفيما يلي أهم هذه العوامل (الطرشان، 2013، 63؛ والجفري والعنقري، 2007، 226؛ وادم، 2014، 272؛ ومزياني، 2014، 146؛ Malek and Saidin, 2013, 260؛ (APB, 2009, 7):

- أ. مواجهة حدة المنافسة في سوق التدقيق.
- ب. تحقيق السمعة الجيدة لمكاتب التدقيق.
- ج. تنويع المخاطر التي تواجه مكاتب التدقيق والتي أهمها فقدان العميل عن طريق تنويع الخدمات المهنية التي تقدمها.

- د. تنويع مصادر الدخل والاستفادة من تقديم خدمات جديدة أكثر ربحية.
- هـ. تحقيق عائد مادي أفضل مما يحقق لهم فرصاً أكبر للتوسع والنمو المهني.
- و. تلبية الطلبات المتزايدة من العملاء على الخدمة الاستشارية.
- ز. السعي لتحقيق رضا العملاء والحفاظ عليهم دون الخشية من فقدهم ولجؤهم إلى مكاتب تدقيق أخرى منافسة.
- ح. اكتساب العديد من المهارات والخبرات المتنوعة، مما يساعد على خلق كفاءات قادرة على خدمة العملاء بشكل أفضل.
- ط. جذب المدققين المتخصصين في إجراء عملية التدقيق والاحتفاظ بهم وهم يحتاجون إلى أداء الخدمات الاستشارية من أجل الحفاظ على مهاراتهم ومعارفهم.
- ي. تحقيق المعرفة الدقيقة والمتخصصة بأنشطة ومجالات العملاء والقطاع الذي ينتمون إليه، مما يسهل لهم إمكانية تقديم الخدمات الاستشارية.
- ك. إمكانية تحقيق اقتصاديات العمل التي تواجهها مكاتب التدقيق، وسر ذلك يكمن بأن كلا نوعي الخدمات يعتمد على المهارات والقدرات والمعلومات نفسها. فعلى سبيل المثال المعلومات التي يحتاجها مدقق الحسابات لتقييم نظام الرقابة الداخلية كخطوة أساسية لتدقيق الحسابات هي ذاتها التي يعتمد عليها لتقديم النصح والمشورة حول إمكانية تعزيز النظام وإعادة بنائه. وهذا الأمر يساعد على تخفيض التكاليف وتعزيز كفاءة أداء مدقق الحسابات.
- ل. الحصول على أفضل علاقة بين التكلفة والعائد من خلال تحقيق التشغيل الاقتصادي الكفء لكوادر العمل المتوفرة لديها خاصة في مواسم عدم الانشغال في مهام التدقيق.
- م. ظاهرة انخفاض الأتعاب المهنية، وتغيير المدققين، واستحواذ مجموعة من المكاتب على النصيب الأكبر من العملاء.

1-1-6 أنواع الخدمات الاستشارية التي تقدمها مكاتب التدقيق لعملائها:

تحتوي الخدمات الاستشارية خدمات مهنية تحتوي على مجموعة واسعة من الخدمات، وتتنوع تبعاً لحاجات إدارة المنشأة حيث تغطي معلومات مالية، وغير مالية، وتاريخية، ومستقبلية، وتقليدية والإلكترونية.

وتتنوع الخدمات الاستشارية وتتزايد بشكل مستمر تبعاً للتطورات والتغيرات المتسارعة التي يشهدها عالمنا المعاصر، كما أنها تصنف بعدة طرق ومن الصعوبة إيجاد تصنيف واضح وشامل لهذه الخدمات، نظراً لتشعبها واختلافها، وذلك لاختلاف حاجات العملاء المتغيرة باستمرار، ولاختلاف نوعية المشكلات التي تعالجها.

يعرض الجدول رقم (2) أنواع الخدمات الاستشارية لمدقق الحسابات حسب كل من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)، لجنة بورصة الأوراق المالية الأمريكية (SEC)، لجنة الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، مجلس ممارسات التدقيق (APB)، والاتحاد الأوروبي (EU).

جدول رقم (2): أنواع الخدمات المقدمة من قبل مكاتب التدقيق

البيان	IFAC	EU	SEC	APB	AICPA
إعداد السجلات المحاسبية والقوائم المالية:					
إعداد السجلات المحاسبية	✓	✓	✓	✓	✓
إعداد القوائم المالية	✓	✓	✓	✓	✓
تصحيح القفود المحاسبية	✓	✓	✓	✓	✓
إجازة الصفقات	✓	✓	✓	✓	✓
إعداد البيانات الأولية	✓	✓	✓	✓	✓
الخدمات المحاسبية وخدمات مسك الدفاتر	✓	✓	✓	✓	✓
خدمات التقييم:					
تقييم تأثير القوائم المالية	✓	✓	✓	✓	✓
تقييم أغراض التقارير غير المالية			✓		
التقييم لأغراض ضريبية	✓		✓		✓
الآراء العادلة والوضع المالي الصحيح للمنشأة			✓		
التقارير الضريبية			✓		
التقييمات الخاصة بالأنظمة والقوانين				✓	
الخدمات الضريبية					
التدابير الاحتياطية العامة المغطاة لكل الخدمات	✓		✓	✓	
النصائح الضريبية			✓	✓	
الخدمات الضريبية لإجراءات خاصة			✓		
نصح العملاء قبل الدعاوي الضريبية	✓		✓	✓	
خدمات التدقيق الداخلي					
إدارة نشاط التدقيق الداخلي	✓	✓	✓	✓	✓
تقييم البنود غير المتكررة			✓	✓	✓
التدقيق الداخلي التشغيلي			✓	✓	✓
خدمات نظم المعلومات					
تصميم وتطبيق نظام تكنولوجيا المعلومات المالي	✓	✓	✓	✓	✓
تحميل البرامج من الكمبيوتر				✓	✓
تقدير وتصميم وإعداد أنظمة التدقيق الداخلي وإدارة المخاطر	✓	✓	✓		
تشغيل نظام العملاء أو إدارة الشبكة المحلية للعميل			✓		✓
إعارة مكتب المراجعة بعض موظفيه للمنشأة	✓				
خدمات الدعم القضائية					
شهادة خبير	✓	✓	✓		
حساب المخاطر المتوقعة	✓		✓		
إدارة الوثائق (المستندات)	✓		✓		
الخدمات القانونية					
خدمات الاستشارة القانونية	✓		✓	✓	
المقاضاة	✓	✓	✓	✓	
تعيين الإدارة العليا					
التعيين	✓	✓	✓	✓	✓
فحص وإعادة تقييم البرامج			✓		
الأخذ بعين الاعتبار الشكايات المؤشر عليها			✓		
العمل كمفاوض لمصلحة العميل			✓		✓

البيان	IFAC	EU	SEC	APB	AICPA
النصح بمرشحين محددين			✓		✓
تحمل مسؤولية تعيين الموظفين وتقديم المكافآت				✓	✓
نشاطات التمويل					
الاشتراك في خدمات التمويل	✓		✓	✓	✓
التوقيع على السندات	✓		✓	✓	✓
اتخاذ قرارات الاستثمار للعميل					✓
تقديم الاستشارات عن استثمارات العميل			✓		✓
حماية أصول العميل			✓		✓
خدمات استشارات استثمارية أخرى					✓
الخدمات الإحصائية					
خدمات الاستشارات الإحصائية			✓		✓
خدمات التقييم الإحصائية			✓	✓	✓
مهام الإدارة					
القيام بدور الإدارة	✓	✓	✓	✓	✓
تصميم وإعداد المراجعة الداخلية وإدارة المخاطر			✓		✓
خدمات استشارية					
تقديم آراء استشارية في عملية إدارية أو قانونية أو استثمارية			✓		
الخدمات المتعلقة بالصفقات					
بذل العناية المهنية بالخدمات الأخرى المتعلقة بالصفقات				✓	
إعداد كشوف الرواتب وخدمات الدفع النقدي					✓
إدارة التخطيط النافع					✓

المصدر: Agenda paper 3-f, IESBA, Non-audit services, WWW.IFAC.ORG, NEW YORK 2006

ويرى الباحث أن مكاتب التدقيق تتمتع بالمعرفة والخبرة العملية التي تضمن لها القدرة على العمل في عدد من الأنشطة المتعلقة بالاستشارات الإدارية، فإنه يمكن تبويب الخدمات الاستشارية للإدارة طبقاً لسياسات المنشأة، والوظائف التي تقوم بتنفيذها وفقاً للجدول رقم (3):

جدول رقم (3): أنواع الخدمات الاستشارية

1	خدمات نظم المعلومات الإدارية والحاسوبية	- تصميم وتقييم النظم واقتراح التعديلات التي من شأنها أن تؤدي إلى تلافي نقاط الضعف والثغرات الموجودة في كل من النظم الآتية: ❖ نظم محاسبية (مالية - تكاليف) ❖ نظم إدارية ❖ نظم اجتماعية (خوافز - ترقية - تدريب - الصدق في الإعلان عن المنتجات - حماية البيئة) ❖ نظم رقابية (نظام الرقابة الداخلية - الموازنات التقديرية - التكاليف المعيارية)
2	الخدمات الضريبية	- تقديم الاستشارات والخبرة المهنية في المجالات الضريبية. - تقديم الاستشارات الضريبية عند تخطيط الاندماج مع مشروعات أخرى أو عند شراء مشروع قائم. - تقديم النصح للعميل بهدف تقليل ما يدفعه من ضرائب إلى أقل حد ممكن. - توجيه العمليات بحيث يمكن الاستفادة من بعض المزايا الضريبية. - تقديم النصح للعميل بشأن بعض الأمور الضريبية التي لها صفة دولية. - إعداد القرارات الضريبية الخاصة بالعمل. - تمثيل العملاء أمام الهيئات الحكومية في الأمور الضريبية. - تقديم المشورة حول تطبيق قانون ضريبي جديد. - تقديم المساعدة في حل النزاعات الضريبية.

3	الخدمات التقنية	• شراء حواسيب • وضع البرامج اللازمة لتدريب العاملين على الحاسوب. • النصح بشراء برامج محاسبية مؤتمتة
4	الخدمات التمويلية	• النسب والمؤشرات المالية. • تقييم رأس المال المستثمر. • أساليب تحديد وتقدير تكاليف رأس المال. • تحليل الانحرافات ومتطلبات رأس المال العامل والتمويل طويل الأجل والبدائل المختلفة لهيكل رأس المال. • تحديد الأهداف المحتملة للعميل لكي يستثمر بها. • المشورة بشأن صفقات الشراء. • المساعدة بشأن مصادر تمويل الصفقات. • الإشراف على نشرة الاكتتاب.
5	خدمات الموارد البشرية	• إعداد السياسة الخاصة بالعمالة وتنظيمها. • تخطيط القوى البشرية لمقابلة الاحتياجات المستقبلية. • تقييم وتوصيف الوظائف. • الإعلان لطلب عمال وموظفين. • تحديد طرق الاختيار والتعيين. • دراسة برامج الوقاية من الأخطار المهنية. • اختيار وتعيين الموظفين الجدد. • تقديم برامج تدريبية للإدارة والعاملين.
6	الخدمات القانونية	• إبداء النصح بشأن عمليات التوسع والانكماش وسياسات الاستثمار والاندماج. • الاستشارات المتعلقة بالدعاوي القضائية. • حساب بدل الأضرار المقدرة التي قد تصبح مستحقة القبض أو الدفع نتيجة المقاضاة أو غيرها من الالتزامات القانونية. • مساعدة الدوائر القانونية الداخلية للعميل. • المساعدة في تصفية المنشآت أو عملية الاندماج فيما بينها.
7	الخدمات المالية	• أنظمة وأساليب التنبؤ المالي. • تصميم دليل الحسابات. • تصميم الدورة المستندية للإيرادات والمصروفات. • تقييم الأداء المالي للمنشأة وتحديد آفاق تطويره. • ترشيد قرارات التوسع والإنكماش بما يضمن حسن استثمار الموارد المالية. • تحليل المخاطر المالية.
8	خدمات التسويق والبيع والتوزيع	• الأبحاث الاقتصادية، والتسويقية، والصفقات المتوقعة. • تخطيط وتطوير المنتجات. • دراسة سياسات التسعير والربحية. • توزيع وتنظيم أسواق المبيعات. • مواقع المخازن وكيفية تصميمها. • تنظيم وسائل النقل، وتحديد حجم طاقة النقل. • ترويج السلع والمنتجات. • دراسة الفجوة التسويقية للمشروعات الحديثة. • تنظيم الرقابة على المبيعات.

9	خدمات التخطيط	• التخطيط طويل الأجل وصياغة السياسة الخاصة بالمستقبل وأهدافها. • تقدير نصيب المنشأة في الأعمال والتجارة. • تطوير إستراتيجية منشأة العمل وإعداد خطة العمل الإستراتيجية. • خدمات التخطيط المالي الشخصية والتي تتضمن تقديم توصيات لمساعدة العميل على تحقيق أهداف مالية شخصية. • خدمات التخطيط المالي والضريبي. • تحليل القوائم المالية إلى تنظيم المحافظ الاستثمارية والمعاملات المالية المعقدة للأعمال. • تطوير خطط عمل المنشأة.
10	الخدمات الدولية	• تقديم الاقتراحات والمشورة فيما يخص التعامل مع الشركات الأجنبية في حالات (الشراء، البيع، المنافسة وغير ذلك). • التخطيط الضريبي مابين الحدود. • المساعدة في تنظيم الاندماج الدولي.
11	خدمات إدارة الإنتاج	• ترتيب مواقع إدارات الإنتاج. • اختيار المصنع والمعدات. • تصميم المنتج وتحليل القيمة. • تصميم نظام الإنتاجية والحوافز. • تبسيط الأعمال وقياسها. • الرقابة على الجودة (TQC). • الرقابة على المواد من الضياع والتلف الفقد. • تصميم نظام وإجراءات الصيانة. • تصميم أنظمة الرقابة على المواد المستخدمة في الإنتاج. • تخطيط العمليات الصناعية بالمصنع. • إبداء النصح بشأن إنشاء خطوط إنتاجية جديدة. • تطوير وتخطيط تكاليف الإنتاج وسياسات التخزين بما في ذلك رقابتها.
12	الخدمات الإدارية	• مساعدة الإدارة على تحسين استخدامها لقدراتها ومواردها للوصول إلى أهدافها. • تحديد نقاط القوة والضعف في الكادر الإداري المسؤول عن قيادة المنشأة. • إعداد دراسات الجدوى الاقتصادية. • مساعدة الإدارة على حل مشكلاتها الإدارية. • إبداء النصح بشأن توقف المشروع كلياً أو جزئياً.
13	الخدمات المحاسبية	• تقديم المشورة الداعمة لتكوين العمل المحاسبي وتنظيمه على صعيد منشأة العمل. • القيام بعمليات الجرد. • إنجاز التراكم المحاسبي. • تطبيق متطلبات السياسات والمعايير المحاسبية والإفصاح عن البيانات المالية. • المساعدة الفنية مثل حل مشاكل تسوية الحسابات. • تحويل البيانات المالية الحالية من إطار إعداد تقارير مالية إلى إطار مختلف. • اقتراح تعديل قيود اليومية.

إعداد الباحث بالرجوع إلى العديد من المراجع هي { IFAC, 2013, 71- 86 ؛ والشعار، 2011، 24-38؛
وجمعة، 1999، 323-325؛ وسويسري، 2011، 114-115؛ الرفاعي، 2008، 23-24؛ وقريط 2008، 21؛
والقاضي وآخرون، 2012، 434}

1-1-7 أهمية تقديم الخدمات الاستشارية الإدارية إلى منشآت العملاء :

برزت أهمية الاستشارات الإدارية نتيجة للتطور السريع الذي تشهده جميع مجالات الحياة السياسية والاجتماعية، والاقتصادية، والتقنية ولاسيما أن المنشآت تواجه في ظل هذه التطورات السريعة والمتلاحقة ضرورة ملحة على التغيير لتحقيق قدر من التكيف اللازم لضمان بقائها واستمرارها. وتساعد الخدمات الاستشارية إدارة المنشأة على تحقيق أهدافها في مواجهة المشكلات والصعوبات اليومية التي تواجهها وذلك عن طريق إحداث تغيير في وضعها الحالي (رزق، 2010، 48).

حيث احتلت الخدمات الاستشارية موقعاً مميزاً في عالمنا المعاصر لذلك فائدتها تجعلها ضرورية لمختلف المنشآت، وفي مختلف الحالات والظروف، وهي أفضل مرشد للعميل، وهي ذراع لا غنى عنه للمستثمرين، كما أنها الجسر الذي تعبر عليه المنشآت نحو التميز حتى أصبح المستشار يرسم للمنشأة طريقها نحو النجاح.

أما من جانب مهنة التدقيق فإنها تحقق مزايا وفوائد عديدة من خلال تقديمها للخدمات الاستشارية. فهي تساعد مكاتب التدقيق على التكيف والتأقلم مع بيئة الأعمال المتغيرة باستمرار، وتدعيم قدرتها على الاستمرار، وعلى رفع سوية قدرات المدققين، نظراً لما تتطلبه من خبرات متنوعة عالية لتطبيقها، وإيجاد مصادر دخل إضافية، وكذلك تحقيق إيرادات مرتفعة مما يسمح لهم من مواكبة التطورات الحاصلة في سوق التدقيق، وتدعمها في مواجهة الظواهر السلبية التي تواجهها (الجفري والعنقري، 2007، 226).

ويرى الباحث أن الخدمات المهنية لمكاتب التدقيق بدأت تأخذ دورها الحقيقي في كافة مجالات النشاط الاقتصادي. حيث أصبحت كمقوم رئيسي يمكن الاعتماد عليها في التأكد من تحقيق المنشآت لأهدافها الاقتصادية والاجتماعية، وذلك من خلال تقديم التوصيات والمقترحات والملاحظات والنصائح التي من شأنها أن تساهم في دعم منشأة العميل على إيجاد الحلول المناسبة لبعض مشكلاتها أو لدعم مواقف الإدارة في التصرف وقيادة المنشأة.

ومن هنا أصبح المدققين غير مقيدين بأدوارهم التقليدية في تدقيق الحسابات وفحص السجلات، وإنما امتد عملهم ليشمل المشاركة في تقييم أداء عمل المنشأة الخاضعة للتدقيق وإمداد الإدارة بالمعلومات والبيانات التي تساعد على اتخاذ القرارات الهامة والجوهرية.

المبحث الثاني

علاقة أتعاب الخدمات الاستشارية بأتعاب مدقق الحسابات الخارجي

1-2-1 تمهيد

يعتبر موضوع تحديد أتعاب مدقق الحسابات من الموضوعات التي نالت اهتماماً كبيراً من جانب الباحثين والمنظمات المهنية، وذلك نظراً لما له من تأثير مباشر على مهنة التدقيق، وكذلك أثره على جوهر عمل المدقق واستقلاليتة وخاصة بعد زيادة عدد الحالات التي اتضح فيها وجود تصرفات غير أخلاقية في بعض المنشآت العالمية التي حدثت فيها فضائح مالية وأدت إلى انهيار تلك المنشآت.

وشهدت السنوات الأخيرة تطورات وتغيرات سريعة ومتلاحقة أثرت بصورة مباشرة في مهنة التدقيق وفي بيئتها التنافسية، وقد اتجهت الجهود لمواجهة تلك المنافسة نحو الاستعانت بعدد من الوسائل والإستراتيجيات ومن ضمنها تزايد تقديم الخدمات الاستشارية لمنشآت العملاء، نظراً لأنها تحقق إيرادات أكثر، وتتطوي على مخاطر أقل، وهي أقل استنزافاً للوقت والمجهود مقارنة مع خدمات التدقيق التقليدية. ومما لا شك فيه أن كل هذه التغيرات والتطورات ستؤثر في تحديد أتعاب خدمات التدقيق وأتعاب الخدمات الاستشارية وعلاقتهما مع بعضهما البعض.

2-2-1 التمييز بين أتعاب خدمات التدقيق وأتعاب الخدمات الاستشارية:

تمثل أتعاب خدمات التدقيق وأتعاب الخدمات الاستشارية مصدراً رئيسياً من مصادر إيرادات مكاتب التدقيق حيث تسعى هذه المكاتب إلى تعظيم أتعابها بهدف الحصول على أفضل عائد ممكن من ممارسة المهنة، ومن ناحية أخرى تمثل عبئاً مالياً على المنشآت الخاضعة للتدقيق، وهي تكلفة تتفق في سبيل الحصول على منفعة تبرر تحملها (الشاطري والعنقري، 2006، 98).

فالأتعاب المهنية التي يتقاضاها مدقق الحسابات من عملائه تكون على نوعين، وهي أتعاب خدمات التدقيق، وأتعاب الخدمات الاستشارية (Malek and Saidin. 2013, 259):

- أ. أتعاب خدمات التدقيق: هي المبالغ، أو الأجور، أو الرسوم التي يتقاضاها مدقق الحسابات لقاء قيامه بعمليات التدقيق لحسابات منشأة ما.
- ب. أتعاب الخدمات الاستشارية: هي المبالغ، أو الأجور، أو الرسوم الإضافية التي يتقاضاها مدقق الحسابات لقاء قيامه بتقديم الخدمات الاستشارية الإدارية على مختلف أنواعها وأشكالها إلى إدارة منشأة ما.

1-2-3 طرق تحديد أتعاب مدقق الحسابات الخارجي:

يتم تحديد الأتعاب بموجب العقد الذي يتم بين المنشأة الخاضعة للتدقيق وبين المدقق وفقاً للزمن الذي تستغرقه عملية التدقيق، والخدمة المطلوبة منه، وحاجة عملية التدقيق للمساعدين. حيث تأخذ الأتعاب التي يتقاضاها مدقق الحسابات الخارجي من العميل طرقات متعددة منها ما هو قانوني، وغير مخالف لمبادئ التدقيق، ومنها ما هو مخالف لمبادئ التدقيق والقانون نبينها كما يلي (الرفاعي، 2008، 27):

أ. الأتعاب الثابتة Fixed Fees:

هي المبالغ التي تحدد مسبقاً من قبل المدقق، وتكون ثابتة، وغير قابلة للزيادة مستقبلاً، ويجب أن تكون متناسبة مع مهمة المدقق، وتلقى هذه الطريقة قبولاً عاماً لدى العملاء.

ب. الأتعاب المتغيرة Changing Fees:

تحدد هذه الأتعاب حسب الوقت الذي تستغرقه عملية التدقيق، ويمكن أن يحدد الأجر لكل ساعة عمل تستغرقه عملية التدقيق، ويضاف إلى ذلك نسبة مئوية لتغطية المصروفات غير المباشرة.

ج. الأتعاب الشرطية Contingent Fees:

هي التي تتحدد قيمتها وعملية الحصول عليها بناءً على تحقيق نتائج مستقبلية، كالاتفاق مع العميل على حصة، أو نسبة مئوية من الأرباح المتحققة. وتعتبر هذه الطريقة مخالفة لأداب ومبادئ مهنة التدقيق، وكما تتعارض مع مبدأ استقلالية مدقق الحسابات، ولكن الأتعاب التي تحددها الجهات القضائية فلا تعتبر شرطية ولا تؤثر على استقلالية المدقق.

ويرى الباحث أن أنسب طريقة لتحديد أتعاب مدقق الحسابات الخارجي هي طريقة الأتعاب المتغيرة، نظراً لأنها طريقة عادلة وموضوعية، ولا تؤثر على استقلالية مدقق الحسابات، وذلك لأنها تتناسب مع العمل الذي يجب أن يؤدي، وتأخذ بعين الاعتبار مقدار الوقت الذي يستغرقه المدقق أثناء تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق وبالتالي تتناسب مع مقدار ما يبذله المدقق من جهد.

1-2-4 العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مدقق الحسابات الخارجي:

زاد الاهتمام بعملية تحديد أتعاب المدقق الخارجي مع تقدم الحياة الاقتصادية، ونمو وتطور المنشآت وما رافقها من تطور وتعدد عمليات التدقيق وازدياد المسؤوليات المهنية والقانونية على المدققين. فمن أهم المشاكل التي يتعرض لها مدقق الحسابات هي البحث عن معايير أو مقاييس محددة وثابتة لتحديد أتعابه وذلك لاختلاف الظروف المحيطة في كل حالة من حالات التدقيق (الشاطري والعنقري، 2006، 102).

ومن أجل ذلك قامت العديد من الدراسات التي أجريت في بيئات مختلفة للوصول إلى تحديد قيمة عادلة للأتعاب التي يتقاضاها مدقق الحسابات حيث تكون متناسبة لما يبذله المدقق من جهد، وما يتكبده من تكلفة، وما يتحمله من مسؤوليات لقاء قيامه بعمله.

تتكون أتعاب خدمات التدقيق من تكاليف خدمة التدقيق والربح، وتتألف تكاليف خدمة التدقيق من عنصرين:

أ. **تكاليف الإنتاج:** هي التكاليف المتكبدة في تنفيذ عملية التدقيق، وهي تتعلق بمقدار الوقت الذي يقضيه المدقق في تنفيذ عملية التدقيق.

ب. **الخسائر المتوقعة في المستقبل:** هي التكاليف التي يمكن التنبؤ بها أن يتكبدها مدقق الحسابات نتيجة التقاضي (Lagrou and Louwagie ,2010, 15)

وعملية تحديد أتعاب خدمات مدقق الحسابات تخضع لعوامل العرض والطلب والتي تؤثر على الوضع التفاوضي لكل من مقدم الخدمة (المدقق)، وملتقيها (العميل) وتتأثر أيضاً بدرجة تنظيم سوق خدمات التدقيق (مهنة التدقيق)، والتزام أعضائه (المدققين) (سويدان، 2010، 51).

وفيما يلي عرضاً مختصراً لهذه العوامل مصنفة وفقاً {سويسي، 2010، 110؛ والشاطري والعنقري، 2006، 106؛ ودحود، 2005، 35؛ وحلس، 2003، 254}

1-4-2-1 العوامل المرتبطة بالمنشأة الخاضعة للتدقيق:

للمنشأة الخاضعة للتدقيق عدة خصائص قد تؤثر على تحديد أتعاب مدقق الحسابات هي كما يلي:

1. **حجم المنشأة Size:** ويقاس عادة بإجمالي قيمة أصولها، أو مبيعاتها، أو حجم إنتاجها أو مصاريفها، أو قيمة رأسهما المال المدفوع أو المستثمر.
2. **تعقيدات عملية التدقيق Complexity:** تتمثلة في عدد منشأتها التابعة، وعدد فروعها وأقسامها وعدد أنشطتها، وعدد موظفيها وعمالها، وعدد قيودها المحاسبية اليومية، ومحاسبة تكاليفها الحالية، ومبيعاتها الخارجية، ومنشأتها التابعة الأجنبية، والتصنيف الصناعي العالمي لها وطبيعة نشاطها، ومدى حاجتها لخبرات وكفاءات متخصصة، ونظام تشغيل بياناتها، ومدى انتظامها باستخدام المعايير المحاسبية، ومدى امتلاكها دفاتر محاسبية منتظمة.
3. **ربحية المنشأة Profitability:** تتمثلة بنسبة ربحية المنشأة، وبمعدل عائدها على الأسهم والقيمة السوقية لأسهمها.

4. **خطر التدقيق Audit Risk**: متمثلاً في قيمة المخزون، والذمم المدنية، والتقاضى المحتمل والتباين في الأرباح، ومخاطر الأعمال، والاندماج، والتمويل، ومعدل النمو في المبيعات، وسمعة المنشأة، ومدى قدرتها على دفع أتعاب خدمات التدقيق، وتقدير المدقق لمخاطر المساءلة القانونية، ومدى وجود تحفظات في التقرير السنوي السابق لتدقيق حسابات المنشأة، وفي مدى تحقيق المنشأة للخسائر خلال العام أو الأعوام السابقة، أو نسبة الأصول المتداولة إلى إجمالي الأصول.

5. **الرافعة المالية Leverage**: متمثلة بمدى وجود ديون مرتفعة، والتزامات متداولة، ونسبة السيولة السريعة، ونسبة الديون الجيدة، والمديونية للفرد الواحد، ومدى العجز في حقوق المساهمين.

6. **شكل ملكية المنشأة Form of Ownership**: متمثلة بأسهم المنشأة هل هي قابلة للتداول، أو هل هي ملكية عامة أم خاصة، أو مشاريع مشتركة، أو شركة تابعة لشركة متعددة الجنسيات، أو شركة مالية مساهمة.

7. **الرقابة الداخلية Internal control**: متمثلة بكفاءة التدقيق الداخلي، وبمدى دقة وسلامة أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة بالمنشأة.

8. **ممارسات الحوكمة Governance**: متمثلة بمدى وجود مدراء خارجيين، ورئيس تنفيذي ولجنة التدقيق وعدد أعضائها، وخبرة الإدارة، وعدد اجتماعات كلاً من مجلس الإدارة ولجنة التدقيق.

9. **نوع الصناعة Industry**: متمثلاً بطبيعة ونوع القطاع الذي تعمل به مثل منشآت صناعية، أو بنوك، أو تأمين.

ويرى الباحث أنه من أهم العوامل المرتبطة بالمنشأة الخاضعة للتدقيق والتي قد تؤثر على تحديد أتعاب مدقق الحسابات هي حجم المنشأة، وتعقيدات عملية التدقيق، بالإضافة إلى خطر التدقيق، وذلك لأنها تتطلب من المدقق التوسع في تقييم نظام الرقابة الداخلية وإجراء المزيد من الاختبارات، مما يؤدي إلى زيادة الوقت المستغرق في تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق، وهو ما ينعكس في زيادة تكاليف أداء خدمة التدقيق، وبالتالي زيادة الأتعاب التي يطلبها المدقق لقاء قيامه بتقديم خدمة التدقيق.

2-4-2-1 العوامل المرتبطة بمدقق الحسابات الخارجي:

لمدقق الحسابات عدة خصائص قد تؤثر على تحديد أتعابه عند تقديمه خدمات التدقيق هي كما يلي:

1. **خبرة المدقق Auditor Experience**: متمثلة في خبرة المدقق وتأهيله العلمي والعملية والخبرة التراكمية، استخدام أسلوب العينات الإحصائية في عملية التدقيق لما لها من أثر كبير في سرعة إنجاز العمل ومن ثم تقليل تكلفة عملية التدقيق، والتخصص القطاعي.

2. **دوران المدقق Auditor tenure** : متمثلاً بطول فترة التعاقد بين المدقق والعميل هل هي كل (5 سنوات، 4 سنوات، 3 سنوات... الخ)

3. **موقع المدقق Auditor location**: متمثلاً بمكان وجود مكتب التدقيق، وشهرة مكتب التدقيق ومدى ارتباطه بمكتب أجنبي.

4. **سوق التدقيق Audit Market**: متمثلاً بالمنافسة في سوق التدقيق، ومستوى الأتعاب المألوف والسائد في السوق، ووجود دليل للسلوك المهني.

ويرى الباحث أنه من أهم العوامل المرتبطة بمدقق الحسابات والتي من الممكن أن تؤثر على تحديد أتعابه هي خبرة المدقق، وشهرته، ومدى ارتباطه بمكتب تدقيق أجنبي، وذلك لأن مدقق الحسابات صاحب الخبرة الأكثر والشهرة يتمتع باستقلالية أكبر وسمعة أفضل مقارنة مع المدقق حديث الخبرة، وبالتالي فإن الأتعاب التي سيطلبها ستكون أعلى.

1-2-4-3 العوامل المرتبطة بالتعاقد بين مدقق الحسابات والمنشأة الخاضعة للتدقيق:

لمدقق الحسابات والمنشأة الخاضعة للتدقيق عدة خصائص قد تؤثر على تحديد أتعاب خدمات التدقيق وهي كما يلي:

1. **تأخر تقرير التدقيق Report lag**: متمثلاً في الوقت المنتهي من تاريخ إعداد الميزانية العمومية إلى تاريخ صدور تقرير التدقيق لأن تأخير صدور تقرير التدقيق يشير إلى مشاكل أثناء عملية التدقيق.

2. **موسم الانشغال Busy season**: متمثلاً في تاريخ انتهاء السنة المالية للمنشأة، وما إذ كانت تنتهي في وقت الذروة وموسم الانشغال، أو في وقت آخر، ومواسم الانشغال عند المدققين هي أشهر كانون الأول وكانون الثاني وشباط.

3. **الخدمات الاستشارية Advisory Services**: متمثلة بتقديم الخدمات الاستشارية هل تتم بواسطة المدقق الحالي أم بواسطة آخرين.

4. **التقارير Reporting**: متمثلاً بعدد تقارير التدقيق المطلوبة، والتقارير المالي السنوي الشامل وهل يتم إصدار تقرير كل ستة أشهر، ونطاق التدقيق، وهل هو تدقيق مشترك.

ويرى الباحث أن من أهم العوامل المرتبطة بمدقق الحسابات والمنشأة الخاضعة للتدقيق والتي قد تؤثر على تحديد أتعاب مدقق الحسابات هي نطاق التدقيق، وعدد تقارير التدقيق المطلوبة، وذلك لأنه كما زاد نطاق التدقيق وعدد التقارير المطلوبة زاد الوقت والجهد الذي يستغرقه مدقق الحسابات، وبالتالي زادت الأتعاب التي يطلبها.

1-2-5 أثر أتعاب الخدمات الاستشارية على الأتعاب المهنية لمدقق الحسابات الخارجي:

ناقش العديد من الباحثين العلاقة بين أتعاب خدمات التدقيق وأتعاب الخدمات الاستشارية، ولكنهم لم يتوصلوا إلى اتفاق عام حول اتجاه تلك العلاقة. فقد تعددت آرائهم وتباينت نتائجهم. وبقي اتجاه تلك العلاقة بين أتعاب هاتين الخدمتين عبارة عن سؤال مفتوح (Kohler and Sake, 2012, 283).

يعرض الجدول رقم (4) نسب الأتعاب التي تحصل عليها مكاتب التدقيق الأربعة الكبار في الولايات المتحدة الأمريكية من الأنواع المختلفة للخدمات التي تقدمها:

جدول رقم (4) نسب الأتعاب التي تحصل عليها مكاتب التدقيق الأربعة الكبار في الولايات المتحدة الأمريكية من أنواع الخدمات المختلفة التي تقدمها

أنواع الخدمات	Deloitte	Ernst & Young	KPMG	PricewaterhouseCoopers
خدمات التدقيق والتأكد	37%	41%	48%	54%
خدمات الضرائب	24%	33%	27%	31%
الخدمات الاستشارية	39%	26%	25%	15%

المصدر: (Arens et al, 2012, 26)

وأشار بعض الباحثين إلى عدم تأثر أتعاب خدمات التدقيق بأتعاب الخدمات الاستشارية، أي ليس هناك فرق كبير في أتعاب خدمات التدقيق بين العملاء الذين يطلبون خدمات التدقيق فقط وبين أولئك الذين يطلبون الخدمتين معاً. حيث توصلت دراسة أجريت في ألمانيا إلى أنه لا يوجد علاقة بين أتعاب خدمات التدقيق وأتعاب الخدمات الاستشارية (Kohler and Sake, 2012, 281). ويمكن تفسير ذلك بطريقتين (Whisenant et al, 2003, 14): إما أن ليس هناك كفاءات مرتبطة بالتقديم المشترك لهاتين الخدمتين عن طريق الآثار غير المباشرة للمعرفة، أو قد تكون متكافئة فيما بينهم. وأن التفسير المحتمل لعدم وجود علاقة بينهم هو أن كل من أتعاب خدمات التدقيق وأتعاب الخدمات الاستشارية يتم تحديدهما معاً بناءً على العمل الذي يتم.

كما أشار بعض الباحثين إلى أنها تزيد بزيادتها، وأنه لا محل للخوف من تأثير أتعاب الخدمات الاستشارية على أتعاب خدمات التدقيق. حيث أشارت العديد من الدراسات إلى أن هناك علاقة إيجابية بين أتعاب خدمات التدقيق وأتعاب الخدمات الاستشارية حيث تزيد أتعاب خدمات التدقيق بزيادة أتعاب الخدمات الاستشارية. فقد وجد أن مستوى أتعاب الخدمات الاستشارية يؤثر بشكل كبير على مستوى أتعاب خدمات التدقيق، والعكس بالعكس، وأن هناك على علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين هذه الأتعاب (Lagrou and Louwagie, 2010, 55). وكذلك وجدت دراسة أجريت في إسبانيا أن أتعاب خدمات التدقيق وأتعاب الخدمات الاستشارية ترتبط بشكل إيجابي وهذا يشير إلى أن الآثار غير المباشرة للمعرفة تحدث من خدمة إلى أخرى (Fuentes and Martínez, 2009, 86).

وهناك أربع تفسيرات محتملة للعلاقة الإيجابية (Wang and Hay,2013, 238):

- أ- التعاقدات الاستشارية التي تتكون من تصميم، أو تعديل أنظمة المنشأة ستؤدي إلى تغييرات جوهرية في منشأة العميل وبالتالي ستطلب جهود تدقيق إضافية.
- ب- غالباً ما تواجه المنشآت التي تبحث عن الخدمات الاستشارية بالتزامن مع خدمات التدقيق مشاكل غير عادية على سبيل المثال ضائقة مالية تحفز المنشآت على طلب المساعدة الإدارية وبالتالي سيبدأ المدقق المزيد من التدقيق بالإضافة إلى إجراء العديد من الاختبارات المكثفة والمركزة لتلك المنشآت المتعثرة.
- ج- أن المنشآت ذات الأنشطة المعقدة ترغب بمزيد من الطلب على الخدمات الاستشارية وبالتالي ستطلب جهود تدقيق إضافية.
- د- اتجاه العلاقة قد يكون معتمداً على طبيعة متكررة، أو غير متكررة من الخدمات الاستشارية. وفي هذا المجال قلة المنافسة في الخدمات الاستشارية قد يكون راجعاً إلى طبيعة العلاقة الإيجابية.

وأشار باحثون آخرون إلى ضرورة تقديم الخدمات الاستشارية للتعويض من النقص الحاصل في أتعاب خدمات التدقيق. أي وجود علاقة سلبية بين أتعاب الخدمات الاستشارية وخدمات التدقيق لأن المدقق الحالي يعمل على خدمة العميل بشكل أسرع مع القليل من التكاليف بسبب المعرفة والخبرة المكتسبة عن نشاط العميل والعلاقة الموجودة مسبقاً (Svanström and Sundgren,2012, 45). أي أن وفورات التكلفة التي تتحقق من تقديم الخدمات الاستشارية ستنعكس على تخفيض أتعاب خدمات التدقيق حيث أن مكاتب التدقيق تستخدم أتعاب خدمات التدقيق المخفضة كوسيلة لجذب العملاء وبذلك تعوض خفض أتعاب خدمات التدقيق بما تحصل عليه لقاء تقديم الخدمات الاستشارية.

ويرى الباحث أن العلاقة بين أتعاب خدمات التدقيق وأتعاب الخدمات الاستشارية هي علاقة عكسية. أي أن تقديم الخدمات الاستشارية لمنشأة العميل سيؤدي إلى تخفيض أتعاب خدمة التدقيق، وذلك لأن كلا نوعي الخدمات يعتمد على المهارات والقدرات والمعلومات نفسها، وبالتالي مدقق الحسابات يحقق اقتصاديات العمل من خلال تخفيض الجهد والوقت المستغرق في تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق، مما يؤدي إلى انخفاض في تكاليف إنجاز خدمة التدقيق والذي ينعكس بدوره على الأتعاب التي سيطلبها مدقق الحسابات.

الفصل الثاني

الأثر المتبادل بين تقديم الخدمات الاستشارية

واستقلالية مدقق الحسابات الخارجي

المبحث الأول: مفهوم وأهمية استقلالية مدقق الحسابات الخارجي

المبحث الثاني: استقلالية مدقق الحسابات الخارجي عند تقديمه للخدمات الاستشارية

المبحث الأول

مفهوم وأهمية استقلالية مدقق الحسابات الخارجي

1-1-2 تمهيد

إن المساهمين والمستثمرين الذين يرغبون في استثمار أموالهم في الأسواق المالية غالباً ما يواجهون خطر المعلومات المتمثل في كون المعلومات (القوائم المالية) التي اعتمدوا عليها غير دقيقة ومضللة. وذلك بسبب وجود بعد ثقافي وجغرافي بين معد المعلومات والمستفيد منها، بالإضافة إلى اتساع حجم المنشآت الاقتصادية، وتوسع وتشعب نشاطها. وكذلك بسبب وجود تحيز من قبل معد المعلومات لتضليل المجتمع المالي، فقد ترغب الإدارة في إظهار منشأتها رابحة بشكل يخالف الواقع لتحافظ على سمعتها ومكانتها، أو لتحافظ على أسعار أسهمها، أو لتتمكن من الاقتراض للحصول على أموال تسدد فيها التزاماتها وتبعد إفلاساً محتملاً فتعرض قوائمها المالية على أنها رابحة، وقد ترغب في تخفيض أرباحها للتهرب من دفع الضرائب، أو للمحافظة على سعر سهم منخفض...الخ.

لذلك بات من الصعب على مستخدمي القوائم المالية الثقة بالبيانات المالية الصادرة عن إدارة هذه المنشآت التي يرغبون بالاستثمار بها. وبالتالي نشأت الحاجة إلى مدقق حسابات خارجي مستقل للتحقق من صحة مزاعم الإدارة كما تعكسها التقارير والقوائم المالية التي تعدها وتقدمها إلى الأطراف المستفيدة. مما يجعل مهنة التدقيق ضرورة اقتصادية في الاقتصاد المعاصر من خلال وظيفتها كمهنة مستقلة تلعب دوراً هاماً في تعزيز عملية إعداد التقارير المالية. فنقة الجمهور في موثوقية البيانات المالية المصدرة عن المنشآت التي تم تدقيقها من قبل مدقق حسابات مؤهل ومستقل، وغير خاضعاً لنفوذ الإدارة، أو متأثراً بآرائها تشجع على الاستثمار في الأسواق المالية.

2-1-2 تعريف استقلالية مدقق الحسابات الخارجي:

أثار مفهوم استقلالية المدقق وحياديته الكثير من الجدل والنقاش بين المهنيين والأكاديميين وغيرهم من المهتمين بأعمال المهنة، لذلك تعددت مفاهيم استقلالية التدقيق في الأدبيات المهنية وترافق ذلك مع تطور مسؤوليات المدقق والخدمات التي يمكن أن يقدمها، بالإضافة إلى تطور نظرة المجتمع المهنية وأهم ما ذكرته هذه الأدبيات:

أ. عرفت قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) الاستقلالية على أنها:

1. الاستقلالية الذهنية: الحالة الذهنية التي تسمح بإبداء نتيجة ما، دون الخضوع لأي من التأثيرات التي تضعف الحكم المهني بشكل يتيح للفرد التصرف بنزاهة وممارسة الموضوعية والتشكيك المهني.

2. الاستقلالية الظاهرية: تجنب الحقائق والظروف الهامة جداً، بحيث يستنتج طرف ثالث عاقل ومطلع يتمتع بمعرفة كافة المعلومات ذات الصلة بما في ذلك الإجراءات الوقائية بشكل معقول بأنه تم الإضعاف من نزاهة أو موضوعية أو الشك المهني لشركة معينة أو عضو في فريق التدقيق. (IFAC, 2013, 24)

ب. عرفت لجنة بورصة الأوراق المالية الأمريكية (SEC) المدقق المستقل كما يلي:

" لا يمكن أن يعتبر مدقق الحسابات مستقلاً فيما يتعلق بعمل معين إذا استنتج مستثمر عادي في ضوء كل الحقائق والظروف ذات الصلة بأن المدقق لم يكن قادراً على تمثيل عمله بحياد أي لم يكن قادراً على ممارسة الحكم الموضوعي والنزيه" (Fuentes and Martínez, 2009, 64).

ج. عرفها (Ebimobowei, 2011, 101) بأنها "حالة ذهنية تتطلب من المدقق التحرر من التحيز والمصلحة الشخصية، والالتزام المسبق للمصلحة، أو القابلية للتأثير، أو الضغط الذي لا مبرر له وهذا يعني أن المدقق يمتلك الحالة العقلية الضرورية وسيتصرف بالطريقة الصحيحة التي لن تؤثر على واجبه المهني".

د. عرفها (Salehi, 2009, 142) بأنها "الحرية من جميع الضغوط والعوامل الأخرى التي تؤثر أو من المتوقع أن تؤثر على قدرة المدقق على اتخاذ قرارات تدقيق عادلة وغير متحيزة".

هـ. منهم من ربط مفهوم استقلالية المدقق بمفهوم جودة التدقيق فعرفها De Angelo على أنها:

الاحتمال المشترك للكشف والإبلاغ عن أية أخطاء أثناء قيام مدقق الحسابات بعملية التدقيق. حيث أن الخاصية الأولى من التعريف تتعلق بشكل مباشر في كفاءة وقدرة المدقق الفنية، والثانية تتعلق بشكل مباشر بقضية استقلالية المدقق، وبالتالي استقلالية المدقق لا تتوقف فقط على قدرة المدقق على تحديد المشاكل ولكن أيضاً على استعداده للإبلاغ عن تلك المشاكل بشكل ملائم. (Basioudiset al, 2006, 5)

و. عرفها (Beattle and Fearnley 2003, 4) بأنها:

1. قدرة المدقق على مقاومة ضغوط إدارة العميل.
2. وظيفة الشخص مع خواص النزاهة والجدارة بالثقة كونها خواص رئيسية.
3. غياب المصالح التي قد تخلق مخاطر غير مقبولة من التحيز.

ز. يؤيد الباحث تفسير (Adelopo,2010, 117) استقلالية المدقق في ثلاثة طرق :

أولاً بمعنى أن لا يكون مرئوساً، وثانياً بمعنى تجنب أي حالة قد تضعف حتى لا شعورياً من موضوعيته، وأخيراً بمعنى تجنب أي علاقة قد تقود مراقب عاقل ومطلع إلى استنتاج تعارض في المصالح.

ويرى الباحث أن استخدام مصطلح "استقلالية" من تلقاء نفسها قد تخلق سوء الفهم، وذلك لأنها قد تعني لطرف خارجي أن الشخص الذي يمارس الحكم المهني يجب أن يكون خالي من جميع المصالح المالية والاقتصادية والمصالح الأخرى، وهذا مستحيل لأن كل فرد من المجتمع لديه علاقات مع الآخرين ولذلك فإن أهمية العلاقات الاقتصادية والمالية وغيرها ينبغي تقييمها في ضوء وجود طرف ثالث عاقل ومطلع وعلى معرفة بكافة الحقائق ذات صلة.

2-1-3 عناصر استقلالية مدقق الحسابات الخارجي:

أكد العديد من الباحثين، والمهنيين، والأكاديميين على أن استقلالية وحيادية مدقق الحسابات تعتمد على ركيزتين أساسيتين مكملتين لبعضهما البعض وهما الاستقلالية الظاهرية والاستقلالية الذهنية.

2-1-3-1 الاستقلالية الظاهرية: Independence of Appearance

استخدم الباحثون مصطلحات كثيرة للدلالة على هذا الجانب من الاستقلالية، فقد أطلق عليها الاستقلالية الشكائية، أو الواضحة للغير، أو الشخصية، وينظر إلى أنها مسألة موضوعية، يحكمها ويدعمها ويحددها وينظمها ضوابط وأعراف وقواعد مهنية ومعايير محددة، تساعد على معرفة ما إذا كان مدقق الحسابات مستقلاً أثناء تأدية مهامه، أم لا بالاعتماد عليها. وكذلك هي مجموعة من التصرفات والأفعال التي يقوم بها المدقق أثناء أدائه مهامه، أو تقوم بها إدارة المنشأة الخاضعة للتدقيق والتي يمكن أن تنعكس بصورة مباشرة وواضحة على استقلاليته (كراز، 2002، 69).

وهي تتعلق بما تتضمنه التشريعات وما تصدره الهيئات من أحكام وقواعد وضمانات (كالمؤهلات والتزامه بقواعد وآداب وسلوك المهنة) (قريط، 2008، 17)، وترتبط بتصرفات وسلوكيات وارتباطات المدقق بالعمل. أي تتعلق بتصور الأطراف الأخرى المستفيدة من عملية التدقيق، وبمعنى آخر يتصرف المدقق في الظاهر دون أن يجعل الأطراف الأخرى مثل المستثمرين تدرك بأن مصالحه مع إدارة منشأة العمل تضعف من موضوعيته (Eilifsen and Knivsflå, 2008, 3). أي يجب أن يكون المدقق مستقلاً مالياً وإدارياً واجتماعياً عن إدارة المنشأة التي يقوم بتدقيق حساباتها.

2-3-1-2 الاستقلالية الذهنية: Independence of Fact

استخدم الباحثون مصطلحات عديدة للدلالة على هذا الجانب من الاستقلالية، فقد أطلق عليها الاستقلالية العقلية، أو الفكرية، أو الذاتية، أو الحقيقية، أو الواقعية، حيث يعتبر هذا الجانب من الاستقلالية عبارة عن مسألة ذهنية تتعلق بذات المدقق وما بداخله، فشعوره وتفكيره بالاستقلالية تجعله يتصرف بحرية شخصية كاملة عند تقديمه لخدماته المهنية. أي أن هذا الجانب نابع من شخصية المدقق وتكوينه العلمي والخلقي وخبرته العلمية والعملية ومدى التزامه بالقواعد والمعايير التي تحكم المهنة بشكل عام والمدقق وتصرفاته بشكل خاص والتي تفرضها المهنة على أعضائها وبالأخص قواعد وآداب المهنة (كراز، 2002، 69).

ويهتم هذا الجانب بتوفر صفات ومقومات شخصية وخلقية لدى المدقق تؤهله للقيام بعمله كما أن هذا الجانب مرتبط بالنشأة والتعليم والسلوك الأخلاقي لمدقق الحسابات (العودة الله، 2011، 56). أي تتعلق بالسلوك الفعلي للمدقق، وبمعنى آخر يتصرف المدقق في الواقع دون أن يكون متأثراً بالمصالح التي قد تضعف من موضوعيته (Eilifsen and Knivsflå, 2008, 3).

ويعني هذا الجانب أن يكون المدقق نزيهاً ومخلصاً وموضوعياً وأميناً في ممارسة عمله المهني، وملتزماً بالصدق في شهادته، وكاشفاً عن الحقيقة في تقريره، وحيادياً غير متحيز لطرف على حساب طرف آخر ومقتنعاً برأيه الفني المحايد الذي كونه، وأن يكون عادلاً لا يسمح لأرائه التي كونها من قبل أو انحيازه المسبق أن يتغلبا على موضوعيته وحياديته (العودة الله، 2011، 56).

ونظراً للطبيعة الخاصة لهذا الجانب من مفهوم الاستقلالية فإنه يصعب وضع معيار محدد أو مقياس ثابت له، وكذلك يصعب الاستدلال عليه وتحديد مدى توافره لذلك يعتبر هذا الجانب غير مرئي. لأن هذا الجانب من الاستقلالية ينبع من ذات المدقق وتجرده من أي دوافع وضغوط، أو مصالح خاصة عند إبداء رأيه الفني المحايد في عدالة وصدق تمثيل القوائم المالية للمركز المالي الحقيقي للمنشأة الخاضعة التدقيق لذلك يجب أن يلتزم به المدقق أثناء تأدية مهامه وأن يكون رقيب نفسه لكي يستطيع الحكم على الأمور المعروضة عليه بكل ثقة وصدق وصراحة (كراز، 2002، 69).

وبالتالي فإن الاستقلالية الذهنية هي علاقة موضوعية بين مكاتب التدقيق والعملاء. وهي ضرورية لتعزيز موثوقية البيانات المالية، بينما الاستقلالية الظاهرية هي علاقة ذاتية كما يراها العميل والطرف الثالث وهي ضرورية لتعزيز ثقة الجمهور بحيث يمكن للمستخدمين الاعتماد على البيانات المالية المدققة (Ebimobowei, 2011, 101).

لذلك من أجل الحفاظ على مهنة التدقيق واستمرارها وقدرة المدقق على أداء مهامه بالوجه المطلوب لابد من توافر الاستقلالية بشقيها الذهني والظاهري في جميع الأعمال التي يقوم بها منذ بداية عملية التدقيق وحتى إصدار التقرير النهائي لعملية التدقيق. وأن غياب أحدهما قد يضعف، أو يلغي الجانب الآخر ومن ثم الاستقلالية ككل. أي أن تبني جانب واحد من الاستقلالية لوحده يعتبر قاصر وغير كافي، وأن كل جانب هو مكمل للآخر، لذلك من الضروري أن يحافظ المدقق على استقلاليته الذهنية وأن يظهر هذه الاستقلالية للآخرين بواسطة الإشارات الواضحة والعامة لكي يقتنع المجتمع المالي بهذه الاستقلالية.

ويرى الباحث أن الاستقلالية يجب أن تكون واضحة وظاهرة كما لو أنها حقيقية، فالاستقلالية تقوم على أساس الاعتماد على النفس وليس التبعية، أي أن الأهم من ذلك بالنسبة للمدقق ليس فقط رفض تبعية رأيه لهذا، أو ذاك بل يجب أن يكون مستقلاً عن أي مصالح شخصية التي ربما تضعف حكمه. أي يجب على المدقق أن يقول ما يرى، وأن يدرك أن هناك شخصاً ما يراقبه خلال تأدية عمله ولو أدى ذلك إلى معارضة وتجاهل رغبات أولئك الذين وظفوه. ولأداء ذلك بنجاح يجب أن يكون لدى المدقق فهماً عميقاً للضغوطات والعوامل التي تهدد استقلاليته وعلى بيّنة منها والتي بعضها يكون واضح وبعضها الآخر متخفياً وغير ملحوظاً حيث بالكاد يمكن إدراكه والتي ربما تضعف أو تؤثر على مصداقيته وموقفه وبالتالي إلى تآكل استقلاليته تدريجياً.

فعندما يدرك المدقق تماماً المخاطر الموجودة يمكنه اتخاذ التدابير اللازمة ففي غالب القضايا التي تهدد استقلالية المدقق تكون واضحة وسينتبه لها كل الأشخاص الذين يستخدمون تقرير المدقق وستؤخذ كل الخطوات لمراجعة أفعال المدقق وعلاقاته مع إدارة المنشأة الخاضعة للتدقيق.

والخلاصة أن الاستقلالية هي مسألة أخلاقية، فيجب على المدقق التمسك بالأخلاق أثناء مزاوله المهنة وخارج المهنة، فتمسكه بالأخلاق يمنعه من الانحياز لطرف على حساب طرف آخر، أو لتغليب مصلحته الشخصية على حساب مصالح الآخرين.

4-1-2 أهمية استقلالية مدقق الحسابات الخارجي:

تتبع أهمية استقلالية مدقق الحسابات من كونها حجر الزاوية في ممارسة مهنة، فقد كانت مرتبطة بالمهنة منذ نشأتها بل هي التي أوجدت المناخ الملائم لنشئها، وهي المبدأ الأساسي الذي يعزز سمعة المهنة في نظر الجمهور في الواقع، وهي السمة الأكثر طلباً من المدققين من قبل المجتمع المالي، كما أنها من المفاهيم الأساسية التي تقوم عليها مهنة التدقيق (Nasution, 2013, 4).

كما أن استقلالية المدقق تمثل جوهر عملية التدقيق وأساسها، وهي أحد أهم معايير التدقيق المتعارف عليها بل هي السبب الرئيسي والمباشر في عملية التقدير والاحترام التي يحظى بها أفراد المهنة، وهي متطلب وشرط أساسي من متطلبات النمو والازدهار بالنسبة للمهنة ولقيام المدقق بعمله على أكمل وجه (خداش والسرطاوي، 2010، 295). وكذلك هي من عناصر الجودة اللازمة لعملية التدقيق، إذ تعتبر جزءاً هاماً من المتطلبات الأخلاقية لممارسة المهنة (الشعار، 2011، 33).

كذلك تأخذ استقلالية المدقق أهميتها من كون المدقق يجمع بين صفتين في آن معاً عند أدائه مهمة التدقيق، أولاهما صفة الوكيل عن المستثمرين في تدقيق حسابات المنشأة والتحقق من عدالتها، بينما الصفة الثانية هي صفة الحكم الذي يحكم على ما تتضمنه القوائم المالية من بيانات وحقائق يبدي فيها رأيه (محمد، 2009، 48). وإذا ما فقد المدقق استقلاليته تجاه المنشأة التي يقوم بتدقيق حساباتها تصبح عملية التدقيق دون جدوى أو فائدة بل من الممكن أن تصبح مضللة لمتخذ القرارات وبالتالي تفقد مهنة التدقيق أهميتها وضرورتها (الشعار، 2011، 33).

ويرى الباحث أن أهمية استقلالية مدقق الحسابات تتبع من طبيعة مهمته التي تضعه في موقع حساس بين جميع الأطراف المستفيدة من خدماته. فالمدقق يمارس عمله في بيئة تتسم بتعارض المصالح بين إدارة المنشآت من جهة وسائر الأطراف المستفيدة من المعلومات الاقتصادية التي تحتويها القوائم المالية المدققة. ومن جهة ثانية يتقاضى مدقق الحسابات أتعابه من إدارة المنشأة التي قد تلعب دوراً أساسياً في تعيينه أو عزله.

2-1-5 أبعاد استقلالية مدقق الحسابات الخارجي:

تمثل إدارة المنشأة مصدر الضغط الأكبر على مدقق الحسابات ولديها الكثير من الدوافع لذلك، فمن مصلحتها أن تظهر بمظهر يرفع من سمعتها أمام المجتمع المالي والرأي العام حتى لو أدى ذلك إلى توزيع أرباح وهمية هي في حقيقتها جزء من رأس المال، ومن مصلحتها أن يتعامى مدقق الحسابات عن الحقيقة وبعض حوادث الغش والتلاعب التي دبرت بمعرفة منها. ويجد ضغط الإدارة ترجمته العملية في كافة المراحل التي يقوم بها المدقق (القاضي وآخرون، 2013، 188). وهذا يتطلب من المدقق أن يكون مستقلاً ومتحرراً من أي ضغوط قد تمارس عليه من قبل إدارة المنشأة أثناء تأديته مهمة التدقيق، وبهدف الكشف عن مدى استقلالية المدقق لا بد من التركيز على أبعاد استقلالية مدقق الحسابات الخارجي (Salehi, 2009, 138):

1-5-1-2 الاستقلالية في مجال إعداد برنامج التدقيق: Programming Independence

يقصد بذلك أن يكون مدقق الحسابات متحرراً من أي رقابة أو تدخلات أو ضغوط في عملية اختيار تقنيات وإجراءات التدقيق وتطبيقاتها، وهذا يستلزم أن يكون لدى المدقق الحرية في تطوير برنامجه سواء في تحديد خطوات العمل، أو حجم العمل المطلوب أدائه وذلك في حدود الإطار العام للمهام المطلوبة.

حيث يحتوي هذا البعد على عدم تدخل الإدارة في استبعاد أو تعديل أو تحديد أي جزء من برنامج التدقيق وكذلك عدم تدخلها في تعديل، أو تقييد الإجراءات التي وضعها المدقق، أو التأثير على المدقق لفحص مجالات لم ترد بالبرنامج الموضوع من قبله.

2-5-1-2 الاستقلالية في مجال الفحص: Investigative Independence

يقصد بذلك أن يكون مدقق الحسابات متحرراً من أي رقابة أو تدخلات أو ضغوط في عملية اختيار المجالات والأنشطة والسياسات والمفردات التي سوف تخضع لعملية الفحص. ويتضمن ذلك عدة جوانب أهمها:

- أ. حق المدقق الكامل في الاطلاع والفحص لجميع سجلات المنشأة ودفاترها ومكاتبها وفروعها.
- ب. التعاون المثمر والفعال بين المدقق والعاملين بالمنشأة ومناقشتهم خلال عملية الفحص.
- ج. عدم تدخل الإدارة في محاولة تحديد المجالات والمفردات والمستندات التي تخضع للفحص أو محاولة قبول المدقق لبعض المفردات والمستندات دون تدقيق أو فحص.
- د. البعد عن العلاقات الشخصية وخلق المصالح المتبادلة ما يؤثر في عمليات الفحص.

3-5-1-2 الاستقلالية في مجال إعداد التقرير: Reporting Independence

يقصد بذلك أن يكون مدقق الحسابات متحرراً من أي رقابة أو تدخلات أو ضغوط للتأثير في إظهار الحقائق التي تم اكتشافها خلال عملية الفحص، أو في التعبير عن التوصيات والآراء التي جاءت نتيجة الفحص، أو التأثير في طبيعة الرأي النهائي بعدالة القوائم المالية محل التدقيق. ويتضمن ذلك عدة جوانب أهمها :

- أ. التحرر من أي تدخل أو وصاية من الغير لتعديل أية حقائق في التقرير.
- ب. التحرر من الضغط لاستبعاد بعض العناصر ذات الأهمية من التقرير.
- ج. تجنب استخدام العبارات والألفاظ الغامضة أو التي تحمل أكثر من معنى سواء بقصد أم من بدونه في عرض الحقائق والآراء والتوصيات وتفسيراتها.
- د. عدم وجود تدخل من أي طرف لكي يحدد المدقق محتويات التقرير سواء بصدد عرض الحقائق أم عند إبداء الرأي الفني عن عدالة القوائم المالية.

وهذه الأبعاد تحمي استقلالية مدقق الحسابات في مختلف مراحل عملية التدقيق. حيث تحمي استقلالية المدقق في إعداد برنامج التدقيق قدرته على تحديد الاستراتيجيات الملائمة، وكذلك تحمي الاستقلالية في مجال الفحص قدرته على تنفيذ الاستراتيجيات أياً تكن الطريقة التي يراها ضرورية، بينما تحمي الاستقلالية في مجال إعداد التقرير قدرته على اختيار المعلومات التي يعتقد على أنها ذات أهمية وينبغي الإفصاح عنها (Oladipupo and Izedonmi, 2013, 35).

ويرى الباحث أنه يجب على المدقق الخارجي إقناع المجتمع المالي باستقلاله وحياده. فعليه أن يكون حذراً وحريصاً باستمرار، وأن يتجنب أي مظهر من المظاهر التي قد تؤدي إلى الشك في استقلاله وحياده من جانب من يستخدمون تقريره، وعليه بذل كل جهد ممكن، وإلا سيكون لا قيمة لأي رأي يبديه بعدالة وصدق القوائم المالية.

2-1-6 تهديدات استقلالية مدقق الحسابات الخارجي:

يجب أن يقتنع المجتمع المالي باستقلالية وحيادية المدقق فالوجود الحقيقي لمهنة التدقيق يعتمد على هذا الاقتناع. فإذا شك المجتمع المالي في استقلالية المدقق فإن آرائه لا تكون لها أية قيمة وبالتالي لا تكون هناك حاجة لخدماته. ولكي يثق المجتمع المالي في استقلالية المدقق فإنه يجب عليه أثناء ممارسة مهامه تجنب جميع العلاقات والظروف التي تدعو إلى الشك في استقلاليته.

حيث تعرف تهديدات استقلالية مدقق الحسابات الخارجي "بأنها الحالات، أو الإجراءات، أو العلاقات التي من المحتمل أن تؤثر على قدرة المدقق على الامتثال للمتطلبات الأخلاقية لممارسة المهنة". ولكي يكون مدقق الحسابات مستقلاً يجب عليه أن يكون قادراً على التغلب على العوامل التي تؤثر على موضوعيته من خلال التعرف على مصادر تلك التهديدات (Johari et al, 2013, 102-104). لذلك أدركت المنظمات المهنية أهمية استقلالية المدقق، وأولتها عنايتها واهتمامها من أجل إبعاد المدقق عن التصرفات التي من شأنها أن تفقد استقلاليته وتلقي ظلالاً في الشك حول استقلاليته تجاه المنشأة التي يقوم بتدقيق حساباتها. ويمكن تصنيف تهديدات استقلالية مدقق الحسابات الخارجي كما يلي (IFAC, 2013, 12-24):

1. تهديد المصلحة الشخصية: Self-Interest Threat

يحدث عندما يكون مدقق الحسابات لديه مصالح مالية مباشرة، أو غير مباشرة مع عميله، أو علاقة تجارية أو عندما تكون إجمالي الأتعاب التي يدفعها العميل تمثل نسبة كبيرة من الإيرادات الإجمالية للمدقق، أو القلق من إمكانية فقدان العميل. وبعبارة أخرى فإن جميع الأعمال التي تخلق العلاقة المالية بين مدقق الحسابات والعميل قد تشكل تهديداً للمصلحة الشخصية .

2. تهديد التدقيق الذاتي: Self-Review Threat

يحدث عندما يقوم مدقق الحسابات بتدقيق أعمال قام بها مسبقاً لعميل التدقيق، فقد يكون المدقق قد شغل منصب مدير، أو موظف له تأثير على قرارات المنشأة وأعمالها، أو كان المدقق قد أدى خدمات إضافية لعمليه لها علاقة بشكل مباشر في اتخاذ القرارات، أو كان لها أثر على نتائج أعمال المنشأة.

3. تهديد التأييد: Advocacy Threat

يحدث عندما يعمل مدقق الحسابات كمدافع عن عميله تجاه الطرف الثالث، أي عندما يقوم المدقق بالترويج لموقف عميله إلى درجة تقويض موضوعيته. كتداول الأسهم والسندات المالية للعميل وترويجها، والقيام بدور المحامي بالنيابة عن عميل التدقيق في مقاضاة أطراف خارجية، أو تسوية النزاعات معهم.

4. تهديد التآلف: Familiarity Threat

يحدث عندما يصبح مدقق الحسابات أكثر تعاطفاً تجاه مصالح عميله بسبب علاقة وثيقة أو طويلة معهم. فقد يكون هناك علاقة شخصية، أو عائلية، أو صلة قرابة بينهم، أو قد تنشأ هذه الألفة بسبب طول مدة التعاقد بين المدقق والعميل، أو بسبب قبول المدقق للهدايا المقدمة من عميله، أو بسبب تعامل هذا العميل مع المدقق.

5. تهديد المضايقة: Intimidation Threat

ويدعى أيضاً بالتخويف، أو الترهيب، حيث تتم إعاقة مدقق الحسابات عن أداء دوره بموضوعية وممارسة الشك المهني بسبب ضغوطات، أو تهديدات سواء كانت فعلية أو متوقعة من قبل إدارة العميل كممارسة الضغوط للحد من نطاق عمل التدقيق، والتهديد بتخفيض الأتعاب، أو عدم تعيين المدقق مستقبلاً.

ويرى الباحث أنه يجب على مدقق الحسابات تجنب جميع العوامل والأسباب التي قد تهدد استقلاليته أثناء ممارسة مهامه. وأنه من الضروري أن يتم التأكد من استقلالية مدقق الحسابات قبل القيام بأي عملية تدقيق ومن المفضل أن يتم ذلك من قبل لجنة التدقيق الموجودة في المنشأة عن طريق دراسة جميع الأمور التي تتعلق بمدقق الحسابات الخارجي، وذلك لأن عنصر الاستقلالية له دور كبير في الحصول على رأي فني محايد في عدالة القوائم المالية، وبالتالي الحصول على عملية تدقيق ذات فاعلية وفائدة كبيرة.

المبحث الثاني

استقلالية مدقق الحسابات الخارجي عند تقديمه للخدمات الاستشارية

1-2-2 تمهيد

اختلف العديد من الباحثين بشأن التهديدات المؤثرة على استقلالية مدقق الحسابات الخارجي وأحد أهم هذه التهديدات التي قد تضعف من استقلاليته هي عندما يتعهد المدقق بتقديم الخدمات الاستشارية بالتزامن مع تقديمه لخدمة التدقيق لمنشأة العميل، وتعد هذه المشكلة من أهم المشاكل التي لم تجد لها حلاً من حيث تحديد مدى تأثيرها، أو عدم تأثيرها على استقلالية المدقق الخارجي.

فيرى البعض أنها تؤثر بشكل إيجابي على استقلالية المدقق نظراً لخبرة المدقق ومعرفته الدقيقة والمتخصصة بأنشطة ومجالات عمل منشأة العميل، ويرى البعض الآخر أنها تؤثر بشكل سلبي على استقلالية المدقق نظراً لأنها تجعل المدقق أكثر اعتماداً اقتصادياً ومالياً على العميل وذلك بسبب الأتعاب العالية التي يتلقاها المدقق من تأدية هذه الخدمات.

وتوصل المحللون الذين قاموا بدراسة شركة Enron الأمريكية التي أحدثت هزة في الاقتصاد الأمريكي عام 2002 عندما تم اكتشاف تلاعب مالي بها إلى أن إدارة الشركة قد قامت بدفع مبلغ 25 مليون دولار مقابل خدمات التدقيق ومبلغ 27 مليون دولار لنفس المدقق مقابل خدمات استشارية ومن هنا ثار الجدل والشكوك حول تأثير هذا النوع من الخدمات على استقلالية المدقق (القاضي وآخرون، 2013، 454).

2-2-2 طبيعة العلاقة بين الخدمات الاستشارية واستقلالية مدقق الحسابات الخارجي:

تعددت الآراء حول السماح لمدقق الحسابات الخارجي بتقديم الخدمات الاستشارية التي أثارت الكثير من الجدل وتعارضت بين مؤيد ومعارض حول مدى تأثيرها على استقلالية وموضوعية مدقق الحسابات. حيث لا توجد نظرة محددة بين جميع الأطراف ذات العلاقة بمهنة التدقيق لمبدأ السماح لمدقق الحسابات بتقديم الخدمات الاستشارية، وهذا الاختلاف في النظرة يبدو منطقياً في ضوء اختلاف الزوايا، التي تنتظر من خلالها هذه الفئات إلى القضية.

فالمدقق ينظر إليها من زاوية مصلحته المادية المتمثلة في الأتعاب العالية التي يحصل عليها لقاء تقديمه للاستشارات مقارنة بأتعاب خدمات التدقيق، وأما العميل ينظر إليها من زاوية أنها توفر له الفرصة للحصول على المشورة والنصح من قبل شخص خبير ومؤهل وبتكلفة مناسبة، ومستخدمو البيانات المالية ينظرون إليها من زاوية مدى تأثيرها في مصداقية البيانات المالية، أما المراجع والمنظمات المهنية فتتظر إليها من زاوية

تأثيرها في استقلالية المدقق وسمعة وحيادية المهنة، أما جهات الرقابة والإشراف فإنها تنتظر إليها من زاوية تأثيرها في المصلحة العامة ومن ثم مدى تأثيرها في استقلالية مدقق الحسابات (قريط، 2008، 22).

وفيما يلي عرضاً للآراء المؤيدة والمعارضة لتقديم مدقق الحسابات الخارجي للخدمات الاستشارية:

1-2-2-2 الآراء المؤيدة لتقديم مدقق الحسابات الخارجي للخدمات الاستشارية:

إن مدقق الحسابات الخارجي يمكنه أن يقدم الخدمات الاستشارية لعملاء التدقيق دون أي تهديد أخلاقي أو مهني حقيقي لاستقلاليته، وذلك للعديد من المنافع المتوقعة تحقيقها:

أ. إن تقديم الخدمات الاستشارية لعملاء التدقيق يعزز من معرفة المدقق عن منشأة العميل، من خلال انتشار المعرفة وهذه المعرفة التراكمية المكتسبة من الخدمات الاستشارية تمكن المدقق من تنفيذ خدمة التدقيق بشكل أكثر كفاءة وفعالية. فالمدقق يستطيع الحصول على خبرة أوسع عن صناعة العميل، وكذلك تمكنه من الحصول على معلومات أفضل حول النظام المحاسبي للعميل (Sawan et al, 2013, 178).

ب. ترى لجنة كوهين Cohen Committee أنه من المفيد للعميل أن يقدم المدقق له كلا النوعين من الخدمات لأنه على علم ودراية بظروف المنشأة وظروف الصناعة التي تعمل بها وقد يكون ذلك أقل تكلفة للمنشأة (جربوع، 2004، 6).

ج. هي اقتصادية لكل من المدقق والعميل لأن العميل يقلص التكاليف، والمدقق يستفيد من اقتصاديات العمل (Adelopo, 2010, 271).

د. تقصر الفترة التي يتأخر فيها صدور تقرير مدقق الحسابات وهذا مؤشر محتمل لكفاءة عملية التدقيق (Knechel and Sharma, 2012, 111).

هـ. تعزز من احتمال اكتشاف المدقق للمشاكل والأخطاء وبالتالي تزيد من جودة التدقيق (Svanström, 2013, 28).

و. هناك اختلاف حقيقي وجوهري بين تقديم النصيحة والمشورة لإدارة العميل عن عملية اتخاذ القرار التي تبقى في النهاية بيد الإدارة التي لها أن تأخذ برأي المدقق أو لا تأخذ به. فاستقلالية المدقق هي حالة عقلية وذهنية في الأساس وأن وجود هذه الحالة العقلية وتمسك المدقق بها لا تتأثر بممارسة المدقق للخدمات الاستشارية (كراز، 2002، 108).

ز. تزيد من قوة المدقق لدى عميله خاصة إذا كانت متعلقة بمشاكل معقدة وغير روتينية وتضيف خبرة أداء تلك الخدمات بعداً جديداً لمكتب التدقيق وبالتالي يتمكن من تطوير قدراته وسمعته (سويسبي، 2010، 120).

ح. إن منع التقديم المشترك لهاتين الخدمتين من المدقق الحالي سيؤدي إلى انخفاض في عدد المدققين الذين يقدمون خدمات التدقيق وبالتالي سوف تزداد أتعاب خدمات التدقيق لأن مكاتب التدقيق ستتجه نحو تقديم الخدمات الاستشارية ورفض تقديم خدمات التدقيق لأن تقديم الخدمات الاستشارية يتطلب وقت أقصر وجهد أقل وفي الوقت نفسه فإنها تكسب المزيد من الأتعاب مقارنة مع خدمة التدقيق (Allehaidan, 2012, 33).

ط. إن تقييد الخدمات الاستشارية يمكن أن تمنع المدقق من اكتساب معرفة مهمة وبالتالي انخفاض جودة التدقيق، وكذلك ستؤثر على قدرة مكاتب التدقيق لتوظيف المدققين المؤهلين تأهيلاً عالياً (Carmona and Momparler, 2012, 29).

2-2-2-2 الآراء المعارضة لتقديم مدقق الحسابات الخارجي للخدمات الاستشارية:

تستند الآراء المعارضة لتقديم الخدمات الاستشارية لعملاء التدقيق إلى المبررات التالية:

أ. إنه ليس من السهل الفصل بين عملية إبداء النصيحة والمشورة وبين عملية اتخاذ القرار، وذلك لأن هاتين الواقعتين متلازمتين في العملية الإدارية ومن ثم يصبح المدقق في موقف يدقق قراراته. فمن الطبيعي ألا يشير المدقق إلى أخطاء أو انحرافات سبق وشارك في ارتكابها. أي أن لدى المدقق حافز على عدم الإفصاح عن أي أوجه قصور في تقديم المشورة التي تم اكتشافها أثناء عملية التدقيق من أجل تجنب أي ضرر محتمل على سمعته. فقد بينت الدراسة التفصيلية لعضو الكونجرس الأمريكي Lee Metcalf أن التقديم المشترك لكلا النوعين من الخدمات يؤدي إلى خلق تعارض في المصالح. فعندما يقوم المدقق مثلاً بترشيح المديرين للمنشأة الخاضعة للتدقيق يكون لديه الدافع دوماً لتأكيد نجاحهم (الرفاعي، 2008، 43).

ب. قد يدقق المعلومات المالية التي ساهم بنفسه في إعدادها أو الناتجة عن تطبيق السياسات التي نصح هو بكيفية تطبيقها وهذا التعارض الواضح لا يهدف فقط الاستقلالية الظاهرية للمدقق بل يهدف أيضاً الاستقلالية الذهنية. حيث أنه سينحاز دائماً إلى جانب المعلومات والنظم التي ساهم شخصياً في إنتاجها أو قدم المشورة بشأنها (سويسي، 2010، 116).

ج. إن الخدمات الاستشارية تخدم الإدارة نفسها التي هي في حالة تعارض مصالحها مع الأطراف الأخرى. أما خدمة التدقيق تخدم المجتمع المالي فتقديم تلك الخدمات للإدارة قد يكون أداة ضغط من جانب الإدارة يحرف المدقق عن استقلاليته وحياديته لكسب رضائها. فمن غير المناسب أن يقوم المدقق الخارجي نفسه بتقديم خدمات استشارية تعمل الإدارة في هديها ثم يقوم بتدقيقها وتقويم مدى عدالتها في تقريره المالي فيكون كلاعب الكرة الذي يكون لاعباً وحكماً في وقت واحد (القاضي وآخرون، 2013، 519).

د. يصبح مدقق الحسابات معتمداً اقتصادياً على عميله (Javidi,2013,423). وعندئذ سيتجاهل ممارسات الإدارة المحاسبية المشكوك فيها (Martinez and Moraes,2014, 449). وسيكون أكثر تردداً في الإفصاح عن مخالفات الممارسات المحاسبية خوفاً من فقدان إيرادات الخدمات الاستشارية، وأكثر ميلاً لإصدار آراء نظيفة من أجل الاستمرار في تقديم الخدمات الاستشارية (Wang and Hay,2013, 257). ونتيجة لهذا الاعتماد الاقتصادي يكسب العميل المزيد من الفرص لإجراء إدارة الأرباح الانتهازية (Krauss and Zülch,2013,123) وبالتالي احتمالية إصدار تقارير تدقيق معدلة (Fuentes and Martínez,2009, 86).

هـ. سيكون المدقق حليفاً وداعماً لمواقف ووجهات نظر إدارة المنشأة، ومتجاهلاً لأخطائها وممارساتها المحاسبية المخالفة للمعايير والقوانين. فإذا لم يتجاهل المدقق تلك الممارسات فإنه من المحتمل سيفقد أتعاب خدمات التدقيق الحالية فضلاً عن أي تعهدات للخدمات الاستشارية في المستقبل (Sawan et al ,2013, 170).

و. يصبح المدقق في موقف المدافع عن إدارة المنشأة، وقد يقيم علاقات شخصية وطيدة مع إدارة المنشأة أثناء تقديمه للخدمات الاستشارية (جربوع، 2004، 19).

ز. يربط المدقق بين النجاح الذي تحققه المنشأة محل التدقيق، وموقعه كمستشار ناجح مما يعرض استقلاليته للخطر (سويسي، 2010، 121).

ح. يمكن أن يكون لها عواقب سلبية على أداء سوق التدقيق لأنها تزيد من التبعية الاقتصادية للعميل وتضعف من جودة التدقيق، وتزيد من الألفة والثقة مع العميل، وتخلق حالات معقدة للتدقيق الذاتي، وتضر سمعة مهنة التدقيق (López and García,2013, 84).

ومنه يرى الباحث أن تقديم المدقق الخارجي للخدمات الاستشارية إلى إدارة منشأة العميل ستؤثر سلباً على استقلاليته مما يصعب معه الحفاظ على استقلاليته الظاهرية والذهنية، وذلك للأسباب التالية:

أ. يصبح متخذ القرار لأنه يدقق توصياته ومقترحاته.

ب. سيزداد اعتماده اقتصادياً ومالياً على العميل.

ج. سيهتم شخصياً بنتائج عملية التدقيق إذا كانت مشورته غير ناجحة.

د. لا يستطيع بشكل محايد رعاية مصالح مستخدمي القوائم المالية وعمالته في الوقت نفسه.

هـ. إن علاقته مع إدارة منشأة العميل تتطور إلى علاقة وثيقة غير عادية لذلك يصبح متعاطفاً دون مبرر لمواقف العميل.

2-2-3 موقف المنظمات المهنية من تقديم مدقق الحسابات للخدمات الاستشارية:

كان للمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) الدور الأبرز بين المنظمات المهنية في تنظيم عملية تقديم الخدمات الاستشارية. حيث أكدت لجنة أخلاقيات المهنة التابعة للمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) هذا النوع من الخدمات طالما أنها تتسق مع قدرة المدقق المهنية ومسؤولياته وآداب وسلوك المهنة. كما ترى اللجنة أنه يفضل أن يقوم مدقق الحسابات الخارجي بتقديم خدمات التدقيق بجانب الخدمات الاستشارية، وأن مثل هذه الاستشارات لا تعيق أو تؤثر على استقلالية المدقق من الناحية النظرية، ولكن بشرط أن يكون القصد من ذلك هو تقديم النصيحة وليس المساهمة في إصدار القرارات. وبسبب الانتقاد الذي تعرضت له المهنة من قبل أعضاء الكونغرس في الولايات المتحدة، وغيرهم ممن يشعرون أنه من غير الممكن تقديم الخدمات الاستشارية للعملاء والمحافظة على استقلالهم وحيادهم وذلك بسبب قصور في فهم طبيعة الخدمات الاستشارية الإدارية وما يقوم به المدقق بشأنها. فقد قامت لجنة الخدمات الإدارية التابعة للمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين بدور كبير في سبيل توضيح الخدمات التي يقوم المدققون عادة بأدائها، كما وضعت تلك اللجنة معايير الأداء المهني لأداء تلك الخدمات وتعد النشرات التي أصدرتها تلك اللجنة بمنزلة مرشد للمدققين توضح لهم طبيعة ما يؤدونه من خدمات وأن الهدف من قيام المدقق بالخدمات الاستشارية الإدارية هو مساعدة عملائه على تحقيق الاستغلال الأفضل لمواردهم وإمكانياتهم ومن ثم إلى تحقيق أهداف المشروع (الصباغ، 2013، 68).

كما جاء في دليل السلوك المهني الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، أن قيام المدقق بتقديم خدمات استشارية إدارية ومالية للعملاء يعد اقتصاداً في الجهد والمهارات والخبرات كونه أصبح يألف أعمال العملاء نتيجة الترابط والتعايش المتواصل مع أعمال العملاء مما يمكنه من تقديم خدمات مفيدة بتكاليف أقل وبوقت أقصر (القاضي وآخرون، 2013، 194). أي أن تقديم المدقق الخارجي للخدمات الاستشارية لعملائه لا يؤثر على استقلاليته بشرط أن تتحمل الشركة الخاضعة للتدقيق كامل المسؤولية عن تلك البيانات وأن لا يكون للموظف الذي قام بإعداد البيانات المالية دور في تدقيقها (سويسي، 2010، 123).

وتبنت قواعد سلوك المهنة الصادرة عن معهد المحاسبين بانجلترا وويلز (ICAEW) رأي المجمع الأمريكي نفسه، حيث أجازت للمدقق الخارجي تأديته الخدمات الاستشارية لعميله بشرط أن يتم مراعاة الطبيعة الاستشارية لهذه الخدمات وعدم المشاركة في اتخاذ أي قرارات إدارية وبشرط أن لا تتعدى أتعاب الخدمات الاستشارية المقدمة 10% من قيمة أتعاب عملية التدقيق باعتبار أن ذلك يستبعد الشك في استقلالية المدقق (الرفاعي، 2008، 45).

كما أن هيئة الأوراق المالية الأمريكية (SEC) لم تعارض بشكل مباشر تقديم الخدمات الاستشارية ولكنها قد حظرت على المدقق الخارجي القيام ببعض الخدمات الاستشارية للمنشآت الخاضعة للتدقيق مثل مسك الدفاتر، إعداد الحسابات الختامية، الخدمات الاكتوارية لشركات التأمين، والتدقيق الداخلي. واعتبرت أن قيام المدقق بمثل هذه الخدمات سيؤدي إلى عدم استقلاليته، كما أنها طلبت من المنشآت في نشرتها (250ASR) الصادرة عام 1978 بالإفصاح عن طبيعة الخدمات الاستشارية المقدمة من المدقق للمنشأة خلال آخر سنة مالية، بالإضافة إلى نسبة الأتعاب الخاصة بالخدمات الاستشارية مقارنة بالأتعاب الإجمالية، وعن كل خدمة استشارية تمثل 3% من إجمالي أتعاب خدمات التدقيق الكلية خلال السنة (سويسسي، 2010، 125).

أما مجلس ممارسات التدقيق (APB) في المملكة المتحدة فقد سمح بتقديم المدقق الخارجي للخدمات الاستشارية بالتزامن مع تقديم خدمات التدقيق ولكن بشرط أن لا يقدم المدقق أي خدمات استشارية تتعارض أهدافها مع أهداف خدمة التدقيق. ولقد أشار إلى أن معظم المنشآت والمدققين يؤكدون أن هناك فوائد من إشراك المدققين في تقديم الخدمات الاستشارية. حيث يعتبر تقديم الخدمات الاستشارية وسيلة قيمة للمنشأة من أجل الاستفادة من الخبرات الخارجية وبالتالي تمكين الإدارة من التركيز على أنشطتها الرئيسية، كما أن المدققين يمكن أن يحققوا كل من فوائد الجودة والكفاءة لتقديم الخدمات الاستشارية وذلك لأن دورهم مع العملاء قد منحهم المزيد من التبصر والمعرفة حول الأمور التي يجري التدقيق فيها، وأنهم لا يحتاجون لقضاء مزيد من الوقت للتعرف على منشأة العميل قبل بدء العمل. وكذلك ممارسات حوكمة الشركات السليمة والبيئة التي يتم فيها تقديم الخدمات الاستشارية تحمي استقلالية المدقق لأنها تتطلب الحصول على الموافقة المسبقة من قبل لجنة التدقيق التي تتأكد من أن تقديم هذه الخدمات لا يخرق الاستقلالية. (The Auditing Practices Board (APB), 2009, 6)

ويرى الباحث أن المنظمات المهنية المنظمة لمهنة التدقيق في العالم قد أيدت قيام المدقق الخارجي بتقديم الخدمات الإدارية والاستشارية لعميله بالتزامن مع تقديم خدمات التدقيق لكن بشرط أن يكون الغرض منها هو تقديم النصيحة والإرشاد وليس المساهمة في إصدار القرارات.

4-2-2 الإجراءات الوقائية لحماية استقلالية مدقق الحسابات عند تقديمه للخدمات الاستشارية:

يتوقف نجاح عملية التدقيق على بناء وتعزيز الكفاءة المهنية، ودعم حيادية واستقلالية المدقق الخارجي وذلك من خلال تجنب المؤثرات التي تضعف استقلاليته سواء كانت مؤثرات شكلية أو موضوعية. حيث تعد الوقاية الفعالة مفتاح النجاح في تحقيق استقلالية المدقق لذلك يتحمل مدقق الحسابات مسؤولية الحفاظ على استقلاليته من خلال ممارسة تقديره لتحديد أفضل طريقة للتعامل مع التهديدات التي ليست بمستوى مقبول سواء من خلال تطبيق الإجراءات الوقائية للقضاء على التهديدات أو تقليصها إلى مستوى مقبول، أو رفض العملية المعنية ليتمكن من إبداء رأي عادل وصادق بالبيانات المالية التي يدققها، فعندما تكون التهديدات قابلة للتحديد فإن ذلك يسهل على المدقق تجنبها بإتباع إجراءات وقائية تحد من وقوعها. وتختلف طبيعة الإجراءات الوقائية المتخذة تبعاً للظروف والحالات المتعلقة بطبيعة ونوع تلك التهديدات.

لذلك أولت المنظمات المهنية والتنظيمية في مختلف دول العالم وبشكل خاص في الدول المتقدمة عناية كبيرة بالمخاطر والتحديات التي تتعرض لها مهنة التدقيق وأصدرت العديد من التشريعات والقوانين التي تركز معظمها على استقلالية مدقق الحسابات وخاصة على خلفية انهيار المنشآت وفقدان السمعة التي يعاني منها الكثير من المدققين.

صنفت قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) الإجراءات الوقائية للحد من العوامل التي تؤثر على استقلالية مدقق الحسابات الخارجي ضمن ثلاث فئات عامة (IFAC, 2013, 12-26):

1. الإجراءات الوقائية التي تنشأ نتيجة للمهنة أو التشريع أو التنظيمات.
2. الإجراءات الوقائية التي تطبق على مستوى منشأة العمل.
3. الإجراءات الوقائية التي تطبق على مستوى مكتب التدقيق.

1-4-2-2 الإجراءات الوقائية التي تنشأ نتيجة للمهنة أو التشريع أو التنظيمات:

تتضمن الإجراءات الوقائية التي تنشأ نتيجة للمهنة أو التشريع أو التنظيمات الإجراءات التالية:

- أ. وضع متطلبات تعليمية، وتدريبية، وخبرة كافية للانضمام إلى المهنة.
- ب. متطلبات التطوير والتعليم المهني المستمر والتعرف على آخر التطورات.
- ج. وضع أنظمة حوكمة الشركات.
- د. التدريب على المعايير المهنية والإشراف على تطبيقها.

- هـ. وضع إجراءات رقابية وتأديبية مهنية أو تنظيمية.
- و. وضع تشريعات تحكم متطلبات استقلالية مكتب التدقيق.
- ز. فحص النظر.

2-4-2-2 الإجراءات الوقائية التي تطبق على مستوى منشأة العميل:

تتضمن الإجراءات الوقائية التي تطبق على مستوى منشأة العميل الإجراءات التالية:

1-2-4-2-2 تكوين لجان تدقيق في المنشآت الخاضعة للتدقيق:

ظهرت فكرة لجان التدقيق في الولايات المتحدة الأمريكية بعد الهزات المالية الكبيرة الناتجة عن التلاعب في التقارير المالية. حيث تم تشكيل لجان تدقيق من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين تكون مهمتها مساعدة مجلس الإدارة للقيام بعملية الرقابة والإشراف على عملية إعداد التقارير المالية، وتكون كحلقة وصل للتنسيق بين عمل مدقق الحسابات الخارجي والداخلي والإدارة بشكل يؤدي إلى دعم استقلالية مدقق الحسابات وزيادة جودة التدقيق.

حيث ينبغي أن يطلب من لجنة التدقيق صياغة واضحة لسياساتها وإجراءاتها فيما يتعلق بتحديد ما إذا كانت تسمح بتقديم المدقق الخارجي للخدمات الاستشارية بالتزامن مع خدمات التدقيق، أو أن يتم استبعاد المدقق الخارجي تحديداً من تقديمها ونشرها على موقع المنشأة، أو ضمن تقريرها السنوي.

أي يجب أن يكون هناك إفصاح كافي من أجل السماح للجهات المستفيدة من فهم جوهر السياسة التي تطبقها المنشأة، وهذا من شأنه أن يحسن الإفصاح، ويساعد على فهم تام وواضح لعملية صنع القرار.

كذلك يجب على لجنة التدقيق أن لا تعطي الموافقة للمدقق الخارجي على أداء أي خدمة استشارية إذ كان من شأنها أن تؤدي إلى أن مدقق الحسابات الخارجي (Brown et al, 2010, 19):

أ. يدقق عمله الخاص.

ب. يتخذ القرارات الإدارية نيابةً عن إدارة المنشأة.

ج. يقيم علاقات شخصية وثيقة مع موظفي المنشأة.

د. يصبح في موقف المدافع عن إدارة المنشأة.

هـ. ينشئ مصلحة تبادلية مع إدارة المنشأة.

أيضاً أشار قانون Sarbanes Oxley لعام 2002 " أنه يجب على مدقق الحسابات الحصول على الموافقة المسبقة من قبل لجنة التدقيق على أي من الخدمات التي يسمح له بتقديمها شرط عدم تجاوز أتعابها 5% من إجمالي الأتعاب التي يتقاضاها من العميل."

كذلك أوصى Smith Report 2003 في انجلترا بضرورة قيام لجنة التدقيق بالتأكد من أن تقديم هذا النوع من الخدمات من قبل المدقق الخارجي لا يؤثر على استقلاليته وموضوعيته في إجراءات التدقيق العادية وفي هذا الإطار يجب على لجنة التدقيق مراعاة الآتي (القاضي وآخرون، 2013، 454):

أ. درجة الخبرات والمهارات المتوفرة في المدقق الخارجي والتي تجعله قادراً على توفير هذا النوع من الخدمات للمنشأة.

ب. التأكد من عدم وجود تهديدات أو تدخلات من إدارة المنشأة بخصوص عمل المدقق الخارجي فيما يخص عمليات التدقيق العادية.

ج. ملائمة أتعاب الخدمات الاستشارية لطبيعتها وحجمها.

د. تدقيق اللوائح الخاصة بتحديد أتعاب من يقوم بتقديم هذا النوع من الخدمات.

2-2-4-2-2 الإفصاح عن أتعاب الخدمات الاستشارية بشكل مستقل عن أتعاب خدمات التدقيق في البيانات المالية للمنشأة الخاضعة للتدقيق:

ضرورة الإفصاح الواضح والظاهر والمستقل في البيانات المالية لجميع المبالغ التي دفعت لمدقق الحسابات الخارجي من قبل منشأة العميل، وتصنيفها على أنها أتعاب خدمات تدقيق وأتعاب خدمات استشارية. حيث أشار الاتحاد الأوروبي على الدول الأعضاء تحليل الأتعاب المدفوعة للمدققين مقابل خدمات تدقيق الحسابات والخدمات الأخرى للمدقق كما يلي (Brown et al, 2010, 25):

1. خدمات التدقيق القانونية.

2. خدمات الضمان (التأكيدي).

3. خدمات الضرائب.

4. خدمات استشارية.

كما يجب أن لا تتجاوز أتعاب الخدمات الاستشارية 25% من إجمالي الأتعاب المدفوعة لمكتب التدقيق (Adeyemi and Olowookere, 2012, 96). أي أن استقلالية المدقق ستكون مصانة إذ تم الإفصاح الكامل في حسابات العملاء بعد تقديم الخدمات الاستشارية. حيث أن الإفصاح يمكن أن يساهم في إبلاغ المساهمين حول علاقة مدقق الحسابات في منشأة العميل وبالتالي المجتمع المالي أصبح على بينة من مستوى العلاقة بين مدقق الحسابات وإدارة المنشأة (SORI et al, 2010, 236).

3-2-4-2-2 الالتزام بمبادئ وقواعد حوكمة الشركات:

بعد الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية التي تعرضت لها العديد من اقتصاديات دول العالم تم وضع أسس وقواعد أخلاقية جديدة أطلق عليها مفهوم حوكمة الشركات. حيث تهدف إلى تحقيق الشفافية والعدالة ومنح حق مساءلة إدارة المنشأة وبالتالي تحقيق الحماية للمساهمين.

أي أن يكون لدى إدارة المنشأة إجراءات وتعليمات داخلية تضمن لها الشفافية والموضوعية في تفويض الارتباطات غير المتعلقة بخدمات التدقيق وهذا كله له دور في دعم استقلالية مدقق الحسابات الخارجي (Brown et al, 2010, 18).

4-2-4-2-2 التدوير الإلزامي لمدقق الحسابات الخارجي:

عرف قانون Sarbanes Oxley لعام 2002 التدوير الإلزامي: "بأنه الفترة الزمنية التي يسمح خلالها لمدقق الحسابات بتدقيق حسابات المنشأة الخاضعة للتدقيق وقد حددها القانون بخمس سنوات فقط."

2-4-2-2 الإجراءات الوقائية التي تطبق على مستوى مكتب التدقيق:

تتضمن الإجراءات التالية (IFAC, 2013, 12-26):

1. الإجراءات الوقائية التي تطبق داخل مكتب التدقيق.
2. الإجراءات الوقائية الخاصة بعملية التدقيق.

1-2-4-2-2 الإجراءات الوقائية التي تطبق داخل مكتب التدقيق:

تتضمن الإجراءات الوقائية التي تطبق داخل مكتب التدقيق الإجراءات التالية (IFAC, 2013, 25):

- أ. أن تدرك إدارة مكتب التدقيق أهمية الالتزام بالمبادئ الأخلاقية الأساسية، والتوقع بأن يتصرف جميع أعضاء المكتب بما يحقق المصلحة العامة.
- ب. وجود سياسات وإجراءات موضوعية داخل مكتب التدقيق لتنفيذ ومراقبة جودة العمليات.
- ج. وجود سياسات وإجراءات داخلية موثقة لمراقبة امتثال موظفي المكتب للمبادئ الأخلاقية الأساسية.
- د. وجود سياسات وإجراءات لمنع أعضاء من غير فريق التدقيق من التأثير على نتائج المهمة.
- هـ. وجود سياسات وإجراءات مراقبة الاعتماد على الإيراد المحصل من عميل التدقيق.
- و. وجود سياسات وإجراءات تمكن من تحديد المصالح، أو العلاقات بين مكتب التدقيق، أو أعضاء فريق التدقيق، أو عملاء التدقيق.

- ز. وجود سياسات وإجراءات منشورة لتشجيع وتمكين كافة الموظفين من إيصال أية آراء أو اقتراحات إلى الإدارة المكتب فيما تتعلق بالمبادئ الأخلاقية الأساسية التي ترتبط معهم.
- ح. وجود سياسات وإجراءات موثقة متعلقة بتحديد الظروف والعلاقات والمخاطر التي تهدد الاستقلالية وتقييم تلك المخاطر ووضع الإجراءات الوقائية للقضاء عليها، أو تقليصها إلى درجة مقبولة وإذا كان من الصعب القضاء على مثل هذه التهديدات فإنه من الملائم الانسحاب من مهمة التدقيق.
- ط. وجود آلية انضباط فعالة لتعزيز الالتزام بالسياسات والإجراءات الموضوعية من قبل مكتب التدقيق.
- ي. الإبلاغ عن السياسات والإجراءات الصادرة عن مكتب التدقيق في الوقت المناسب، وعن أي تغييرات تطرأ عليها لكافة الأعضاء والكادر المهني بالإضافة إلى التعليم والتدريب على تنفيذ هذه السياسات والإجراءات.
- ك. استخدام مكاتب مختلفة لتقديم خدمات غير متعلقة بالتدقيق إلى عميل التدقيق.
- ل. تقديم المشورة للأعضاء والموظفين لدى عميل التدقيق والمنشآت ذات الصلة التي يجب أن يكونوا مستقلين عنها.
- م. تعيين أحد أعضاء الإدارة العليا مسؤولاً عن الإشراف على الأداء الملائم لنظام مراقبة الجودة في المكتب.

ويرى الباحث أنه يجب على مكاتب التدقيق أن تتخذ إجراءات وسياسات تضمن استقلالية المدقق أثناء تقديمه للخدمات الاستشارية وخدمات التدقيق ومن هذه الإجراءات:

1- امتلاك المعرفة والخبرة العلمية والممارسة المهنية:

يجب على مدقق الحسابات أن يمتلك قاعدة علمية متعمقة في مجال تخصصه، وثقافة علمية واسعة في المجالات المختلفة، وأن يكون على متابعة مستمرة لكل التطورات العلمية والعملية ولكافة المفاهيم الجديدة والتقنيات الحديثة، وأن يكون لديه خبرة ودراية فنية بالممارسة المهنية لهذه الخدمات، وأن يمتلك فهماً كاملاً للمنشأة طالبة الخدمة الاستشارية بالإضافة إلى استخدامه الأسلوب العلمي في التفكير والبحث والتفسير، وكذلك امتلاكه المهارات التقنية والتحليلية والتنظيمية ومهارات سلوكية في التعامل مع الآخرين والقدرات الإبداعية والتطويرية والحوارية. كما يجب أن يمتلك وعياً كاملاً ودقيقاً بالأخطار والفرص المحيطة بالمنشأة، وكذلك المعرفة بالعلوم الإحصائية.

2- أن تكون الخدمة الاستشارية المقدمة غير ملزمة:

يجب أن تكون الخدمات الاستشارية غير ملزمة للجهة طالبة الخدمة وتبقى مجرد اقتراح تملك الجهة الحق في الأخذ بها، أو رفضها وذلك تبعاً لسلطتها التقديرية (الرفاعي، 2008، 15).

3- الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية لممارسة المهنة:

يجب على مدقق الحسابات الالتزام بقواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين الصادرة عن مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين. لأن السلوك الأخلاقي يعد جوهر أي مهنة وسبب وجودها حيث تمثل هذه القواعد المبادئ الأساسية للسلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين. حيث تتضمن هذه المبادئ ما يلي (IFAC, 2013, 10) :

- أ. النزاهة: يجب على مدقق الحسابات أن يكون أميناً في أداء خدماته المهنية.
- ب. الموضوعية: يجب على مدقق الحسابات أن يتمتع باستقلال ملموس، وبصورة تجنبه التحيز لأية جهة أخرى، مما يضمن تحقق شرط الموضوعية كأساس لنجاحه.
- ج. الكفاءة المهنية والعناية اللازمة: يجب على مدقق الحسابات أن يؤدي الخدمات بكل عناية وكفاءة.
- د. السرية: يجب على مدقق الحسابات أن يحترم سرية المعلومات التي يحصل عليها أثناء أداء واجباته المهنية.
- هـ. السلوك المهني: يجب على مدقق الحسابات أن يتصرف بطريقة تتوافق مع سمعة المهنة، ويمتنع عن أي سلوك يسيء إلى سمعة المهنة.
- و. المعايير الفنية: يجب على مدقق الحسابات أن ينفذ خدماته المهنية حسب المعايير الفنية ذات العلاقة.

4- الالتزام بتطبيق المعايير الحاكمة لممارسة تقديم الخدمات الاستشارية:

إن التزام مدقق الحسابات بالمعايير المهنية يعد عاملاً إيجابياً على جودة العملية الاستشارية لذلك قام المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بإنشاء لجنة سماها لجنة الخدمات الاستشارية الإدارية Management Advisory Services Executive Committee لتوفير الدعم الفني وإرشاد القائمين بتلك الخدمات. حيث قامت اللجنة أيضاً بإصدار تسعة معايير تنظم عملية تقديم الخدمات الاستشارية، وتكون كدليل تفصيلي شامل يحكم تسلسل المهام والإجراءات، وتوفر إرشادات للقائمين على تقديم مثل تلك الخدمات وقد صنفها في مجموعتين رئيسيتين على الشكل التالي (الصباغ، 2013، 69):

1-4 المعايير العامة General Standards:

- أ. القدرة أو التأهيل المهني: يجب تقديم الخدمات الاستشارية بواسطة ممارس لديه القدرة والمعرفة بالطرق أو المدخل التحليلي.

- ب. **الإشراف والتخطيط الملائم والكافي:** يجب على مدقق الحسابات أن يخطط للخدمة الاستشارية بالشكل السليم والملائم مع ضرورة الإشراف على المساعدين له للتأكد من تنفيذ الخطة الموضوعة بطريقة كاملة ووفقاً لمستوى الأداء المتفق عليه.
- ج. **بذل العناية المهنية المعقولة:** يجب على مدقق الحسابات بذل العناية المهنية الكافية عند أدائه الخدمات الاستشارية والالتزام بكافة المعايير المهنية والأخلاقية.
- د. **كفاية البيانات الملائمة:** يجب على مدقق الحسابات أن يجمع قدرًا كافيًا من البيانات الملائمة عن مهمته بالشكل الذي يوفر له أساساً مناسباً لإعداد تقريره.
- هـ. **التنبؤات:** يجب على مدقق الحسابات أن لا يسمح باقتران اسمه بأية توقعات أو تنبؤات بعمليات أو صفقات ستقع في المستقبل بالشكل الذي يدعو إلى الاعتقاد بأنه يشهد بصحتها أو إمكانية الاعتماد عليها.

2-4 المعايير الفنية Technical Standards:

- أ. **دور مدقق الحسابات:** يجب على مدقق الحسابات أن يتقاضي القيام بدور الإدارة.
- ب. **التفاهم والاتفاق مع العميل:** يجب على مدقق الحسابات أن يتأكد من فهم العميل لكافة الأمور المتعلقة بأداء الخدمات الاستشارية من خلال اتفاق شفهي أو مكتوب مع العميل بحيث يتضمن هذا الاتفاق طبيعة ونطاق وحدود الخدمة المطلوبة.
- ج. **منفعة العميل:** يجب على مدقق الحسابات أن يحاول تحديد وتقدير المنفعة المتوقعة أن يحصل عليها العميل كما أنه يجب أخبار العميل بأي تحفظات تكون لدى المدقق.
- د. **تبليغ النتائج:** يجب على مدقق الحسابات تبليغ العميل بكافة المعلومات المتعلقة بنتائج مهمة تقديم الخدمات الاستشارية فضلاً عن كافة التحفظات والعقبات وبالشكل الذي يساعده على اتخاذ القرارات.

6 - تنمية القدرات الاستشارية لدى مكتب التدقيق:

يتم تحقيق ذلك من خلال تأهيل وتدريب العاملين الأكفاء، أو عن طريق تعيين أفراد جدد على قدر كبير من الخبرة العملية في الأساليب والممارسات المحاسبية وفي مجالات الصناعة والتجارة والحكومة بالإضافة إلى ذلك عن طريق تعيين عاملين جدد في تخصصات أخرى بغرض توسيع نطاق القدرات المتاحة وتوفير المهارات التكميلية اللازمة للمهام التي تتطلب مجالات تخصص متعددة (إحصاء، قانون هندسة) (جمعة، 1999، 321).

7- قيام مكاتب التدقيق بإنشاء أقسام متخصصة ومستقلة أحدها لتقديم الخدمات الاستشارية:

إن أفضل بديل لحظر مكاتب التدقيق من تقديم الخدمات الاستشارية هو الفصل السليم بين واجبات المدققين الذين يؤدون خدمات التدقيق والخدمات الاستشارية عندئذ استقلالية المدقق لن تتهدد. أي ينبغي أن يكون هذا الفصل بين الواجبات في شكل دوائر أو كيانات منفصلة. حيث لا ينبغي إشراك شركاء التدقيق بشكل مباشر أو غير مباشر في تقديم الخدمات الاستشارية أو حتى في تسويق هذه الخدمات ومن أجل مراقبة هذه الممارسة يجب على مكاتب التدقيق أن تحدد بوضوح هوية فريق التدقيق وفريق الخدمات الاستشارية (Sawan et al, 2013, 177).

8- الاندماج بين مكاتب التدقيق:

مكاتب التدقيق صغيرة الحجم غير قادرة بما تمتلكه من إمكانيات محدودة على تقديم الخدمات الاستشارية، وحتى أن استطاعت فتشكل هذه الخدمات جزءاً هاماً من ممارستها المهنية وقسماً كبيراً من إيراداتها، ومن ثم ستثار عدة تساؤلات بخصوص المحافظة على استقلالية المدقق. لذا من الضروري الاندماج بين المكاتب الصغيرة من أجل تطوير قدراتها وزيادة حجمها وإمكانياتها التقنية وقدراتها على اجتذاب الكفاءات المدربة ذات الخبرات العالية، وكذلك وجود برامج تدريب مستمرة بتلك المنشآت مما يجعل العاملين فيها على درجة عالية من الكفاءة (الطرشان، 2013، 58).

9- التخصص القطاعي لمكاتب التدقيق:

إن التخصص القطاعي للمدقق يوفر الرؤية الشاملة للصورة الكلية للأوضاع الإدارية والتنظيمية في المنشأة بالمقارنة مع الرؤية الجزئية للمدقق غير المتخصص. وذلك بسبب انشغاله بالقيام بأعمال التدقيق لعدد مختلف من القطاعات. لذلك أسهل بالنسبة له فهم كيفية عمل المنشأة وما يمكن توقعه في المستقبل وبالتالي المدقق المتخصص سيكون قادراً على تطبيق الأساليب والطرائق والأدوات اللازمة لتقديم الخدمة الاستشارية بكفاءة وفعالية مهنية عالية (عرموش، 2015، 124).

10- التزام مكاتب التدقيق بمعايير رقابة الجودة:

يقصد برقابة الجودة كافة الوسائل والأساليب والطرق التي تم استخدامها للتأكد من قيام مكتب التدقيق بمقابلة مسؤوليته المهنية في مواجهة العملاء، وتتضمن هذه الوسائل والأساليب الهيكل التنظيمي لمكتب التدقيق والإجراءات التي يقوم بها (القاضي وآخرون، 2013، 490).

11- إجراء فحص النظير لمكاتب التدقيق:

يقصد بها قيام مكتب تدقيق آخر بفحص مدى التزام مكتب تدقيق بنظم رقابة الجودة الموضوعية ويتمثل الهدف منه في تحديد التقرير عن ما إذا كان مكتب التدقيق محل الفحص قد صمم سياسات وإجراءات لتنفيذ عناصر رقابة الجودة وقام بتنفيذها خلال الممارسة (القاضي وآخرون، 2013، 490).

12- وجود لجان لأخلاق وآداب المهنة بمكاتب التدقيق:

ينبغي وجود لجنة لأخلاق وآداب المهنة ضمن الهيكل التنظيمي لكل مكتب التدقيق على حده وتتكون من بعض المسؤولين، أو الشركاء في المكتب، والمدققين الذين يمثلون أنشطة المكتب والصناعات التي ينتمي إليها عملاء المكتب، والمستشار القانوني لمكتب التدقيق. ويتوقف تشكيل اللجنة على حجم مكتب التدقيق وطبيعة الخدمات المهنية التي يقدمها لعملائه، والتوزيع الجغرافي لفروع المكتب. تكون من أهم وظائفها (أبو زيد وآخرون، 2008، 429):

- أ. متابعة مدى التزام المدققين بالمكتب بقواعد أخلاق المهنة.
- ب. الإشراف على برامج التعليم المستمر للمدققين.
- ج. اقتراح السياسات الملائمة التي يجب أن يتبعها المكتب لحفز العاملين به على الالتزام بأخلاق المهنة.
- د. الرد على أهم القضايا المتعلقة بالاستقلالية ونطاق الخدمات الاستشارية.
- هـ. أن تكون أهم سبيل لكسب والحفاظ على ثقة الطرف الثالث في التدقيق.

13- توعية مدقق الحسابات بمفهوم الاستقلالية المهنية:

عندما يدرك مدقق الحسابات طبيعة الاستقلالية فإنه سيتخذ الاحتياطات اللازمة للحفاظ على هذه الاستقلالية. وبالتالي وعيه بأهمية الاستقلالية في مهنة التدقيق يمنعه من الانخراط في التصرفات والنشاطات التي تضر هذه الاستقلالية (Nasution, 2013, 8).

14- تنمية الثقافة بين المستثمرين والمهتمين ومستخدمي المعلومات المالية على مختلف أطيافهم:

يتم هذا الأمر عن طريق إما التثقيف الذاتي الذي يقوم به بعض المستثمرين ومستخدمي المعلومات المالية بغرض رفع مستواهم المحاسبي، أو عن طريق الجهات المهنية وتتم عملية التثقيف عن طريق إرسال رسائل وسائل توضيحية، أو عقد حلقات نقاشية لمستخدمي المعلومات المالية تشرح طبيعة الخدمات المقدمة من قبل مدقق الحسابات.

2-2-4-2-2 الإجراءات الوقائية الخاصة بعملية التدقيق:

تتضمن الإجراءات الوقائية الخاصة بعملية التدقيق ما يلي (IFAC, 2013, 26):

- أ. التشاور مع طرف ثالث مستقل مثل لجنة التدقيق، أو هيئة تنظيمية مهنية، أو مدقق آخر فيما يتعلق بالقضايا الخاصة بالاستقلالية.
- ب. أن يقوم مدقق آخر لم يكن مشاركاً في أداء مهمة التدقيق بتدقيق العمل الذي تم إنجازه، أو تقديم الاستشارة حيثما يلزم الأمر.
- ج. الاستعانة بمكتب تدقيق آخر لأداء أو إعادة أداء جزء من المهمة.
- د. إقصاء أحد أعضاء فريق التدقيق إذا كانت مصالحه الفردية أو علاقاته تشكل تهديداً لاستقلاليتهم.
- هـ. وجود سياسات وإجراءات تضمن عدم اتخاذ أعضاء فريق التدقيق قرارات إدارية بالنيابة عن عميل التدقيق.
- و. إفصاح لجنة تدقيق العميل عن طبيعة الخدمات المقدمة ومقدار الأتعاب المفروضة.
- ز. تدوير الكادر الإداري داخل مكتب التدقيق.
- ح. مناقشة القضايا المتعلقة بالاستقلالية مع لجنة التدقيق التابعة لمنشأة العميل.

الفصل الثالث

الدراسة الميدانية

المبحث الأول: واقع الخدمات الاستشارية واستقلالية مدقق الحسابات في

الجمهورية العربية السورية

المبحث الثاني: أساليب جمع وتحليل البيانات واختبار الفرضيات

المبحث الأول

واقع الخدمات الاستشارية واستقلالية مدقق الحسابات في

الجمهورية العربية السورية

3-1-1 تمهيد

ترافقت الانطلاقة الرسمية لممارسة مهنة تدقيق الحسابات في سورية منذ صدور أول تنظيم للمهنة الذي أسس جمعية المحاسبين القانونيين عام 1958 بموجب المرسوم رقم \1109\ المعدل بالقرار رقم \144\ لعام 1961، والذي اشترط على ممارس المهنة الحصول على إجازة من وزارة الاقتصاد والتجارة الداخلية آنذاك. ومنذ ذلك الحين تم إصدار العديد من التشريعات المالية والاقتصادية المختلفة التي كانت لها دور بارز في توسيع وامتداد رقعة النشاط الاستثماري والاقتصادي والمالي في سورية، وحاجة تلك الأنشطة إلى الكوادر المحاسبية والمالية المؤهلة ذات الكفاءة العالية، ولعل التطوير الأبرز تجلّى في إحداث سوق دمشق للأوراق المالية، وتطوير النظام الضريبي، وتأسيس العديد من الشركات المالية والاستثمارية المختلفة في إطار قانون تشجيع الاستثمار، وإحداث المصارف الخاصة وشركات التأمين والصرافة إلى آخره من الإجراءات الاقتصادية التي تتبناها سورية لإصلاح مسارها الاقتصادي، وهذا أدى إلى ازدياد أهمية مهنة التدقيق باعتبارها إحدى الركائز الأساسية التي يعتمد عليها في نجاح الثقة لهذا الدور المتزايد.

ومن أجل ذلك تم إعلان الولادة القانونية لتنظيم مهنة التدقيق في سورية بموجب القانون رقم \33\ لعام 2009 حيث تم تشكيل مجلس المحاسبة والتدقيق الذي يهدف إلى الإشراف على مهنة المحاسبة والتدقيق للارتقاء بمستوى أدائها، والتأكيد على مستوى جودة ودقة عمل شركات المهنة ومدققي الحسابات في سورية، والرقابة على الأعمال المحاسبية والمالية تدعيماً للثقة في أنشطة المحاسبة والتدقيق.

كما تم إصدار المرسوم التشريعي رقم \30\ لعام 2014 القاضي بإحداث نقابة للعاملين في المهن المالية والمحاسبية في الجمهورية العربية السورية. لتكون تنظيمياً مهنيّاً علمياً اجتماعياً يهدف إلى ضبط وتحديث المهن المالية والمحاسبية، وتطوير آليات إعداد البيانات المالية وتطبيق المعايير الدولية والمحلية والمساهمة في إعدادها وتطويرها لتسهيل تقويم الأنشطة السابقة، وتسهيل عملية صنع القرارات الاقتصادية والاجتماعية وتحقيق مصالح أعضائها على الصعيد المهني والاجتماعي والاقتصادي.

ووفقاً للمرسوم رقم \30\ لعام 2014 في مادته الرابعة فإن النقابة تعمل على تزويد صانع القرار الاقتصادي والاجتماعي بالبيانات والمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات المناسبة لتحقيق التطور الاقتصادي والاجتماعي الأمثل وتوفير المعلومات والتقارير المالية للجهات المعنية بمؤسسات الاقتصاد الوطني

والتنسيق مع الجامعات والمعاهد العليا التي يتخرج فيها الأعضاء لرفع مستوى الدراسة وتطويرها بما يكفل ربطاً وثيقاً بين التعليم والواقع العملي ويزيد من كفاءة العاملين في المهن المالية والمحاسبية. وكذلك المساهمة مع الهيئات الرقابية والجهات المعنية في دعم حسن سير مؤسسات الاقتصاد الوطني والدفاع عن حقوق المساهمين في شركات الأموال وتقديم المشورة المالية لتلك الجهات.

2-1-3 واقع الخدمات الاستشارية المقدمة من قبل مدقق الحسابات في التشريعات والقوانين السورية:

لم تمنع القوانين والتشريعات النازمة لمهنة التدقيق في سورية مدقق الحسابات الخارجي من تقديم الخدمات الاستشارية لعمل التدقيق، بل على العكس من ذلك أكدت على عدم جواز تقديم خدمات التدقيق وباقي الخدمات الاستشارية إلا من قبل مدقق حسابات مرخص أصولاً وذلك في المادة \95\ من القانون رقم \33\ لعام 2009، ولكنها اشترطت أن يكون ذلك بشكل لا يؤثر على حياديته واستقلاله.

حيث يعتبر القانون رقم \20\ لعام 1991 الخاص بتعديل النسب والشرائح الضريبية والذي تم بموجبه إلزام المنشآت والمؤسسات التجارية والصناعية بضرورة اعتماد إقراراتهم الضريبية من مدقق حسابات معتمد من غير العاملين في وزارة المالية أول قانون أشار صراحة إلى الخدمات الاستشارية للمهنة فيما يخص الخدمات الضريبية إلا أنه لم يتطرق إلى باقي الخدمات الاستشارية لمدقق الحسابات.

وتعتبر الولادة القانونية للخدمات الاستشارية عموماً والتي أجازت لمدقق الحسابات القيام بها كانت مع صدور القانون رقم \33\ لعام 2009 الذي أنهى العمل بالقرار رقم \1109\ لعام 1958، مع أن صدور هذا القانون جاء متأخراً مقارنة مع الدول العربية إلا أنه يعتبر خطوة إيجابية في سبيل تنظيم مهنة التدقيق في سورية وتطويرها.

حيث ورد في المادة \38\ من القانون رقم \33\ لعام 2009: مع مراعاة مبدأ الاستقلالية والحيادية وفق معايير التدقيق الدولية لمدقق لحسابات في حدود اختصاصه في هذه القانون القيام بالأعمال الآتية:

أ. تقديم المشورة والخبرة المهنية والقيام بأعمال التحكيم والتصفية في المجالات المحاسبية والمالية والضريبية بالإضافة إلى فحص وتدقيق حسابات الأفراد.

ب. دراسة وتحليل أوضاع المشاريع والشركات من النواحي الاقتصادية والإدارية والمالية.

ج. إعداد الدراسات المالية والاقتصادية والمحاسبية ودراسات الجدوى للمشروعات الاقتصادية.

د. إعطاء الاستشارات والقيام بدراسات علمية وإدارية ومالية وإبداء الرأي أمام هيئة عامة أو خاصة تكلفه بذلك.

هـ. تقديم الاستشارات الضريبية.

و. القيام بدراسات إحصائية اقتصادية لحساب المؤسسات الاقتصادية والمهنية.
ز. تنظيم الحسابات وأعمال الجرد ووضع الأنظمة المحاسبية والمالية للجهات التي لا يقوم بتدقيق حساباتها.

ح. وضع دراسات تقييم الشركات والمؤسسات وتحويلها إلى شكل قانوني آخر أو اندماجها مع بعضها.

ويرى الباحث أن السعي نحو تقديم الخدمات الاستشارية في سوق التدقيق هو أمر تفرضه الفطرة وتجيئه القوانين والتشريعات السورية ولكن ضمن نطاق المحافظة على المسؤولية المهنية المفروضة على مدققي الحسابات أمام المجتمع المالي من حيث الالتزام بالأنظمة والقوانين والمعايير المهنية المعتمدة ليحافظ بذلك على سمعته في محيط المهنة والتي تعتبر رأس مال هام في حياته المهنية.

3-1-3 واقع استقلالية مدقق الحسابات في التشريعات والقوانين السورية:

شهد موضوع استقلالية مدقق الحسابات الخارجي في الآونة الأخيرة اهتماماً متزايداً من قبل الكثير من المنظمات والهيئات السورية وخاصة بعد إحداث سوق دمشق للأوراق المالية وذلك استجابة للتطورات الاقتصادية التي تشهدها السوق السورية. وكما صدرت العديد من التشريعات والقوانين السورية التي تدعم وتعزز استقلالية مدقق الحسابات الخارجي أثناء أداء عمله من أجل الوصول إلى الهدف المنشود من عملية التدقيق وهو تقديم رأي فني محايد بعدالة القوائم المالية وسيتم عرض ما ورد في القرارات والقوانين الصادرة بهذا الخصوص:

1-3-1-3 تعيين مدقق الحسابات الخارجي:

حيث ورد في المادة \185\ من قانون الشركات رقم \29\ لعام 2011 ما يلي:
أ. "تنتخب الهيئة العامة جهة لتدقيق حساباتها لمدة سنة واحدة قابلة للتجديد من جدول مدققي الحسابات الصادر عن الوزارة المعنية وتقرر بدل أتعابها أو تفوض مجلس الإدارة بتحديد هذه الأتعاب.
ب. يجب أن تكون هذه الجهة مدقق حسابات أو أكثر من قائمة مدققي الحسابات المعتمدين من هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية فيما إذا كانت الشركة مساهمة عامة".

وكذلك أشارت المادة \186\ من قانون الشركات رقم \29\ لعام 2011 إلى شروط تعيين المدقق الخارجي:

1. "لا يجوز أن يعين مدققاً للحسابات من هو مساهم في الشركة، أو من يتقاضى أجراً أو تعويضاً منها أو كان موظفاً، أو شريكاً لأحد أعضاء مجلس الإدارة، أو كان قريباً له حتى الدرجة الرابعة.
2. يجب على الجهة التي ستقوم بتدقيق حسابات الشركة وقبل انتخابها تقديم تصريح للهيئة العامة تبين فيه عدم وجود أي علاقة عمل تربطها بأي من أعضاء مجلس الإدارة بصورة مباشرة أو غير مباشرة.
3. وتلتزم هذه الجهة بالتعويض للشركة عن أي ضرر يلحق بها بسبب عدم صحة التصريح."

كما ورد في المادة \57\ من قانون سوق الأوراق المالية رقم \55\ لعام 2006، وأكد القرار رقم \3943\ نظام وتعليمات الإفصاح للجهات الخاضعة لإشراف هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية لعام 2006 في المادة \17\، وأيضاً القرار رقم \31\ نظام الممارسات السليمة لإدارة الشركات، قواعد حوكمة الشركات المساهمة لعام 2008 في المادة \14\ منه ما يلي:

" تعين الهيئة العامة العادية السنوية للشركة مدقق أو مدققي حسابات الشركة بناء على اقتراح مجلس الإدارة وتوصية من لجنة التدقيق وذلك من اللائحة المعتمدة من قبل هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية."

3-1-3-2 تكوين لجان تدقيق في الشركات المساهمة:

حيث ورد في المادة رقم \12\ من القرار رقم \31\ نظام الممارسات السليمة لإدارة الشركات قواعد حوكمة الشركات المساهمة لعام 2008، وكذلك أكد القرار رقم \3943\ نظام وتعليمات الإفصاح للجهات الخاضعة لإشراف هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية لعام 2006 في المادة \16\ منه ما يلي: يصدر مجلس الإدارة قراراً بتشكيل لجنة تدقيق تتولى القيام بالمهام الآتية:

أ. مناقشة الأمور المتعلقة بترشيح مدقق الحسابات والتأكد من استيفائه لشروط الهيئة وعدم وجود ما يؤثر على استقلالته، ومدى تأثير أي أعمال أخرى يقوم بها لحساب الشركة على هذه الاستقلالية.

ب. بحث كل ما يتعلق بعمل مدقق الحسابات بما في ذلك ملاحظاته، ومقترحاته، وتحفظاته ومدى استجابة إدارة الشركة لها وتقديم التوصيات المناسبة لها لمجلس الإدارة.

ج. مراجعة مراسلات الشركة مع مدققي الحسابات وتقييم ما يرد فيها وإبداء الملاحظات والتوصيات بشأنها.

د. متابعة مدى تقيد الشركة بأنظمة الهيئة وقانون سوق الأوراق المالية والتعليمات والقرارات الصادرة.

هـ. دراسة التقارير الدورية قبل عرضها على مجلس الإدارة وتقديم التوصيات بشأنها مع التركيز على ما يلي:

1. أي تغيير في السياسات المحاسبية المتبعة.

2. أي تغيير يطرأ على حسابات الشركة جراء عمليات التدقيق أو نتيجة لمقترحات مدققي الحسابات.

و. دراسة خطة عمل مدقق الحسابات والتأكد من أن الشركة توفر له كافة التسهيلات الضرورية للقيام بعمله.

ز. دراسة وتقييم إجراءات التدقيق الداخلي والاطلاع على تقييم مدقق الحسابات لهذه الإجراءات والاطلاع على تقارير المدقق الداخلي ولا سيما تلك المتعلقة بأي مخالفات تظهر نتيجة لعمل المدقق الداخلي.

ح. التوصية لمجلس الإدارة فيما يتعلق بالأمور المرتبطة بإجراءات التدقيق الداخلي وعمل المدقق الداخلي.

ط. التأكد من عدم وجود أي تضارب في المصالح قد ينتج من قيام الشركة بعقد الصفقات أو إبرام العقود في المشروعات مع الأطراف ذوي العلاقة.

ي. أي أمور أخرى قد يقررها مجلس الإدارة. "

3-3-1-3 التدوير الإلزامي لمدقق الحسابات الخارجي:

حيث ورد في القرار رقم \3944\ الصادر بتاريخ 8\6\2006 نظام اعتماد مدققي الحسابات لدى الجهات الخاضعة هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية في المادة \4\، وكذلك القرار رقم \31\ نظام الممارسات السليمة لإدارة الشركات، قواعد حوكمة الشركات المساهمة لعام 2008 في المادة رقم \14\ وأيضاً قانون \55\ لعام 2006 قانون سوق الأوراق المالية المادة \57\، وكذلك في القانون \33\ لعام 2009 في المادة \51\.

" يعين مدقق الحسابات لسنة مالية واحدة، ولا يتم تعيين ذات المدقق لأكثر من أربع سنوات متتالية ولا يجوز إعادة تعيينهم بعد ذلك إلا بعد مضي سنتين مائيتين. "

3-3-1-4 الإفصاح عن أتعاب خدمات التدقيق وأتعاب الخدمات الاستشارية في البيانات المالية للمنشآت الخاضعة للتدقيق:

حيث ورد في المادة \65\ من قانون سوق الأوراق المالية رقم \55\ لعام 2006 ما يلي:

" يتعين على كل شركة مصدرة للأوراق المالية أن تضع وتحفظ بسياسة مكتوبة للإفصاح تشتمل على اعتماد إجراءات وتعليمات وآليات مناسبة للالتزام بجميع متطلبات الإفصاح المنصوص عليها في نظام وتعليمات الإفصاح للجهات الخاضعة لإشراف هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية. "

وكذلك القرار رقم \3943\ نظام وتعليمات الإفصاح للجهات الخاضعة لإشراف هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية لعام 2006 في المادة \7\ الإفصاح عن النتائج النهائية للسنة المالية.

يجب أن يتضمن تقرير مجلس إدارة الشركة الإفصاح عن: " مقدار أتعاب التدقيق للشركة والشركات التابعة، ومقدار أي أتعاب عن خدمات أخرى تلقاها المدقق أو مستحقة له. "

3-3-1-5 تحديد واجبات مدقق الحسابات الخارجي:

حيث ورد في المادة \44\ من القانون \33\ لعام 2009 ما يلي:

1. "تقع مسؤولية إعداد البيان الضريبي على عاتق المكلف ويحظر على مدقق الحسابات تدقيق البيانات الضريبية في حال قيامه بالمشاركة في تنظيم دفاتر المكلف أو حساباته.
 2. يجب أن يكون الإتفاق على تدقيق البيان الضريبي مكتوباً ويحدد بوضوح مسؤوليات كل من مدقق الحسابات والمكلف.
 3. على مدقق الحسابات في حال تكليفه بتدقيق البيان الضريبي القيام بالإجراءات الآتية:
 - أ. تقييم نظام الرقابة الداخلية وإجراء الاختبارات المناسبة له بغاية تقييم كفاءته لتحقيق التزام المكلف بالقوانين الضريبية.
 - ب. لفت نظر المكلف إلى أي خلل في نظام الرقابة الداخلية فيما يخص الضرائب النوعية والرسوم التي تخضع لها منشأة المكلف.
 - ج. أن يصمم إجراءات تدقيق على أساس الاختبار بالعينة مخصصة لعناصر البيانات المالية لتغطية التزامات المكلف بالضرائب النوعية المختلفة.
 - د. الحصول من المكلف على كتاب تمثيل يؤكد فيه التزامه بالقوانين الضريبية.
 - هـ. إبلاغ لجنة التدقيق أو الإدارة كتابة أو الإفصاح في حال وجود أي مخالفات للقوانين الضريبية.
 - و. أن يتضمن الإفصاح فقرات واضحة حول التزام المكلف بالقوانين الضريبية.
 - ز. الطلب من المكلف رد النفقات غير المقبولة ضريبياً إلى الأرباح الخاضعة للضريبة.
 - ح. القيام بإجراءات تدقيق محددة للجدول الضريبية في حال وجودها.
 - ط. القيام بإجراءات تدقيق للتأكد من كفاية المخصصات الضريبية المترتبة على المكلف".
- وأيضاً ورد في المادة \45\ من القانون \33\ لعام 2009 ما يلي:

"يجب أن لا يعتمد مدقق الحسابات أي بيان ضريبي يعتقد بأنه:

- أ. يحتوي على بيانات خاطئة أو مضللة.
- ب. يحتوي على بيانات أو معلومات أعدت بإهمال أو بدون معرفة حقيقية.
- ج. يحذف أو يخفي معلومات مطلوبة ويؤدي هذا الحذف أو الإخفاء إلى تضليل الدوائر المالية.
- د. يجب أن تكون كافة الإستشارات التي يقدمها مدقق الحسابات في القضايا والشؤون الضريبية كتابة وبتوقيعه، ولا يمكن بأي شكل أن يعتقد المكلف أن استشارة مدقق الحسابات هي تأكيد لقبول النفقات أو رفضها ضريبياً. "

3-1-3-6 حظر المدقق الخارجي من القيام ببعض الأعمال من أجل الحفاظ على استقلاليته:

حيث ورد في المادة \48\ من القانون رقم \33\ لعام 2009 يحظر على مدقق الحسابات المزاولة القيام بما يلي:

- أ. تولي الوظائف العامة أو الخاصة دائمة كانت أو مؤقتة، براتب أو بتعويض مهما كان نوعها أو لدى أي جهة أخرى من غير ممارسي المهنة المتفرغين وعليه التفرغ لممارسة المهنة في جميع الأحوال، ويستثنى من ذلك أساتذة الجامعات المزاولون للمهنة وفق أحكام تنظيم الجامعات والمحاسبون القانونيون المكلفون بإدارة التنظيم المهني.
- ب. القيام بأعمال الصناعة والتجارة وغيرها إذا كان مزاولاً متفرغاً.
- ج. القيام بالأعمال التي تتنافى مع مكانة المهنة وشرفها.
- د. عضوية مجالس إدارة الشركات أو المساهمة فيها في حال تكليفه بتدقيق حساباتها وكذلك الشركة المهنية التي ينتمي إليها قبول مهمات تتعارض مع استقلاليته وحياده في الشركات التي يقوم بتدقيقها.

هـ. تدقيق حسابات شركة في الحالات الآتية:

1. إذا كانت تربطه أو أصر القربى أو النسب حتى الدرجة الثالثة بأحد أعضاء مجلس إدارتها أو بمديرها العام أو بكبار المساهمين فيها الذين يملكون أكثر من خمسة وعشرين بالمائة من رأس المال ولا يحول ذلك دون تعيين الشركة المهنية التي ينتمي إليها شريطة قيام عضو آخر بالشركة بعملية التدقيق.
 2. إذا كان مديناً أو دائناً لها أو لأية شركة قابضة أو شقيقة أو تابعة لها أو يتعامل معها بشروط تختلف عن الشروط المتعامل بها في أوضاع مماثلة.
 3. إذا كان موظفاً سابقاً فيها أو في إحدى الشركات التابعة أو الشقيقة لها ما لم يمض على تركه العمل أربع سنوات.
 4. مزاولة مهنة تدقيق حسابات أية شركة يكون شريكاً أو مساهماً فيها.
- و. إعداد دراسات الجدوى الاقتصادية لمشاريع الشركات التي يتولى تدقيق حساباتها إذا كانت هذه الدراسات ستستخدم من قبل الغير.
- ز. تقييم أو إعادة تقييم شركات أو مؤسسات لغايات تحويل شكلها القانوني إذا قام أو شارك في تدقيقها خلال السنوات الثلاث السابقة لعملية التقييم.
- ح. القيام بالدعاية لنفسه بأية وسيلة من وسائل الإعلان بطريقة مخلة بمكانة المهنة أو بشكل لا يتفق مع تقاليدها أو القيام بأية دعاية لشخصه بأية وسيلة كانت.
- ط. مضاربة أو منافسة أي مدقق حسابات آخر للحصول على العمل بصورة تسيء إلى المهنة وسواءً تم ذلك مباشرة أو بشكل غير مباشر.

- ي. إفشاء المعلومات والأسرار التي اطلع عليها من خلال عمله مدققاً إلا بناءً على طلب قضائي.
- ك. إبداء رأي يخالف حقيقة ما تضمنته الدفاتر والسجلات والبيانات المحاسبية والتوقيع على تقارير حسابات لم يدققها هو أو أحد العاملين تحت إشرافه.
- ل. الشهادة والتوقيع على صحة بيانات وحسابات ختامية وميزانيات لا تعكس الوضع المالي الصحيح للجهة التي كلف بتدقيقها.
- م. تنظيم بيانات غير صحيحة في أي تقرير أو حسابات أو وثيقة قام بإعدادها في إطار مزاولته المهنة.
- ن. وضع تقارير غير صحيحة أو المصادقة على وقائع مغايرة في أية وثيقة يتوجب إصدارها بموجب قواعد مزولة المهنة.
- س. المصادقة على توزيع أرباح صورية أو غير حقيقية.
- ع. ارتكاب أي إهمال أو خطأ مهني جسيم يلحق الضرر بالغير.
- ف. مخالفة الأنظمة والتعليمات الصادرة بمقتضى هذا القانون وسائر التشريعات المتعلقة بالمهنة بما في ذلك عدم الإفصاح عن الاختلاسات التي يكتشفها في أموال الجهة التي يقوم بتدقيقها أو التلاعب أو التزوير في هذه الحسابات.

ويرى الباحث من خلال دراسة القوانين والتشريعات السورية أنها قد قامت بتوفير مقومات استقلالية مدقق الحسابات الخارجي في جميع مراحل عملية التدقيق. فقد أفردت مواد خاصة ذكرت فيها أهم الشروط والواجبات التي يجب على مدقق الحسابات الالتزام بها أثناء قيامه بعملية التدقيق، وكذلك حددت الأعمال التي يحظر على المدقق القيام بها من أجل الحفاظ على استقلاليته.

كما أنها ألزمت الشركات المساهمة بتكوين لجان تدقيق لديها تتكون من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين تكون أهم مهامها مناقشة الأمور المتعلقة بترشيح مدقق الحسابات، وعدم وجود ما يؤثر على استقلاليته، ومدى تأثير أي أعمال أخرى يقوم بها لحساب الشركة على هذه الاستقلالية.

وكذلك قد ذكرت القوانين شروط تعيين المدقق الخارجي وجعلت تعينه بيد الهيئة العامة العادية السنوية للشركة بناءً على اقتراح من مجلس الإدارة وتوصية من لجنة التدقيق وتعينه لسنة مالية واحدة ولا يتم تعيينه لأكثر من أربع سنوات متتالية. كما أنها ألزمت مجلس إدارة الشركة بالإفصاح عن مقدار أتعاب التدقيق للشركة والشركات التابعة، ومقدار أي أتعاب عن خدمات أخرى تلقاها المدقق أو مستحقة له.

ومن ثم فإن كل هذه القوانين والتشريعات التي صدرت بهذا الخصوص غايتها تعزيز استقلالية مدقق الحسابات في أداء عمله من أجل الوصول إلى الهدف المنشود من عملية التدقيق وهو تقديم رأي فني محايد حول عدالة القوائم المالية.

المبحث الثاني

أساليب جمع وتحليل البيانات واختبار الفرضيات

1-2-3 منهجية الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة تم اتباع المنهج الوصفي التحليلي. فعلى صعيد البحث الوصفي تم إجراء المسح المكتبي والاطلاع على الدراسات والبحوث النظرية والميدانية من أجل بلورة الأسس والمنطلقات التي يقوم عليها الإطار النظري والوقوف عند أهم الدراسات السابقة التي تشكل الإطار النظري للدراسة. أما على الصعيد البحث التحليلي فقد تم إجراء المسح الميداني والاعتماد على الدراسة الإحصائية من خلال توزيع استبانة والقيام بتحليلها واستخلاص أهم النتائج.

2-2-3 مجتمع وعينة الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة من مدقي الحسابات الممارسين لمهنة التدقيق والمعتمدين من مجلس المحاسبة والتدقيق البالغ عددهم وفق قائمة مزاولة المهنة الصادرة عن جمعية المحاسبين القانونيين في سورية لعام 2015 (465) منهم (10) شركات، وفقاً للقرار رقم (6) الصادر عن مجلس إدارة جمعية المحاسبين القانونيين بتاريخ 22\3\2015 بناءً على أحكام القانون \33\ لعام 2009، ونظراً إلى كبر حجم مجتمع الدراسة، ومن ثم صعوبة الاعتماد على أسلوب الحصر الشامل فقد تم الاعتماد على أسلوب العينات، حيث تشمل الدراسة عينة عشوائية من (211) مدققاً، وقد تم حسابها وفق معادلة روبرت ماسون (الطائي، 2012، 7) :

حيث إن:

$$n = \left[\frac{M}{\left[(S^2 \times (M - 1)) \div pq \right] + 1} \right]$$

M: حجم المجتمع

S: الدرجة المعيارية المقابلة لمستوى الدلالة (0.95) أي قسمة نسبة الخطأ (0.05) على (1.96)

P: نسبة توافر الخاصية وهي (0.50)

q: النسبة المتبقية من الخاصية وهي (0.50)

وبناءً عليه تم توزيع الاستبانة.

جدول رقم (5) العينة المستهدفة ودرجة الاستجابة الفعلية لمدقي الحسابات

النسبة المئوية	العدد	بيان
100%	211	الاستبيانات الموزعة
11%	23	الاستبيانات غير المستردة
3%	6	الاستبيانات غير الصالحة للتحليل
13%	28	المدققين غير المتعاونين
73%	154	الاستبيانات الخاضعة للتحليل

المصدر: من إعداد الباحث

حيث شملت عينة الدراسة على 211 مدققاً وبناءً عليه فقد تم توزيع (211) استبياناً على مفردات العينة المختارة. وقد كان عدد المدققين غير المتعاونين مع الباحث (28) مبررين ذلك بضيق الوقت وانشغالهم الدائم، وكان عدد الاستبيانات غير المستردة (23) وذلك نظراً لعدم تواجد المدققين في مكاتبهم بعد استلامهم للاستبانة، وقد استبعد (6) من الاستبيانات المستعادة لعدم صلاحيتها للتحليل وذلك لعدم استكمال المدققين الإجابة على الأسئلة الواردة في الاستبانة، وبذلك تكون عدد الاستبيانات الخاضعة للتحليل (154) استبياناً بنسبة (73%) من الاستبيانات الموزعة.

3-2-3 أداة جمع البيانات:

تم الاعتماد على أسلوب قائمة الاستبانة بوصفها مصدراً مهماً للحصول على البيانات اللازمة لإجراء الدراسة الميدانية لما لها من ميزات إيجابية من ناحية توفير الوقت وسهولة التطبيق بما في ذلك مرونة الأسئلة الواردة (الملحق). تبدأ بمقدمة تعريفية تبين طبيعة الدراسة وتؤكد ضمان سرية الإجابات. وقد غطت أسئلتها جوانب الدراسة وفرضياتها. حيث قسمت الأسئلة إلى مجموعتين على النحو الآتي:

القسم الأول: تضمن معلومات عامة تتعلق بالمستجيبين تتمثل في التخصص العلمي، والمؤهل العلمي والشهادات المهنية الأخرى، وسنوات الخبرة، والمركز الوظيفي، ومدى تقديم خدمات استشارية لعملاء التدقيق، وما هي أنواع الخدمات الاستشارية التي تم تقديمها، وهل تم الحصول على دورات تدريبية بشأن تقديم الخدمات الاستشارية.

القسم الثاني: ويتكون من محورين حيث يندرج تحتها (33) عبارة

تضمن المحور الأول: يؤثر تقديم الخدمات الاستشارية لعملاء التدقيق سلباً على استقلالية المدقق الظاهرية في سورية، وبلغت فقراته (18) عبارة.

بينما تضمن المحور الثاني: يؤثر تقديم الخدمات الاستشارية لعملاء التدقيق سلباً على استقلالية المدقق الذهنية في سورية، وبلغت فقراته (15) عبارة.

ولتحويل الآراء الوصفية إلى صيغة كمية تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي Likert إذ تم التعبير عن الإجابات الوصفية بصيغة رقمية، حيث تم تحديد أوزاناً للإجابات كما هو موضح في الجدول رقم (6).

جدول رقم (6) الصيغة الكمية المستخدمة في تحويل الإجابات الوصفية

الصيغة الوصفية	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الصيغة الكمية	5	4	3	2	1

4-2-3 صدق أداة الدراسة:

للتأكد من الصدق الأولي لأداة الدراسة قام الباحث بتوزيع الاستبانة بصورتها الأولية على مجموعة من المحكمين من أعضاء الهيئة التدريسية في قسم المحاسبة بكلية الاقتصاد جامعة دمشق من ذوي الكفاءة والخبرة¹ بهدف الكشف عن قدرتها في تحقيق الأهداف المرجوة منها، وذلك للتأكد من وضوح وسلامة صياغة الفقرات وصلاحياتها لقياس ما صممت لقياسه، وتركزت توجيهات المحكمين على انتقاد طول الاستبانة حيث كانت تحتوي على بعض العبارات المتكررة، وكما أن بعض المحكمين نصحوا بضرورة تقليص بعض العبارات من بعض المحاور، وإضافة بعض العبارات إلى محاور أخرى واستناداً إلى الملاحظات والتوجيهات التي أبداهها المحكمون قام الباحث بإجراء التعديلات التي اتفق عليها معظم المحكمين، حيث تم تعديل صياغة بعض العبارات وحذف وإضافة بعض العبارات الأخرى، وبذلك خرجت الاستبانة في صورتها النهائية (الملحق).

5-2-3 ثبات أداة الدراسة:

تم استخدام معامل ألفا كرونباخ للتحقق من التماسك الداخلي لأسئلة الاستبانة، وتماسكها، وأنها تقيس المجال المستهدف بشكل دقيق. وتقع قيمة معامل ألفا كرونباخ بين (صفر إلى الواحد) وكلما اقتربت قيمته من الواحد الصحيح كلما دل ذلك على قوة الثبات والترابط الداخلي للمقياس، وإمكانية الاعتماد عليه. بحيث يمكن الاعتماد على المقياس كلما بلغت قيمة معامل ألفا (60% أو أكثر)، أما إذا بلغت قيمة هذا المعامل أقل من (60%) فإنها تعتبر ضعيفة ولا يمكن بالتالي الاعتماد على المقياس نتيجة لضعف مستوى الثبات والترابط الداخلي الخاص به.

¹أسماء السادة المحكمين : أ. د عصام قريط أ. د نبيل الحلبي أ. م. د. باسل الأسعد أ. م. د. علي يوسف د. طالب العلي

جدول رقم (7) قيمة معامل الثبات (ألفا كرونباخ) لكل محور من محاور الدراسة

الرقم	محاور الاستبانة	عدد الفقرات	قيمة معامل ألفا كرونباخ
1	يؤثر تقديم الخدمات الاستشارية لعملاء التدقيق سلباً على استقلالية المدقق الظاهرية في سورية	18	0.721
2	يؤثر تقديم الخدمات الاستشارية لعملاء التدقيق سلباً على استقلالية المدقق الذهنية في سورية	15	0.769
	جميع المحاور	33	0.742

المصدر: من إعداد الباحث

يلاحظ من الجدول رقم (7)، أن قيمة معامل ألفا كرونباخ لجميع محاور الاستبيان قد بلغت (74%)، وهي قيمة أعلى من قيمة الحد الأدنى المقبول لمعامل ألفا والمتمثلة في (60%)، كما أن قيمة معامل ألفا لكل محور من محاور الاستبانة، قد بلغت أيضاً قيمة أعلى من الحد الأدنى المقبول، حيث بلغت بالنسبة للمحور الأول (72%) ونسبة (77%) للمحور الثاني، مما يدل على الترابط والثبات الداخلي للإجابات، وإمكانية الاعتماد عليها في تحقيق أهداف الدراسة.

3-2-6 اختبار توزيع البيانات:

للتحقق فيما إذا كانت البيانات تتبع للتوزيع الطبيعي أم لا قام الباحث بإجراء اختبار (1-Sample Kolmogorov – Smirnov) وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات لأن معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعياً، ويوضح الجدول رقم (8) نتائج الاختبار.

جدول رقم (8) اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات

المحور	قيمة مستوى المعنوية sig
يؤثر تقديم الخدمات الاستشارية لعملاء التدقيق سلباً على استقلالية المدقق الظاهرية في سورية	0.099
يؤثر تقديم الخدمات الاستشارية لعملاء التدقيق سلباً على استقلالية المدقق الذهنية في سورية	0.029
جميع المحاور	0.200

المصدر: من إعداد الباحث

يلاحظ من الجدول رقم (8) أن قيمة احتمال المعنوية (sig) في اختبار كولمجورف-سمرنوف تساوي (0.200) لكل المتغيرات أي أكبر من (0.05) المستوى المعتمد للدراسة وهذا يعني أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ولذلك تم استخدام الاختبارات المعلمية للإجابة على فرضيات الدراسة المتعلقة بهذه المحاور.

7-2-3 الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات:

تم استخدام مجموعة من الاختبارات الإحصائية متمثلة في مقاييس النزعة المركزية وأحد مقاييس التشتت بالإضافة إلى اختبار (T) لعينة واحدة one sample test من خلال الاعتماد على الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) "Statistical Package for Social Sciences" في تحليل البيانات وذلك على النحو التالي:

1. **مقاييس الإحصاء الوصفي:** وذلك لوصف خصائص عينة الدراسة اعتماداً على التكرارات والنسب المئوية، ومن أجل الإجابة على أسئلة الدراسة ومعرفة الأهمية النسبية باستخدام المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية.
2. **اختبار كرونباخ ألفا:** لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة.
3. **اختبار Kolmogorov-Smirnov – 1-Sample:** لمعرفة فيما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا. حيث إذا كانت قيمة α أكبر من 0.05 فإن هذا يعني أنه لا يوجد اختلاف في توزيع البيانات ويكون توزيع البيانات طبيعي.
4. **اختبار (T) للعينة الواحدة: (one sample test)** يستخدم لاختبار فرضية تتعلق بالوسط الحسابي ويشترط لإجراء الاختبار أن تكون العينة عشوائية وقيم مفرداتها لا تعتمد على بعضها البعض. كما تم الاعتماد على مستوى الدلالة المعنوية (0.05) كأساس لتعزيز قبول الفرضيات أو رفضها فإذا كانت دلالة (t) أقل أو تساوي (0.05) فإن ذلك يعزز من قبول الفرضية وبطبيعة الحال إذا كانت دلالة (t) أكبر (0.05) فإن ذلك يؤدي إلى رفض الفرضية.

8-2-3 خصائص عينة الدراسة:

تبين الجداول ذات الأرقام من (9-16) أدناه الخصائص الديموغرافية لأفراد مجتمع الدراسة:

1-8-2-3 التخصص العلمي:

الجدول رقم (9) توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي

التخصص العلمي	العدد	النسبة المئوية
محاسبة	102	66.2%
مصارف	32	20.8%
اقتصاد	8	5.2%
إدارة	12	7.8%
إجمالي	154	100%

المصدر: من إعداد الباحث

يتضح من الجدول رقم (9) أن معظم أفراد العينة تركز في تخصص المحاسبة، حيث بلغ عددهم (102) مدققاً، يليهم تخصص المصارف بنسبة (20.8%)، ثم يأتي تخصص الإدارة بالمرتبة الثالثة، وتخصص الاقتصاد بالمرتبة الرابعة.

2-8-2-3 المؤهل العلمي:

جدول رقم (10) توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	العدد	النسبة المئوية
دكتوراه	12	7.8%
ماجستير	38	24.7%
إجازة	104	67.5%
إجمالي	154	100%

المصدر: من إعداد الباحث

يوضح الجدول رقم (10) أن معظم أفراد العينة هم من الحاصلين على مؤهل الإجازة، ثم يليهم الحاصلون على درجة الماجستير، إذ بلغ عددهم (38) بنسبة (24.7%)، ثم الحاصلون على درجة الدكتوراه بنسبة (7.8%) من العينة.

3-8-2-3 الشهادة المهنية الأخرى:

جدول رقم (11) توزيع أفراد العينة حسب الشهادة المهنية الأخرى

النسبة المئوية	العدد	الشهادة المهنية الأخرى
1.9%	3	شهادة CIA
1.3%	2	شهادة CMA
0.7%	1	دبلوم متقدم في التحليل المالي
9.7%	15	شهادة محاسب قانوني عربي
86.4%	133	فقط شهادة محاسب قانوني سوري
100%	154	إجمالي

المصدر: من إعداد الباحث

يتضح من الجدول رقم (11) أن (9.7%) من عينة الدراسة لا يمتلكون شهادة مهنية أخرى وإنما فقط شهادة محاسب قانوني سوري و(86.4%) يمتلكون شهادة محاسب قانوني عربي، و(1.9%) يمتلكون شهادة CIA و(1.3%) فقط يمتلكون CMA و(0.7%) يمتلكون شهادة دبلوم متقدم بالتحليل المالي.

4-8-2-3 سنوات الخبرة:

جدول رقم (12) توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة

النسبة المئوية	العدد	سنوات الخبرة
26.6%	41	أقل من 5 سنوات
32.5%	50	من 5 إلى 10 سنوات
24%	37	من 11 إلى 20 سنة
16.9%	26	أكثر من 20 سنة
100%	154	إجمالي

المصدر: من إعداد الباحث

يوضح الجدول رقم (12) أن معظم أفراد العينة لديهم سنوات خبرة من 5 إلى 10 سنوات، في حين أن النسبة الأقل (16.9%) هي لذوي الخبرة الأعلى أكثر من 20 سنة، وأما ذوي الخبرة الأقل من 5 سنوات فقد جاؤوا في المرتبة الثانية بنسبة (26.6%)، وذوي الخبرة من 11 إلى 20 سنة فقد جاؤوا في المرتبة الثالثة بنسبة (24%).

5-8-2-3 المركز الوظيفي:

جدول رقم (13) توزيع أفراد العينة حسب المركز الوظيفي

المركز الوظيفي	العدد	النسبة المئوية
شريك	45	29.2%
مدير تدقيق	18	11.7%
مدقق رئيسي	50	32.5%
مدقق	41	26.6%
إجمالي	154	100%

المصدر: من إعداد الباحث

يتضح من الجدول رقم (13) أن المدقق الرئيسي قد بلغ نسبة (32.5%) في حين احتل مدير التدقيق المرتبة الأخيرة بعدد (18) بنسبة (11.7%) من أفراد العينة، في حين جاء الشريك ثانياً بنسبة (29.2%) والمدقق ثالثاً بعدد (41) بنسبة (26.6%).

6-8-2-3 تقديم الخدمات الاستشارية لعملاء التدقيق:

جدول رقم (14) توزيع أفراد العينة حسب تقديم الخدمات الاستشارية لعملاء التدقيق

تقديم الخدمات الاستشارية لعملاء التدقيق	العدد	النسبة المئوية
نعم	121	78.6%
لا	33	21.4%
إجمالي	154	100%

المصدر: من إعداد الباحث

يتضح من الجدول رقم (14) أن نسبة (78.6%) من أفراد العينة يقدمون الخدمات الاستشارية، في حين هناك (33) مدققاً فقط هم الذين لا يقدمون الخدمات الاستشارية، وهذا يعني أن هناك توجه من قبل المدققين السوريين نحو تقديم الخدمات الاستشارية.

7-8-2-3 الخدمات الاستشارية التي قدمتها لعملاء التدقيق:

جدول رقم (15) توزيع أفراد العينة حسب الخدمات الاستشارية التي قدمتها لعملاء التدقيق

الخدمات الاستشارية التي قدمتها لعملاء التدقيق	العدد	النسبة المئوية
خدمات إدارية	21	13.6%
خدمات ضريبية	49	31.8%
خدمات نظم المعلومات	12	9.1%
خدمات التخطيط	14	7.8%
خدمات قانونية	11	7.2%
خدمات التقييم	4	2.6%
خدمات موارد بشرية	8	5.2%
خدمات محاسبية	35	22.7%
إجمالي	154	100%

المصدر: من إعداد الباحث

يتضح من الجدول رقم (15) أن تقديم الخدمات الضريبية والمحاسبية والإدارية احتلت المراتب الثلاثة الأولى بنسبة كلاً منهم على التوالي (31.8%)؛(22.7%)؛(13.6%) في حين احتل تقديم خدمات نظم المعلومات وخدمات التخطيط والخدمات القانونية المراتب الرابعة والخامسة والسادسة بنسبة كلاً منهم على التوالي (9.1%)؛(7.8%)؛(7.2%) وأخيراً جاء كلاً من تقديم خدمات الموارد البشرية وخدمات التقييم في المراتب الأخيرة بنسبة كلاً منهم على التوالي (5.2%)؛(2.6%).

8-8-2-3 الحصول على دورات تدريبية:

جدول رقم (16) توزيع أفراد العينة حسب حصولهم على دورات تدريبية

الحصول على دورات تدريبية منذ ممارسة العمل ولغاية تاريخه	العدد	النسبة المئوية
نعم	72	46.8%
لا	82	53.2%
إجمالي	154	100%

المصدر: من إعداد الباحث

يتضح من الجدول رقم (16) أن نسبة (53.2%) من أفراد العينة لم يحصلوا على دورات تدريبية في مجال تقديم الخدمات الاستشارية، في حين هناك (72) مدققاً فقط هم الذين حصلوا على تلك الدورات، وهو ما يعني أن هناك مشاكل ومعوقات تتعلق بتقديم تلك الخدمات من قبل أفراد عينة الدراسة.

9-2-3 اختبار فرضيات الدراسة:

لإجراء اختبار كل فرضية من فرضيات الدراسة سيتم مقارنة الوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على عبارات كل محور من محاور الاستبيان مع الوسط الحسابي المعياري (3) لتحديد فيما إذا كان الوسط الحسابي المحسوب للعينة يختلف عن الوسط الحسابي المعياري بشكل دال إحصائياً أم لا.

حيث قام الباحث بتحديد العبارات المتعلقة بكل فرضية ومن ثم الاعتماد على الاختبار (T) للعينة الواحدة (one sample test) لدراسة وجود فروق بين الوسط الحسابي لإجابات مدقي الحسابات والوسط الحسابي المعياري والذي يمثل الحياض من خلال حساب مستوى الدلالة (T) ومقارنتها بمستوى الدلالة المعنوية (0.05) المعتمدة وتكون قاعدة القرار وفق هذا الاختبار كما يلي :

قبول فرضية العدم إذا كانت قيمة دلالة (t) أكبر أو تساوي مستوى الدلالة (0.05)، بمعنى عدم وجود فروق جوهرية بين الوسط الحسابي للعينة والوسط الحسابي المعياري.

قبول الفرضية البديلة إذا كانت قيمة دلالة (t) أقل من مستوى الدلالة (0.05)، بمعنى وجود فروق جوهرية بين الوسط الحسابي للعينة والوسط الحسابي المعياري.

الفرضية الرئيسية: " يؤثر تقديم الخدمات الاستشارية لعملاء التدقيق سلباً على استقلالية مدقق الحسابات الخارجي في سورية".

تم اختبار الفرضية الرئيسية اعتماداً على اختبار فرضيتين فرعيتين كآلاتي:

1-9-2-3 اختبار الفرضية الفرعية الأولى:

" يؤثر تقديم الخدمات الاستشارية لعملاء التدقيق سلباً على استقلالية المدقق الظاهرية في سورية".

جدول رقم (17) الإحصاءات الوصفية لإجابات أفراد العينة على عبارات الفرضية الفرعية الأولى

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	t	مستوى الدلالة	درجة التأييد	ترتيب العبارة
1	مدقق الحسابات لا يلتزم بالمتطلبات الأخلاقية لممارسة المهنة	2.03	.792	-15.268	.000	غير موافق	17
2	مدقق الحسابات لا يلتزم بالمعايير المهنية وقواعد السلوك المهني	1.97	.896	-14.299	.000	غير موافق	18
3	مدقق الحسابات لا يلتزم بمتطلبات التعليم المهني المستمر	2.49	1.049	-6.067	.000	غير موافق	15
4	مدقق الحسابات لا يلتزم بمعايير رقابة الجودة	2.28	.932	-9.594	.000	غير موافق	16

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	t	مستوى الدلالة	درجة التأيد	ترتيب العبارة
5	ارتفاع أتعاب مدقق الحسابات من الخدمات الاستشارية مقارنة مع إجمالي إيراداته	4.08	.870	15.462	.000	موافق	2
6	مدقق الحسابات يحصل على ميزات مالية بالإضافة إلى أتعابه (كحضور الحفلات، هدايا، سلع وخدمات رحلات سياحية... الخ)	3.52	.978	6.589	.000	موافق	8
7	وجود دعاوى قضائية مرفوعة ضد مدقق الحسابات	3.03	1.146	.352	.726	محايد	13
8	مدقق الحسابات يلزم إدارة المنشأة بنتائج الخدمات الاستشارية المقدمة لها	3.23	1.071	2.708	.008	محايد	10
9	مدقق الحسابات يعتمد على نجاح إدارة المنشأة لتكوين سمعة جيدة له	3.88	.945	11.511	.000	موافق	5
10	مدقق الحسابات يقدم الخدمات الاستشارية للشركات غير المساهمة	4.24	.950	16.200	.000	موافق بشدة	1
11	مدقق الحسابات يقدم الخدمات الاستشارية لفترات مالية متتالية لعميل التدقيق	4.06	1.214	10.889	.000	موافق	3
12	مدقق الحسابات يصادق على البيان الضريبي للمنشأة محل التدقيق	3.10	.909	1.419	.158	محايد	12
13	قلة عدد سنوات ممارسة مدقق الحسابات للمهنة	2.90	1.083	-1.116	.266	محايد	14
14	مدقق الحسابات لا يقدم رسالة ارتباط للخدمة الاستشارية إلى إدارة المنشأة	3.40	.966	5.087	.000	موافق	9
15	مدقق الحسابات غير متخصص بقطاع معين	3.71	1.021	8.684	.000	موافق	7
16	مكتب التدقيق غير مرتبط مع مكتب تدقيق عالمي	3.12	1.171	1.238	.217	محايد	11
17	لا يوجد أقسام مستقلة لدى مكتب التدقيق لتقديم خدمات التدقيق والخدمات الأخرى	3.94	1.056	11.069	.000	موافق	4
18	مكتب التدقيق لا يقوم بتخصيص المدققين على المهام بصورة تحقق المواءمة بين خبرات ومهارات المدققين، وطبيعة المهمة	3.86	1.067	10.046	.000	موافق	6

المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوى دلالة 0.05

من الجدول رقم (17) يلاحظ أن المتوسط الحسابي لفقرات الفرضية الفرعية الأولى من (1) إلى (18) يتراوح بين (1.97) و (4.24) وأعلى متوسط حسابي كان للفقرة رقم (10) ، وهذا يعني أن هناك موافقة بشدة على هذه الفقرة وكانت متوسطات الفقرات من (5)؛ و (6)؛ و (9) (11)؛ و (14)؛ و (15)؛ و (17)؛ و (18) كانت أعلى من القيمة المعيارية (3) حسب مقياس ليكرت مع وجود دلالة معنوية لهذه الفقرات حسب دلالة القياس sig تساوي (0.000) وهي أقل من القيمة المعيارية (0.05) وبالتالي فإن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرات.

أما بالنسبة للفقرات (7)؛ و(8)؛ و(12)؛ و(16) فقد كانت متوسطاتها على التوالي (3.03)؛ (3.23)؛ (3.10) (3.12)؛ وبالتالي فإن أفراد العينة محايدون على هذه الفقرات حسب مقياس ليكرت مع عدم وجود دلالة معنوية عند مستوى دلالة (0.05) أي وجود فروق جوهرية بين الوسط الحسابي للعينة والوسط الحسابي المعياري مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة لا يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة وهي (3) وهذا يعني أن هناك موافقة متوسطة على هذه الفقرات وهي كما يلي:

- وجود دعاوى قضائية مرفوعة ضد مدقق الحسابات.
- مدقق الحسابات يلزم إدارة المنشأة بنتائج الخدمات الاستشارية المقدمة لها.
- مدقق الحسابات يصادق على البيان الضريبي للمنشأة محل التدقيق.
- مكتب التدقيق غير مرتبط مع مكتب تدقيق عالمي.

وباقى الفقرات (4-1) ؛ و(13) كانت قيمة متوسطاتها اقل من القيمة المعيارية (3) حسب مقياس ليكرت وقيمة سالبة لاختبار (t) وبالتالي فإن أفراد العينة لا يوافقون على هذه الفقرات وهي كما يلي:

- مدقق الحسابات لا يلتزم بالمتطلبات الأخلاقية لممارسة المهنة.
- مدقق الحسابات لا يلتزم بالمعايير المهنية وقواعد السلوك المهني.
- مدقق الحسابات لا يلتزم بمتطلبات التعليم المهني المستمر.
- مدقق الحسابات لا يلتزم بمعايير رقابة الجودة.
- قلة عدد سنوات ممارسة مدقق الحسابات للمهنة.

يبين الجدول رقم (18) الإحصائيات الوصفية واختبار t test للفرضية الفرعية الأولى من الفرضية الرئيسية.

جدول رقم (18) الإحصائيات الوصفية واختبار t test للفرضية الفرعية الأولى من الفرضية الرئيسية

Test Value = 3						
	N	Mean	Std. Deviation	t	df	Sig. (2-tailed)
يؤثر تقديم الخدمات الاستشارية لعملاء التدقيق سلباً على استقلالية المدقق الظاهرية	154	3.2677	.18513	17.943	153	.000

من خلال الجدول رقم (18) يلاحظ أن الوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على عبارات الفرضية الفرعية الأولى مجتمعة بلغ (3.2677) وهو أعلى من الوسط الحسابي المعياري البالغ (3) مما يدل على أن إجاباتهم تميل إلى الموافقة وبانحراف معياري يصل إلى (0.18513) وبالنظر لقيمة الدلالة الإحصائية (t=17.943) يلاحظ أنها تقابل مستوى دلالة (sig=0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة المعنوية (sig=0.05) وعليه يمكن قبول الفرضية الفرعية الأولى من الفرضية الرئيسية والقائلة "يؤثر تقديم الخدمات الاستشارية لعملاء التدقيق سلباً على استقلالية المدقق الظاهرية في سورية". وبالتالي الفرضية محققة.

2-9-2-3 اختبار الفرضية الفرعية الثانية:

" يؤثر تقديم الخدمات الاستشارية لعملاء التدقيق سلباً على استقلالية المدقق الذهنية في سورية".

جدول رقم (19) الإحصاءات الوصفية لإجابات أفراد العينة على عبارات الفرضية الفرعية الثانية

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	t	مستوى الدلالة 0.05	درجة التأييد	ترتيب العبارة
19	المصلحة الشخصية من خلال زيادة إيرادات المدقق	3.72	.889	10.058	.000	موافق	9
20	التدقيق الذاتي من خلال قيام المدقق بتدقيق توصياته ومقترحاته	3.25	1.141	2.755	.007	موافق	10
21	التأييد من خلال قيام المدقق بدور المدافع عن إدارة المنشأة	2.26	.782	-11.744	.000	غير موافق	12
22	التأييد من خلال عدم إبداء المدقق رأيه في المعلومات المحاسبية بكل شفافية وعدالة	4.14	.896	15.827	.000	موافق	1
23	التأييد من خلال قيام المدقق بتحسين صورة المنشأة ووضعها المالي أمام الملاك وغيرهم من المستفيدين	4.02	.911	13.889	.000	موافق	4
24	التأييد من خلال قيام المدقق بإصدار آراء نظيفة	2.34	1.037	-7.928	.000	غير موافق	11
25	التأييد من خلال قيام المدقق بحماية إدارة المنشأة بدلاً من حماية مصالح ملاك المنشأة	4.07	.901	14.757	.000	موافق	3
26	التآلف من خلال توافق الرؤى بين المدقق وإدارة المنشأة حول سلامة وملائمة السياسات المحاسبية والرقابية والإدارية	1.97	.723	-17.619	.000	غير موافق	14
27	التآلف من خلال انحياز المدقق نحو عدم إظهار الحقائق إتفاقاً مع إدارة المنشأة على حساب المستثمرين وأصحاب المصالح الآخرين	4.11	1.039	13.264	.000	موافق	2
28	التآلف من خلال إعطاء المدقق إدارة المنشأة المرونة وحرية التصرف بما يؤدي للتلاعب بالأرباح	3.91	1.031	10.939	.000	موافق	6
29	التآلف من خلال قيام المدقق بالعمل الروتيني البعيد عن الإبداع والمستيق للأحداث، وبالتالي تخليه عن قاعدة الشك المهني	3.58	1.083	6.698	.000	موافق	8
30	المضايقة من خلال إعاقه إدارة المنشأة المدقق عن أداء دوره بموضوعية وممارسة الشك المهني	2.10	.807	-13.887	.000	غير موافق	13
31	المضايقة من خلال ممارسة إدارة المنشأة الضغط المادي على المدقق	1.92	.805	-16.624	.000	غير موافق	15
32	المضايقة من خلال تردد المدقق بالتحفظ في تقريره خوفاً من فقدان العميل	3.96	.907	13.154	.000	موافق	5
33	المضايقة من خلال تردد المدقق بالإفصاح عن مخالفات الممارسات المحاسبية خوفاً من فقدان إيرادات الخدمات الاستشارية	3.86	1.167	9.079	.000	موافق	7

المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوى دلالة 0.05

من الجدول رقم (19) يلاحظ أن المتوسط الحسابي لفقرات الفرضية الفرعية الثانية من (19) إلى (33) يتراوح بين (1.92) و (4.14) وكانت متوسطات الفقرات (19) و (20) و (22) و (23) و (25) و (27) و (28) و (29) و (32) و (33) أعلى من القيمة المعيارية (3) حسب مقياس ليكرت مع وجود دلالة معنوية لهذه الفقرات حسب دلالة القياس sig تساوي (0.000) وهي أقل من القيمة المعيارية 0.05 وبالتالي فإن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرات.

أما بالنسبة لباقي الفقرات (21) و (24) و (26) و (30) و (31) كانت قيمة متوسطاتها أقل من القيمة المعيارية (3) حسب مقياس ليكرت وكانت قيمة اختبار (t) سالبة وبالتالي فإن أفراد العينة لا يوافقون على هذه الفقرات وهي كما يلي:

- التأييد من خلال قيام المدقق بدور المدافع عن إدارة المنشأة.
- التأييد من خلال قيام المدقق بإصدار آراء نظيفة.
- التآلف من خلال توافق الرؤى بين المدقق وإدارة المنشأة حول سلامة وملائمة السياسات المحاسبية والرقابية والإدارية.
- المضايقة من خلال إعاقة إدارة المنشأة المدقق عن أداء دوره بموضوعية وممارسة الشك المهني.
- المضايقة من خلال ممارسة إدارة المنشأة الضغط المادي على المدقق.

يبين الجدول رقم (20) الإحصائيات الوصفية واختبار t test للفرضية الفرعية الثانية من الفرضية الرئيسية

جدول رقم (20) الإحصائيات الوصفية واختبار t test للفرضية الفرعية الثانية من الفرضية الرئيسية

Test Value = 3						
	N	Mean	Std. Deviation	t	df	Sig. (2-tailed)
يؤثر تقديم الخدمات الاستشارية لعملاء التدقيق سلباً على استقلالية المدقق الذهنية	154	3.2811	.24299	14.356	153	.000

من خلال الجدول رقم (20) يلاحظ أن الوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على عبارات الفرضية الفرعية الثانية مجتمعة بلغ (3.2811) وهو أعلى من الوسط الحسابي المعياري البالغ (3) مما يدل على أن إجاباتهم تميل إلى الموافقة وبانحراف معياري يصل إلى (0.24299) وبالنظر لقيمة الدلالة الإحصائية (t=14.356) يلاحظ أنها تقابل مستوى دلالة (sig=0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة المعنوية (sig=0.05) وعليه يمكن قبول الفرضية الفرعية الثانية من الفرضية الرئيسية والقائلة "يؤثر تقديم الخدمات الاستشارية لعملاء التدقيق سلباً على استقلالية المدقق الذهنية في سورية". وبالتالي الفرضية محققة.

واعتماداً على اختبارات الفرضيتين الفرعيتين السابقتين يبين الجدول رقم (21) الإحصائيات الوصفية واختبار (t) للفرضية الرئيسية:

جدول رقم (21) الإحصائيات الوصفية واختبار t test للفرضية الرئيسية

Test Value = 3						
	N	Mean	Std. Deviation	t	df	Sig. (2-tailed)
يؤثر تقديم الخدمات الاستشارية سلباً على استقلالية المدقق	154	3.2738	.12989	26.156	153	.000

من خلال الجدول رقم (21) يلاحظ أن الوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على عبارات الفرضية الرئيسية مجتمعة بلغ (3.2738) وهو أعلى من الوسط الحسابي المعياري البالغ (3) مما يدل على أن إجاباتهم تميل إلى الموافقة وبانحراف معياري يصل إلى (0.12989) وبالنظر لقيمة الدلالة الإحصائية ($t=26.156$) يلاحظ أنها تقابل مستوى دلالة ($sig=0.000$) وهي أقل من مستوى الدلالة المعنوية ($sig=0.05$) وعليه يمكن قبول الفرضية الرئيسية والقائلة "يؤثر تقديم الخدمات الاستشارية لعملاء التدقيق سلباً على استقلالية مدقق الحسابات الخارجي في سورية". وبالتالي الفرضية محققة.

الخاتمة

1- النتائج

2- المقترحات

1- النتائج:

بناءً على تحليل بيانات الدراسة واختبار فرضياتها يمكن تلخيص النتائج كما يلي:

1. يؤثر تقديم الخدمات الاستشارية لعملاء التدقيق سلباً على استقلالية المدقق الظاهرية في سورية، وذلك لأن مدقق الحسابات يقدم الخدمات الاستشارية للشركات غير المساهمة ولفترات مالية متتالية بالإضافة إلى ارتفاع أتعابه من الخدمات الاستشارية مقارنة مع إجمالي إيراداته.
2. يؤثر تقديم الخدمات الاستشارية لعملاء التدقيق سلباً على استقلالية المدقق الذهنية في سورية، وذلك لأن مدقق الحسابات يخضع لعوامل التأييد، والتآلف، والمضايقة، والمصلحة الشخصية، والتدقيق الذاتي.

2- المقترحات:

بناءً على النتائج السابقة يقترح الباحث ما يلي:

1. ضرورة قيام مجلس المحاسبة والتدقيق في سورية بالعمل على وضع قائمة بالخدمات الاستشارية التي يمنع مدقق الحسابات من تقديمها لعميل التدقيق، وتحديد الخدمات الاستشارية المسموح لمدقق الحسابات القيام بها.
2. إقناع مكاتب التدقيق بضرورة التخصص القطاعي لزيادة الكفاءة المهنية في تقديم الخدمات الاستشارية.
3. العمل على زيادة الكفاءة المهنية لمكاتب التدقيق من خلال الاهتمام بمتطلبات التعليم المستمر والاطلاع على أحداث المستجدات من المعايير فيما يخص تقديم الخدمات الاستشارية.
4. ضرورة الإفصاح عن أتعاب الخدمات الاستشارية بشكل مستقل عن أتعاب خدمات التدقيق في البيانات المالية لمكتب التدقيق.

قائمة المصادر

المصادر العلمية:

أولاً: المصادر العربية:

1. القوانين والتشريعات:

- القانون رقم ١20 لعام 1991، "الخاص بتعديل النسب والشرائح الضريبية"، الجمهورية العربية السورية.
- القانون رقم ١55 لعام 2006، "قانون سوق الأوراق المالية"، الجمهورية العربية السورية.
- القانون رقم ١29 لعام 2011، "قانون الشركات"، الجمهورية العربية السورية.
- القانون رقم ١33 لعام 2009، "قانون تنظيم المهنة"، الجمهورية العربية السورية.
- القرار رقم ١6 لعام 2015، "قائمة مزاوله المهنة"، جمعية المحاسبين القانونيين في سورية.
- القرار رقم ١31 لعام 2008، "نظام الممارسات السليمة لإدارة الشركات، قواعد حوكمة الشركات المساهمة"، هيئة الأوراق والأسواق المالية الجمهورية العربية السورية.
- القرار رقم ١3943 الصادر بتاريخ 2006\6\8 "نظام وتعليمات الإفصاح للجهات الخاضعة لإشراف هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية" رئاسة مجلس الوزراء، الجمهورية العربية السورية.
- القرار رقم ١3944 الصادر بتاريخ 2006\6\8 "نظام اعتماد مدققي الحسابات لدى الجهات الخاضعة هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية" رئاسة مجلس الوزراء، الجمهورية العربية السورية.
- المرسوم التشريعي رقم ١30 لعام 2014 "إحداث نقابة للعاملين في المهن المالية والمحاسبية في الجمهورية العربية السورية" الجمهورية العربية السورية.

2. الكتب:

- أبو زيد، كمال خلف خليفة؛ وعيسى، سمير؛ وراشد، رجب، 2008 "دراسات في المراجعة الخارجية للقوائم المالية"، مصر.
- القاضي، حسين؛ وقريط، عصام؛ ودحود، حسين، 2013 "أصول مراجعة (1)"، منشورات جامعة دمشق.
- القاضي، حسين؛ وقريط، عصام؛ ودحود، حسين، 2012 "أصول مراجعة (2)"، منشورات جامعة دمشق.
- جمعة، أحمد حلمي، 1999 "التدقيق الحديث للحسابات" دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، عمان.
- حسين الطائي، إيمان، 2012 "كيف نحدد حجم العينة" كلية التربية الرياضية، جامعة بغداد.

3. الدوريات:

- ادم، صالح حامد، 2014 "تقويم انعكاسات الخدمات الاستشارية على استقلالية المراجع الخارجي بيئة الأعمال السودانية" مجلة كلية الاقتصاد العلمية، العدد الرابع، صص 263-288.
- جريوع، يوسف محمود، 2004 "العوامل المؤثرة على استقلال المراجعين الخارجيين وحيادهم في قطاع غزة من دولة فلسطين" تنمية الرافدين، مجلد 76، العدد 26، صص 1-60.
- الجفري، فوزية حامد؛ والعنقري؛ وحسام، 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 عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة مجلد، 21، صص 219-288.
- حلس، سالم عبد الله 2003 "العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة في فلسطين" مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد الحادي عشر، العدد الأول، صص 248-275.
- خدّاش، حسام الدين؛ والسرطاوي، عبد المطلب، 2010 "مدى إسهام بنود الاستقلالية الواردة بقانون سيربنس-أوكسلي في تعزيز استقلالية مدقق الحسابات الأردني وأثرها في تقليص فجوة التوقعات" دراسة ميدانية من وجهة نظر كل من مدققي القوائم المالية والمستثمرين المؤسسين، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 6، العدد 3، صص 294-316.

- دحدوح، حسين احمد، 2005 "العوامل المؤثرة في تحديد إتعاب المراجعة المالية في سوريا"، اربد للبحوث والدراسات المجلد التاسع ، العدد الأول، ص ص 35-66.
- سويدان، ميشيل سعيد، 2010 " بعض العوامل المحددة لأتعاب التدقيق : دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في بورصة عمان " مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة المجلد 24، العدد 1، ص ص 49-86.
- الشاطري، وإيمان حسين؛ والعنقري؛ وحسام عبد المحسن 2006 "انخفاض مستوى أتعاب المراجعة وآثاره على جودة الأداء المهني: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية مجلة جامعة الملك عبد العزيز كلية الاقتصاد والإدارة، المجلد 20، العدد 1 ص ص 97-163.
- عرموش، أحمد، 2015 " أثر التخصص الصناعي لمدقق الحسابات في تقديم الخدمات الاستشارية"، مجلة جامعة البعث، مجلد 37، العدد 26، ص ص 103-133.
- قريط، عصام، 2008 "الخدمات الاستشارية وأثرها على حياد المدقق في الأردن"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية المجلد 24، العدد الأول، ص ص 7-39.
- مزياني، نور الدين، 2014 "العوامل المساهمة في توجه مكاتب التدقيق الخارجي الجزائرية إلى تقديم الخدمات الاستشارية: دراسة ميدانية" مجلة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، مجلد 14، ص ص 145- 156.

4. الرسائل العلمية:

- رزق، هلا عدنان، 2010 " الاستشارات الإدارية ودورها في التحليل الاستراتيجي في المشروع دراسة حالات عملية لعدد من المشروعات ذات النشاط الاقتصادي في سوريا" رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق.
- الرفاعي، مزنة، 2008 "دراسة أثر الخدمات الأخرى لمراجع الحسابات على جودة المعلومات المحاسبية" (دراسة ميدانية في سورية) رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق.
- سويس، علي عمر أحمد 2010 "معايير مراجعة الحسابات في اللجنة الشعبية العامة لجهاز المراجعة المالية في ليبيا" رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة الحاج لخضر.
- الشعار، إسماعيل حمد، 2011 " أثر الأتعاب التي يتقاضاها المدقق الخارجي في الأردن عن الخدمات الاستشارية على المتطلبات الأخلاقية لجودة التدقيق المحددة بموجب معيار التدقيق الدولي رقم (1)"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، الأردن.
- الصباغ، سامر هائل، 2013 "مسؤولية مراجع الحسابات عند دراسة الجدوى لاقتصادية المقدمة للمصارف في سوريا"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق.
- الطرشان، منال، 2013 "مدى قدرة مدقق الحسابات على المنافسة في سورية دراسة ميدانية " رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق.
- العودة الله، علاء فيصل، 2011 " دور لجان المراجعة في تعزيز استقلالية مراجع الحسابات الخارجي في سورية دراسة ميدانية" رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق.
- كراز، إباد عبد المسيح 2002 "أثر البنية التنظيمية للشركات الخاضعة للمراجعة على استقلال المراجع دراسة مقارنة"، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة دمشق.
- محمد، عمر أحمد ، 2009 "عوامل اختيار مراجع الحساب الخارجي وأثرها على استقلاله في سوريا" (دراسة ميدانية في سورية) رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق.

5.المؤتمرات

- السيد، محمود، 2008 "الاستشارات الإدارية والتدريب" الملتقى العربي السابع الاتجاهات الحديثة في الاستشارات والتدريب، دمشق الجمهورية العربية السورية.

ثانياً: المصادر الانجليزية

1. Books:

- Arens,A Elder,R and Beasley,M **"Auditing and Assurance Services"** United States of America,2012
- Blackburn,R Carey,P and Tanewski,G **"Business Advice To SMES :Professional Competence, Trust and Ethics"** Certified Accountants Educational Trust (London), The Association of Chartered Certified Accountants, 2010,PP1-38.
- Brown ,J Harrington,R Hines,T Lowson,I Maslin,S Mckersie,M Mcmorrow,T Pettigrew,J Tant,O, Tecwyn,D and Tracey,E **"The Provision of Non Audit Services By Audit Firm To Their Listed Audit Client"** The Institute of Chartered Accountants of Scotland, 2010,Pp1-59.
- International Federation of Accountants (IFAC),(2013)**"Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, other Assurance, And Related Services Pronouncements"** Part II, ,New York, USA.
- International Federation of Accountants (IFAC),(2013) **" Hand book of 'The Code of Ethics for Professional Accountants'** ,New York, USA.
- The Auditing Practices Board APB **"Ethical Standard Consultation on Audit Firms Providing Non Audit Services To Listed Companies That They Audits"**, 2009 ,PP1-38.

2. Articles:

- .Sawan ,N ,Alzeban ,A and Hamuda ,K **"Perceptions of Auditing And The Provision Of Non-Audit Services: Case Study In Libya"** International Journal of Business and Management; Vol. 8, No. 14; 2013,Pp168-181.
- Adeyeml ,B ,and Olowookere ,J **"Non-Audit Services and Auditor Independence – Investors' Perspective In Nigeria"**, Business and Management Review, 2012: Pp. 89 – 97.
- Allehaidan ,I **"Do The Prhibition of Non-Audit Services Affects The Audit Quality And Fees? Evedince From Saudi Arabia"** Research Journal of Finance and Accounting 2012 Pp33-42.
- Beattle,Vand Fearnley,S **"Auditor Independence and Non-Audit Services"**,2003.PP75.
- Ebimobowel ,A **" Non-Audit Services And The Impairment of Auditors' Independence: A Further Examination"** Pakistan Journal of Social Sciences: , 2011,Pp100-107.
- Eililsen,A and Knivsfia,A **" Non-Audit Services And Audit Quality: Investors' Concerns Post-Enron"**, Norwegian School of Economics, 2008,PP1-43.
- Fuentes,C and Martínez ,M **"Auditor Independence, Joint Determination of Audit And Non-Audit Fees and The Incidence of Qualified Audit"** Academia, Revista Latinoamericana de Administración2009, Pp63-92.
- Hay ,D Kneghel ,W and Wong ,N **" Audit Fees: A Meta-Analysis of The Effect of Supply And Demand Attributes"**, Contemporary Accounting Research Vol. 23 No. 1 2006 Pp. 141–91.
- Javidi, K **" The Effect of Non-Audit Services on Auditor Independence And Auditor Knowledge: From The Standpoint of Investors"**,Journal of Basic and Applied Scientific Research,3,8,2013:P423-431.
- Johari,R ,Sanusi,Z ,Rahman,R and Omar,N **"Auditors' Independence, Experience and Ethical Judgments: The Case of Malaysia"**, Journal of Business and Policy Research Vol. 8. No. 1. 2013. Pp. 100 – 119.
- Knechel, S. and Sharma, D , **"Auditor-Provided Non Audit Services And Audit Effectiveness and Efficiency: Evidence From Pre- And Post-SOX Audit Report Lags"**, Auditing: A Journal of Practice & Theory,31,11,2012: P. 85–114.
- Krauss,P and Zulch,H **"Non-Audit Services And Audit Quality:Blessing or Curse?"** The Journal of Applied Business Research ,2013,Pp305-326.
- Lopez ,J, Garcia ,J and GAVIRA,R **"Eghlationof Non-Auditing Services:The Spanish Case"** European Journal of Business And Social Sciences, 2013 Pp 81-102.

- Malek ,M and Saidin ,S **"Audit Services Fee, Non-Audit Services and The Reliability of Earnings"**, International Journal of Trade, Economics And Finance,2013:P256-264.
- Martinez,L and Moraes ,D **"Association Between Independent Auditor Fees and Firm Value:A Study Of Brazilian Public Companies"**, Journal Of Modern Accounting And Auditing, L 2014, Vol. 10, No. 4,PP 442-450.
- Nicolescu ,L, Nicolae, M, and Tudorache, G, **"Romanian SMES and Advisory Services:Some Descriptives"**, International Journal of Academic RESEARCH,5,7,2013:P365-374.
- Oladipupo,A and Izedonmi,F" **Propensity of Unqualified Audit Reports And Auditors' Independence In Nigeria"** An International Multidisciplinary Journal, Ethiopia, . 2013:pp 34-46.
- Quick,R and Rasmussen,B **"Auditor Independence and The Provision of Non-Audit Services: Perceptions By German Investors"** International Journal of Auditing. 2009, PP141–162.
- Salehi ,M**"Non-Audit Service And Audit Independence: Evidences From Iran"** International Journal Of Business and Management February, 2009 Pp142-152.
- Sorl,ZKarbhari,Y and Mohamad, S" **Commercialization of counting Profession: The Case of Non-Audit Services"** Journal of Economics and Management, 2010, PP: 212 – 242.
- Svanstrom,T and Sundgren ,S **"The Demand For Non-Audit Services and Auditor-Client Relationships: Evidence From Swedish Small and Medium-Sized Enterprises"**, International Journal of Auditing 2012 PP54–78.
- Svanstrom,T" **Non-Audit Services And Audit Quality: Evidence From Private Firms"**, European Accounting Review, 2013:PP 337-366.
- Wang ,S and Hay, D **"Auditor Independence In New Zealand :Further Evidence on The Role of Non-Audit Services"** Accounting and Management Information Systems Pp. 235–262, 2013.

3. Theses:

- Caemona, P and Momparler, A **"Non-Audit Services And Earnings Management: Approaching The Endogeneity Issue"**, València University, Spain ,2012pp 1-37.
- Ciconte ,W,Knechel,R and Mayberry,M **"Non-Audit Services And Improvements In Clients' Operating Performance And Risk Management"** University of Florida, 2014 Pp1-60.
- Adelopo ,I **"The Impact of Corporate Governance on Auditor Independence: A Study of Audit Committees In UK Listed Companies"** De Montfort University 2010 Pp1-325.
- Basioudis,I,Gelger, M and Papmastasiou,V **"Audit Fees, Non-Audit Fees, and Auditor Reporting on UK Stressed Companies"** University of Manchester , 2006,PP1-24.
- Kohler ,A and Sakel ,R **"Audit And Non-Audit Fees In Germany – The Impact of Audit Market Characteristics"** University of Duisburg "2012,PP 281-307.
- Lagrou ,K and Louwagie,S **"The Interaction Between The Audit- And Non-Audit Fees During The Mandate of The Auditor"**, Thesis Submitted To Obtain The Degree Of Master Business Economics: Accountancy Academic Year 2009 – 2010 Pp1-60.
- Nasution ,D **" Essays on Auditor Independence"** ÅboAkademi University, 2013,PP1-19.
- Whisenant ,S and Raghunandan ,K **"Evidence on The Joint Determination of Audit And Non-Audit Fees"** University of Houston,2003,PP1-30.

ثالثاً: مواقع إلكترونية:

- <http://www.gao.gov>
- <http://www.law.uc.edu\CCISOact\see2.html>
- <http://www. IFAC.ORG>

الملحق

الملحق



الجمهورية العربية السورية

جامعة دمشق

كلية الاقتصاد

الاستبانة

السيد مدقق الحسابات المحترم

تحية طيبة وبعد:

يقوم الباحث بإعداد بحث علمي بعنوان:

" الخدمات الاستشارية وأثرها على استقلالية مدقق الحسابات الخارجي في سورية "

ولتحقيق الأهداف المرجوة من هذا البحث، يأمل الباحث منكم التكرم بإبداء الرأي على العبارات التي يحويها هذا الاستبيان، لما لآرائكم من أهمية، وذلك للخروج بالنتائج والتوصيات المناسبة.

مؤكدين لكم، أن المعلومات التي يتم الحصول عليها، محاطة بالسرية التامة، ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط، وذلك استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في تدقيق الحسابات.

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير،،،

الباحث

أحمد عرموش

القسم الأول: البيانات العامة:

يرجى وضع إشارة (√) أمام العبارة المناسبة:

1 - التخصص العلمي:

- | | |
|---------------------------------|---|
| ☐ محاسبة | ☐ مصارف |
| ☐ اقتصاد | ☐ إدارة |
| ☐ إحصاء | ☐ أخرى (يرجى ذكرها...) |

2 - المؤهل العلمي:

- | | |
|----------------------------------|---|
| ☐ دكتوراه | ☐ ماجستير |
| ☐ إجازة | ☐ أخرى (يرجى ذكرها...) |

3 - الشهادة المهنية الأخرى:

- | | |
|--|---|
| ☐ شهادة CPA الأمريكية | ☐ شهادة CA البريطانية |
| ☐ شهادة محاسب قانوني عربي | ☐ أخرى (يرجى ذكرها...) |
| ☐ لا يوجد | |

4 - سنوات الخبرة:

- | | |
|---|--|
| ☐ أقل من 5 سنوات | ☐ من 5 إلى 10 سنوات |
| ☐ من 11 إلى 20 سنة | ☐ أكثر من 20 سنة |

5 - المركز الوظيفي:

- | | |
|---|-------------------------------------|
| ☐ شريك | ☐ مدير تدقيق |
| ☐ مدقق رئيسي | ☐ مدقق |
| ☐ أخرى (يرجى ذكرها...) | |

6 - سبق وأن قمت بتقديم خدمات استشارية لعملاء التدقيق في غير مجال مهنة التدقيق:

- ☐ نعم ☐ لا

7 - إذا كنت قد أجبت على العبارة السابقة ب (نعم)، فما هي الخدمات الاستشارية التي قدمتها:

- | | | |
|--|--|---|
| ☐ خدمات إدارية | ☐ خدمات نظم المعلومات | ☐ خدمات موارد بشرية |
| ☐ خدمات ضريبية | ☐ خدمات قانونية | ☐ خدمات محاسبية |
| ☐ خدمات التخطيط | ☐ خدمات التقييم | ☐ أخرى (يرجى ذكرها...) |

8 - سبق وأن حصلت على دورات تدريبية بشأن تقديم الخدمات الاستشارية:

- ☐ نعم ☐ لا

القسم الثاني: أسئلة الاستبيان

يحتوي هذا القسم على الأسئلة التي تتطلب الحصول على رأيكم بشأن المحاور المتعلقة بتقديم الخدمات الاستشارية ، يرجى التكرم بوضع إشارة (√) في العمود الذي ترونه مناسباً:

أولاً: يؤثر تقديم الخدمات الاستشارية لعملاء التدقيق سلباً على استقلالية المدقق الظاهرية وذلك لأن:

الرقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
9	مدقق الحسابات لا يلتزم بالمتطلبات الأخلاقية لممارسة المهنة					
10	مدقق الحسابات لا يلتزم بالمعايير المهنية وقواعد السلوك المهني					
11	مدقق الحسابات لا يلتزم بمتطلبات التعليم المهني المستمر					
12	مدقق الحسابات لا يلتزم بمعايير رقابة الجودة					
13	ارتفاع أتعاب مدقق الحسابات من الخدمات الاستشارية مقارنة مع إجمالي إيراداته					
14	مدقق الحسابات يحصل على ميزات مالية بالإضافة إلى أتعابه (كحضور الحفلات، هدايا، سلع وخدمات، رحلات سياحية... الخ)					
15	وجود دعاوى قضائية مرفوعة ضد مدقق الحسابات					
16	مدقق الحسابات يلزم إدارة المنشأة بنتائج الخدمات الاستشارية المقدمة لها					
17	مدقق الحسابات يعتمد على نجاح إدارة المنشأة لتكوين سمعة جيدة له					
18	مدقق الحسابات يقدم الخدمات الاستشارية للشركات غير المساهمة					
19	مدقق الحسابات يقدم الخدمات الاستشارية لفترات مالية متتالية لعميل التدقيق					
20	مدقق الحسابات يصادق على البيان الضريبي للمنشأة محل التدقيق					
21	قلة عدد سنوات ممارسة مدقق الحسابات للمهنة					
22	مدقق الحسابات لا يقدم رسالة ارتباط للخدمة الاستشارية إلى إدارة المنشأة					
23	مدقق الحسابات غير متخصص بقطاع معين					
24	مكتب التدقيق غير مرتبط مع مكتب تدقيق عالمي					
25	لا يوجد أقسام مستقلة لدى مكتب التدقيق لتقديم خدمات التدقيق والخدمات الأخرى					
26	مكتب التدقيق لا يقوم بتخصيص المدققين على المهام بصورة تحقق المواءمة بين خبرات ومهارات المدققين، وطبيعة المهمة					

ثانياً: يؤثر تقديم الخدمات الاستشارية لعملاء التدقيق سلباً على استقلالية المدقق الذهنية وذلك لأن مدقق الحسابات يخضع للعوامل التالية:

الرقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
27	المصلحة الشخصية من خلال زيادة إيرادات المدقق					
28	التدقيق الذاتي من خلال قيام المدقق بتدقيق توصياته ومقترحاته					
29	التأييد من خلال قيام المدقق بدور المدافع عن إدارة المنشأة					
30	التأييد من خلال عدم إبداء المدقق رأيه في المعلومات المحاسبية بكل شفافية وعدالة					
31	التأييد من خلال قيام المدقق بتحسين صورة المنشأة ووضعها المالي أمام الملاك وغيرهم من المستفيدين					
32	التأييد من خلال قيام المدقق بإصدار آراء نظيفة					
33	التأييد من خلال قيام المدقق بحماية إدارة المنشأة بدلاً من حماية مصالح ملاك المنشأة					
34	التآلف من خلال توافق الرؤى بين المدقق وإدارة المنشأة حول سلامة وملائمة السياسات المحاسبية والرقابية والإدارية					
35	التآلف من خلال انحياز المدقق نحو عدم إظهار الحقائق إتفاقاً مع إدارة المنشأة على حساب المستثمرين وأصحاب المصالح الآخرين					
36	التآلف من خلال إعطاء المدقق إدارة المنشأة المرونة وحرية التصرف بما يؤدي للتلاعب بالأرباح					
37	التآلف من خلال قيام المدقق بالعمل الروتيني البعيد عن الإبداع والمستيق للأحداث، وبالتالي تخليه عن قاعدة الشك المهني					
38	المضايقة من خلال إعاقه إدارة المنشأة المدقق عن أداء دوره بموضوعية وممارسة الشك المهني					
39	المضايقة من خلال ممارسة إدارة المنشأة الضغط المادي على المدقق					
40	المضايقة من خلال تردد المدقق بالتحفظ في تقريره خوفاً من فقدان العميل					
41	المضايقة من خلال تردد المدقق بالإفصاح عن مخالفات الممارسات المحاسبية خوفاً من فقدان إيرادات الخدمات الاستشارية					

شاكرين تعاونكم،،،

Advisory Services and its Impact on the Independence of the External Auditor in Syria

" A Field Study "

supervised by

Dr. OMAR SIDI

Prepared by

AHMAD ARMOUSH

Abstract

This study aims to highlight the advisory services offered by audit firms and the statement of its impact on the independence of the external auditor in Syria and to achieve the objectives of this study, the researcher prepared a questionnaire included 33 questions, it has been distributed to a sample of practicing the profession of auditing the Syrian audit firms reaching number (211) auditor, it has been study data analyzed by statistical software package (SPSS).

The study reached the following findings:

1. the provision of advisory services to audit clients it negatively affects on the independence of appearance auditor in Syria, because the auditor provides advisory services to Non contribution companies and successive financial periods addition to higher fees from advisory services compared with the total revenues.
2. the provision of advisory services to audit clients it negatively affects on the independence of fact Auditor in Syria because the Auditor is subject to factors that advocacy, familiarity ,intimidation self-interest and self-review.

The study found a number based on previous results the most important proposals:

1. The need for the Council of accounting and auditing in Syria to work on drawing up a list of advisory services, which prevents the auditor from the submission of the audit client. And advisory services to determine allowable for the auditor to perform.
2. The need to disclose fees for advisory services independently audit services fees in the financial statements for the audit office.