

## أثر الخدمات المحاسبية والضريبية على استقلال مدقق الحسابات في سورية - دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق

د. مدين الضابط\*

رغده محمد\*\*

( تاريخ الإيداع ٢١ / ٧ / ٢٠٢٠ . قُبل للنشر في ٦ / ٩ / ٢٠٢٠ )

### □ ملخص □

حاول هذا البحث تقديم أدلة حول أثر الخدمات المحاسبية والضريبية على استقلال المدقق، وكذلك إلقاء الضوء على التشريعات والقوانين الناظمة لمهنة التدقيق في سورية، ولتحقيق أهداف البحث تم توزيع استبيان على ١٨٠ مدقق حسابات من جمعية المحاسبين القانونيين المزاولين للمهنة في سورية، وتم استرداد ١١٨ قائمة صالحة للتحليل أي بنسبة ٦٥.٥%، وقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي في أسلوب البحث وتم تحليل البيانات باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS.

توصل البحث إلى أن قيام المدقق بتقديم كل من الخدمات المحاسبية والضريبية بجانب خدمة التدقيق للعميل سيؤثر سلباً على استقلاليته، وأوصى البحث بضرورة الفصل بين تقديم المدقق لخدمة التدقيق والخدمات الأخرى لنفس العميل، وذلك للحفاظ على مصالح أصحاب المصلحة، وهذا لا يعني منع المدقق من تقديم الخدمات الأخرى، فبإمكان المدقق تقديم الخدمات الأخرى للعملاء التي لا يقدم لهم خدمة التدقيق، وعلى الجهات المسؤولة عن تنظيم مهنة التدقيق وضع المزيد من التشريعات التي تساهم في الحفاظ على استقلالية المدقق وضبط تقديمه للخدمات الأخرى مثل الإفصاح عن أتعاب المدقق لخدمات غير التدقيق، بالإضافة إلى ضرورة دعم لجان التدقيق في الشركات وزيادة دورها وفعاليتها.

**الكلمات المفتاحية:** خدمات غير التدقيق، الخدمات الاستشارية، استقلال المدقق.

\*أستاذ مساعد، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة طرطوس، طرطوس، سورية (drmadian@hotmail.com)

\*\* طالبة دراسات عليا (ماجستير)، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة طرطوس، طرطوس، سورية

## **The impact of accounting and tax services on the independence of the auditor in Syria - a field study on audit offices**

**Dr. Madian Aldabet\***  
**Raghda Mohammad\*\***

( Received 21 / 7 / 2020 . Accepted 6 / 9 / 2020 )

### **□ ABSTRACT □**

This research has attempted to provide evidence about the impact of accounting and tax services on the independence of the auditor, as well as to shed the light on the legislation and laws governing the auditing profession in Syria. To achieve the research purposes a questionnaire was sent to 180 auditors from the CPA association in Syria. For the analysis purpose, 118 questionnaires were received and could be used for the analysis (65.5% of the sent questionnaires). The research used a descriptive analytical approach, and the data was analyzed using the SPSS program.

The research found that the auditor's provision of both the accounting and tax services along with the audit service to the client will negatively affect his independence. The research recommended that a separator be provided between the auditor providing the auditing service and other services to the same customer, in order to preserve the interests of stakeholders. This does not mean preventing the auditor from providing other services. The auditor can provide other services to clients that do not provide them with the audit service, and the authorities responsible for organizing the auditing profession should put in place more legislation that contributes to maintaining the independence of the auditor and controlling his provision of other services such as disclosing the auditor's fees for non-audit services, in addition to the need to support Corporate audit committees to increase their role and effectiveness.

**Key words: Non-audit services, consulting services, auditor independence.**

---

\* Assistant Professor, Department of Accounting, Faculty of Economics, University of Tartous, Tartous, Syria

\*\*Postgraduate Student, Department of Accounting, Faculty of Economics, University of Tartous, Tartous, Syria

**المقدمة:**

يعد استقلال المدقق الخارجي قضية حساسة ومهمة جداً، وأحد الموضوعات التي زاد الاهتمام بها، ليس في الوقت الراهن ولكن منذ زمن بعيد (علي، ٢٠١٤)، فاستقلال المدقق هو عنصر أساسي في فجوة التوقعات، وحجر الزاوية لوظيفة التدقيق (Al-Eissa, 2009)، وأي إضعاف لهذا الاستقلال يقلل من قيمة المعلومات التي يقدمها المدقق إلى أسواق رأس المال (Shipman, 2014)؛ مما قد جعله مطلباً حتمياً وهدفاً أساسياً للعديد من الهيئات والمنظمات المهنية المهتمة بتنظيم وتطوير مهنة المحاسبة والتدقيق (علي، ٢٠١٤)، ولكن طبيعة وممارسة التدقيق تعرض استقلالية المدقق لتحديات متعددة (Marnet, 2015)، إذ يمكن لشركات التدقيق تقديم خدمات أكثر من وظيفة التدقيق لعملائها، وتسمى هذه الأنواع من الخدمات بخدمات غير التدقيق 'NAS' (More et al, 2016)؛ حيث شهد العقدان الأخيران توسعاً واسعاً في هذه الخدمات، ويعزى ذلك إلى توسع وتعقيد بيئة الأعمال والعولمة وانتشار الشركات متعددة الجنسيات (Khasharmeh et al, 2018)؛ وأبرز هذه الخدمات دراسات الجدوى، وتصميم وتقييم المشروعات، وتخطيط الموارد البشرية، ومسك الدفاتر والخدمات المحاسبية، وإعداد البيان الضريبي والخدمات الضريبية، والخدمات المصرفية الاستثمارية، والتدقيق الداخلي، وأخيراً الخدمات الاستشارية الإدارية (Jenkins et al, 2001).

ونظراً لأن طبيعة هذه الخدمات تتميز بتعددتها وتنوعها، ويظهر فيها الحكم الشخصي لمدقق الحسابات الأمر الذي قد يدفعه إلى لعب دور المؤيد أو المدافع عن عميله، والتضحية بقدر من الموضوعية المطلوبة منه (شريعة، كويري، ٢٠١٧)، فقد شكلت العولمة في المحاسبة والطبيعة متعددة التخصصات لشركات التدقيق (Brierley et al, 2003) وتقديمها المشترك للتدقيق وNAS أحد القضايا الرئيسية المتعلقة باحتمال أو إمكانية خطر استقلال المدقق (Khasharmeh et al, 2018)، وخاصة بعد ما كشفت فضائح محاسبة الشركات البارزة عمليات احتيال في شركات متعددة الجنسيات بين عامي ١٩٩٨ و ٢٠١١، مثل (Enron (2001)، (WorldCom (2002)، (Lehman Brothers (2010)، وفي جميع هذه الحالات؛ تم إثبات تواطؤ مدققي الحسابات وأغلبها نتيجة تقديم خدمات غير التدقيق لعملائهم، مما أدى إلى تقليل نزاهة المدققين واستقلالهم (Mirionuc et al, 2012).

لذلك تمت دراسة NAS التي يقدمها المدقق لعدة عقود (Leino, 2013). وانقسم الباحثون بين معارض ومؤيد؛ يجادل المدافعون عن تقديم NAS بتحسين خبرة المدققين لعمل وبيئة العمل وبالتالي المساهمة في تدقيق أكثر احترافاً وكفاءة (Simunic, 1984)، وإن تقييد تقديم NAS قد يقيد من خبرة مدققي الحسابات، مما يؤدي إلى تدني كفاءة مدقق الحسابات وجودة التدقيق (Maines, 2001). من ناحية أخرى يزعم النقاد أن وجود مستوى عالٍ من NAS يمكن أن يهدد بشدة استقلالية وموضوعية المدققين، ومعرفتهم وقدرتهم على تأسيس رؤية حقيقية وعادلة للشركات (More et al, 2016).

بناءً على ما سبق، وامتداداً للدراسات السابقة يسعى هذا البحث إلى دراسة أنواع خدمات غير التدقيق التي يقدمها المدقق وأثرها على استقلال مدقق الحسابات في سورية وعلى وجه الخصوص الخدمات المحاسبية والضريبية كونها أكثر الخدمات جدلاً، وإلى إلقاء الضوء على القوانين في سورية التي تناولت مهنة التدقيق وإلى أي مدى يوجد تشريع ناظم لهذه الخدمات ويوازي نصوص التشريعات في الدول المتقدمة.

## مشكلة الدراسة

تتمثل مشكلة الدراسة في توضيح تصورات مدققي الحسابات في سورية لأثر التقديم المزدوج لخدمات التدقيق وغير التدقيق لنفس العميل على استقلال مدقق الحسابات كالقيام بمسك الدفاتر المحاسبية أو إعداد البيان الضريبي أو تقديم الخدمات الاستشارية المحاسبية والضريبية.

وتأتي مشكلة البحث من خلال طرح التساؤلات التالية:

١. هل يؤثر تقديم الخدمات المحاسبية على استقلال مدقق الحسابات في سورية؟
٢. هل يؤثر تقديم الخدمات الضريبية على استقلال مدقق الحسابات في سورية؟

## أهمية البحث وأهدافه:

تتجلى أهمية البحث في النواحي التالية:

١. **الناحية الأكاديمية:** تكمن أهمية البحث في ندرة الأبحاث التطبيقية التي تناولت العلاقة بين تأثير الخدمات المحاسبية والضريبية على استقلال المدقق الخارجي في سورية؛ لذا تعد هذه الدراسة من الدراسات الإضافية في هذا المجال ومساهمة جديدة في الأدبيات، وكذلك التعريف بطبيعة الخدمات الأخرى غير التدقيق التي تقدمها مكاتب التدقيق في سورية.

٢. **الناحية العملية:** يستمد البحث أهميته العملية من:

أولاً: إن زيادة الاهتمام باستقلال مدقق الحسابات في سورية يؤدي إلى زيادة جودة الأداء المهني للمدقق وبالتالي زيادة رضا وثقة أصحاب المصلحة بالتقارير التي يقدمها.

ثانياً: الأهمية القصوى لخدمات غير التدقيق التي لطالما شكلت تساؤلاً وبحثاً حول مدى محافظة مدقق الحسابات على استقلاله عند أدائها.

ثالثاً: إلقاء الضوء على الثغرات الموجودة في التشريعات والقوانين النازمة لمهنة التدقيق فيما يتعلق بخدمات غير التدقيق.

رابعاً: تقديم بعض المقترحات.

## وبهدف هذا البحث إلى:

- توضيح أثر تقديم الخدمات المحاسبية على استقلال مدقق الحسابات في سورية.
- بيان أثر تقديم الخدمات الضريبية على استقلال مدقق الحسابات في سورية.

## منهجية البحث:

اعتمد الباحث في سبيل تحقيق أهداف البحث على المنهج الوصفي التحليلي؛ إذ تم الاطلاع على الأدبيات والأبحاث والدراسات السابقة التي لها صلة بموضوع الدراسة، وذلك بهدف تكوين الإطار النظري للدراسة، وتم القيام بإجراء دراسة ميدانية لتغطية الجانب التطبيقي من هذا البحث، ومن ثم تجميع البيانات وتحليلها عن طريق البرنامج الإحصائي spss للوصول إلى نتائج يمكن تعميمها.

وتمثلت أداة الدراسة بقائمة استبيان استناداً إلى دراسة (Al-Eissa (2009؛ تميزت بسهولة التطبيق ومرونة الأسئلة واعتمدت أسلوب الأسئلة المغلقة، وتم استخدام مقياس ليكرت الخماسي بحيث تشير الدرجة (5) إلى قوة تأثير الخاصية في المبحوث، وتزداد الخاصية ضعفاً بشكل تنازلي باتجاه الدرجة (1).

وقد أرسل الباحث ١٨٠ قائمة استبيان إلى أعضاء جمعية المحاسبين القانونيين المزاولين المهنة في سورية، وتم استرداد ١٢٥ قائمة وبلغ عدد القوائم الصالحة للتحليل ١١٨ قائمة، وتم استخدام الأوساط الحسابية لتحليل قائمة الاستبيان.

### فرضيات البحث

١. لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين قيام مدقق الحسابات بتقديم الخدمات المحاسبية والتأثير على استقلاليتته.
٢. لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين قيام مدقق الحسابات بتقديم الخدمات الضريبية والتأثير على استقلاليتته.

### الدراسات السابقة:

دراسة (قريط، ٢٠٠٨)

الخدمات الاستشارية وأثرها على حياد المدقق في الأردن.

هدفت هذه الدراسة إلى محاولة معرفة مدى استقلالية المدقق الخارجي في الأردن عند تقديمه لخدماته الاستشارية لمنشآت العملاء، واعتمد الباحث منهج تحليل المحتوى والمنهج الإيجابي؛ تمثل مجتمع الدراسة في منشآت التدقيق المزاولة لمهنة التدقيق في الأردن، وتم اختيار عينة مكونة من عشرة مكاتب وأجرى الباحث استبانة واستخدم لتحليلها أساليب الإحصاء الوصفي.

أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة:

-قلة عدد المدققين العاملين على صعيد مكاتب التدقيق قاد إلى عدم الفصل بين من يقدم خدمات التدقيق ومن يقدم الخدمات الاستشارية لمنشآت العملاء.

-تمثل أتعاب مدققي الحسابات الناجمة عن تقديمهم للخدمات الاستشارية جزءاً مهماً من إجمالي دخولهم السنوية.

دراسة (كريم & الزير، ٢٠١٣)

أثر الخدمات الاستشارية لمدقق الحسابات على حياديته في تدقيق الحسابات.

هدفت هذه الدراسة إلى إلقاء الضوء على دور المنظمات المهنية (مجمع المحاسبين الأمريكيين، لجنة بورصة الأوراق المالية، مجمع المحاسبين القانونيين في إنكلترا وويلز، جمعية المحاسبين القانونيين في سورية) في ضمان استقلالية وحيادية رأي مدقق الحسابات، ومدى التزام مدققي الحسابات في سورية بمعايير السلوك المهني وأدائها، في أثناء أدائهم أي من الخدمات المالية والاستشارية لموكليهم، ولتحقيق هذا الهدف قام الباحثان بإعداد استبيان وتوزيعه على ٩٥ محاسب قانوني مجازي في سورية.

وأشارت النتائج إلى معرفة مدققي الحسابات في سورية للمعايير الناظمة لمهنتهم، وقيامهم بمساعدة موكليهم بالإجراءات المحاسبية دون التدخل بالقرارات المتعلقة بالمؤسسة أو تقديم الاستشارات والنصح لمديريها.

دراسة (AI-Eissa، ٢٠٠٩)

**Non-Audit Services and Auditor Independence (The Case of Saudi Arabia).**

خدمات غير التدقيق واستقلال المدقق (حالة المملكة العربية السعودية).

هدفت هذه الدراسة إلى البحث في تصورات أصحاب المصلحة حول NAS بشأن استقلالية المدقق في المملكة العربية السعودية، ولتحقيق هذا الهدف استخدم الباحث طريقة استبيان البريد لجمع البيانات، وتم تقسيم المشاركين إلى ست مجموعات: (شركات التدقيق الرئيسية، شركات التدقيق الثانوية، ضباط القروض، المحللين الماليين؛ المديرين الماليين، والأكاديميين).

وأشارت النتائج إلى أن فئات المشاركين تختلف في وجهات نظرهم حول إضفاء الشرعية على تقديم NAS لعملاء التدقيق السعوديين. في حين أن شركات التدقيق الصغيرة، والمديرين الماليين، والأكاديميين يؤيدون تقديم مشترك للتدقيق وNAS، فإن الفئات الثلاث الأخرى لم تفعل ذلك، واختارت المجموعة الأكاديمية خطر الألفة باعتباره أكبر خطر على استقلال المدققين بينما تم اختيار تهديد المصلحة الذاتية من خلال الفئات الخمس الأخرى.

دراسة Law (٢٠١٠)

### The Influence of the Types of NAS Provisions and Gifts Hospitality on Auditor Independence.

أثر أنواع أحكام NAS وهدايا الضيافة على استقلال المدقق.

هدفت هذه الدراسة إلى ملء الفجوة الناتجة عن النقص في البحث لاختبار تأثير أنواع خدمات غير التدقيق وهدايا الضيافة على استقلالية المدقق في هونغ كونغ، ولتحقيق هذا الهدف استخدم الباحث المنهج النوعي والكمي وقام باعتماد مرحلتين: (١) إجراء مقابلات مع مدققي حسابات الأربعة الكبار (٢) إرسال استبيان إلى مدققي الحسابات والمحللين الماليين.

وأشارت النتائج إلى أن استقلالية المدقق تقل عندما يقدم المدققون خدمات المحاسبة أو المراجعة الداخلية أو خدمات تمويل الشركات إلى عملاء التدقيق، وقد كانت خدمات تمويل الشركات لها أكبر تأثير سلبي، بينما خدمات الضرائب للعملاء هي خدمات ذات قيمة مضافة.

دراسة Leino et al (٢٠١٣)

### The Effect of Auditor-Provided Non-Audit Services on Auditor Independence and Sarbanes-Oxley: What Separates Tax Services from Other Non-Audit Services?

تأثير خدمات غير التدقيق التي يقدمها المدقق على استقلال المدقق وقانون ساربنيس أوكسلي: ما الذي

يفصل الخدمات الضريبية عن خدمات غير التدقيق الأخرى؟

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح الآثار المحتملة للخدمات الضريبية باستخدام البحوث السابقة كإطار على جميع الخدمات، ومحاولة إلقاء بعض الضوء على آثار الخدمات الضريبية فيما إذا كانت تختلف فعلياً عن خدمات غير التدقيق الأخرى، ولتحقيق هذا الهدف استخدم الباحث المنهج الكمي ونماذج الانحدار وكانت العينة المستخدمة القوائم المالية لـ ٢٤١٥ شركة فردية في أمريكا الشمالية للسنة المالية ٢٠١٠.

وأشارت النتائج إلى تقديم دليل قوي على وجود علاقة متباينة بين عدم وجود ارتباط ذي دلالة إحصائية بين الخدمات الضريبية المقدمة من قبل المدققين وإدارة الأرباح، وغياب مثل هذه الارتباطات يعني أن تقديم الخدمات الضريبية ليس له أي تأثير على استقلالية المدقق.

دراسة Zhang et al (٢٠١٦)

## Non-Audit Services and Auditor Independence: Norwegian Evidence.

### خدمات غير التدقيق واستقلال المدقق: الدليل النرويجي.

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة تأثير خدمات غير التدقيق التي يقدمها المدقق على استقلال المدققين سوق التدقيق النرويجي، وإضافة المزيد من الأدلة إلى البحث في هذا المجال، ولتحقيق هذا الهدف قام الباحث بالحصول على بيانات التقارير السنوية ل ٤١٥ شركة نرويجية المتاحة على Compustat Global<sup>١</sup> للأعوام من ٢٠٠٨-٢٠١٠، وأجرى الباحث ثلاثة اختبارات لاستقلال المدقق في العقل واختبار واحد للاستقلال في المظهر واستخدم نموذج الانحدار المتعدد.

والنتائج التي توصلت إليها الدراسة فشلت في العثور على أي دليل على فقدان استقلال العقل أو فقدان استقلال المظهر نتيجة لتقديم المدقق خدمات غير تدقيق الحسابات.

تشابه هذا البحث مع الدراسات السابقة بدراسة أثر خدمات غير التدقيق على استقلال المدقق، في حين اختلف عنها في أنه ركز على الخدمات المحاسبية والضريبية باعتبارهما أكثر الخدمات جدلاً بين الباحثين، ومن ناحية التطبيق في البيئة السورية؛ باستثناء دراسة (كريم & الزبير، ٢٠١٣) التي طبقت في سورية ولكنها تختلف عن هذا البحث في إلقاء الضوء على دور المنظمات المهنية في ضمان استقلالية وحيادية رأي مدقق الحسابات، ومدى التزام مدققي الحسابات في سورية بمعايير السلوك المهني وآدابها.

### الدراسة النظرية

#### أولاً: مفهوم استقلال المدقق

الاستقلال هو مصطلح نسبي ليس مطلقاً، حيث يُنظر إليه على أنه "عقيدة مهنية للغاية" (Vanasco, 1996)، وهو في الأساس مفهوم إدراكي وثقافي بالإضافة إلى جوانبه الفنية (Wolnizer, 1987)؛ فاستقلالية المدقق مبنية تاريخياً ومحلياً، وبالتالي لا يمكن فهمها بمعزل عن السياق المؤسسي المحلي والتطور التاريخي لمهنة المحاسبة، ومن دون الاعتراف بالاختلافات في الثقافات المحلية والتقاليد المحاسبية (Wu, 2016) وكذلك وفقاً للمنظورات الفردية والمهنية بما في ذلك التفسيرات المنفصلة للأكاديميين والممارسين (Al-Eissa, 2009).

فقد عرف مجلس مبادئ المحاسبة APB في عام ٢٠١٠ الاستقلال على أنه "التحرر من المواقف والعلاقات التي تجعل من المحتمل أن يقوم طرف ثالث معقول ومستتير بأن يخلص إلى أن الموضوعية إما أن تكون قد تعرضت لانخفاض في القيمة أو يمكن إضعافها".

#### ١. التهديدات على الاستقلال والضمانات

التهديد لاستقلال المدقق هو الخطر الذي يضع قيوداً على المدقق تمنعه من التصرف بشكل كامل مع السلوك المهني، وتحدد الأطر التنظيمية ل IFAC<sup>٢</sup> و UK<sup>٣</sup> و ICANZ<sup>٤</sup> و Australia<sup>٥</sup> و EC<sup>٦</sup> خمس فئات أساسية من التهديدات لاستقلال المدقق (Islam et al, 2005) وهي:

<sup>٢</sup> هي قاعدة معلومات مالية وإحصائية وسوقية حول الشركات العالمية النشطة وغير النشطة في جميع أنحاء العالم، بدأت الخدمة في عام

١٩٦٢

<sup>٣</sup> The International Federation of Accountants

The United Kingdom

<sup>٥</sup> Institute of Chartered Accountants of New Zealand

- (١) **تهديد المصلحة الذاتية:** الخطر الذي ينشأ عندما يتصرف المدققون وفق مصلحتهم الخاصة، إذ تشمل المصالح الذاتية اهتمامات مدققي الحسابات العاطفية أو المالية أو المصالح الشخصية الأخرى (Allen et al, 2002)، وبمعنى آخر " خطر أن يتأثر حكم المدقق بموقف "ما هو عليه بالنسبة له" (Blann, 2012).
- (٢) **تهديد المراجعة الذاتية:** خطر عدم قيام المدقق بتطبيق نفس معيار الرعاية أو التقرير عن المشكلات الموجودة عند مراجعة عمله (Blann, 2012)، فهو ينشأ عندما يراجع المدققون الأحكام والقرارات التي قاموا باتخاذها أو تتم المراجعة من قبل شخص آخر داخل نفس شركة التدقيق ( Östman et al, 2012).
- (٣) **تهديد الدعوى:** بمعنى بسيط هو الخطر الناجم عن دعم شركة التدقيق لمصالح عملائها، ولكن يمكن أن تتخذ الدعوى شكلاً أكثر حدة إذ تدعم شركة التدقيق عميلها في حالة تعارض أو خصومة أو تروج له (Islam et al, 2005).
- (٤) **تهديد الألفة:** الخطر الذي ينشأ عندما يصبح المدقق قريباً جداً من العميل اجتماعياً أو عندما تجمعهم معه علاقة شخصية أو مهنية وثيقة أو طويلة الأمد (Blann, 2012)، فإن المدقق سيكون متعاطفاً جداً مع مصلحة العميل (Östman et al, 2012)، ونتيجة لذلك تقبل بسهولة وجهة نظر المدقق بسبب معرفتهم أو الثقة في الجهة الخاضعة للتدقيق (Allen et al, 2002).
- (٥) **تهديد الترهيب:** خطر تأثير الضغوط الخارجية أو التأثير الخارجي على قدرة المدقق على إصدار أحكام موضوعية (Blann, 2012)، أو بمعنى آخر الخطر الذي ينشأ عندما يقوم المدقق بعملية التدقيق عن طريق الإكراه من قبل العميل أو عن طريق طرف آخر (الجعافرة، ٢٠٠٨).

## ٢. الضمانات

هي الإجراءات الوقائية التي تهدف إلى تلافي تهديدات الاستقلال، أو تقليلها إلى مستوى مقبول، إذ يمكن للمدققين اختيار واحد أو أكثر من الإجراءات الوقائية المناسبة بناءً على الحقائق والظروف المحددة التي أدت إلى ظهور التهديدات في المقام الأول (Blann, 2012)، ويجب أن يكون المدققون على استعداد لإثبات أنهم اتخذوا التدابير المناسبة فيما يتعلق بكل تهديد محدد، للحفاظ على موضوعيتهم؛ وستختلف طبيعة الإجراءات الوقائية الواجب تطبيقها حسب الظروف وستتأثر بأمور مثل أهمية / درجة التهديد، وطبيعة مشاركة التدقيق والمستخدمين المستهدفين لتقرير التدقيق، و هيكل الشركة التي تقدم هذا التقرير، وعندما لا تعتبر الضمانات كافية لتقليل التهديد يجب على المدقق رفض التصرف والأداء والانسحاب من المشاركة في التدقيق (Islam et al, 2005).

## ٣. خدمات غير التدقيق

هي جميع الخدمات التي يقدمها مدقق الحسابات والتي لا تعد تدقيقاً، وقد تكون هذه الخدمات هي خدمات استشارية إدارية MAS<sup>٦</sup> أو خدمات متعلقة بالامتثال (خدمات الضرائب والمحاسبة)، ويمكن تقديم هذه الخدمات من قبل شركة التدقيق الحالية أو شركة تدقيق خارجية (Al-Eissa, 2009)، وفقاً ل Kell في 1968 فإن NAS تشكل خدمات المحاسبة وغير المحاسبية، وتشمل هذه الخدمات مسك الدفاتر ( Jenkins et al, 2001 )، والخدمات

الضريبية (PWC, 2014)، والخدمات الاستشارية الإدارية بما في ذلك المساعدة المصرفية الاستثمارية وخدمات تمويل الشركات والتخطيط الاستراتيجي وتخطيط الموارد البشرية وتنفيذ الأجهزة وتصميم البرامج، بالإضافة إلى التدقيق الداخلي (ICAEW, 2015).

#### ٤. أنواع خدمات غير التدقيق والتهديدات الناجمة عن تقديمها وفقاً للمعايير الأخلاقية الصادرة عن APB

يحدد مجلس مبادئ المحاسبة APB<sup>١</sup> أنواع خدمات غير التدقيق والتهديدات الناجمة عن تقديمها، بالإضافة إلى النهج العام الذي يجب اعتماده من قبل شركات التدقيق والمدققين فيما يتعلق بتوفير خدمات غير التدقيق إلى الجهات التي خضعت للتدقيق من قبلهم، وهذا النهج قابل للتطبيق بغض النظر عن طبيعة NAS، وسيتم عرض أبرز النقاط المتعلقة بكل من الخدمات المحاسبية والضريبية (APB, 2011):

##### a- الخدمات المحاسبية:

يعرف مصطلح الخدمات المحاسبية على أنه تقديم الخدمات التي تشمل صيانة السجلات المحاسبية أو إعداد القوائم المالية التي تخضع للتدقيق. لا يشمل هذا المفهوم الاستشارات في تنفيذ معايير المحاسبة الحالية والمقترحة. بالإضافة لتقديم شركة التدقيق لخدمات كاملة في الحفاظ على السجلات المحاسبية للشركة موضع التدقيق وإعداد قوائمها المالية، هناك بعض الحالات الأخرى مثل:

• قد تقوم شركة التدقيق بتقديم مهام محاسبية محددة من مبدأ الاستعانة بمصادر خارجية (مثل الرواتب).

• قد تقوم الشركة موضع التدقيق بحفظ السجلات المحاسبية وإعداد الميزانية السنوية وتطلب من شركة التدقيق القيام بالتعديلات الضرورية للقوائم المالية.

إن توفير هذه الخدمات للكيان الخاضع للتدقيق يخلق تهديدات لموضوعية المدقق واستقلاله، ومن التهديدات الرئيسية التي تنشأ تهديد المراجعة الذاتية وتهديد الإدارة؛ يرتبط هذا التهديد بطبيعة وحجم الخدمات المحاسبية المقدمة. لا تسمح IESBA<sup>١</sup> للشركة بأداء خدمات المحاسبة أو مسك الدفاتر؛ بما في ذلك خدمات كشوف المرتبات، أو إعداد القوائم المالية لعميل التدقيق عندما تعرب الشركة عن رأيها في البيانات أو المعلومات المالية التي تشكل أساس القوائم المالية. ومع ذلك فإنها تسمح للشركة بأداء هذه الأنواع من الخدمات في حالة وجود الشروط التالية: ١. الخدمات ذات طبيعة ميكانيكية روتينية ٢. أداء التدقيق وخدمات غير التدقيق من قبل فرق منفصلة ٣. تعتبر الخدمات غير جوهرية (IESBA, 2018).

##### b- الخدمات الضريبية:

يشمل مفهوم الخدمات الضريبية التي يقدمها المدقق نطاقاً واسعاً من الأنشطة، يمكن تمييز ثلاثة أنواع رئيسية كالتالي:

- تقديم الخدمات الاستشارية للشركة موضع التدقيق في موضوع أو أكثر بناءً على طلبها.
- تقديم خدمات التخطيط والالتزام الضريبي بشكل جوهري للشركة موضع التدقيق.
- تعزيز الهيكل الضريبي للشركة موضع التدقيق.

<sup>١</sup> Accounting Principles Board

<sup>١</sup> International Ethics Standards Board for Accountants

قد يؤدي توفير الخدمات الضريبية إلى الكيان الخاضع للتدقيق إلى ظهور عدد من التهديدات لموضوعية مدقق الحسابات واستقلاله، بما في ذلك تهديد المصلحة الذاتية وتهديد الإدارة وتهديد الدعوى، وتهديد المراجعة الذاتية عندما يتطلب تقديم هذه الخدمات درجة كبيرة من الحكم الذاتي والذي يكون له أثر جوهري على القوائم المالية. تتطلب IESBA من الشركات النظر في تهديدات المراجعة الذاتية أو الدعوى المحتملة الناشئة عن الالتزام بالضرائب والخدمات الاستشارية؛ على سبيل المثال عند تحديد مستوى التهديد للاستقلال عند أداء الخدمات الضريبية؛ يجب على الشركة أن تنظر فيما إذا كانت فعالية المشورة الضريبية تعتمد على معاملة محاسبية في القوائم المالية حيث يوجد شك فيما يتعلق بملاءمة تلك المعاملة (IESBA, 2018).

### ثانياً: لمحة عن التشريعات في سورية التي تناولت مهنة التدقيق:

سوف نستعرض ما نصت عليه القوانين في سورية لتنظيم مهنة التدقيق والخدمات التي يقدمها مدقق الحسابات للحفاظ على استقلاليته:

قبل القانون رقم ٣٣ لعام ٢٠٠٩ لم تكن توجد بيئة تشريعية تعمل على تنظيم مهنة التدقيق وبالتالي الخدمات الأخرى ذات العلاقة في سورية، باستثناء إشارة بعض مواد هذه القوانين إلى اضطلاع مدقق الحسابات ببعض المهام والمسؤوليات وبشكل مختصر، مثل القانون رقم ٢٠ لعام ١٩٩١ الذي أوصى باعتماد البيان الضريبي من قبل محاسب قانوني، والمرسوم التشريعي رقم ٥٥/ لعام ٢٠٠٦ الذي ذكر بأنه لا يحق للمدقق القيام بأعمال إضافية تؤثر على حياده واستقلاله ومواده كانت حول تدقيق القوائم المالية ومسؤوليات مدقق الحسابات، أما بالنسبة لقانون الاستثمار رقم ٨ عام ٢٠٠٧ ألزم أصحاب المشاريع بإعداد الحسابات وفق معايير المحاسبة الدولية، في حين قانون الشركات رقم ٣ لعام ٢٠٠٨ قد توسع في مهام المدقق وواجباته ومسؤوليته ولكن في إطار خدمة التأكيد المتعلقة بتدقيق القوائم المالية دون أن يتطرق إلى الخدمات الأخرى التي يقدمها المدقق، وحدد شروط تعيينه من حيث أنه لا يجوز تعيين مدقق للحسابات لمن يتقاضى أجراً أو تعويضاً من شركة العميل، أو موظفاً أو شريكاً أو قريباً لأحد أعضاء مجلس الإدارة، وقد أشار إلى تدقيق الحسابات وفق معايير التدقيق الدولية، إلى أن صدر قانون لممارسة المهنة رقم ٣٣ والذي يعد أول قانون مستقل في سورية يعمل على تنظيم مهنة التدقيق والخدمات الاستشارية والذي قضى بتشكيل مجلس المحاسبة والتدقيق برئاسة وزير المالية، وحول خدمة إعداد البيان الضريبي إلى خدمة تأكيد ولم تبقى خدمة استشارية ومنعه من تقديمها في حال مشاركة المدقق في إعداد دفاتر وسجلات المكلف؛ وأصبحت على عاتق المكلف، ولم يتطرق القانون بشكل مباشر إلى منهج التهديدات التي يتعرض لها المدقق والتي تؤثر على استقلاله وخاصة عند تقديمه خدمات غير التدقيق لنفس العميل والضمانات اللازمة لتخفيف هذه التهديدات وإزالتها، وكذلك الإفصاح عن أتعاب المدقق لخدمات التدقيق وخدمات غير التدقيق، بالإضافة إلى مفهوم لجنة التدقيق ودورها، وهذا يضعف من حوكمة الشركات، ومن ضبط خدمات غير التدقيق وبالتالي يضعف من دور المدقق واستقلاله.

وأخيراً يمكننا القول بأن المشرع السوري ترك كثيراً من الأحكام المتعلقة بتنظيم المهنة ومسؤوليات المدقق والخدمات الإضافية التي يقوم بها ويؤديها إلى معايير التدقيق الدولية.

### النتائج والمناقشة:

#### الدراسة العملية

#### التحليل الوصفي Descriptive Analysis

لقد تم حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل بعد على حدا بحيث يشمل جميع المتغيرات فيه وتم ترتيب الفقرة ضمن المجموعة الواحدة والأهمية النسبية لها كما يلي:  
القسم الأول من الاستبانة:

جدول رقم (١) بيانات الإحصاء الوصفي لعبارات الفرضية الأولى

Descriptive Statistics

الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط	لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	العبارات
			تكرار	تكرار	تكرار	تكرار	تكرار	
			%	%	%	%	%	
غير موافق	1.164	2.59	19	54	3	40	2	من المفترض السماح لمدقي الحسابات بتقديم خدمات محاسبية خاصة بإعداد القوائم المالية لعميل التدقيق
			16.1	45.8	2.5	33.9	1.7	
موافق	1.090	3.64	1	29	5	59	24	بالإضافة لتقديم خدمات التدقيق السنوية لعميل التدقيق، المدقق بإمكانه المحافظة على استقلاليته عند تقديمه خدمات محاسبية واستشارية مثل: (a) خدمات مسك الدفاتر "اليومية والأستاذ العام" لعميل التدقيق.
			0.8	24.6	4.2	50	20.3	
موافق	1.084	3.49	1	34	6	60	17	(b) القيام بتسجيل قيود التسوية لحسابات عميل التدقيق.
			0.8	28.8	5.1	50.8	14.4	
موافق	0.996	3.61	1	26	6	70	15	(c) إعداد الحسابات الختامية لعميل التدقيق.
			0.8	22	5.1	59.3	12.7	
موافق	0.982	3.58	0	26	14	62	16	(d) إعداد جداول رواتب إداري عميل التدقيق.
			0	22	11.9	52.5	13.6	
موافق	0.965	3.69	1	21	9	69	18	(e) مسك دفاتر الأستاذ لحسابات معينة لعميل التدقيق.
			0.8	17.8	7.6	58.5	15.3	
محايد	1.043	2.82	6	52	23	31	6	استقلالية المدقق الخارجي قد تضعف عندما تكون:

			5.1	44.1	19.5	26.3	5.1	(a) أتعاب الخدمات المتعلقة بالمحاسبة وإعداد القوائم المالية مقدمة لعميل التدقيق أكبر من أو تساوي ٥٠% من أتعاب التدقيق لنفس العميل.
محايد	1.010	2.76	6	53	28	25	6	(b) أتعاب الخدمات المتعلقة بالمحاسبة وإعداد القوائم المالية مقدمة لعميل التدقيق أكبر من أو تساوي ٢٥% من أتعاب التدقيق لنفس العميل.
			5.1	44.9	23.7	21.2	5.1	
محايد	1.012	2.72	6	57	25	24	6	(e) أتعاب الخدمات المتعلقة بالمحاسبة وإعداد القوائم المالية مقدمة لعميل التدقيق أكبر من أو تساوي ١٠% من أتعاب التدقيق لنفس العميل.
			5.1	48.3	21.2	20.3	5.1	
موافق	1.074	3,64	1	29	3	63	22	تقديم خدمات محاسبية لعميل التدقيق تضعف من استقلال المدقق.
			0.8	24.6	2.5	53.4	18.6	
موافق	1.107	3.85	2	22	4	54	36	يجب منع مدققي الحسابات من تقديم أي نوع من الخدمات المحاسبية مثل مسك الدفاتر وإعداد القوائم المالية لعميل التدقيق.
			1.7	18.6	3.4	45.8	30.5	
محايد	0.595	3.31	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام للبعد الأول					

المصدر: من إعداد الباحثة بناءً على نتائج التحليل الإحصائي للبرنامج الإحصائي SPSS

يوضح الجدول (١) عبارات المجموعة الأولى بأهمية وحيادية بمتوسط إجمالي (٣.٣١) وانحراف معياري

(٠.٥٩٥) وبنسبة محايد.

يتبين من الجدول رقم (١):

١- أن غالبية أفراد العينة لا يؤيدون تقديم الخدمات المحاسبية إلى جانب التدقيق للعميل نفسه إذ بلغت نسبة لا

أوافق ولا أوافق بشدة ٦١.٩%، و٧٦.٣% يؤيدون منع مدققي الحسابات من تقديم أي نوع من الخدمات المحاسبية لعميل التدقيق.

٢- أن معظم أفراد العينة يرون بأن المدقق بإمكانه المحافظة على استقلاله عند تقديمه لخدمات مثل مسك

الدفاتر وتسجيل قيود التسوية للحسابات وإعداد وتجهيز الحسابات الختامية لعميل التدقيق حيث بلغت نسبة أوافق وأوافق بشدة بين ٦٥% و٧٣%

٣- غالبية أفراد العينة كانت آراؤهم حيادية بالنسبة لأثر أتعاب الخدمات المحاسبية كنسبة من إجمالي أتعاب

التدقيق على إضعاف استقلال المدقق ويمكن عزو ذلك إلى عدم تطبيق سياسة أتعاب واضحة والقصور في الدور الرقابي على هذه الأتعاب من قبل الجهة المنظمة للمهنة مما يضعف من عملية الالتزام وهي نقطة ضعف كبيرة.

٤ - ٧٢% من أفراد العينة تراوحت آراؤهم بين أوافق وأوافق بشدة أن تقديم خدمات محاسبية لعميل التدقيق سيضعف من استقلال المدقق.

القسم الثاني من الاستبانة:

جدول رقم (٢) بيانات الإحصاء الوصفي لعبارات الفرضية الثانية

Descriptive Statistics

الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق جداً	العبارات
			تكرار	تكرار	تكرار	تكرار	تكرار	
			%	%	%	%	%	
موافق	1.002	3.49	2	26	14	64	12	تقديم الخدمات الضريبية لعميل التدقيق يجعل من مدقق الحسابات يبدو وكأنه محامي ومدافع عن حقوق الشركة.
			1.7	22	11.9	54.2	10.2	
غير موافق	0.935	2.60	7	59	30	18	4	استقلالية المدقق الخارجي قد تضعف عندما تكون: (a) أتعاب الخدمات الضريبية فقط والمقدمة لعميل التدقيق تمثل ٥٠% أو أكثر من أتعاب التدقيق ككل
			5.9	50	25.4	15.3	3.4	
غير موافق	0.907	2.60	5	62	30	17	4	(b) أتعاب الخدمات الضريبية فقط والمقدمة لعميل التدقيق تمثل ٢٥% أو أكثر من أتعاب التدقيق ككل
			4.2	52.5	25.4	14.4	3.4	
غير موافق	0.910	2.58	5	65	27	17	4	(c) أتعاب الخدمات الضريبية فقط والمقدمة لعميل التدقيق تمثل ١٠% أو أكثر من أتعاب التدقيق ككل
			4.2	55.1	22.9	14.4	3.4	
غير موافق	1.002	2.52	5	78	12	15	8	بالإضافة لتقديم خدمات التدقيق السنوية لعميل التدقيق، المدقق بإمكانه المحافظة على استقلاليته عند تقديمه خدمات ضريبية واستشارية مثل: (a) إعداد البيان الضريبي.
			4.2	66.1	10.2	12.7	6.8	
محايد	1.143	2.97	2	56	19	25	16	(b) الحسابات الضريبية لغرض إعداد القيود المحاسبية.
			1.7	47.5	16.1	21.2	13.6	
غير موافق	1.009	2.56	3	79	12	15	9	(c) التخطيط الضريبي والخدمات الاستشارية الضريبية الأخرى.
			2.5	66.9	10.2	12.7	7.6	

محايد	1.093	2.62	9	66	12	23	8	d) المساعدة في تسوية المنازعات الضريبية.
			7.6	55.9	10.2	19.5	6.8	
غير موافق	1.049	2.58	7	69	17	16	9	تقديم خدمات ضريبية لعميل التدقيق تضعف من استقلال المدقق.
			5.9	58.5	14.4	13.6	7.6	
غير موافق	1.150	2.58	16	57	14	23	8	يجب منع مدققو الحسابات من تقديم الخدمات الضريبية لعملاء التدقيق.
			13.6	48.3	11.9	19.5	6.8	
محايد	0.689	2.71	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للعام للبعد الثاني					

المصدر: من إعداد الباحثة بناءً على نتائج التحليل الإحصائي للبرنامج الإحصائي SPSS

يوضح الجدول (٢) تلخيص عبارات المجموعة الثانية بأهمية وحيادية بمتوسط إجمالي (٢.٧١) وانحراف معياري (٠.٦٨٩) وبنتيجة محايد.

يتضح من خلال الجدول رقم (٢):

١- أن غالبية أفراد العينة يرون أن تقديم الخدمات الضريبية لعميل التدقيق يجعل من مدقق الحسابات يبدو وكأنه محامي ومدافع عن حقوق الشركة حيث بلغت نسبة أوافق وأوافق بشدة ٦٤.٤% ولكن ٦١.٩% ضد منع مدققو الحسابات من تقديم الخدمات الضريبية لعملاء التدقيق.

٢- غالبية أفراد العينة كانت آراؤهم تميل إلى لا أوافق ولا أوافق بشدة بنسب تراوحت بين ٥٥.٩% إلى ٥٩.٣% بالنسبة لأثر أتعاب الخدمات الضريبية كنسبة من إجمالي أتعاب التدقيق على إضعاف استقلال المدقق.

٣- تراوحت نسبة أفراد العينة بين ٦٣.٥% و٧٠.٣% الذين يرون أن المدققين لا يمكنهم المحافظة على استقلالهم عن أعداد البيان الضريبي والتخطيط الضريبي والمساعدة في تسوية النزاعات وتقديم الاستشارات الضريبية الأخرى لعميل التدقيق بينما كان رأيهم محايداً بالنسبة لقيام المدقق بإجراء الحسابات الضريبية لغرض إعداد القيود المحاسبية لعميل التدقيق.

٤- ٦٣.٤% من أفراد العينة تراوحت آرائهم بين لا أوافق ولا أوافق بشدة أن تقديم الخدمات الضريبية لعميل التدقيق تضعف من استقلال المدقق.

نلاحظ وجود تناقض في بعض الإجابات للأسئلة بالنسبة للخدمات الضريبية ويمكن عزو ذلك إلى أن المدققين لا يمانعون تقديم أنواع معينة من الخدمات الضريبية كإجراء الحسابات الضريبية لغرض إعداد القيود المحاسبية ولكنهم لا يؤيدون خدمة إعداد البيان الضريبي لعميل التدقيق في حين أن الإدارة الضريبية تطلب اعتماد البيان الضريبي من قبل المدقق، وقانون ممارسة المهنة رقم ٣٣ أخرجها عن كونها خدمة استشارية وحولها إلى خدمة تأكيد ومنعه من تقديمها في حال مشاركة المدقق في إعداد الدفاتر وسجلات المكلف؛ وأصبحت على عاتق المكلف، وكذلك التصيير في النشرات التفسيرية والتوضيحية من قبل الجهة المسؤولة عن تنظيم المهنة أدى إلى وجود هذا التناقض وحالة من الالتباس وعدم الفهم.

### اختبار فرضيات البحث

لاختبار الفرضيات تم إجراء تحليل One-Sample Test للعينة الواحدة: لمعرفة درجة الموافقة لأبعاد البحث عند قيمة ثابتة.

**الفرضية الأولى:** لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين قيام مدقق الحسابات بتقديم الخدمات المحاسبية والتأثير على استقلاليتها.

**One-Sample Test**

	Test Value = 3					
	T	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
الخدمات المحاسبية	5.658	117	.000	.30971	.2013	.4181

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS

نلاحظ من الجدول السابق أن قيمة مؤشر ستودنت ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ٥% حيث أن قيمة  $0.05 > sig$  وبالتالي نرفض الفرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على وجود تأثير للخدمات المحاسبية على استقلال المدقق.

**الفرضية الثانية:** لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين قيام مدقق الحسابات بتقديم الخدمات الضريبية والتأثير على استقلاليتها.

**One-Sample Test**

	Test Value = 3					
	T	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
الخدمات الضريبية	-4.572	117	.000	-.28983	-.4154	-.1643

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS

نلاحظ من الجدول السابق أن قيمة مؤشر ستودنت ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ٥% حيث أن قيمة  $0.05 > sig$  وبالتالي نرفض الفرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على وجود تأثير للخدمات الضريبية على استقلال المدقق.

**النتائج والتوصيات**

**بناءً على الدراسة العملية تم التوصل إلى النتائج التالية:**

1. أن قيام المدقق بتقديم الخدمات المحاسبية بجانب خدمة التدقيق يؤثر على استقلاليتها من خلال ما يلي:
  - معارضة أغلبية أفراد العينة لتقديم الخدمات المحاسبية لعميل التدقيق.
  - تأييد أكثرية أفراد العينة لمنع تقديم أي نوع من الخدمات المحاسبية لعميل التدقيق.
  - اجماع معظم أفراد العينة على أن تقديم الخدمات المحاسبية لعميل التدقيق يضعف من استقلاله.

٢. من الملاحظ بشكل عام أن قيام المدقق بتقديم الخدمات الضريبية بجانب خدمة التدقيق يؤثر على استقلاليته من خلال ما يلي:

- تأييد معظم أفراد العينة بأن تقديم الخدمات الضريبية لعميل التدقيق يجعل من المدقق يبدو وكأنه محامي ومدافع عن حقوق العميل.

- إجماع أغلبية أفراد العينة على عدم تمكن المدقق من الحفاظ على استقلاليته عند إعداد البيان الضريبي والقيام بالتخطيط الضريبي والمساعدة في تسوية النزاعات وتقديم الاستشارات الضريبية.

٣. الموافقة على تقديم الخدمات الضريبية ومعارضتهم لتقديم الخدمات المحاسبية لعميل التدقيق وهذا يدل على أن الخدمات المحاسبية أكثر تأثيراً على الاستقلال من وجهة نظرهم.

٤. لم يتطرق قانون ممارسة المهنة رقم ٣٣ بشكل مباشر إلى منح التهديدات التي يتعرض لها المدقق والتي تؤثر على استقلاله وخاصة عند تقديمه خدمات غير التدقيق لنفس العميل والضمانات اللازمة لتخفيف هذه التهديدات وإزالتها، بالإضافة إلى مفهوم لجنة التدقيق وتفعيل دورها، وهذا يضعف من حوكمة الشركات، ومن ضبط خدمات غير التدقيق وبالتالي يضعف من دور المدقق واستقلاله.

٥. عدم تطبيق سياسة أتعاب واضحة والقصور في الدور الرقابي على هذه الأتعاب من قبل الجهة المنظمة للمهنة مما يضعف من عملية الالتزام وهي نقطة ضعف كبيرة.

٦. أن المشرع السوري ترك كثيراً من الأحكام المتعلقة بتنظيم المهنة ومسؤوليات المدقق والخدمات الإضافية التي يقوم بها ويؤديها إلى معايير التدقيق الدولية والتي بدورها لم تتطرق بالتفصيل المطلوب في حين اكتفت بإطار عام.

#### استناداً إلى ما تقدم يوصي هذا البحث بما يلي:

١- التأكيد على أن يحرص مدققو الحسابات على استقلالهم وحيادهم حفاظاً على كسبهم ثقة مستخدمي التقارير المالية وأصحاب المصلحة، والتشديد في تطبيق العقوبات على المدققين المخالفين لأداب وسلوك المهنة.

٢- ضرورة تعديل قانون ممارسة المهنة رقم ٣٣ والتطرق بشكل أوضح وأشمل إلى خدمات غير التدقيق وتحديدًا بحيث يضمن الحفاظ على استقلالية المدقق عند تقديمها وإضافة نهج التهديدات والضمانات اللازمة لتخفيف هذه التهديدات وإزالتها.

٣- ضرورة الفصل بين تقديم المدقق لخدمة التدقيق والخدمات الأخرى لنفس العميل بحيث تخصص مكاتب التدقيق في سورية بجزء منها في مجال تقديم خدمات التدقيق والجزء الأخر في مجال الخدمات الأخرى.

٤- ضرورة دعم لجان التدقيق في الشركات وزيادة دورها وفعاليتها.

٥- ضرورة قيام جمعية المحاسبين القانونيين في سورية ومجلس المحاسبة والتدقيق بوضع ضوابط رقابية لأتعاب خدمات غير التدقيق وطلب الإفصاح عن هذه الأتعاب وتقديم نشرات تفسيرية وتوضيحية بشكل مستمر.

#### المراجع

- ١- الجعفره، محمد مفلح. (٢٠٠٨). مدى حرص مكاتب التدقيق على توفير متطلبات تحسين فاعلية التدقيق الخارجي للشركات المساهمة العامة الأردنية. رسالة ماجستير. جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا.
- ٢- شريعة، بو بكر فرح؛ كويري، أسماء. (٢٠١٧). توافر متطلبات معايير الأداء المهني للخدمات الاستشارية للمراجع الخارجي المقدمة للمصارف التجارية الليبية. مجلة جامعة البحر المتوسط الدولية. العدد (٢). ص ٣٦-١

- ٣-علي، صالح. (٢٠١٤). تقويم انعكاسات الخدمات الاستشارية على استقلالية المراجع الخارجي بيئة الأعمال السودانية. *مجلة كلية الاقتصاد العلمية*. العدد (٤)
- ٤-قانون الضريبة على الدخل الصادر بالمرسوم رقم ٢٠ لعام ١٩٩١.
- ٥-قانون الاستثمار رقم ٨/ الصادر في سورية عام ٢٠٠٧، الخاص بتشجيع الاستثمار.
- ٦-قانون الشركات السوري الصادر بالقانون رقم ٣/ لعام ٢٠٠٨.
- ٧-قريب، عصام. (٢٠٠٨). الخدمات الاستشارية وأثرها على حياد المدقق في الأردن. *مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية*. المجلد (٢٤). العدد (١).
- ٨-قانون ممارسة المهنة رقم ٣٣/ لعام ٢٠٠٩ والناظم لمهنة المحاسبة والتدقيق.
- ٩-كريم، شوقي؛ الزبير، رانيا. (٢٠١٣). أثر الخدمات الاستشارية لمدقق الحسابات على حياديته بتدقيق الحسابات. *مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية \_ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية*. المجلد (٣٥). العدد (٨)
- ١٠-المرسوم التشريعي رقم ٥٥/ لعام ٢٠٠٦ الخاص بإحداث سوق دمشق للأوراق المالية.
- 1-Allen, William; Siegel, Arthar. (2002). *Threats and Safeguards in The Determination of Auditor Independence*. *Washington University Law Review*. Vol.80 No (2), p. 519
- 2-Al-Eissa I, Abdulazziz. (2009). *Non-Audit Services and Auditor Independence (The Case of Saudi Arabia)*. PhD thesis. Victoria University.
- 3-APB (Auditing Practice Board), (2011), *Auditor scepticism: Raising the bar feedback paper*, The Financial Reporting Council, London.
- 4-Brierley, J., & Gwilliam, D. (2003). *Human resource management issues in audit firms: A research agenda*. *Managerial Auditing Journal*, 18(5), 431–438. <https://doi.org/10.1108/02686900310476891>
- 5-Blann, Stephen W. (2012). *Auditor Independence in The Public Sector*. *Government Finance Review*.
- 6-Islam, Ainual; Karim, Waresul; Zijl V, Tony. (2005). *Auditor Independence and NAS: A Comparative Analysis of Selected Current Regulatory Frameworks*. Working paper no. 36, Victoria University of Wellington; New Zealand.
- 7-ICAEW (2015). *The Provision of Non-audit Services to Audit Clients*. [Online] Available at: <http://www.icaew.com/en/technical/ethics/auditor-independence/provision-of-non-audit-services-to-audit-clients>
- 8-International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA). (2018). *Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants*. New York: International Federation of Accountants (IFAC).
- 9-Jenkins, J., & Krawczyk, K. (2001). *The influence of non-audit services on perceptions of auditor independence*. *Journal of Applied Business Research*, 17(3), 73–79.
- 10-Kell, W.G. (1968). *Public accounting's irresistible force and immovable object*. *Accounting Review*, 43(2), pp.266-273
- 11-Khasharmeh, Hussein; Desoky, Abdelmohsen M. (2018). *Does Provision of Non-Audit Services Affect Auditor Independence and Audit Quality? Evidence from Bahrain*. *Asian Academy of Management Journal of Accounting and Finance*. Vol.14 No (1), pp. 25-55

12-Law, Philip. (2010). *The Influence of The Types of NAS Provisions and Gifts Hospitality on Auditor Independence*. *International Journal of Accounting and Information Management*. Vol.18, No (2), pp. 105-117

13-Leino, Lasse. (2013). ***The Effect of Auditor-Provided Non-Audit Services on Auditor Independence and Sarbanes Oxley: What Separates Tax Services?*** Master thesis, Aalto University.

14-Maines, L. A., Ryan, S. G., Hertz, R. H., Iannaconi, T. E., Palepu, K., Schrand, C. M., et al. (2001). *SEC auditor independence requirements*. *Accounting Horizons*; , pp. 373-386.

15-Mironiuc, Marilena; Chersan, Ionela-Corina; Robu, Loan-Bogdan. (2012). *Ethics in Providing Non-Audit Services to Ensure Transparency in Financial Reporting*. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*. No (81), pp. 474-478

16-Marnet, Oliver; Gwilliam, David. (2015). *Auditor Independence*. *Wiley Encyclopedia of management*.

17-More, Caroline; Berg, Sofie. (2016). ***The Effect of Non-Audit Services on Auditor Independence***. Master thesis, Business Administration. Jonkoping University.

18-Ostman, Fredrik; Sandbery, Patrik. (2012). ***Auditor Independence – A Filed Study in Pietermaritzburg, South Africa from Auditors` Perspective***. Master Thesis. University of Gavle.

19-Pwc (2014). *EU Audit Reform: Providing Non-audit Services*. [Online] Available at: <http://www.pwc.co.uk/assets/pdf/pwc-uk-eu-audit-reform-client-briefing-nas-7-aug-2014.pdf>

20-Simunic, D. A. (1984). *Auditing, Consulting, and Auditor Independence*. *Journal of Accounting Research*. 22, pp. 679-702.

21-Shipman E, Tonathan. (2014). ***Do Non-Audit Fees Impair Auditor Independence?. Using Goodwill Accounting to Help Reconcile the Debate***. PhD thesis. The University of Tennessee, Knoxville.

22-The Auditing Practices Board (APB) (2010). *APB Ethical Standard*.

23-Vanasco, Rocco. (1996). *Auditor Independence: An International Perspective*. *Managerial auditing Journal*. Vol. 11, pp. 4-48

24- Wolnizer, P. W. (1987). *Auditing as an Independent Authentication*. Sydney: Sydney

University Press.

25-Wu, Huiying. (2016). *Realizing Auditor Independence in China: In Sights from The Local Context*. *Contemporary Management Research*. Vol.12 No (2), pp. 245-272

26-Zhang, Yu (Elli); Hay, David; Holm, Claus. (2016). *Non-Audit Services and Auditor Independence: Norwegian Evidence*. *Cogent Business & Management*.