



الجمهورية العربية السورية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة طرطوس
كلية الاقتصاد
قسم المحاسبة

أثر خدمات غير التدقيق على استقلال مدقق الحسابات في سورية
دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق

**The Impact of Non-Audit Services on Auditor Independence in
Syria - A Field Study on Audit Offices**

(رسالة أعدت استكمالاً لمتطلبات نيل درجة الماجستير في المحاسبة)

إعداد الطالبة المعيدة

رغده بدر محمد

بإشراف

د. مدين إبراهيم الضابط

أستاذ مساعد في قسم المحاسبة - جامعة طرطوس

2020

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿ وَقُلْ رَبِّ زِدْنِي عِلْمًا ﴾

صَدَقَ اللَّهُ الْعَلِيُّ الْعَظِيمُ

﴿ سُورَةُ طه، آيَةُ ١١٤ ﴾

المخلص

هدفت هذه الدراسة إلى تقديم أدلة حول تصورات المدققين لأثر خدمات غير التدقيق على استقلالهم، وكذلك إلقاء الضوء على التشريعات والقوانين الناظمة لمهنة التدقيق في سورية وإلى أي مدى تستوفي نصوص التشريعات في الدول المتقدمة.

ولتحقيق الهدف تم إجراء دراسة ميدانية على عينة من مدققي الحسابات المزاولين المهنة في سورية. تم اختيار العينة باستخدام أسلوب المعاينة العشوائية البسيطة، ومن ثم تم تصميم استبانة بالاعتماد على الدراسات السابقة.

تم توزيع الاستبانة على (200) مدقق حسابات وذلك بناءً على منهجية البحث المتبعة. تم استرداد (130) استبانة، (118) منها قابلة للتحليل و (12) منها غير قابلة للتحليل وبمعدل استجابة (65%)، وقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي في أسلوب البحث وتحليل البيانات باستخدام البرنامج الإحصائي في العلوم الاجتماعية SPSS.

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: إن مدققي الحسابات لا يوافقون على أن تقديم خدمات غير التدقيق على وجه العموم بجانب خدمة التدقيق للعميل تؤثر على استقلالهم؛ بما في ذلك الخدمات الضريبية وخدمات تمويل الشركات على وجه الخصوص، في حين أنهم يوافقون على أن أتعاب خدمات غير التدقيق وتقديم الخدمات المحاسبية تؤثر على استقلالهم، بينما كانوا محايدين بالنسبة لأثر تقديم خدمات التدقيق الداخلي على الاستقلال.

وأوصت الدراسة: بضرورة الفصل بين تقديم المدقق لخدمة التدقيق والخدمات الأخرى لنفس العميل، بحيث تخصص مكاتب التدقيق في سورية بجزء منها في مجال تقديم خدمات التدقيق والجزء الآخر في مجال الخدمات الأخرى، 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، وتقديم نشرات تفسيرية وتوضيحية بشكل مستمر.

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

شكر وتقدير:

الشكر لله عز وجل الذي أنار لي درب وفتح لي أبواب العلم وأمدني بالصبر والإرادة في إتمام رسالتي.

الشكر والرحمة لأرواح الشهداء الأبرار الذين ضحوا بحياتهم من أجل تطهير الوطن الغالي من دنس الأيام.

قال رسول الله صلى الله عليه وسلم: ((لا يشكر الله من لا يشكر الناس))

وانطلاقاً من هذا القول أتوجه بجزيل الشكر والعرفان إلى أستاذي المشرف: الدكتور مدين إبراهيم الضابط على كرم عطائه وعلى ما بذل من جهد في إرشادي وتوجيهي ومساعدتي من خلال ملاحظاته العلمية القيمة التي كان لها الأثر الكبير في إغناء هذا العمل.

أتوجه بالشكر والامتنان إلى عميد كلية الاقتصاد ونوابه وإلى رئيس قسم المحاسبة وكافة أعضاء الهيئة التدريسية في كلية الاقتصاد وأخص بالشكر أساتذة قسم المحاسبة في الكلية على رعايتهم الكريمة لمسيرتنا العلمية.

أتقدم بكل الشكر والتقدير لأعضاء لجنة الحكم د. مدين الضابط و د. عفراء زحلو و د. كنان نده على قبول تحكيم هذه الرسالة، وإغنائها بالملاحظات والنصائح القيمة التي ستكون ذخراً في مسيرتي العلمية.

وأخيراً، أتقدم بالشكر والتقدير لكل الذين مدوا لي يد العون والمساعدة والدعم المعنوي من أساتذة وزملاء وأصدقاء ولم أتمكن من ذكرهم في هذه السطور فلهم مني جزيل الشكر.

والله ولي التوفيق..

الباحثة

الإهداء:

إلى من علمني العطاء بدون انتظار... وكان له الفضل بنجاحي ووصولي لهذه المرحلة

والدي

إلى ملاكي في الحياة .. إلى معنى الحب والأمان .. إلى من وهبني سهرها لأنام وحياتها

لأحيا

والدتي

إلى أزهار قلبي .. إلى من كانوا عوناً لي بالمجهود والدعاء

إخوتي .. أختي

إلى كل من علمني حرفاً

أساتذتي بجميع مراحل تعليمي

جدول بالمحتويات

..... الفصل الأول: الإطار العام للبحث
1-1-1- مقدمة..... 1
2-1- الدراسات السابقة Previous Studies..... 2
3-1- مشكلة البحث Research Problem..... 13
4-1- أهمية البحث Research Importance..... 14
5-1- أهداف البحث Research Objectives..... 14
6-1- فرضيات البحث Research Hypotheses..... 15
7-1- منهجية البحث Research Methodology..... 15
8-1- مخطّط البحث Research Plan..... 16
9-1- مفاهيم ومصطلحات البحث Research Terminology and Concepts..... 16
..... الفصل الثاني: استقلال المدقق
18 تمهيد
19 1-2- مفهوم استقلال المدقق..... 20
21 2-2- أهمية استقلال المدقق..... 21
21 3-2- معايير التدقيق..... 21
22 1-3-2- معايير عامة..... 22
23 2-3-2- معايير العمل الميداني..... 23
23 3-3-2- معايير خاصّة بالتقرير..... 23
23 4-2- العوامل المؤثرة في استقلالية المدقق..... 23
24 1-4-2- لجنة التدقيق..... 24
24 2-4-2- حجم شركة التدقيق..... 24
25 3-4-2- المنافسة..... 25
25 4-4-2- طول فترة ارتباط المدقق مع عميل التدقيق..... 25
26 5-4-2- خدمات غير التدقيق..... 26
26 6-4-2- الأتعاب..... 26

27	.....7-4-2- الهدايا والهبات.
27	.....8-4-2- تمثيل مكتب التدقيق لأحد مكاتب التدقيق العالمية.
27	.....5-2- التهديدات على الاستقلال.
28	.....1-5-2- تهديد المصلحة الذاتية.
28	.....2-5-2- تهديد المراجعة الذاتية.
29	.....3-5-2- تهديد الدعوى.
29	.....4-5-2- تهديد الألفة.
29	.....5-5-2- تهديد الترهيب.
30	.....6-2- الضمانات.
31	.....ملخص الفصل.
32	.....الفصل الثالث: خدمات غير التدقيق.
33	.....تمهيد.
34	.....1-3- مفهوم خدمات غير التدقيق.
35	.....2-3- رسوم خدمات غير التدقيق وخدمات التدقيق.
36	.....3-3- أنواع خدمات غير التدقيق والتهديدات الناجمة عن تقديمها وفقاً APB.
36	.....1-3-3- الخدمات المحاسبية.
37	.....2-3-3- الخدمات الضريبية.
37	.....3-3-3- خدمات التدقيق الداخلي.
38	.....4-3-3- خدمات تمويل الشركات.
39	.....4-3- أثر NAS على استقلال المدقق.
39	.....1-4-3- التأثير السلبي.
41	.....2-4-3- التأثير الإيجابي.
42	.....3-4-3- ليس له تأثير.
42	.....5-3- لمحة عامة عن بعض التشريعات المتعلقة بخدمات غير التدقيق.
44	.....ملخص الفصل.
45	.....الفصل الرابع: الدراسة الميدانية.
46	.....1-4- التشريعات والقوانين التي نظمت مهنة التدقيق في سورية.

52.....	4-2-مجتمع وعينة الدراسة.
52.....	4-3-أداة الدراسة.
54.....	4-4-صدق أداة الدراسة وثباتها.
54.....	4-4-1-صدق أداة الدراسة.
54.....	4-4-2-ثبات أداة الدراسة.
55.....	4-4-3-اختبار اتساق مقاييس أداة الدراسة.
62.....	4-5-أدوات تحليل البيانات.
62.....	4-5-1-التحليل الوصفي المتعلق بتقييم أفراد العينة لأبعاد ومتغيرات البحث.
77.....	4-5-2-اختبار الفرضيات.
82.....	ملخص الفصل.
83.....	الفصل الخامس: النتائج والتوصيات.
84.....	5-1-مناقشة النتائج.
84.....	5-1-1-نتائج المراجعة الأدبية للتشريعات في سورية التي تناولت التدقيق.
85.....	5-1-2-نتائج الدراسة الميدانية على مكاتب التدقيق.
86.....	5-2-التوصيات.
87.....	المراجع.
100.....	الملاحق.

قائمة بالجداول

رقم الصفحة	العنوان	الرقم
52	توزّع أفراد المجتمع في المحافظات	1-4
52	توزّع أفراد العيّنة	2-4
53	توزّع الإجابات	3-4
54	درجات مقياس ليكرت	4-4
55	نتائج معامل ألفا كرونباخ لمحاور الدّراسة	5-4
55	معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول مع النتيجة الكلية للمحور	6-4
57	معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني مع النتيجة الكلية للمحور	7-4
58	معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث مع النتيجة الكلية للمحور	8-4
59	معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الرابع مع النتيجة الكلية للمحور	9-4
60	معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الخامس مع النتيجة الكلية للمحور	10-4
61	معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور السادس مع النتيجة الكلية للمحور	11-4
62	مجالات تصنيف قيم الاتجاه العام لكل بعد	12-4
63	بيانات الإحصاء الوصفي لعبارات الفرضية الأولى	13-4
66	بيانات الإحصاء الوصفي لعبارات الفرضية الثانية	14-4

68	بيانات الإحصاء الوصفي لعبارات الفرضية الثالثة	15-4
71	بيانات الإحصاء الوصفي لعبارات الفرضية الرابعة	16-4
73	بيانات الإحصاء الوصفي لعبارات الفرضية الخامسة	17-4
76	بيانات الإحصاء الوصفي لعبارات الفرضية السادسة	18-4
77	النتائج الإحصائية لاختبار الفرضية الأولى	19-4
78	النتائج الإحصائية لاختبار الفرضية الثانية	20-4
79	النتائج الإحصائية لاختبار الفرضية الثالثة	21-4
80	النتائج الإحصائية لاختبار الفرضية الرابعة	22-4
81	النتائج الإحصائية لاختبار الفرضية الخامسة	23-4
82	النتائج الإحصائية لاختبار الفرضية السادسة	24-4

قائمة بالأشكال

رقم الصفحة	العنوان	الرقم
28	أبعاد تهديد المصلحة الذاتية	1-2
29	أبعاد تهديد المراجعة الذاتية	2-2

قائمة بالمصطلحات

Auditor Independence	استقلال المدقق
Independence of Mind	الاستقلال في العقل
Independence in Appearance	الاستقلال في المظهر
Non-Audit Services	خدمات غير التدقيق
Audit Offices	مكاتب التدقيق
Field study	دراسة ميدانية
Auditing standards	معايير التدقيق
The Audit Committee	لجنة التدقيق
Audit fee	أتعاب التدقيق
Self-interest Threat	تهديد المصلحة الذاتية
Self-review Threat	تهديد المراجعة الذاتية
Advocacy Threat	تهديد الدعوى
Familiarity Threat	تهديد الألفة
Intimidation Threat	تهديد الترهيب
Management Threat	تهديد الإدارة

Safeguards	الضمانات
Fee for Non–Auditing Services	رسوم خدمات غير التدقيق
Accounting Services	الخدمات المحاسبية
Tax Services	الخدمات الضريبية
Internal Audit Services	خدمات التدقيق الداخلي
Corporate Finance Services	خدمات تمويل الشركات
Likert Scale	مقياس ليكرت
SPSS (Statistical Package for the Social Science)	حزمة التحليل الإحصائي في العلوم الاجتماعية

قائمة بالاختصارات

APB (Auditing Practices Board)	مجلس ممارسات التدقيق
AICPA (American Institute of Certified Public Accountants)	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
ACCA (Association of Chartered Certified Accountants)	جمعية المحاسبين القانونيين المعتمدين في بريطانيا
Big 4 (The four biggest auditing firms. Deloitte, Ernst & Young, KPMG, PWC)	الشركات الأربعة الكبار لتدقيق الحسابات
CLERP 9 (Corporate Law Economic Reform Program)	قانون الإصلاح الاقتصادي لقانون الشركات
CPA (Certified Public Accountant)	محاسب قانوني معتمد
CGAA (Coordinating Group on Auditing and Accounting)	مجموعة التنسيق حول التدقيق والمحاسبة
EFAA (European Federation of Accountants and Auditors for SMEs)	الاتحاد الأوروبي للمحاسبين والمدققين للشركات الصغيرة والمتوسطة
EC (European Commission)	المفوضية الأوروبية
FRC (Financial Reporting Council)	مجلس التقارير المالية
GAGAS (Generally Accepted Government Auditing Standards)	معايير التدقيق الحكومية المقبولة عموماً
GAAS (Generally Accepted Auditing Standards)	معايير التدقيق المقبولة عموماً
IFAC (International Federation of Accountants)	الاتحاد الدولي للمحاسبين
ISB (The Independence Standards Board)	مجلس معايير الاستقلال
IESBA (International Ethics Standards Board for Accountants)	مجلس معايير الأخلاقيات الدولية للمحاسبين

ICAB (Institute of Chartered Accountants of Barbados)	معهد المحاسبين القانونيين في بربادوس
ICANZ (Institute of Chartered Accountants of New Zealand)	معهد المحاسبين القانونيين في نيوزيلندا
ICAEW (The Institute of Chartered Accountants in England and Wales)	معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز
MAS (Management advisory services)	الخدمات الاستشارية الإدارية
NAS (Non-Audit Services)	خدمات غير التدقيق
NAF (Non- Audit fees)	أتعاب غير التدقيق
PWC (PricewaterhouseCoopers)	برايس ووتر هاوس كوبرز
PCAOB (Public Company Accounting Oversight Board)	مجلس مراقبة حسابات الشركة العامة
PIE (Public Interest Entities)	كيانات المصلحة العامة
POB (Public Oversight Board)	مجلس الرقابة العامة
SOX (Sarbanes-Oxley Act)	قانون ساربنيس أوكسلي
SEC (Securities and Exchange Commission in the United States of America)	هيئة الأوراق المالية والبورصات في الولايات المتحدة الأمريكية
SAICA (South African institute of chartered accountants)	معهد جنوب أفريقيا للمحاسبين القانونيين
SPSS (Statistical Package for the Social Science)	حزمة التحليل الإحصائي في العلوم الاجتماعية
UK (United Kingdom)	المملكة المتحدة

الفصل الأول: الإطار العام للبحث

Chapter 1

General Framework of the Research

1.1 مقدمة Introduction

يعد استقلال المدقق الخارجي قضية حساسة ومهمة جداً لمستخدمي ومدققي حسابات القوائم المالية وجميع أصحاب المصلحة (Anandarajan et al., 2012)، وأحد الموضوعات التي زاد الاهتمام بها ليس في الوقت الراهن ولكن منذ زمن بعيد (علي، 2014)، 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 جعل استقلالية المدقق مطلباً حتمياً وهدفاً أساسياً للعديد من الهيئات والمنظمات المهنية المهتمة بتنظيم وتطوير مهنة المحاسبة والتدقيق (علي، 2014)، ومن أجل حماية هذا الاستقلال تضع الأطر التنظيمية في العديد من البلدان لوائح ومبادئ توجيهية يتعين على المدقق مراعاتها (Islam et al., 2005).

بحلول أوائل عام 2000، اتخذت هيئة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية (SEC) خطوات مهمة لمكافحة المخاوف المحتملة من الاستقلال من خلال فرض قيود متعددة على أنواع خدمات غير التدقيق (NAS / Non-Audit Services) التي يمكن للمدقق تقديمها لعملاء التدقيق لديهم، وتشمل هذه القيود خدمات مثل: مسك الدفاتر وتصميم نظم المعلومات المالية وخدمات التقييم (Shipman, 2014)، وبعد انهيار شركتي Enron و WorldCom في الولايات المتحدة الأمريكية و HIH و OneTel في أستراليا و Parmalat في إيطاليا وكينيات أخرى عبر العالم والتي أدت إلى إلحاق ضرر جسيم بجميع أصحاب المصلحة (Law, 2010) واجهت مهنة التدقيق العديد من الانتقادات فيما يتعلق بقيام المدققين بتقديم خدمات غير التدقيق للشركات؛ الأمر الذي أدى إلى انهيار العديد من الشركات بالإضافة إلى إغلاق بعض مكاتب التدقيق الكبيرة (علي، 2014)، ويمكن اعتبار أزمة إنرون والمحكمة العامة لشركة التدقيق الخاصة بها آرثر أندرسن نقطة البداية لوضع أهم التغييرات التشريعية وهو قانون Sarbanes-Oxley (Sox) لعام 2002 في الولايات المتحدة الأمريكية من أجل تعزيز استقلالية المدقق وزيادة جودة التدقيق (Leino, 2013)، حيث وضع قانون SOX تدابير رقابية إضافية لتدقيق القوائم المالية، وتوسعت متطلبات الإفصاح للشركات التي يقدم لها المدققون خدمات NAS وتم حظر بعض أنواع خدمات NAS (Al-Eissa, 2009).

بعد بدء الأزمة المالية العالمية¹ عام 2008، أعيد لفت انتباه الجمهور إلى هذه القضية من خلال الورقة الخضراء التي أصدرتها المفوضية الأوروبية في عام 2010 حيث كانت محاولة واحدة تهدف إلى إعادة الاستقرار المالي وثقة المستثمرين؛ وكنتيجة للورقة الخضراء أُجري إطار تدقيق جديد داخل

¹ الأزمة المالية العالمية بدأت في عام 2008 في الولايات المتحدة الأمريكية ثم امتدت إلى دول العالم التي ارتبط اقتصادها مباشرة بالاقتصاد الأمريكي، وقد وصل عدد البنوك التي انهارت في الولايات المتحدة خلال العام 2008 إلى 19 بنكاً.

الاتحاد الأوروبي. وتمثلت الأهداف الرئيسية للإطار الجديد في توضيح دور المدقق القانوني وتعزيز الاستقلالية، وإنشاء سوق تدقيق أكثر ديناميكية بالإضافة إلى تعزيز الإشراف على المدققين (More et al., 2016).

ولذلك يبقى استقلال المدققين وتقديم خدمات غير التدقيق ورسومها موضوعاً حاضراً ومثيراً للاهتمام ونقاشاً طويلاً، ومازال يعتبر التقديم المشترك لخدمات التدقيق وNAS وتأثيرها على استقلال المدققين مسألة حرجة، فتفرض التشريعات في أوروبا حالياً شروط أكثر صرامة وهي أن يشمل الحد الأقصى لمبلغ رسوم خدمات NAS عند 70% من رسوم التدقيق (Zhang et al., 2016)، بينما تفرض فرنسا حظراً شاملاً على التقديم المزدوج لخدمات تدقيق الحسابات وخدمات غير التدقيق، في حين أن المملكة المتحدة لديها مجموعة من اللوائح المتعلقة بالـ NAS (More et al., 2016). ولذلك قام باحثو المحاسبة بفحص NAS التي يقدمها المدقق لعدة عقود (Leino, 2013). وانقسموا بين معارض ومؤيد؛ يجادل المدافعون عن تقديم NAS بتحسين خبرة المدققين لعمل وبيئة العمل وبالتالي المساهمة في تدقيق أكثر احترافاً وكفاءةً (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).

وبالتالي بناءً على ما سبق، وامتداداً للدراسات السابقة يسعى هذا البحث إلى دراسة تصورات المدققين في سورية بشأن أثر أنواع ورسوم خدمات غير التدقيق على استقلالهم، وإلى أي مدى يوجد تشريع ناظم لهذه الخدمات، مستوفي لنصوص التشريعات في الدول المتقدمة، وإلى أي مدى يتم تطبيقه في البيئة السورية.

2.1 الدراسات السابقة Previous Studies:

أولاً: الدراسات العربية:

- دراسة (قريط، 2008) بعنوان:

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.

اعتمد الباحث منهج تحليل المحتوى والمنهج الإيجابي؛ تمثل مجتمع الدراسة في منشآت التدقيق المزاوله 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.

-قيام مكاتب تدقيق الحسابات بتقديم خدمات التدقيق خلال فترات مالية طويلة ومتتالية وبالتزامن مع تقديمهم للخدمات الاستشارية، واستمرارهم بتقديم هذه الخدمات لمنشأة العميل لمجموعة من الفترات المالية المتتالية.

- دراسة (كريم والزرير، 2013) بعنوان:

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 وآدابها، في أثناء أدائهم أي من الخدمات المالية والاستشارية لموكلهم.

لتحقيق هذا الهدف قام الباحثان بإعداد استبيان وتوزيعه على 95 محاسب قانوني مجازي في سورية.

أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة:

معرفة مدققي الحسابات في سورية للمعايير الناظمة لمهنتهم، وقيامهم بمساعدة موكلهم بالإجراءات المحاسبية دون التدخل بالقرارات المتعلقة بالمؤسسة أو تقديم الاستشارات والنصح لمديرها.

- دراسة (علي، 2014) بعنوان:

تقويم انعكاسات الخدمات الاستشارية على استقلالية المراجع الخارجي بيئة الأعمال السودانية.

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أثر انعكاسات الخدمات الاستشارية على حياد واستقلال المراجع الخارجي بالسودان، وتوضيح العلاقة بين وجود ضوابط رقابية على أتعاب الخدمات الاستشارية،

و لضمان المحافظة على حياد واستقلال المراجع الخارجي بالسودان؛ تكون مجتمَع الدراسة من المراجعين والمستخدمين للمعلومات المحاسبية، والأكاديميين المختصين.

لتحقيق هذا الهدف استخدم الباحث الاستبيان لجمع البيانات وقام بتوزيع 70 استمارة على المراجعين والمستخدمين للمعلومات المحاسبية والأكاديميين المختصين، واستخدم لتحليل الإجابات أساليب الإحصاء الوصفي.

أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة:

- إن أداء المراجع الخارجي للخدمات الاستشارية للعميل يؤثر على حياده واستقلاله.
- إن وجود ضوابط رقابية على أتعاب الخدمات الاستشارية يؤثر على حياد واستقلال المراجع الخارجي.

- دراسة (ربيعه، 2017) بعنوان:

الخدمات الاستشارية الإدارية وتأثيرها على استقلالية المدقق.

هدفت هذه الدراسة إلى التعريف بطبيعة الخدمات الاستشارية التي تقدمها مكاتب التدقيق ودوافع انتشارها بالإضافة إلى توضيح أهمية حياد المدقق الخارجي عند تقديمه لهذا النوع من الخدمات. لتحقيق هذا الهدف قامت الباحثة بمراجعة أدبية خاصة.

أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة:

- أن أهم الأسباب التي تؤثر في توجه مكاتب التدقيق لتقديم الخدمات الاستشارية هو تطور المؤسسات وتوسيع نشاطاتها، وطلب العملاء المتزايد على هذه الخدمات بالإضافة إلى المنافسة بين مكاتب التدقيق بهدف الحصول على العملاء حيث أصبحت الأتعاب المتحصل عليها مقابل تقديم هذا النوع من الخدمات تمثل جزءاً مهماً من الدخل السنوي لمكاتب التدقيق.
- أن تقديم الخدمات الاستشارية إلى جانب التدقيق يؤثر على حياد واستقلالية المدقق.

ثانياً: الدراسات الأجنبية:

- دراسة (Islam et al., 2005) بعنوان:

Provision of NAS and Auditor Independence: An Analysis using Informativeness of Earnings .

توفير NAS واستقلال المدقق: تحليل باستخدام القدرة الإخبارية عن الأرباح:

هدفت هذه الدراسة إلى سد الفجوة في المعرفة بما أنه لا يوجد دليل سوق مالية حتى الآن بشأن تأثير خدمات غير التدقيق على استقلال المدققين في بنغلاديش.

ولتحقيق هذا الهدف قام الباحث بإجراء التحليل الاقتصادي القياسي باستخدام أساليب لجنة خبراء لبيانات الأوراق المالية المتداولة في بورصة دكا في بنغلاديش.

أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن اختيار مدقق حسابات من شركات التدقيق الأربعة الكبار يخفف من أي تأثير سلبي لخدمات غير التدقيق على ثقة المستثمرين، والنتيجة الأخرى المثيرة للاهتمام هي أن الشركات التي تعلن عن الأرباح السلبية لا يبدو أنها تعاني من أي ضرر بعوائد الأسهم حيث أن الارتباط بين الأرباح والعائدات يضعف بشكل ملحوظ عندما تكون الأرباح المعلنة سالبة.

–دراسة (Islam et al., 2005) بعنوان:

Auditor Independence and NAS: A Comparative Analysis of Selected Current Regulatory Frameworks.

استقلال المدقق وNAS: تحليل مقارن لإطارات تنظيمية حالية مختارة.

هدفت هذه الدراسة إلى تقديم تحليل مقارن لأطر تنظيمية مختارة للعديد من الدول فيما يتعلق بالاستقلال، والتميز بين الاستقلال في العقل والاستقلال في المظهر.

ومن خلال تحليل الأطر توصل الباحث للنتائج التالية:

أن تقديم خدمات NAS يمكن أن يهدد استقلال العقل والمظهر، فهناك بعض NAS التي لا يبدو وجود أي ضمانات كافية لتقديمها وبالتالي تخضع للحظر. من ناحية أخرى؛ التهديدات لبعض خدمات غير التدقيق ليست واضحة المعالم، فيطلب من المدققين تطبيق الحكم المهني بحيث يتم موازنة خطورة التهديدات مقابل فعالية الضمانات المحددة.

–دراسة (Hay et al., 2006) بعنوان:

Non-Audit Services and Auditor Independence: New Zealand Evidence.

خدمات غير التدقيق واستقلال المدقق: أدلة من نيوزيلندا.

هدفت هذه الدراسة إلى التحقق فيما إذا كان مدققي الحسابات في نيوزيلندا الذين يقدمون المزيد من الخدمات غير التدقيق أقل استقلالية.

لتحقيق هذا الهدف تم الحصول على البيانات من التقارير المالية لأفضل 200 شركة نيوزيلندية المدرجة وغير المدرجة، وباستخدام نموذج الانحدار المقطعي أشارت النتائج لاحتمال حدوث انخفاض

في استقلالية المدقق في المظهر عندما يقدم المدققون خدمات غير التدقيق ولكن لا يوجد دليل على أي تأثير على استقلالية العقل.

–دراسة (Law, 2008) بعنوان:

An Empirical Comparison of Non-Big 4 and Big 4 Auditors' Perceptions of Auditor Independence.

مقارنة تجريبية بين تصورات مدققي حسابات الأربعة الكبار وغير الأربعة الكبار حول استقلال المدقق.

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار تأثير تقديم خدمات غير التدقيق والمنافسة ومكانة وأنواع المدققين فيما يتعلق بمشكلة الاستقلال من حيث صلتها بممارسة مدققي حسابات هونغ كونغ في بيئة ما بعد إنرون.

ولتحقيق هذا الهدف أجرى الباحث استبانة واستخدم لتحليلها اختبار ANOVA، كانت العينة مؤلفة من 207 مدقق من مدققي حسابات الأربعة الكبار و185 من غير الأربعة الكبار.

أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن تقديم خدمات غير التدقيق والمنافسة العالية لها تأثير سلبي على تصورات مدققي الحسابات عن الاستقلال، وأن تصورات المدققين بأن تأثير NAS على الاستقلال يتوقف على مكانة المدقق، وأخيراً لا يوجد فرق بين تصورات مدققي حسابات الأربعة الكبار وغير الأربعة الكبار عن تأثير NAS والمنافسة على الاستقلال.

–دراسة (Al-Eissa, 2009) بعنوان:

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.

لتحقيق 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).

أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة 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, 2010) بعنوان:

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. لتحقيق هذا الهدف استخدم الباحث المنهج النوعي والكمي وقام باعتماد مرحلتين: (1) إجراء مقابلات مع مدققي حسابات الأربعة الكبار (2) إرسال استبيان إلى مدققي الحسابات والمحللين الماليين. أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة:

- (1) إن استقلالية المدقق تقل عندما يقدم المدققون خدمات المحاسبة أو المراجعة الداخلية أو خدمات تمويل الشركات إلى عملاء التدقيق.
- (2) كانت خدمات تمويل الشركات لها أكبر تأثير سلبي، بينما خدمات الضرائب للعملاء هي خدمات ذات قيمة مضافة.
- (3) إن الحصول على هدية أو ضيافة من العميل ليس له أي تأثير على الاستقلالية المتصورة.
- (4) تضيق نظرية الفجوة المتوقعة في مرحلة ما بعد إنرون وإلغاء دراسات الولايات المتحدة والمملكة المتحدة.

–دراسة (Anandarajan et al., 2012) بعنوان:

Is Non-Audit Services a Suitable Proxy for Auditor Independence in the Post-SOX Period?

هل خدمات غير التدقيق هي دليل مناسب لاستقلال المدقق في فترة ما بعد قانون ساربنيس أوكسلي؟

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة ما الذي تقوله الأدبيات حول مدى كفاية استمرارية NAS كدليل لاستقلال المدقق في مرحلة ما بعد SOX.

لتحقيق هذا الهدف قام الباحث بمراجعة أدبية للدراسات السابقة توصل من خلالها إلى النتائج التالية: إن العديد من الدراسات ما بعد قانون SOX التي تستخدم NAS كانت نتائجها غير مهمة أو مخالفة

للواقع وفشلت في الوصول لنتائج لأثار NAS على استقلال المدقق؛ في حين أن الدراسات ما قبل SOX باستخدام NAS كانت نتائجها مهمة وتشير إلى أن NAS يضعف استقلال المدقق.

-دراسة (Alexander & Hay, 2013) بعنوان:

The Effects of Recurring and Non-Recurring Non-Audit Services on Auditor Independence.

آثار الخدمات غير التدقيق المتكررة وغير المتكررة على استقلال المدقق.

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة ما إذا كان هناك فروق بين الشركات التي تشتري خدمات غير التدقيق المتكررة أو غير المتكررة، وتلك التي لا تفعل ذلك، وإذا كان المدققون يفضون رسوم التدقيق الخاصة بهم عند تقديم أي نوع من الخدمات غير المتعلقة بالتدقيق.

لتحقيق هذا الهدف تم الحصول على البيانات من التقارير السنوية للشركات النيوزيلندية للفترة من 1995 إلى 2001، وباستخدام نماذج الانحدار كانت أهم النتائج:

(1) الشركات التي تشتري أي نوع من الخدمات غير التدقيق من مدققي حساباتها أكبر وأكثر تعقيداً من الشركات التي تشتري التدقيق فقط.

(2) الخدمات الضريبية هي الأكثر احتمالاً أن تتكرر، والخدمات الاستشارية هي الأكثر احتمالاً لعدم تكرارها.

(3) لا يقوم المدققون بخصم رسومهم سواء للخدمات المتكررة أو غير المتكررة.

-دراسة (Leino, 2013) بعنوان:

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 ساربنز 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.

لتحقيق هذا الهدف استخدم الباحث المنهج الكمي ونماذج الانحدار وكانت العينة المستخدمة القوائم المالية لـ 2415 شركة فردية في أمريكا الشمالية للسنة المالية 2010.

أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة 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 (Shipman, 2014) بعنوان:

Do Non-Audit Fees Impair Auditor Independence? Using Goodwill Accounting to Help Reconcile the Debate.

هل رسوم غير التدقيق تضعف استقلال المدقق؟ استخدام محاسبة الشهرة للمساعدة في تسوية المناقشة.

هدفت هذه الدراسة إلى التوفيق بين عدم وجود نتائج في البحوث السابقة (بشأن توثيق العلاقة بين رسوم خدمات غير التدقيق واستقلال المدققين) ومخاوف المنظمين والمستثمرين بشأن الخدمات غير المتعلقة بالتدقيق.

لتحقيق هذا الهدف تم الحصول على البيانات المالية من Compustat للشركات التي لها سنوات مالية من 2004-2011، وقام الباحث باستخدام مقياس جديد-تدني الشهرة-الذي يخفف العديد من القيود المحتملة التي كان من الممكن أن تمنع البحوث السابقة من توثيق الأدلة لدعم العلاقة المقترحة بين الخدمات غير التدقيق واستقلال المدقق واعتمد تقديرات نموذج الانحدار اللوجستي. وكانت أهم النتائج: إن مستوى رسوم خدمات غير التدقيق يربط العمل بشكل سلبي باحتمالية تسجيل تدني قيمة الشهرة في الأوضاع التي يشير فيها السوق إلى وجود تدني في قيمة الشهرة.

–دراسة (More & Berg, 2016) بعنوان:

The Effect of Non-Audit Services on Auditor Independence.

أثر خدمات غير التدقيق على استقلال المدقق.

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة تأثير الخدمات غير المتعلقة بالتدقيق على استقلالية المدقق.

لتحقيق هذا الهدف قام الباحث بفحص التقارير السنوية لـ 11 شركة في قطاع تجارة الجملة والتجزئة للمواد الغذائية في بورصة لندن خلال 2007-2014، وكذلك قام بجمع البيانات المتعلقة بشركات التدقيق الأربعة الكبار من خلال تقارير الشفافية الخاصة بها، وقد وقعت العينة المختارة على المملكة المتحدة وتم استخدام خمسة مؤشرات لفحص تأثير NAS على استقلالية المدقق.

أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن توفير خدمات التدقيق وغير التدقيق على نحو مشترك قد يؤدي إلى ضعف استقلال المدقق، وأن الخدمات غير المتعلقة بالتدقيق تعد مصدراً هاماً للدخل

بالنسبة لشركات التدقيق، وفي جميع السنوات المالية باستثناء واحدة تجاوز إجمالي الإيرادات من خدمات غير التدقيق الإيرادات من خدمات التدقيق.

–دراسة (Zhang et al., 2016) بعنوان:

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 في سوق التدقيق النرويجي، وإضافة المزيد من الأدلة إلى البحث في هذا المجال. لتحقيق هذا الهدف قام الباحث بالحصول على بيانات التقارير السنوية لـ 415 شركة نرويجية المتاحة على Compustat Global² للأعوام من 2008–2010، وأجرى الباحث ثلاثة اختبارات لاستقلال المدقق في العقل واختبار واحد للاستقلال في المظهر واستخدم نموذج الانحدار المتعدد. النتائج 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.

–دراسة (Castillo et al., 2020) بعنوان:

Auditor Independence, Current and Future NAS Fees and Audit Quality: Were European Regulators Right?

استقلال المدقق ورسوم NAS الحالية والمستقبلية وجودة التدقيق: هل كان المنظمون الأوروبيون على حق؟

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة الارتباط بين رسوم NAS المستقبلية وجودة التدقيق من خلال التمييز بين الخدمات الضريبية والتدقيق وغيرها من الخدمات.

لتحقيق هذا الهدف قام الباحث بتحليل القوائم المالية لعينة من الشركات الإسبانية المدرجة في الفترة ما بين 2005 و2016، والتي تحقق فقط معايير الأرباح.

أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة: أولاً- وجود ارتباط سلبي ثابت بين رسوم NAS المستقبلية وجودة التدقيق، وهذا يشير إلى أن عمليات الشراء المستقبلية لهذا النوع من NAS قد يضعف استقلالية المدقق؛ أما بالنسبة للضرائب والخدمات المتعلقة بالتدقيق، فإن النتائج كانت على العكس من ذلك وليست مهمة. ثانياً- أن المنظمين الأوروبيين يجب أن يسعوا للحصول على مزيد من الأدلة قبل حظر NAS حيث أن بعضها قد يعزز في الواقع من جودة التدقيق.

² Compustat Global هي قاعدة معلومات مالية وإحصائية وسوقية حول الشركات العالمية النشطة وغير النشطة في جميع أنحاء العالم، بدأت الخدمة في عام 1962

Is Auditor Independence Influenced by Non-Audit Services? A Stakeholders Viewpoint.

هل يتأثر استقلال المدقق بالخدمات غير التدقيق؟ وجهة نظر أصحاب المصلحة.

هدفت هذه الدراسة إلى التحقيق في العلاقة المحتملة بين NAS واستقلال المدقق في دولة باكستان.

لتحقيق هذا الهدف قام الباحث بتوزيع استبيان على ثلاث جهات معنية بالتدقيق (محاسبين ومديرين ماليين ومدققين داخليين).

أهم النتائج التي توصلت لها الدراسة أن مجموعات المستجيبين كانت لهم آراءً مختلفة حول أثر NAS على استقلال المدقق (أثر إيجابي وسلبي وليس لها أي تأثير)، وأن المستوى المهني والخبرة والمستوى التعليمي للمستجيبين كان له تأثير كبير على الرأي حول العلاقة بين NAS واستقلال المدقق.

التعليق على الدراسات السابقة:

أوجه التشابه مع البحث الحالي	أوجه الاختلاف مع البحث الحالي	الدراسات السابقة
يتشابه البحث الحالي مع هذه الدراسات بدراسة أثر خدمات غير التدقيق ورسوم هذه الخدمات على استقلال المدقق	أدخلت هذه الدراسات متغير وسيط لدراسة العلاقة بين خدمات غير التدقيق واستقلال المدقق (كالشهرة ، الأرباح، قانون Sarbanes-Oxley)	(Shipman, 2014) (Islam et al., 2005) Anandarajan et al.,) (2012)
التشابه من حيث الأداة المستخدمة ومجتمع البحث المتمثل بالمدققين	أضافت هذه الدراسات متغيرات إضافية (كالمنافسة ، مكانة المدقق، جودة التدقيق، الهدايا من العملاء)	(Law, 2008) (Law, 2010)
التشابه في دراسة أثر رسوم خدمات غير التدقيق على استقلال المدقق	أضافت متغير جديد وهو الرسوم الحالية والمستقبلية لخدمات غير التدقيق	(Castillo et al., 2020)
التشابه في دراسة أثر الخدمات الضريبية على استقلال المدقق	ركزت على نوع محدد من هذه الخدمات وهي الخدمات الضريبية	(Leino, 2013)

التشابه في دراسة أثر خدمات غير التدقيق على استقلال المدقق	اختبرت هاتين الدراستين الاستقلال من حيث الاستقلال في العقل والاستقلال في المظهر	(Hay et al., 2006) (Zhang et al., 2016)
التشابه في دراسة أثر خدمات غير التدقيق على استقلال المدقق	أجرت الباحثة مراجعة أدبية	(ربيعه، 2017)
التشابه في بيئة تطبيق البحث والأداة المستخدمة (الاستبانة)	درست التزام المدققين بمعايير السلوك المهني	(كريم وأخرون، 2013)
التشابه في دراسة أثر خدمات غير التدقيق على استقلال المدقق	أجرى الباحث تحليل مقارن لأطر تنظيمية مختلفة	(Islam et al., 2005)
التشابه في الأداة المستخدمة	بحثت في وجود ضوابط رقابية على أتعاب الخدمات الاستشارية	(علي، 2014)
التشابه في دراسة أثر رسوم خدمات غير التدقيق على استقلال المدقق	ركزت على وجود فروق في التأثير على الاستقلال إذا قدمت هذه الخدمات بصورة متكررة أو غير متكررة	(Alexander et al., 2013)
التشابه في الأداة المستخدمة	أخذت هاتين الدراستين عيئة مكونة من مجموعات مختلفة	(Al-Eissa, 2009) (Ramazan et al., 2020)
	قامت هذه الدراسات بإجراء تحليل لبيانات القوائم المالية للشركات المدرجة واستخدمت نماذج الانحدار	(Islam et al., 2005) (Hay et al., 2006) (Alexander et al., 2013) (Leino, 2013) (Shipman, 2014) (More et al., 2016) (Zhang et al., 2016) (Castillo et al., 2020)

يتشابه هذا البحث مع جميع الدراسات السابقة بدراسة أثر خدمات غير التدقيق على استقلال المدقق. ويختلف عنها من حيث بيئة التطبيق وبدراسة أثر خدمات غير التدقيق بصورة عامة على استقلال المدقق، ثم دراسة أثر أربعة أنواع من خدمات غير التدقيق بشكل منفصل باعتبار هذه الخدمات هي الأهم والأكثر جدلاً بناءً على الدراسات السابقة، وكذلك دراسة أثر أتعاب هذه الخدمات على استقلال المدقق، وهي أول دراسة عربية تستخدم مصطلح خدمات غير التدقيق في حين أن الدراسات العربية استخدمت مصطلح الخدمات الاستشارية.

3.1 مشكلة البحث Research Problem :

تتمثل مشكلة الدراسة في توضيح تصوّرات مدققي الحسابات لأثر التقديم المزدوج لخدمات التدقيق وغير التدقيق لنفس العميل على استقلال مدقق الحسابات في سورية؛ كالقيام بمسك الدفاتر المحاسبية أو تقديم الخدمات الضريبية أو القيام بمهام التدقيق الداخلي أو تقديم الخدمات الاستشارية الإدارية وخدمات تمويل الشركات، مع تسليط الضوء إلى إي مدى يوجد تشريع ناظم لهذه الخدمات في سورية ويوازي نصوص التشريعات في الدول المتقدمة، وإلى إي مدى يتم تطبيقه في البيئة السورية. وتتحدد مشكلة البحث من خلال طرح التساؤلات التالية:

- 1- هل يوافق مدققو الحسابات في سورية على أن تقديم خدمات غير التدقيق تؤثر على استقلالهم؟
- 2- هل يوافق مدققو الحسابات في سورية على أن أتعاب خدمات غير التدقيق تؤثر على استقلالهم؟
- 3- هل يوافق مدققو الحسابات في سورية على أن تقديم الخدمات المحاسبية تؤثر على استقلالهم؟
- 4- هل يوافق مدققو الحسابات في سورية على أن تقديم الخدمات الضريبية تؤثر على استقلالهم؟
- 5- هل يوافق مدققو الحسابات في سورية على أن تقديم خدمات التدقيق الداخلي تؤثر على استقلالهم؟
- 6- هل يوافق مدققو الحسابات في سورية على أن تقديم خدمات تمويل الشركات تؤثر على استقلالهم؟
- 7- إلى أي مدى تلبي التشريعات والقوانين النازمة لمهنة التدقيق في سورية نصوص التشريعات في الدول المتقدمة.

4.1 أهمية البحث :Research Importance

يمكن بيان أهمية الدراسة من ناحيتين هما:

الأهمية العلمية (Scientific Importance):

تكمن أهمية الدراسة في ندرة الأبحاث التطبيقية التي تناولت العلاقة بين تأثير خدمات غير التدقيق ورسوم هذه الخدمات على استقلال المدقق الخارجي في سورية، والجدل الذي تثيره هذه العلاقة حول العالم؛ 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.

الأهمية العملية (Practical Importance):

تستمد هذه الدراسة أهميتها العملية من:

أولاً: أن زيادة الاهتمام باستقلال مدقق الحسابات في سورية يؤدي إلى زيادة جودة الأداء المهني للمدقق وبالتالي زيادة رضا وثقة أصحاب المصلحة (البنوك-المصارف-شركات التأمين-المساهمين-المقرضين-المستثمرين-أعضاء مجلس الإدارة-العملاء-الموردين-شركات الوساطة المالية...) 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 في سورية فيما يتعلق باستقلال المدقق وخدمات غير التدقيق.

5.1 أهداف البحث :Research Objective

يسعى هذا البحث إلى تحقيق الأهداف التالية:

- 1- بيان تصورات مدققي الحسابات في سورية بشأن أثر تقديم خدمات غير التدقيق على استقلالهم.
- 2- توضيح تصورات مدققي الحسابات في سورية بشأن أتعاب خدمات غير التدقيق على استقلالهم.
- 3- بيان تصورات مدققي الحسابات في سورية بشأن أثر تقديم الخدمات المحاسبية على استقلالهم.
- 4- توضيح تصورات مدققي الحسابات في سورية بشأن أثر تقديم الخدمات الضريبية على استقلالهم.
- 5- بيان تصورات مدققي الحسابات في سورية بشأن أثر تقديم خدمات التدقيق الداخلي على استقلالهم.

6- توضيح تصوّرات مدققي الحسابات في سورية بشأن أثر تقديم خدمات تمويل الشركات على استقلالهم.

7- تسليط الضوء إلى أي مدى يوجد تشريع ناظم لخدمات غير التدقيق في سورية ويوازي نصوص التشريعات في الدول المتقدمة.

6.1 فرضيات البحث Research Hypotheses:

من خلال التساؤلات المطروحة في مشكلة الدراسة فإن هذه الدراسة تسعى إلى اختبار الفرضيات التالية:

H01: لا يوافق مدققو الحسابات في سورية على أن تقديم خدمات غير التدقيق تؤثر على استقلالهم.

H02- لا يوافق مدققو الحسابات في سورية على أن أتعاب خدمات غير التدقيق تؤثر على استقلالهم.

H03- لا يوافق مدققو الحسابات في سورية على أن تقديم الخدمات المحاسبية تؤثر على استقلالهم.

H04- لا يوافق مدققو الحسابات في سورية على أن تقديم الخدمات الضريبية تؤثر على استقلالهم.

H05- لا يوافق مدققو الحسابات في سورية على أن تقديم خدمات التدقيق الداخلي تؤثر على استقلالهم.

H06: لا يوافق مدققو الحسابات في سورية على أن تقديم خدمات تمويل الشركات تؤثر على استقلالهم.

7.1 منهجية البحث Research Methodology:

اعتمد الباحث في سبيل تحقيق أهداف الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي؛ ويعرف هذا المنهج بأنه: "يدرس ويفسر الظواهر والمشكلات فهو يهتم بالظروف أو العلاقات الموجودة والآراء التي تعقدها، والعمليات الجارية والتأثيرات الواضحة أو التي تتطور ويهتم في المقام الأول بالحاضر، على الرغم من أنه ينظر في كثير من الأحيان إلى الأحداث والتأثيرات السابقة من حيث صلتها بالظروف الحالية (Singh et al., 2008)؛ حيث 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، ومن ثم تجميع البيانات وتحليلها عن طريق البرنامج الإحصائي SPSS للوصول إلى نتائج يمكن تعميمها.

وتمثلت أداة الدراسة بقائمة استبانة استناداً إلى دراسة (Al-Eissa (2009 حيث اعتمدت الدراسة على الإطار الذي وضعه مجلس معايير الاستقلال (ISB) لمفاهيم استقلال المدقق والذي حدد خمسة أنواع من التهديدات، أربعة منها تحدث عندما يقدم المدققون NAS لعملاء التدقيق؛ وإلى منهج المحاسبين

القانونيين المعتمدين في بريطانيا (ACCA) والمستوفي لمعايير التدقيق الدولية من خلال التأكد من توفر الضمانات لكل نوع من أنواع خدمات غير التدقيق؛ تميزت الاستبانة 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).

تكون مجتمع الدراسة من مدققي الحسابات في سورية المزاولين للمهنة، أما العينة تم أخذ عينة عشوائية بسيطة مكونة من 200 مدقق، وقد أرسلت الباحثة 200 قائمة استبانة إلى أعضاء جمعية المحاسبين القانونيين المزاولين المهنة في سورية، وتم استرداد 130 قائمة وبلغ عدد القوائم الصالحة للتحليل 118 قائمة، وتم استخدام الأوساط الحسابية لتحليل قائمة الاستبيان.

8.1 مخطط البحث Research Plan:

الفصل الأول: الإطار العام للبحث.

الفصل الثاني: استقلال المدقق.

الفصل الثالث: خدمات غير التدقيق.

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية.

الفصل الخامس: النتائج والتوصيات

9.1 مفاهيم ومصطلحات البحث Research Terminology and Concepts:

- **الاستقلال Independence:** "الاستقلال هو التحرر من المواقف والعلاقات التي تجعل من المحتمل أن يقوم طرف ثالث معقول ومستنير بأن يخلص إلى أن الموضوعية إما أن تكون قد تعرضت لانخفاض في القيمة أو يمكن إضعافها" (APB, 2011).
- بينما عرف Doherty & Carey الاستقلال على أنه "تجنب للحالات التي تميل إلى إضعاف الموضوعية أو السماح للتحيز الشخصي بالتأثير على الأحكام الدقيقة" (Doherty & Carey, 1966).
- **الاستقلال في العقل Independence of Mind:** "حالة ذهنية تسمح بالتعبير عن نتيجة دون أن تتأثر بالتأثيرات التي تمس الحكم المهني، مما يسمح للفرد بالتصرف بنزاهة وممارسة الموضوعية والشكوك المهنية" (IFAC, 2012).
- **الاستقلال في المظهر Independence in Appearance:** "تجنب الوقائع والظروف ذات الأهمية الكبيرة التي من المرجح أن يبرمها طرف ثالث معقول ومستنير، يزن كل الحقائق والظروف المحددة، فيما إذا شركة التدقيق أو عضو في فريق التدقيق نزاهته أو الموضوعية أو الشكوك المهنية قد أصبحت مهددة" (IFAC, 2012).

- **خدمات غير التدقيق Non-audit services:** "أي ارتباط تقدم فيه شركة التدقيق خدمات مهنية إلى كيان مدقق، أو الشركات التابعة له أو أي كيان آخر يتعلق بالكيان المدقق، بخلاف تدقيق القوائم المالية" (FRC, 2010).
- بينما عرفها Jenkins "جميع الخدمات التي تقدمها شركات التدقيق والتي لا تتضمن عمليات التدقيق، على سبيل المثال (الخدمات المحاسبية ومسك الدفاتر، الخدمات الضريبية، وخدمات التدقيق الداخلي، والخدمات الاستشارية الإدارية بما في ذلك المساعدة المصرفية الاستثمارية والتخطيط الاستراتيجي وتخطيط الموارد البشرية وخدمات تمويل الشركات)" (Jenkins, 1999).
- **تهديد المصلحة الذاتية Self-interest:** يحدث عندما يمتلك أحد أعضاء فريق التدقيق بعض المصالح المالية لدى عميل التدقيق مثل الحصول على قرض من العميل (ACCA, 2017).
- **تهديد المراجعة الذاتية Self-review:** تحدث عندما يكون الحكم السابق بحاجة إلى إعادة تقييم وذلك من قبل الأشخاص المسؤولين عن ذلك الحكم مثل أداء خدمة لعميل تؤثر بشكل مباشر على موضوع ارتباط التأكيد (ACCA, 2017).
- **تهديد الدعوى Advocacy:** تحدث عندما يقوم الأشخاص بتشجيع حالة أو رأي إلى حيث يمكن أن تصل فيه الموضوعية إلى درجة قابلة للمساومة مثل القيام بدور المدافع نيابة عن عميل التأكيد في الدعوى أو الخلاف مع طرف ثالث (ACCA, 2017).
- **تهديد الألفة Familiarity:** يحدث بسبب العلاقات المتقاربة، بمعنى عندما يصبح أعضاء فريق التدقيق متعاطفين مع مصالح العميل مثل الارتباط الطويل مع العميل يؤدي إلى ألفة مبالغ بها مع إدارة العميل لدرجة يصبح بها الحكم المهني قابلاً للمساومة (ACCA, 2017).

الفصل الثّاني: استقلال المدقّق

Chapter 2

Independence of The Auditor

الفصل الثاني: استقلال المدقق

Chapter 2

Independence of the Auditor

تمهيد:

يتمثل دور المدقق في إبداء رأيه المهني المحايد في القوائم المالية، والحكم عليها من حيث مدى دقتها في إظهار المركز المالي (عبد الكافي، 2018)، وطمأنة الجهات الخارجية المهتمة بأن تقارير الشركات والقوائم المالية هي انعكاس حقيقي وعادل لأداء الشركة (Eleanor, 2012)، فاستقلالية المدقق شرط لا غنى عنه لتحسين جودة التدقيق، وهو مفهوم قوي في المهنة يتساوى مع موقف كونه غير متحيز وعادل ونزيه بالإضافة إلى كونه أميناً فكرياً (Irmawan et al., 2013). ولكن طبيعة وممارسة التدقيق تعرض استقلالية المدقق لتحديات متعددة، وقد تكون هذه التحديات اقتصادية وتنظيمية واجتماعية من حيث العلاقات بين المدقق والطرف المدقق، وقد تكون أيضاً معرفية وسلوكية من حيث الطريقة التي يحصل بها المدقق على المعلومات وقيمتها (Marnet, 2015). لذلك لا يمكن تحقيق الاستقلالية في التدقيق إلا من خلال إدراك ودراسة العوامل المؤثرة على استقلال مدقق الحسابات (محمد وعمر، 2017)، وهو ما يحتل عدداً لا يحصى من التعقيدات والحجج حول ما إذا كان المدققون مستقلون في العقل وفي المظهر، وبالتالي يصعب معه الاستقلال التام (Marnet, 2015) - "لا يوجد رجل جزيرة" - (Vanasco, 1996).

حتى يتمكن المدقق من أداء مهمة التدقيق بشكل يتسم بالحياد والاستقلالية، لا بد من وجود أسس يمكن من خلالها الحكم على كفاءته وجودة عمله (Blann, 2012)، فتعتبر معايير التدقيق بصفة عامة عن التكوين الشخصي لمدقق الحسابات والمؤهلات التي يجب أن يتمتع بها، وكذلك تنفيذ عملية التدقيق، كما تعبر عن الأسس التي يجب أن يتم إعداد التقرير النهائي لعملية التدقيق على ضوءها. (عبد الكافي، 2018).

وقد زادت المخاوف بشأن استقلالية المدقق نتيجة للفضائح وانهيار الشركات في الثمانينيات والتسعينيات من القرن الماضي وبداية عام 2000 (مثل: Maxwell، BCCI، Polly Peck، Barings Bank، Enron، WorldCom، Parmalat...) بالإضافة إلى الأزمة الاقتصادية العالمية؛ أثارت هذه الفضائح اهتماماً أكاديمياً كبيراً في موضوع استقلال المدقق وتسببت في بعض التغييرات في هيكل وتصريحات الهيئات التنظيمية (Eleanor, 2012).

ولذلك أولت المنظمات المهنية في مختلف دول العالم خاصة في الدول المتقدمة عناية كبيرة بالمخاطر والتحديات التي تتعرض لها المهنة، وأصدرت العديد من القوانين والتشريعات (قايد، 2008)، الرامية

إلى تعزيز استقلالية المدقق وحمايته، ووضعت مجموعة من القواعد لتقييد الاعتماد الاقتصادي على أي عميل أو مجموعة معينة من العملاء، والقيود على العلاقات الشخصية والمالية بين المدققين وعمالهم، وتختلف طبيعة ومدى هذه التدابير من بلد إلى آخر وفي تطبيقها على طبيعة الكيان المدقق (Marnet, 2015).

وفي هذا الفصل سيتم التطرق لكل الأمور السابقة بشكل تفصيلي من مفهوم الاستقلال وأنواعه والعوامل المؤثرة فيه والمعايير الخاصة به بالإضافة إلى التهديدات التي يتعرض لها والضمانات اللازمة للحفاظ عليه.

1.2 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.

فقد عرف مجلس مبادئ المحاسبة (APB) في عام 2010 الاستقلال على أنه "التحرر من المواقف والعلاقات التي تجعل من المحتمل أن يقوم طرف ثالث معقول ومستنير بأن يخلص إلى أن الموضوعية إما أن تكون قد تعرضت لانخفاض في القيمة أو يمكن إضعافها "

بينما عرفه قايد في 2008 بأنه "حالة تحرر المدقق من رقابة وسيطرة الأطراف المختلفة، وعدم تحيزه في تجميع الأدلة وتفسيرها وتكوين الرأي عنها، وأن تكون لديه الرغبة في تكوين مركز قوة بحيث يكون لديه القدرة على استخدام الإجراء الملائم للمواقف المختلفة الذي تدعو إليه المقاييس والمعايير المهنية المقبولة.

منذ فترة طويلة تم التعبير عن استقلالية المدقق من حيث "الاستقلال في العقل" (الواقع) و"الاستقلال في المظهر" فالاستقلال في العقل يعني وجود حالة ذهنية تسمح بالتعبير عن استنتاج ما دون أن تتأثر بالتهديدات التي تعرض الحكم المهني للخطر، مما يتيح للفرد التصرف بنزاهة وممارسة الموضوعية والشك المهني (SAICA, 2010; IESBA, 2013; IFAC, 2012)، بينما عرفه Higgins (1962) بأنه يشير إلى موضوعية المدقق وجودة تجاهل الميزة الشخصية. أما الاستقلال في المظهر يعني تجنب الوقائع والظروف ذات الأهمية الكبيرة بحيث من المرجح أن ينتهي طرف ثالث معقول ومستنير، مع مراعاة جميع الحقائق والظروف المحددة، إلى أن النزاهة والموضوعية

أو الشكوك المهنية لمدقق الحسابات قد تعرضت للخطر (SAICA, 2010; IESBA, 2013) ؛ بينما حدد Higgins (1962) الاستقلالية في المظهر بأنها تعني حرية المدقق من تضارب المصالح المحتمل، والتي تميل إلى زعزعة ثقة الجمهور في استقلاليته في الواقع.

يتضح من التعريفات إدراك الجميع لأهمية استقلالية المدقق، وأنها تشترك في مفهومي "الاستقلال في العقل" و"الاستقلال في المظهر"؛ "فاستقلال العقل" لا يمكن ملاحظته ولكن يمكن التحقق منه، حيث تشير قواعد هيئة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية إلى أن: "استقلال العقل" لا يمكن قياسه من خلال النظر في أدلة معزولة بل يتطلب دليلاً ملموساً على عناصر كل ظرف من الظروف لإثباته، بينما للحكم على "الاستقلال في المظهر" تؤكد معظم الأطر التنظيمية على الاعتماد على "طرف ثالث معقول ومستتير" (مثل IFAC، ICAEW، ICANZ، أستراليا، EC) مقرون برأي المستثمرين.

2.2 أهمية استقلال المدقق:

الاستقلال هو مفهوم رئيس وسمه ضرورية لضمان مصداقية أعمال التدقيق، فإذا أراد مستخدمو القوائم المالية التصديق على رأي المدقق والاعتماد عليه، فمن الضروري أن يكون المدقق مستقلاً عن الكيان وإدارته، وبالتالي فإن أصحاب المصلحة (المساهمين والمستثمرين الحاليين والمحتملين والبنوك والدائنين والأسواق المالية والجمهور) الذين يعتمدون على موضوعية ونزاهة هذه التقارير قادرون على اتخاذ قرارات جيدة بشأن الاستثمارات (Tahir et al., 2014).

وقد لخصت Turner في (2001) أحد أكبر المحاسبين السابقين في هيئة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية أهمية استقلال مدققي الحسابات لكل من المستثمرين والاقتصاد الأوسع نطاقاً بأنه: "تبدأ ثقة الجمهور وتنتهي مع سلامة الأرقام التي يستخدمونها لتشكيل الأساس لصنع قراراتهم الاستثمارية ... بتقرير المدقق المستقل الذي يوفر للمستثمرين التأكيد النقدي بأن الأرقام في القوائم المالية قد خضعت لفحص محايد وغير متحيز وصارم من قبل مهني ماهر.

ومن هنا تأتي أهمية استقلال مدقق الحسابات لأنه وهو يمارس عمله يعتبر حكماً يعتمد على رأيه فيما يكلف به من أعمال (عبد الكافي، 2018).

3.2 معايير التدقيق:

أصدرت عدد من الهيئات المهنية القائمة على مهنة المحاسبة والتدقيق في بعض الدول قوائم بمعايير التدقيق، ولكن أشهر هذه القوائم تلك التي أصدرها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA)، وتتضمن هذه القائمة عشرة معايير مبوبة في ثلاث مجموعات رئيسية هي: المعايير العامة، ومعايير العمل الميداني، ومعايير التقارير، وفيما يلي شرح مبسط عن معايير التدقيق المتعارف عليها (AICPA, 2013):

1.3.2 معايير عامة General Standards

– يجب أن يتمّ الفحص بواسطة شخص أو أشخاص لديهم خبرة فنية وكفاءة كافية (Proficiency) لأداء التدقيق.

– يجب أن يحتفظ المدقق باستقلال ذهني (Independence in Mental Attitude) في جميع الأمور المتعلقة بعملية التدقيق.

– يجب على المدقق توخي العناية المهنية الواجبة في أداء التدقيق وإعداد التقرير.

معيّار الاستقلال Independence

ينص المعيار الثاني من المعايير العامة على أنه يجب أن يحتفظ المدقق باستقلال ذهني في جميع الأمور المتعلقة بعملية التدقيق.

وتتبع أهمية هذا المعيار من أن مدى الثقة ودرجة الاعتماد على رأي المدقق الخارجي يتحددان بمدى استقلال وحياد المدقق في إبداء ذلك الرأي (شريم وبركات، 2011).

ولقد حذر مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي من أن معيار الاستقلال من المعايير الملزمة والتي يتعين على المدقق الالتزام به ويتعين على الهيئات المهنية العمل على توفير متطلباته.

وقد أوضح كلاً من (Mautz et al., 1993; Saputra, 2015; Salehi, 2009) ثلاثة أبعاد لاستقلال المدقق، وتتمثل هذه الأبعاد في الآتي:

– الاستقلال في مجال إعداد برنامج التدقيق:

ويعني التحرر من السيطرة أو التأثير غير المبرر في اختيار أساليب وإجراءات التدقيق ومدى تطبيقها، وهذا يتطلب أن يتمتع المدقق بحرية تطوير برنامجه الخاص، سواء بالنسبة للخطوات التي يجب تضمينها أو مقدار العمل الذي يتعين عليه القيام به وذلك في حدود الإطار العام للمهام المطلوبة، أو بمعنى آخر في بعض الأحيان يكون لدى مدير العميل نية لتقييد أو تعديل الإجراءات التي يرغب المدقق في تنفيذها، وبالتالي يجب أن يظل المدققون متحررين دائماً من تدخل مديري العملاء.

– الاستقلال في مجال الفحص:

ويعني التحرر من السيطرة أو التأثير غير المبرر في اختيارات المجالات والأنشطة والعلاقات الشخصية والسياسات الإدارية التي يتعين دراستها، وهذا يتطلب إغلاق أي مصدر معلومات غير شرعي للمدقق، أو بمعنى آخر يجب أن يتمتع مدقق الحسابات بالوصول إلى جميع المواد اللازمة المطلوبة في محتوى التدقيق. على سبيل المثال، يجب أن يتمتع المدقق بالوصول إلى الدفاتر والسجلات وأيضاً وجود مساعدة فعّالة من موظفي الإدارة أثناء فحص التدقيق.

-الاستقلال في مجال إعداد التقرير:

ويعني التحرر من السيطرة أو التأثير غير المبرر في بيان الحقائق التي كشفها الفحص أو في التعبير عن التوصيات أو الآراء نتيجة الفحص، وبمعنى آخر يجب على المدقق ألا يدع أي شعور بالولاء تجاه العميل يؤثر على عمله وأن يكشف عن التزاماته بشكل كامل وعادل ولا يُسمح أبداً للإدارة بالضغط عليه.

2.3.2 معايير العمل الميداني Standards of Field Work

- يجب على المدقق أن يخطط للعمل بشكل كافٍ وأن يشرف على أيّ مساعدين بشكل صحيح.
- يجب على المدقق الحصول على فهم كافٍ للكيان المدقق وبيئته، بما في ذلك الرقابة الداخلية لتقييم مخاطر وجود أخطاء مادية في البيانات المالية سواء بسبب خطأ أو احتيال، ولتحديد مدى الاختبارات اللازمة لإجراءات التدقيق.
- يجب على المدقق الحصول على أدلة تدقيق مناسبة عن طريق تنفيذ إجراءات التدقيق لتوفير أساس معقول للرأي بشأن القوائم المالية محل الفحص.

3.3.2 معايير خاصة بالتقرير Standards of Reporting

- يجب أن يبين التقرير ما إذا كانت القوائم المالية معدة طبقاً للأصول المحاسبية المتعارف عليها.
- يجب أن يبين التقرير الظروف التي لم يتم فيها تطبيق هذه المبادئ بثبات في الفترة الحالية مقارنة بالفترة السابقة.
- تعتبر البيانات الواردة في القوائم المالية كافية بطريقة معقولة (للإفصاح عن المركز المالي ونتيجة الأعمال) إلا إن ذكر خلاف ذلك في التقرير.
- يجب أن يحتوي التقرير على رأي المدقق في القوائم المالية ككل أو على بيان بأن المدقق لا يستطيع إبداء الرأي في القوائم المالية ككل ويجب ذكر أسباب ذلك، وفي جميع الحالات عندما يرتبط اسم المدقق بقوائم مالية يجب أن يبين التقرير بوضوح طبيعة عمل المدقق، ودرجة المسؤولية التي يتحملها.

4.2 العوامل المؤثرة في استقلالية المدقق الخارجي:

يعد الاستقلال معياراً مهماً لتدقيق الحسابات لأن المدقق يضيف مبرراً ومصداقية للقوائم المالية حتى في حالة عدم وجود أخطاء أو إغفالات جوهرية في القوائم المالية التي أعدتها الإدارة؛ ولذلك تتعدد العوامل التي تؤثر على استقلالية المدقق ومن أهمها:

1.4.2 لجنة التدقيق:

تتكون لجنة التدقيق من عدد مختار من أعضاء مجلس إدارة الشركة الذين تتمثل مهمتهم الرئيسية في مساعدة مدققي الحسابات على البقاء مستقلين عن الإدارة (Arens et al., 1999)، أي أنه ينبغي للجنة دعم المدقق بدلاً من الإدارة في نزاعات التدقيق المختلفة، فقد توصلت العديد من الأبحاث إلى أن وجود لجنة التدقيق يعتبر آلية رئيسية لحوكمة الشركات وسيعزز استقلالية المدقق (Albaqali et al., 2017)؛ حيث أكد Beattie (1999) و Goldman (1974) أن لجان التدقيق يمكنها مراقبة عملية إعداد التقارير المالية وتقديم توصيات في اختيار مدقق الحسابات أو عزله، والتفاوض بشأن الرسوم، وتقييم استقلاليته وما إذا كان ينبغي تقديمه لخدمات غير التدقيق، الأمر الذي سيقبل في النهاية من سلطة الإدارة على المدقق، وبالتالي من المتوقع أن تتأكد لجنة التدقيق من أن الشركة لديها ضوابط داخلية كافية، وسياسات محاسبية مناسبة، ومدققون خارجيون مستقلون وهذا من شأنه أن يمنع حدوث الغش وأن يعزز من جودة وتوقيت القوائم المالية.

2.4.2 حجم شركة التدقيق:

حجم شركة التدقيق هو سمة أساسية تعكس استقلالية المدقق، حيث تتأكد شركات التدقيق الكبيرة من تقديم خدمة تدقيق عالية الجودة ومستقلة، لأن شركات التدقيق الأكبر تميل إلى امتلاك موارد مالية أكثر كفاءة وتكنولوجيا أكثر تطوراً وموظفين أكثر مهارة قادرين على إجراء عمليات تدقيق حسابات الشركات الكبيرة مقارنة بشركات التدقيق الأصغر (Essays, 2013).

تعد مسألة الحفاظ على استقلالية المدقق أكثر أهمية للشركات الأصغر من الشركات الأكبر حجماً، فقد وجدت معظم الدراسات التجريبية التي حاولت إيجاد العلاقة بين حجم شركة التدقيق واستقلال المدقق أن هناك علاقة إيجابية بينهما أي أنه كلما زاد حجم شركة التدقيق زادت استقلالية المدقق؛ لأن الشركات الكبيرة أكثر مقاومة لضغوط العملاء وأكثر قدرة وتحفيز لتقديم تدقيق أفضل، وبالتالي تحافظ على استقلالية أعلى في التدقيق، وتوصلوا إلى أن حجم شركة التدقيق هو العامل الأكثر أهمية من حيث التأثير على استقلالية المدقق (Abu Bakar et al., 2005). وقد أشار Pearson (1980) أن الحجم الأكبر لشركات التدقيق يعزز استقلالية المدقق، لأن الشركات الأصغر تواجه صعوبة أكبر في مقاومة ضغوط العملاء في حالات النزاع واعتمادها بشكل رئيسي على عميل معين، لذلك يعتبر المحتوى المعلوماتي لتقارير التدقيق المعتمدة من قبل الشركات الكبيرة أكثر موثوقية من تلك الموجودة في شركات التدقيق الأصغر (Trueman et al., 1986)؛ في مقابل ذلك أشار Goldman (1974) بأنه لا يمكن أن نستنتج أن شركات المحاسبين القانونيين CPA الكبيرة هي أكثر مقاومة للضغوط من عملائها، ويرجع ذلك إلى أن عدد قليل من القضايا المعروضة على المحاكم والتي

تتحدّى الافتراض بأنّ شركات CPA تصرّفت بشكل مستقل تشير إلى أنّه لا يوجد أي ضمان بأن شركة CPA الكبيرة لديها القدرة على مقاومة الضغوط من العملاء كما حدث مع آرثر أندرسن وإنرون.

3.4.2 المنافسة:

تواجه العديد من الشركات التي تعمل في بيئة شديدة التنافس صعوبة في البقاء مستقلة حيث يمكن للعميل بسهولة تغيير المدقق سواء بقصد خفض أتعابه أو للبحث عن مدقق آخر يكون أكثر ولاءً للإدارة لتحقيق رغباتها والسير في ركابها، وينعكس أثر ذلك على نوعيّة عملية التدقيق ويعرض استقلال المدقق للخطر؛ وجد Shockley (1981) أن شركات التدقيق التي تعمل في بيئة تتميز بمستوى عالٍ من التنافس على عملاء التدقيق تتعرض لخطر أكبر في تقليل استقلالهم مقارنةً بالمكان الذي تعمل فيه شركات التدقيق في بيئة منخفضة المنافسة؛ وقد توصل كل من Alleyne et al في 2006، و Law في 2008 لنفس النتيجة بأن المنافسة العالية لها تأثير سلبي على استقلال المدقق.

بينما تتبأ Klemperer & Farrell (2006) أن تفاعل المدققون مع هذه الضغوط التنافسية ليس فقط من خلال خفض أتعاب التدقيق، ولكن أيضاً من خلال أن يصبحوا أكثر استجابة لطلبات العملاء.

لكن قواعد السلوك المهني تمنع المدقق الخارجي من المنافسة لاجتذاب الزبائن أو المناقصة على الأتعاب للحصول على عمل من أعمال المهنة، إلا أن التطبيق العملي لمثل هذه الضوابط يشوبه بعض القصور الذي يمكن أن يُعزى بصفة أساسية إلى تراخي بعض الجمعيات المهنية في التطبيق الصارم لمثل هذه الضوابط حرصاً على كسب ثقة الجمهور في مهنة التدقيق وزيادة احترام المجتمع لها (Darnell, 1991).

4.4.2 طول فترة ارتباط المدقق مع عميل التدقيق:

وهي تشير إلى المدة الزمنية اللازمة لتنفيذ إجراءات التدقيق الخاصة بعميل معين، إن طول فترة عمل المدقق بالمنشأة التي يدقق حساباتها لمدة تزيد عن 5 سنوات تجعله يفقد جزءاً كبيراً من استقلاله وحياده (عبد الكافي، 2018)؛ وأضاف Mautz & Sharaf (1961) أنه بعد ارتباط طويل قد تنشأ إجراءات تدقيق أقل صرامة والرضا والثقة في العميل. ومع ذلك قد تؤدي فترة الارتباط الطويل إلى وجود علاقة وألفة بين العميل والمدقق قد يؤدي ذلك إلى إضعاف استقلال المدقق بسبب انخفاض العناية الواجبة لديه ويصبح أيضاً أكثر استعداداً "لغض الطرف" عن الإجراءات الإدارية غير المناسبة. من ناحية أخرى، تعد فترة طويلة لتدقيق الحسابات مفيدة حيث يكتسب المدققون خبرة في المجال الذي يقومون بتدقيقه وقد يزيد من قدرة المدقق على اكتشاف المخالفات أو الأخطاء المادية (Gul et al., 2009).

5.4.2 خدمات غير التدقيق:

تلجأ إدارة المنشأة محل التدقيق أحياناً إلى طلب خدمات من المدقق تقع خارج عملية التدقيق، لما يتمتع به المدقق من خبرات ومؤهلات تؤهله لتقديم تلك الخدمات بكفاءة عالية وبسرعة مناسبة (الرشيدي، 2012)، ومن هذه الخدمات: الخدمات المحاسبية، التدقيق الداخلي، التدريب، خدمات كشف المرتبات، استشارات إدارة المخاطر وعمليات الدمج والاستحواذ وتمويل الشركات والضرائب والاكنتاب العام ومراقبة المحفظة والتوظيف والموارد البشرية وإدارة الشركات (Pany et al., 2001). ولكن تشعر هيئة الأوراق المالية والبورصة SEC بالقلق إزاء اثنين من الآثار المترتبة على خدمات غير التدقيق: الأول هو الخوف من أن رسوم الخدمة غير التدقيق تجعل المدققين يعتمدون اقتصادياً على عملائهم، وبالتالي أقل استعداداً لمواجهة ضغوط الإدارة خشية فقدان أعمالهم؛ وهذا ما أكده More et al في (2016) أن خدمات غير التدقيق تعد مصدراً هاماً للدخل بالنسبة لشركات التدقيق، وفي جميع السنوات المالية باستثناء سنة واحدة تجاوز إجمالي الإيرادات من خدمات غير التدقيق الإيرادات من خدمات التدقيق؛ والثاني هو أن الطبيعة الاستشارية للعديد من الخدمات التي لا تتعلق بتدقيق الحسابات تضع المدققين في أدوار إدارية؛ مما قد يهدد موضوعيتهم حول المعاملات التي يقومون بتدقيقها (Essays, 2013)، وتقديراً لهذه المخاوف ومن أجل ضمان استقلالية مدققي الحسابات وحماية مصالح المستثمرين؛ حظر كل من (SEC) وقانون ساربنيس أوكسلي عدداً من هذه الخدمات (عبد الكافي، 2018) وخاصة بعد موجة الفضائح المحاسبية لشركتي إنرون وورلدكوم والتي أدت إلى انهيار مكتب التدقيق آرثر أندرسون (محمد وعمر، 2017)، وكذلك توصلت مهنة المحاسبة في معظم البلدان إلى مدونة أخلاقيات تحدد مبادئ توجيهية لكفاءة المدققين واستقلالهم.

وقد أجازت معايير التدقيق الدولية تقديم تلك الخدمات بشرط أن (دعنا، 2004):

- ألا يؤثر تقديم تلك الخدمات على استقلالية المدقق.

- ألا يكون هناك تدخل من المدقق في القرارات الإدارية، حيث تتحمل إدارة المنشأة محل التدقيق مسؤولية تلك القرارات.

6.4.2 الأتعاب:

يعد تحديد الأتعاب من العوامل الهامة التي يمكن أن تؤثر في استقلال مدقق الحسابات، هذا الأخير الذي لن يقبل في الأصل القيام بعملية التدقيق إذا لم تكن أتعابه تتناسب مع ما سوف يبذله من جهد ووقت وتكاليف من أجل إنهاء مهمته وتقديم التقرير النهائي وبالتالي، فإن خلاف ذلك سوف يفقد المدقق جزءاً من استقلاليته (محمد وعمر، 2017).

ينص الاتحاد الأوروبي للمحاسبين والمدققين EFAA (1998) بوضوح على أنه "يجب ألا تتجاوز الرسوم (الإجمالية) من عميل واحد نسبة مئوية معينة من إجمالي رسوم شركة التدقيق"، وقد حدد معهد المحاسبين القانونيين المعتمدين في إنكلترا وويلز (ICAEW) بأن هذه النسبة يجب ألا تتجاوز 15% من إجمالي الرسوم لتجنب ضعف استقلالية المدقق (Abu Bakar et al., 2005)؛ ففي حالات فضائح المحاسبة على سبيل المثال (WorldCom & Enron)، بدا أن شركة التدقيق متواطئة مع الإدارة في إخفاء الأنشطة الاحتيالية؛ حيث كان العامل الرئيسي وراء هذا التحفظ هو المبلغ الذي حصل عليه مدقق الحسابات كرسوم غير تدقيق من هؤلاء العملاء (Flaming, 2002)، بالإضافة إلى ذلك زادت رسوم خدمات غير التدقيق أيضاً بشكل كبير وهي أكثر ربحية من رسوم خدمات التدقيق، مما يعزز الرابطة الاقتصادية، وأكدت الهيئات التنظيمية في الولايات المتحدة مثل SEC و AICPA و POB أن الرسوم الكبيرة لخدمات غير التدقيق قد تؤثر سلباً على استقلالية المدقق وتضعف أيضاً من عملية اتخاذ قرارات المدقق، عندما تستلزم هذه القرارات قدراً كبيراً من الحكم المهني (Essays, 2013). وسيتم الحديث عن هذا المتغير وخدمات غير التدقيق نظراً لأهميتهما بشكل مفصل في الفصل الثالث.

7.4.2 الهدايا والهبات:

إن تلقي المدقق أو أحد أفراد أسرته الهدايا من العميل يؤثر سلباً على استقلاليته، ويجعله تحت تأثير الإدارة، مما يدفعه إلى تحقيق توجهاتهم في تقريره، مخالفاً بذلك مبدأ الاستقلالية (الرشيدي، 2012). بينما توضح دراسة Philip Law في 2010 في هونغ كونغ إن الحصول على هدية أو ضيافة من العميل ليس له أي تأثير على الاستقلالية المتصورة، ويدحض بذلك نتائج الدراسة المبكرة التي أجراها Pany and Reckers.

8.4.2 تمثيل مكتب التدقيق لأحد مكاتب التدقيق العالمية:

بمعنى أنه كلما كان هناك ارتباط ما بين مكتب التدقيق المحلي مع أحد المكاتب العالمية الكبيرة، كان ذلك سبباً في زيادة الثقة بقدرة ذلك المكتب المهنية، وهذا بدوره يزيد من قدرة المكتب، ويمنحه الثقة بالنفس ويبعده عن المؤثرات السلبية على الاستقلالية (دعنا، 2004)، وهذا ما أكد عليه Islam et al في 2005 بأن اختيار مدقق حسابات من شركات التدقيق الأربعة الكبار يخفف من أي تأثير سلبي على ثقة المستثمرين.

5.2 التهديدات على الاستقلال:

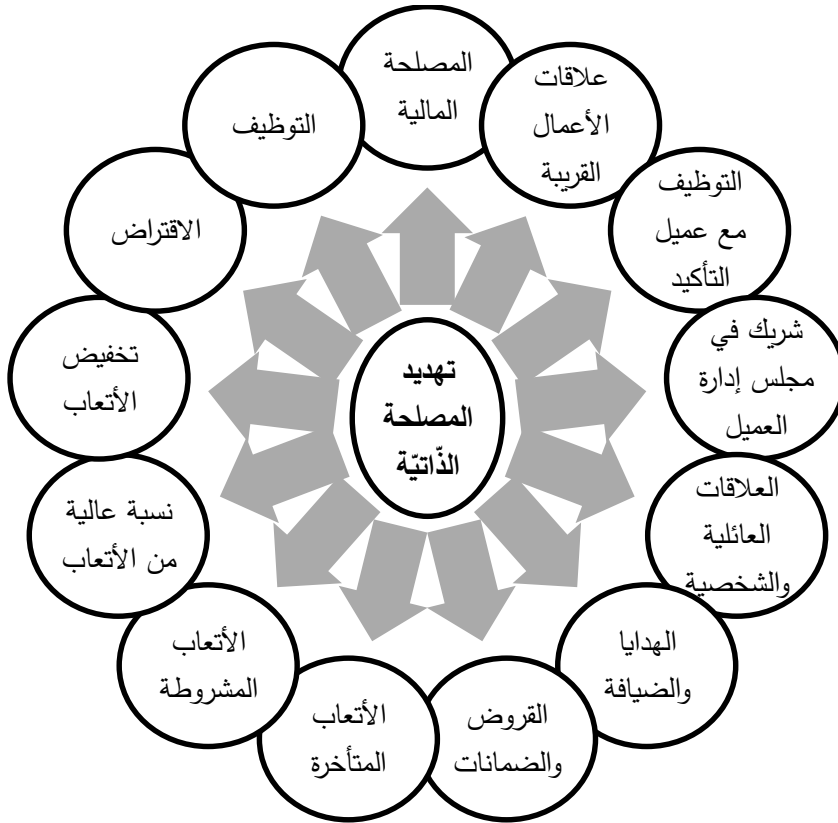
التهديد لاستقلال المدقق هو الخطر الذي يضع قيوداً على المدقق تمنعه من التصرف بشكل كامل مع السلوك المهني (Essays, 2013)، وتحدد الأطر التنظيمية ل IFAC و UK و ICANZ

و Australia و EC خمس فئات أساسية من التهديدات لاستقلال المدقق (Islam et al., 2005; Siegel, 2002; Blann,2012; Östman et al., 2012) وهي:

1.5.2 تهديد المصلحة الذاتية:

الخطر الذي ينشأ عندما يتصرف المدققون وفق مصلحتهم الخاصة، حيث تشمل المصالح الذاتية اهتمامات مدققي الحسابات العاطفية أو المالية أو المصالح الشخصية الأخرى، وبمعنى آخر " خطر أن يتأثر حكم المدقق بموقف "ما هو عليه بالنسبة له"، ويمكن تلخيصه بالشكل (1-2):

الشكل (1-2) أبعاد تهديد المصلحة الذاتية

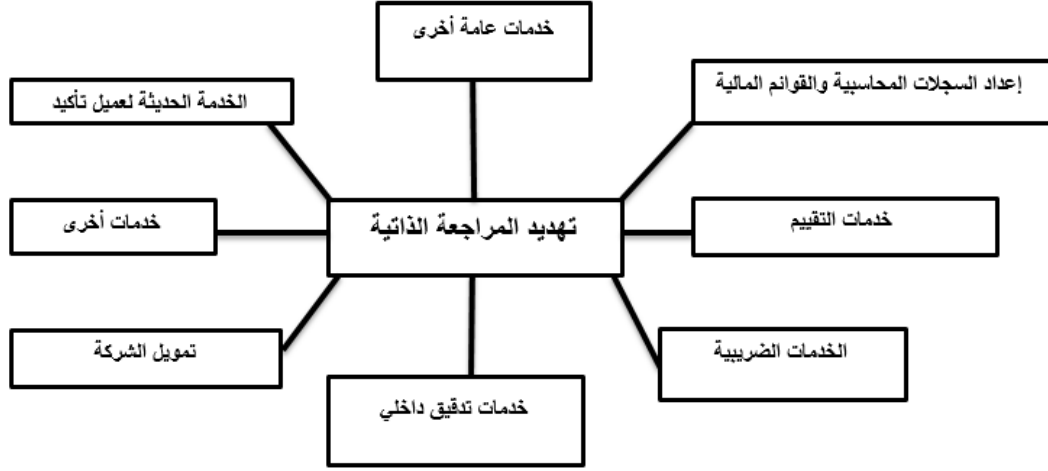


المصدر: من ترجمة الباحثة استناداً إلى منهج F8 لجمعية المحاسبين القانونيين في بريطانيا

2.5.2 تهديد المراجعة الذاتية:

خطر عدم قيام المدقق بتطبيق نفس معيار الرعاية أو التقرير عن المشكلات الموجودة عند مراجعة عمله، فهو ينشأ عندما يراجع المدققون الأحكام والقرارات التي قاموا باتخاذها أو من قبل شخص آخر داخل نفس شركة التدقيق، ويمكن تلخيصه بالشكل (2-2):

الشكل (2-2) أبعاد تهديد المراجعة الذاتية



المصدر: من ترجمة الباحثة استناداً إلى منهج F8 لجمعية المحاسبين القانونيين في بريطانيا

3.5.2 تهديد الدعوى:

بمعنى بسيط هو خطر الناجم عن دعم شركة التدقيق لمصالح عملائها، ولكن يمكن أن تتخذ الدعوى شكلاً أكثر حدة حيث تدعم شركة التدقيق عميلها في حالة تعارض أو خصومة أو تروج له، أي تحول المدققين إلى دعاة (أو معارضة) لموقف موكلهم في أي إجراءات أو مواقف عدائية؛ على سبيل المثال، مدقق الحسابات الذي يعمل كمحامٍ نيابةً عن عميل التدقيق في الدعاوى أو النزاعات مع أطراف ثالثة، أو إذا كان المدققون أو غيرهم في شركة التدقيق يعملون كمروجين للأوراق المالية الخاصة بالعميل.

4.5.2 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 فإن المدقق سيكون متعاطفاً جداً مع مصلحة العميل، ونتيجة لذلك تقبل بسهولة وجهة نظر المدقق بسبب معرفتهم أو الثقة في الجهة الخاضعة للتدقيق.

5.5.2 تهديد الترهيب:

خطر تأثير الضغوط الخارجية أو التأثير الخارجي على قدرة المدقق على إصدار أحكام موضوعية، أو بمعنى آخر الخطر الذي ينشأ عندما يقوم المدقق بعملية التدقيق عن طريق الإكراه من قبل العميل أو عن طريق طرف آخر.

6.2 الضمانات

هي الإجراءات الوقائية التي تهدف إلى تلافي تهديدات الاستقلال، أو تقليلها إلى مستوى مقبول، حيث 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 (Islam et al., 2005)، وتنقسم الضمانات إلى فئتين رئيسيتين:

أ) ضمانات أنشأتها المهنة أو التشريعات أو اللوائح: وتشمل هذه الفئة المتطلبات التعليمية والخبرة للدخول في المهنة، وكذلك المعايير المهنية والتشريعات واللوائح وهي ما تعرف بالقيود الخارجية (Kinney, 1999).

ب) ضمانات في بيئة العمل: تركز على المبادئ الأساسية للأخلاقيات والجودة في إجراءات العمل (SAICA, 2010)، على سبيل المثال مراقبة الجودة والتوثيق وتحديد التهديدات وتوفير إجراءات التشاور والمراجعات الداخلية للشركاء المستقلين وتقسيم المسؤوليات والتدريب وتحسين أداء الموظفين والمعايير الأخلاقية (Beattie et al., 2002).

عندما لا تعتبر الضمانات كافية لتقليل التهديد يجب على المدقق رفض التصرف والأداء والانسحاب من المشاركة في التدقيق (Islam et al., 2005)، وتقدم GAGAS عدة أمثلة عن الضمانات: - التشاور مع طرف ثالث مستقل. - إشراك مؤسسة تدقيق أخرى لأداء (أو إعادة تنفيذ) جزء من التدقيق. - الطلب من موظف آخر لم يكن جزءاً من فريق التدقيق مراجعة العمل المنجز. - وجود عضو مناسب في الإدارة يراجع الموافقة على أي خدمات غير تدقيق يقوم بها المدقق (Blann, 2012).

وبالتالي فإن هذه الإجراءات الوقائية هي الضوابط التي تخفف من آثار التهديدات، وتوفر حوافز أكبر للمدققين لاتخاذ القرارات المستقلة المناسبة.

ملخص الفصل:

لقد تمّ التطّرق في هذا الفصل إلى مقدمة لاستقلال المدقّق ومفهومه وأهميته، ونوعيه الاستقلال في العقل والاستقلال في المظهر، كما تمّ ذكر المعايير المتعلقة به، ومن ثمّ تحديد أبرز وأهم العوامل المؤثّرة عليه، وما يتعرض له من تحديات وتهديدات وضغوطات والضمانات اللّازمة للحد من هذه التهديدات، وقد وجدت الباحثة نتيجة مراجعتها للدراسات السابقة أنّ من أبرز هذه التهديدات وأهمها تقديم المدقّق لخدمات غير التّدقيق لنفس العميل وأتعب هذه الخدمات، وهذا ما سنقوم بشرحه بالتفصيل في الفصل الثالث.

الفصل الثالث: خدمات غير التدقيق

Chapter 3

Non-Audit Services

الفصل الثالث: خدمات غير التدقيق

Chapter 3

Non-Audit Services

تمهيد:

تعد مهام المدقق الخارجي متعددة ومتنوعة، فعلى الرغم من أن وظيفة التدقيق الأساسية للمدقق تتمثل في تدقيق القوائم المالية للمشروعات طبقاً لما تقتضي به معايير التدقيق المتعارف عليها بهدف إبداء الرأي عن مدى عدالتها (شريعة وكويري، 2017)، إلا أن يمكن لشركات التدقيق تقديم خدمات أكثر من مهمة التدقيق لعملائها، وتسمى هذه الأنواع من الخدمات بخدمات غير التدقيق (More et al., 2016)، حيث شهد العقدان الأخيرين من القرن توسعاً واضحاً في الخدمات التي تقدمها شركات التدقيق لتشمل العديد من الخدمات غير التدقيق (NAS)، ويعزى ذلك إلى توسع وتعقيد بيئة الأعمال والعولمة وانتشار الشركات متعددة الجنسيات وتحسينات تكنولوجيا المعلومات (Khasharmeh et al., 2018)؛ تنص Ahadiat في 2011 على أن خدمات غير التدقيق تمثل أنشطة استشارية تقدمها شركات التدقيق لعملائها، وتقدم هذه الخدمات استجابة لطلبات الشركات العميلة وأبرز هذه الخدمات دراسات الجدوى، وتصميم وتقييم المشروعات، وتخطيط الموارد البشرية، ومسك الدفاتر، وإعداد البيان الضريبي، والخدمات المصرفية الاستثمارية، والتدقيق الداخلي، وأخيراً الخدمات الاستشارية الإدارية (Jenkins et al., 2001).

ولكن تتطلب خدمات التدقيق وغير التدقيق مدخلات مشتركة مثل المعرفة بالهيكل التنظيمي للعميل وبيئة التشغيل والعمليات التجارية والصناعة؛ وهذه المعرفة يمكن أن تقلل من وقت بدء التدقيق وتكاليف المعاملات (Knechel et al., 2012)، ويمكن أن تزود NAS شركة التدقيق برؤى إضافية حول أنظمة العميل ومخاطر العمل والمعاملات المادية التي تم إجراؤها خلال العام، ويمكن أن يسهم ذلك في التحديد المبكر لمخاطر التدقيق وحل المشكلات المحاسبية المحتملة (Hogan et al., 2018)، ونظراً لأن طبيعة هذه الخدمات تتميز بتعدد وتنوعها، ويظهر فيها الحكم الشخصي لمدقق الحسابات بشكل واضح الأمر الذي يدفعه إلى لعب دور المؤيد أو المدافع عن عميله، وبالتالي قد يجعل المدقق يضحي بقدر من الموضوعية المطلوبة منه (شريعة وكويري، 2017)، فقد شكلت العولمة في المحاسبة والطبيعة متعددة التخصصات لشركات التدقيق (Brierley et al., 2003)، وتقديمها المشترك للتدقيق و NAS 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 1998 و 2011، مثل (Cendant 1998)، (Xerox 2000)، (Enron 2001)، (Adelphia 2002)، (WorldCom 2002)، (AIG

(2004)، (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 (Mironiuc et al., 2012)، لذلك حدد قانون Sarbanes-Oxley نطاق خدمات غير التدقيق للعملاء، ونص على الإفصاح السنوي عن رسوم التدقيق ورسوم الخدمات غير التدقيق (Chu & Hsu, 2018)، وأيضاً تسببت الأزمة المالية في عام 2008 في ردود أفعال على مستوى الاتحاد الأوروبي وأسفرت عن مزيد من القيود فيما يتعلق بتقديم NAS ووضعت اللائحة الجديدة في 2014 قائمة سوداء تحظر تقديم أنواع محددة من NAS وتضع حداً للرسوم غير التدقيق بنسبة 70٪ من رسوم التدقيق، على أساس متوسط 3 سنوات (Hohenfels et al., 2018).

ونتيجة إلى ما سبق فقد أدى تقديم هذه الخدمات إلى بروز تيارين أحدهما معارض لتقديم هذه الخدمات والآخر مؤيد من حيث أثرها على استقلال مدقق الحسابات، وهذا ما سيتم مناقشته في هذا الفصل بعد التطرق إلى تعريف هذه الخدمات وأنواعها ورسومها ولمحة عن التشريعات المتعلقة بها في بعض الدول.

1.3 مفهوم خدمات غير التدقيق:

يمكن لشركات التدقيق تقديم خدمات أكثر من مهمة التدقيق لعملائها، وتسمى هذه الأنواع من الخدمات بخدمات غير التدقيق (Moré et al., 2016)، فهي جميع الخدمات التي يقدمها مدقق الحسابات والتي لا تعتبر تدقيقاً، وقد تكون هذه الخدمات هي خدمات استشارية إدارية (MAS) 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 المحاسبة، 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 والبرامج، بالإضافة إلى التدقيق الداخلي (ICAEW, 2015)، بينما عرفها جمعة في 1999 بأنها الممارسة المهنية بتقديم المشورة والمعونة لإدارة المنشأة بغاية تحقيق الأهداف وإرشاد المنشأة إلى الأسلوب المؤدي إلى تحقيقها عن طريق رفع مستوى الأداء في مجالات التخطيط والتنظيم والحوافز والاتصال وقياس مستويات الإنجاز واستخدام الموارد البشرية والمادية كما أنها تحتوي على العوامل الفنية التي تتعلق بفاعلية الإدارة وكفاءتها (الزهار، 2013).

يُشار غالباً إلى هذه الخدمات في الصحافة المهنية والأكاديمية باعتبارها خدمات استشارية أو استشارات إدارية MAS، ولكن NAS تشمل أيضاً الخدمات المتعلقة بالامتثال (مثل خدمات الضرائب والمحاسبة) والخدمات المتعلقة بالتأكد (مثل التدقيق الداخلي)، وبالتالي فإن MAS هي خدمات غير

محاسبية أو إدارية، لأنها خارج النطاق التقليدي للتدقيق وتتجاوز خدمات المحاسبة للعميل؛ لذلك الباحث يؤيد رأي **Beattie** في 2002 على أنّ استخدام مصطلح "الاستشارات" لجميع NAS مفضل إلى حدٍ ما.

2.3 رسوم خدمات غير التدقيق وخدمات التدقيق:

أوضح **McNamee et al** في عام 2000 أنه بحلول نهاية القرن العشرين كانت الرسوم NAS تتمثل 51 في المئة من إجمالي إيرادات أكبر شركات التدقيق، وكانت خدماتها الاستشارية تنمو بسرعة ثلاثة أضعاف خدمات التدقيق الأساسية الخاصة بهم، وأفاد **Hay et al** (2006) في دراسة أجريت في نيوزيلندا أن رسوم NAS قد زادت من 39.5 في المئة في عام 1996 إلى 49.8 في المئة في عام 2000، ووفقاً لبحث أجراه أساتذة المحاسبة **Abbott et al** (2007) فإن 96 ٪ من الشركات المدرجة في البورصة اشترت خدمات غير التدقيق من شركة التدقيق الخاصة بهم في عام 2000 وكان NAS ضعف ما يقارب من خدمات التدقيق من هذه الأمثلة: قامت شركة **Delphi Automotive Systems Corporation** بتعويض شركة **Deloitte and Touche** في عام 2000 بمبلغ 6.6 مليون دولار لخدمات التدقيق، ومجموع 50.8 مليون دولار عن NAS ؛ ودفعت شركة **FleetBoston Financial Corporation** لشركة **PwC** مبلغاً قدره 8,6 مليون دولار لخدمات التدقيق، و33 مليون دولار عن NAS؛ في عام 2001 دفعت حوالي 1200 شركة مدرجة في البورصة الأمريكية 1.6 مليار دولار كرسوم تدقيق و4 مليار دولار لخدمات NAS التي قدمها المدقق الخارجي، ودفعت 16 من هذه الشركات أكثر من 90 ٪ من إجمالي الرسوم لمدقق حساباتهم كتعويض عن NAS بشكل مميز، وكانت الشركات الكبرى تدفع أكثر في NAS مقارنة بالشركات الأصغر (**INFOLINE, 2002**)، بمعنى آخر تنمو نسبة NAS مع حجم الشركة ويعزى ذلك جزئياً إلى الطائفة الواسعة من الخدمات التي تقدمها شركات التدقيق الكبرى والتي لم تتمكن شركات التدقيق الأخرى من تقديمها (**Abbott et al., 2007**).

وقد اعتبر الرئيس السابق ل SEC الأمريكية **Arthur Levitt** هذا الاتجاه بمثابة تعارض هائل في المصالح بين واجبات مدققي الحسابات والإيرادات التي يتلقوها من عملاء التدقيق، محذراً المهنة من ممارسة خصم من رسوم التدقيق لجذب التعاقدات الاستشارية المربحة (**McNamee et al., 2000**).

3.3 أنواع خدمات غير التدقيق والتهديدات الناجمة عن تقديمها وفقاً للمعايير الأخلاقية الصادرة عن APB:

يحدد مجلس ممارسات التدقيق APB أنواع خدمات غير التدقيق والتهديدات الناجمة عن تقديمها، بالإضافة إلى النهج العام الذي يجب اعتّماده 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، وسيتمّ عرض أبرز النقاط المتعلقة بكل من الخدمات المحاسبية والخدمات الضريبية والتدقيق الداخلي وتمويل الشركات (APB, 2011):

1.3.3 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.

إنّ توفير هذه الخدمات للكيان الخاضع للتدقيق يخلق تهديدات لموضوعية المدقّق واستقلاله، وبشكل رئيسي المراجعة الذاتية وتهديد الإدارة حيث يرتبط هذا التهديد بطبيعة وحجم الخدمات المحاسبية المقدمة.

لا يسمح مجلس معايير الأخلاقيات الدولية للمحاسبين IESBA 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: الخدمات ذات طبيعة ميكانيكية روتينية • أداء التدقيق وخدمات غير التدقيق من قبل فرق منفصلة • تعتبر الخدمات غير جوهرية للقسم للكيان ذي الصلة (IESBA, 2018).

في حين لا تسمح SEC للشركة بالاحتفاظ بالسجلات المحاسبية أو إعدادها أو إعداد القوائم المالية المرفوعة إلى اللجنة، أو التي تشكل أساس القوائم المالية المقدمة إلى اللجنة عميل تدقيق أو شركة تابعة لها. ولكن توفر SEC استثناءً واحداً فقط لهذه القاعدة، والذي ينطبق أيضاً على بعض الخدمات الأخرى التي تثير مخاوف المراجعة الذاتية؛ على وجه التحديد قد يقوم المدقق بأداء خدمات مسك الدفاتر لشريك عميل التدقيق إذا كان من المعقول أن نستنتج أن نتائج الخدمات لن تخضع لإجراءات التدقيق أثناء تدقيق القوائم المالية للعميل (PCAOB, 2017).

2.3.3 الخدمات الضريبية:

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

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

قد يؤدي تقديم الخدمات الضريبية من قبل شركات التدقيق إلى الكيانات التي خضعت للتدقيق من قبلها إلى ظهور عدد من التهديدات لموضوعية مدقق الحسابات واستقلاله، بما في ذلك تهديد المصلحة الذاتية وتهديد الإدارة وتهديد الدعوى، وحيثما ينطوي العمل على درجة كبيرة من الحكم الذاتي ولها تأثير جوهري على القوائم المالية.

يتطلب 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).

بينما تنص SEC أنه لا ينبغي للشركة أن تحسب التزامات الضريبة الحالية أو المؤجلة لعميل التدقيق في PIE، أو الأصول التي تعتبر جوهرياً في القوائم المالية قيد التدقيق (PCAOB, 2017).

3.3.3 خدمات التدقيق الداخلي:

إن مدى خدمات التدقيق الداخلية واسع جداً وقد لا يكون متطرقاً إلى جميع جوانبه من قبل المنشأة قيد التدقيق، فقد تكون شركة التدقيق مرتبطة بالأعمال التالية:

- تأمين خدمة التدقيق الداخلي للشركة موضع التدقيق بشكل كامل.
- أن تكمل خدمة التدقيق الداخلي للشركة موضع التدقيق في نواح معينة.
- أن تقدّم خدمات التدقيق الداخلي للشركة موضع التدقيق بفترات منتظمة ولكن متباعدة.

تقع كل الارتباطات السابقة ضمن مفهوم خدمات التدقيق الداخلي.

تختلف طبيعة ومدى الأخطار التي تهدد استقلال المدقق الخارجي عند القيام بخدمات التدقيق الداخلي اعتماداً على طبيعة الخدمات المقدمة، وإن التهديدات الرئيسية لموضوعية مدقق الحسابات واستقلاليتها الناشئة عن توفير هذه الخدمات هي تهديد المراجعة الذاتية وتهديد الإدارة، حيث تهديد الإدارة هو " عندما تتولى شركة التدقيق العمل الذي يتضمن إصدار الأحكام واتخاذ القرارات التي تعد من مسؤولية الإدارة".

بموجب IESBA (2018) لا ينبغي على شركة التدقيق أداء خدمات التدقيق الداخلي لعميل تدقيق إذا كانت الخدمة تتعلق بما يلي: 1. جزء كبير من الضوابط الداخلية على التقارير المالية. 2. نظم المحاسبة المالية التي تولد معلومات مهمة للسجلات المحاسبية أو القوائم المالية قيد التدقيق. 3. أو المبالغ أو الإفصاحات والتي تعتبر جوهرية في القوائم المالية قيد التدقيق.

في حين تحظر SEC للشركة إجراء خدمات التدقيق الداخلي المتعلقة بعميل التدقيق أو الأنظمة المالية أو القوائم المالية للمحاسبة التابعة للشركة ما لم يكن ذلك خاضعاً لاستثناء التدقيق ولا تمنع القاعدة مدقق الحسابات من إجراء عمليات تدقيق داخلية تشغيلية لا علاقة لها بضوابط المحاسبة الداخلية أو النظم المالية أو القوائم المالية (PCAOB, 2017).

4.3.3 خدمات تمويل الشركات:

يشمل مصطلح خدمات تمويل الشركات مجالاً واسعاً، مثل تقديم شركة التدقيق للخدمات التالية:

- تحديد المشتريين المحتملين لأجزاء من عمل الشركة موضع التدقيق، وتقديم الخدمات الاستشارية في مجال المبيعات.
- تحديد الأهداف المحتملة للشركة موضع التدقيق.
- تقديم الاستشارة حول كيفية تمويل متطلباتها المالية.
- أن تكون راعياً لتسجيل الشركة في سوق الأوراق المالية.
- أن تكون شركة التدقيق مستشاراً مالياً للشركة فيما يتعلق بالعروض والعرضين في عمليات الحيازة.

تتمثل التهديدات الرئيسية لموضوعية مدقق الحسابات واستقلالته الناشئة عن تقديم هذه الخدمات في تهديدات المراجعة الذاتية والإدارة والدعوى، وقد تنشأ تهديدات المصلحة الذاتية أيضاً، خاصة في المواقف التي يتم فيها الدفع لشركة التدقيق على أساس الرسوم المشروطة.

يحظر IESBA على الشركة أداء خدمات تمويل الشركات عندما تكون الخدمات بشكل فردي أو كلي جوهرية بالنسبة للقوائم المالية للكيان الخاضع للتدقيق، ويسمح بهذه الخدمات إذا كانت ذات طبيعة روتينية (IESBA, 2018).

لا تتناول قواعد SEC خدمات تمويل الشركات على وجه التحديد؛ ولكن كما هي الحال دائماً يتم تطبيق معيار الاستقلال العام لـ SEC (PCAOB, 2017).

4.3 أثر NAS على استقلال المدقق:

يعد توفير التدقيق وNAS وتأثيره على استقلالية المدقق مشكلة مهمة تواجه مهنة التدقيق (Kinney et al., 2004)، وأحد المصادر الرئيسية للجدل حول هذه المهنة هو ما إذا كانت شركات التدقيق قادرة بشكل موضوعي على تقييم القوائم المالية مع تقديم NAS في نفس الوقت لعملائها (Knapp, 1985)، وكذلك يُعد توفير NAS هو المحور الرئيسي للعديد من الدراسات البحثية التي تحقق في استقلالية المدقق والموضوع الرئيسي لهذه الدراسة، وإن تأثير العوامل الاقتصادية والتنظيمية على تصور استقلال المدقق هو مسألة بحث مستفيض، على الرغم من أن مراجعة الدراسات السابقة لم تجد أي اتفاق بين الباحثين بشأن هذه العوامل.

وكانت نتائج هذه الدراسات تشير إلى ثلاث نتائج مختلفة:

- أن تقديم خدمات غير التدقيق له تأثير سلبي على استقلال المدقق.
- أن تقديم خدمات غير التدقيق له تأثير إيجابي على استقلال المدقق.
- أن تقديم خدمات غير التدقيق ليس له تأثير على استقلال المدقق.

1.4.3 التأثير السلبي:

أظهرت العديد من الدراسات التي بحثت العلاقة بين خدمات غير التدقيق واستقلال مدققي الحسابات تأثيراً سلبياً (Quick et al., 2009; Beattie et al., 1999; Krishnan et al., 2005; Law, 2008; More et al., 2016; Hay et al., 2006; Anandarajan et al., 2012; Islam et al., 2005)؛ على سبيل المثال تساءلت Sikka في 2009 عن استقلالية مدققي الحسابات بناءً على حقيقة أن العديد من الشركات المالية تلقت آراء تدقيق غير معدلة قبل الشروع في الإفلاس، وكان المساهم الرئيسي في تهديد الاستقلال هو المستوى العالي من رسوم NAS الذي تلقتة

شركات التدقيق من عملائها، نظراً لوجود هذا التهديد، وضعت هيئة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية القوانين التي فرضت الكشف عن جميع الرسوم المدفوعة لمُدقّي الحسابات من قبل عملائها (Chadbourne et al., 2003) ولكن أشارت التحقيقات الأخرى في رسوم خدمات غير التدقيق (NAF) إلى أن الكشف عن NAF قد يكون له نتائج سلبية، والتي بدورها تتسبب في تقييم غير صحيح من قبل المستثمرين فيما يتعلق باستقلالية المدقق (Dopuch et al., 2003).

ووجد بعض الباحثون أنه تنشأ مشكلة عندما يتم تقديم خدمات التدقيق وغير التدقيق بالتزامن مع بعضها البعض، حيث قد يفقد المدقق التركيز على الخدمة الفعلية (Sori et al., 2006)، وأوصى Swanger & Chewing (2001) بحل لهذه المشكلة، بأن يكون الموظفون الذين يقومون بخدمات التدقيق وغير التدقيق منفصلين، ومع ذلك تعتقد السلطات التنظيمية أنه سيكون من الصعب تتبع الأداء إذا تم تنفيذ هذا الحل؛ وبالتالي يجب منع شركات التدقيق من تقديم أي خدمات إضافية لعملائها (Chadbourne et al., 2003).

وقد ذكر Gwilliam (2010) أنّ المثال الكلاسيكي لفشل التدقيق هو مثال Ernst & Young أثناء إجراء تدقيق لشركة تصنيع الشاحنات في المملكة المتحدة ERF في هذه الحالة، أضعف تقديم الخدمات غير التدقيق جودة التدقيق إلى حد اضطرار الشركة إلى الخضوع لعدد من الدعاوى القضائية وهذا ما أثر سلباً على استقلالية Ernst & Young، وكذلك تدعم الأبحاث الإضافية الفرضية القائلة بأن توفير NAS لعملاء التدقيق يضعف جودة التقارير المالية (Frankel et al., 2002؛ Ferguson et al., 2004؛ Larcker et al., 2004؛ Iyengar et al., 2007).

ولعل أكبر تأثير ضار لخدمات غير التدقيق على استقلال المدقق يرتبط بالعلاقة بين المدقق وإدارة العميل والطريقة التي يؤثر بها على نهج التدقيق (Gwilliam et al., 2014)؛ وقد أشار Mautz & Sharaf (1961) إلى أن شركات التدقيق التي تقدم NAS قد تتخبط في اتخاذ القرارات، مضيفاً أنه بمجرد تقديم المشورة التي تؤدي إلى اتخاذ القرارات التجارية، يبدأ تبادل المصالح بين الاستشاري والشركة في التطور، فعلى الرغم من اعتماد شركات التدقيق الاقتصادي على عملائها، إلا أنّ استقلاليتها تعززت إلى حد كبير من خلال انخفاض مستويات المنافسة لتلبية احتياجات عملائها (Quick et al., 2005)، وقد فحص Quick & Warming-Rasmussen (2015) فيما إذا كان لأنواع المختلفة من NAS تأثير مختلف على استقلالية المدقق، وقد كانت الأنواع المختلفة من التهديدات الناتجة عن تقديم NAS والتي تم فحصها هي المراجعة الذاتية والدعوى والمصالح الذاتية والألفة، وكانت النتائج أن الرسوم العالية من NAS ينطوي على تهديد المصلحة الذاتية بشكل أكثر وضوحاً، وكما أشارت النتائج إلى وجود تهديد للألفة وتهديد المصلحة الذاتية من أجل إدراك الاستقلال، بينما لا يمكن تأكيد تهديد المراجعة الذاتية والدعوى.

2.4.3 التأثير الإيجابي:

تدعم الدراسات التجريبية (Jenkins et al., 2002 ؛ Reckers et al., 1981 ؛ Gul, 1989) فكرة أن NAS تزيد من استقلالية المدقق، بالإضافة إلى ذلك صرح Goldman & Barlev (1974) إلى أن NAS تجعل المدقق أكثر فائدة للعميل وبالتالي يزيد من قوة المدقق النسبية على العميل، ونتيجة لذلك أصبح المدققون أكثر قدرة على مقاومة الضغوط وبالتالي الحفاظ على استقلالهم؛ علاوة على ذلك يقال إن حظر NAS قد يكون له تأثير غير موات على جودة التدقيق من خلال الحد من معارف ومهارات مدققي الحسابات (Lennox, 1999)؛ يدعم هذا الرأي باحثون آخرون على سبيل المثال، يجادل Arruñada في 1999 بأن توفير NAS لتدقيق حسابات العملاء يحسن من كفاءة المدققين وجودة التدقيق لأن التدقيق و NAS يستخدمان نفس مجموعات المعلومات، وأن مدققي الحسابات لديهم بالفعل معرفة جيدة بأعمالهم التجارية، وكذلك لأن المدققين قادرين بعد ذلك على تطوير فهم أفضل لقطاع عملائهم والموقف التنافسي والاستراتيجيات ونموذج العمل والمخاطر التي يواجهونها (Ernst & Young, 2013)، هناك أيضاً دراسات تشير إلى أن الاستشارات الضريبية قد تعزز جودة عمليات التدقيق (Kinney et al., 2004; Law, 2010)، وقد استندت هذه الحجة إلى فكرة أن تقديم NAS يسمح للمدققين بفهم عملائهم بشكل أفضل، مما يؤدي إلى تحسين التدقيق المالي (Simunic, 1984)، جادل De Angelo في 1981 أن شركات التدقيق الكبرى لديها حافز أكبر لتوفير مستوى عالٍ من جودة التدقيق إلى عميل التدقيق الخاص بها، إذ أن عمليات التدقيق المتكررة وتوفير NAS تزيد من جودة التدقيق للاحتفاظ بالعميل وتعزيز سمعة المدقق، وأن الدخل الذي يتم الحصول عليه نتيجة تقديم خدمات غير تدقيق الحسابات يساعد في تعزيز رأس المال الذي يتمتع به مدقق الحسابات، والذي يمثل شهرة الشركة في السوق (Wang & Hay, 2013)، وبالتالي للحفاظ على حسن نيتها فإن شركات التدقيق سوف تمنع نفسها من الاستسلام لعملائها؛ حيث تشير الدلائل من النماذج الاقتصادية إلى أن شركات التدقيق قد تكون على استعداد للتخلي عن زيادات قصيرة الأجل في أرباح السلوك غير المستقل تحسباً لبناء سمعة أفضل على المدى الطويل؛ مما يؤدي إلى عوائد اقتصادية أعلى (Gwilliam et al., 2014)، وقد جادل بعض الباحثين بأن من خلال أداء هذه الخدمات الإضافية، يتعلم المدققين المبتدئين والمتدربين العديد من المهارات التي تساعدهم بعد ذلك على أن يصبحوا محاسبين أكثر كفاءة، مما يؤثر بشكل إيجابي على استقلالية شركة التدقيق وجودة التدقيق (Gwilliam et al., 2014).

واقترح Wallman في 1996 أن تكون فوائد NAS لعميل التدقيق في المصلحة العامة، حيث يتعلم المدقق المزيد عن عميل التدقيق، وعلاوة على ذلك جادل بأن التركيز هو ما إذا كان توفير أنواع معينة من NAS يخلق علاقة تؤدي إلى الاعتماد المادي على ذلك العميل، وبالتالي يمكن للمدققين

توفير NAS لعملاء التدقيق لديهم دون المساس بالاستقلالية مع تعزيز المصلحة العامة من خلال تعزيز فهم مدققي الحسابات لعملائهم وفهم الجمهور لمسألة استقلال المدقق.

3.4.3 ليس له تأثير:

يعتقد بعض الباحثين أنه لا توجد علاقة بين توفير خدمات غير التدقيق واستقلال المدقق (Jenkins et al., 2001؛ Frankel et al., 2002; Zhang et al., 2016; Leino, 2013)، حيث أشارت الأبحاث التي أجراها Davis et al (1993) إلى أن الشركات التي تشتري NAS من مدققي حساباتها تدفع مبالغ أكبر من رسوم التدقيق مقارنة بالشركات التي لا تشتري هذه الخدمات من مدققيها؛ ومع ذلك توصلت نتائجها إلى أن الرسوم الأكبر مرتبطة بشكل إيجابي بكمية أكبر من مجهود التدقيق، مما يعني أن مدققي الحسابات ليس لديهم حوافز لتهديد حيادهم.

وأظهرت أحد التحقيقات أن الخدمات التي لا تتعلق بتدقيق الحسابات لا تضعف الاستقلالية عند مراعاة رسوم التدقيق ومدة التدقيق (Wang et al., 2013)، ولم يجد Salehi (2009) بعد مراجعة أدبية دامت 20 عاماً أدلة كافية حول اهتمام المستثمرين بخدمات غير التدقيق، وقد اكتشف أيضاً كل من Rasmussen & Quick (2009) عدم وجود أدلة تدعم الادعاء بأن خدمات غير التدقيق هي السبب وراء ضعف استقلال المدقق، في حين كشفت دراسة Lin & Tepalagul (2014) أن تقديم NAS لعملاء التدقيق لا يؤثر حقاً على تصورات مستخدمي القوائم المالية حول مصداقية المدقق واستقلاله؛ بل إنه في الواقع يساعد في تعزيز أنظمة الرقابة الداخلية للمنظمة.

بناء على ما سبق نجد أن تأثير تقديم NAS لعميل التدقيق على تصورات استقلال المدقق موضوع دراسات وبحث في العديد من البلدان وعلى مدار الأربعين السنة الماضية، وقد تعزى الباحثة بأن من أهم أسباب اختلاف النتائج بين الدراسات بأن نتائج هذه الدراسات تخضع لتهديدات الصدق الداخلية المحتملة، وغيرها من القيود المتعلقة بأسئلة الاستبانة وخصائص المشاركين؛ أو إلى اختلاف البيئة وأن كل بلد لديه ظروف محددة وخاصة.

5.3 لمحة عامة عن بعض التشريعات العالمية المتعلقة بخدمات غير التدقيق:

في أستراليا يعد قانون برنامج الإصلاح الاقتصادي لعام 2004 (CLERP 9) أحدث إصلاح لقانون الشركات لعام 2001 الذي يحكم قانون الشركات في أستراليا، ويعتمد القانون توصيات الهيئة الملكية فيما يتعلق بتوفير NAS من قبل مدققي الحسابات، وتتمثل المقترحات الرئيسية التي تنطبق فقط على الشركات المدرجة في البورصة؛ في أن على مجلس الإدارة تحديد جميع NAS التي تقدمها شركة التدقيق والرسوم المعمول بها، ويجب على جميع أعضاء مجلس الإدارة (بدلاً من لجنة التدقيق على النحو المقترح أصلاً) تحديد ما إذا كانت NAS المقدمة تهدد استقلالية شركة التدقيق، بما في

ذلك أسباب اقتناعها بأن NAS لا تعرض متطلبات استقلال مدقق الحسابات للخطر (Al-Eissa, 2009).

في المملكة المتحدة أدى الارتفاع الملحوظ في توفير NAS وخاصة لعملاء التدقيق؛ إلى ظهور مخاوف بشأن استقلالية المدقق، ونتيجة لذلك تمّ في عام 1986 تقديم اقتراح الحظر الكامل ل NAS المقدم من مدققي الحسابات (Gwilliam et al., 2014)، ومع ذلك رفضت الحكومة البريطانية هذا الاقتراح وبدلاً من ذلك في عام 1989 وضع قانون الشركات في المملكة المتحدة معياراً يلزم الشركات بالكشف عن مبلغ NAS المدفوع لمدقق حساباتها (Firth, 1997).

وفي عام 2002 تمّ إنشاء مجموعة التنسيق المعنية بتدقيق الحسابات والمحاسبة (CGAA) من قبل حكومة المملكة المتحدة نتيجة لإخفاقات الشركات الكبرى في الولايات المتحدة، ولكن قررت CGAA أن هناك أدلة ضعيفة على استنتاج أن توفير خدمات التدقيق وغير التدقيق يضعف استقلالية مدققي الحسابات؛ لذلك أوصت بحماية أقوى لضمان أن التوفير المزدوج للتدقيق و NAS لا يضر باستقلالية مدققي الحسابات، بالإضافة إلى ذلك نشرت المفوضية الأوروبية توصية لاستقلال مدققي الحسابات في عام 2002 تناولت توفير خدمات غير التدقيق لعملاء التدقيق والإفصاح عن الشركات من رسوم التدقيق وغير التدقيق، وفي نفس العام قام معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز (ICAEW) بتنفيذ سياسات تتماشى مع التوصية (Beattie et al., 2009)، وتتضمن إحدى اللوائح التي وضعتها ICAEW أن إيرادات التدقيق وإيرادات NAS المستمدة من عميل واحد لا يمكن أن تتجاوز 15% من إجمالي الإيرادات (بالنسبة للعملاء المدرجين في القائمة العامة تم تعيين الحد الأقصى على 10%)، ومع ذلك فإن قانون ICAEW لم يحدد سوى عدد قليل من الحظر المباشر، أما اليوم يتم تحديد متطلبات المعلومات من NAF بموجب الإفصاح عن التعويضات الصادر في 2011 (The Companies Regulations, 2011).

في أمريكا كان رد حكومة الولايات المتحدة على قضية إنرون في عام 2001 هو التشريع السريع لاستعادة ثقة الجمهور في مهن المحاسبة والتدقيق؛ قانون Sarbanes-Oxley في 2002 (Griffin et al., 2007)، فقد كان أحد آثار هذا التشريع هو إزالة جوانب التنظيم الذاتي من مهنة المحاسبة، وجعل من غير القانوني لمدقق الحسابات تقديم خدمات محددة من NAS لعملاء التدقيق، ولا يسمح بتزويد NAS إلا بموافقة لجنة التدقيق بالشركة، وتطلب أيضاً تناوب شركاء التدقيق الرئيسيين كل خمس سنوات على الأقل، وقد غير القانون جذرياً الإشراف على مهنة التدقيق من خلال إنشاء مجلس مراقبة حسابات الشركة العامة (PCAOB) لوضع معايير التدقيق للشركات العامة وإنشاء برامج لمراقبة الجودة والتفتيش لمدققي الشركات العامة؛ غير القانون أيضاً بشكل كبير النطاق العام لجودة التدقيق ونوعيتها، وفي سبيل تفعيل هذا القانون وضعت لجنة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية

قواعد مفصلة تتعلق باستقلالية المدقق، وأصبحت هذه القواعد نافذة اعتباراً من 6 أيار 2003، وهي تهدف إلى تعزيز استقلالية المحاسبين وتدقيق القوائم المالية وإعداد تقارير التصديق التي يتم تقديمها فيما بعد إلى SEC (Sealy, 2003).

وفي بنغلاديش عام 1993 نشر معهد المحاسبين القانونيين (ICAB) كتيب بعنوان "دليل الأخلاقيات المهنية". لا يزال هذا هو المستند والدليل المنشور الرسمي الوحيد عن أخلاقيات المهنة، ووفقاً لما هو منصوص عليه في دليل أخلاقيات ICAB، يمكن للمحاسب القانوني أن يقدم خدمات غير التدقيق إما عن طريق تشكيل قسم متخصص داخل الشركة، أو عن طريق تشكيل شركة منفصلة أو شركة محدودة المسؤولية (Islam et al., 2005).

في حين أن بعض الدول مثل الولايات المتحدة تحظر على مدققي الحسابات توفير عدد من NAS لعملاء التدقيق، فإن دولاً أخرى مثل بلجيكا وفرنسا وإيطاليا والمملكة العربية السعودية حظرت جميع NAS باستثناء الخدمات الضريبية؛ بحجة الميل لعلاقة متواطئة وبالتالي ضعف استقلال المدقق (Hudaib, 2003؛ Arruñada, 1999).

ملخص الفصل:

لقد تمّ التطرق في هذا الفصل إلى مقدّمة لخدمات غير التدقيق ومفهومها وماهيتها وأنواعها وكذلك إجراء مقارنة بسيطة بين رسومها ورسوم خدمات التدقيق، وقد تمّ ذكر أنواع التهديدات المرافقة لتقديمها، وتوضيح العلاقة بين استقلالية المدقق وNAS، وكيف توصل الباحثون إلى ثلاثة آراء مختلفة من حيث أنّ لها تأثير سلبي أو إيجابي أو لا تؤثر على استقلال المدقق، وأخيراً تمّ تقديم لمحة عن التشريعات المطبقة في بعض البلدان والمتعلقة بتقديم خدمات غير التدقيق تمهيداً لاستعراض التشريعات التي تناولت مهنة التدقيق والخدمات ذات العلاقة في سورية والدراسة العملية في الفصل التالي.

الفصل الرَّابِع: الدّراسة الميدانيّة

Chapter 4 Field Study

الفصل الرابع

الدراسة الميدانية

Field Study

يتناول هذا الفصل أولاً لمحةً عامّةً عن التشريعات التي تناولت مهنة التدقيق والخدمات ذات العلاقة في سورية، وثانياً وصفاً لمنهج الدراسة المتبع وأفراد المجتمع والعينة، وكذلك الأداة المستخدمة وطريقة إعدادها، وصدقها وثباتها، كما يتضمن وصفاً للإجراءات التي تمّ استخدامها والمعالجات الإحصائية التي تمّ الاعتماد عليها في تحليل الدراسة.

4-1 التشريعات والقوانين التي نظمت مهنة التدقيق في سورية:

سوف يتمّ استعراض ما نصّت عليه القوانين والتشريعات في سورية لتنظيم مهنة التدقيق والخدمات التي يقدمها مدقق الحسابات للحفاظ على استقلاليتها:

قانون التجارة السوري رقم 149 لعام 1949:

لقد تأخر ظهور مهنة تدقيق الحسابات في الجمهورية العربية السورية حتى صدور هذا القانون (كريم وآخرون، 2013)، وقد حدد في مواده من الرقم 235 ولغاية الرقم 241 مواضيع متعلقة بكيفية انتخاب مدقق الحسابات من جدول المحاسبين القانونيين الذي تضعه وزارة الاقتصاد وشروط تعيينه وكيفية القيام بعمله وحقوقه بالحصول على كل المعلومات اللازمة للقيام بوظيفته، والإبلاغ عن أي مخالفة ومسؤوليته عن الأخطاء التي يرتكبها، وسرية المعلومات وأخيراً عزله، وقد نص أيضاً هذا القانون على ضرورة وضع نظام للمحاسبين القانونيين.

وتنفيذاً لقانون التجارة السوري لعام 1949 صدر القرار الجمهوري 1109 لعام 1958 وتمّ تعديله بالقرار 144 لعام 1961 الخاص بتنظيم مهنة المحاسبين القانونيين في سورية، وبصدور هذا القرار الجمهوري بدأت أولى الخطوات نحو تنظيم المهنة بتحديد الجهة التي تمنح إجازة المحاسب القانوني، وشروط الحصول عليها. غير أنّ عمل المحاسبين القانونيين قد اقتصر آنذاك على بعض أعمال التدقيق للجمعيات السكنية والخيرية بالإضافة إلى تنظيم بعض الجداول المحاسبية البسيطة التي لها علاقة بالبيانات الضريبية الواجب تقديمها إلى الدوائر المالية (كريم وآخرون، 2013).

ثم تطورت مهنة تدقيق الحسابات في الجمهورية العربية السورية بعد صدور قانون الاستثمار رقم (10) لعام 1991 وخاصة لما قدمه هذا القانون من مزايا وإعفاءات وتسهيلات للمشاريع الاقتصادية، وفي المادة 28 حدد بأنه ينبغي على صاحب المشروع تقديم ميزانية سنوية وحساب أرباح وخسائر

مصدّقة من قبل مدقق حسابات خلال أربعة أشهر بعد نهاية السنة المالية للمشروع، بإيداء هذا القانون جاء قانون تعديل النسب والشرائح الضريبية رقم 20 لعام 1991 حيث حدد في المادة 11 منه على المكلفين تقديم بيانات أرباحهم السنوية معتمّدة من قبل محاسب قانوني فلا يقبل البيان غير المعتمّد تحت طائلة الإنذار والغرامة، وجاء أيضاً الملاحقة القضائية للمحاسبين القانونيين الذين يثبت أنهم اعتمّدوا البيانات أو قدموا تقارير أو شهادات بشكل يغيّر الحقيقة ولا يتوافق مع قواعد المحاسبة المتعارف عليها بهدف التهرب الضريبي.

القانون رقم 24 لعام 2003 (ضريبة الدخل):

جاء في المادة 17 منه تأكيداً للمادة 11 من القانون رقم 20 لعام 1991 باعتماد المكلفين وفقاً لهذا القانون البيان الضريبي من قبل محاسب قانوني.

المرسوم التشريعي رقم /55/ للعام 2006 وتعديلاته:

لقد حدد في مواده 5 و6 تُحدّث في الجمهورية العربية السورية سوق لتداول الأوراق المالية تسمى (سوق دمشق للأوراق المالية)، تتمتع بالشخصية الاعتبارية والاستقلال المالي والإداري، ولها بهذه الصفة تملك الأموال المنقولة وغير المنقولة والتصرف بها، والقيام بجميع التصرفات القانونية لتحقيق أهدافها، بما في ذلك إبرام العقود، ولها حق التقاضي، ولرئيس مجلس الإدارة أن يوكل محامياً ليمثلها في الإجراءات القضائية، وهي ترتبط بالهيئة وتعمل تحت إشرافها، و تهدف السوق إلى توفير المناخ المناسب لتسهيل استثمار الأموال وتوظيفها وتأمين رؤوس الأموال اللازمة لتوسيع النشاط الاقتصادي من خلال ترسيخ أسس التداول السليم والواضح والعاقل للأوراق المالية

وقد جاء في المادة -57- تعيين الهيئة العامة للشركة العضو، مفتشي حسابات الشركة بناءً على اقتراح مجلس إدارة الشركة، على أن يراعى في ذلك:

أ- أن يكون الاقتراح لمكاتب التفتيش بناءً على توصية لجنة التدقيق، وذلك حصراً من اللائحة المعتمدة من قبل الهيئة.

ب- يعيّن مفتش الحسابات لسنة مالية واحدة ولا يتم تعيين ذات المكتب لأكثر من أربع سنوات مالية متتالية، ولا يجوز إعادة التعيين بعد ذلك إلا بعد مضي سنتين مائيتين.

ج- لا يحق لمفتش الحسابات الذي تعينه الهيئة العامة لمراجعة حسابات الشركة القيام بأعمال إضافية لا تدخل ضمن أعمال المراجعة والتي قد تؤثر على حياده أو استقلاليته.

د- يجب على مفتشي الحسابات، كجزء من إجراءات المراجعة، أن يبلغوا المساهمين بأية أمور ذات أهمية مثل: مدى ملائمة وفاعلية أنظمة الرقابة الداخلية المعمول بها في الشركة، وتقديم تقرير يفيد

مدى مقدرة الشركة على الاستمرار في مزاولة أعمالها ويتم ذلك بشكل مستقل عما أبداه مجلس الإدارة، ومدى التزام الشركة بوضع الأنظمة واللوائح الداخلية بكافة أنواعها ومدى ملاءمتها لوضع الشركة ومدى الالتزام بتطبيقها، وكذلك إبلاغ مجلس إدارة الشركة عن المخالفات المكتشفة.

وحدد في المادة 32 أنه من التزامات الشركات المدرجة للأوراق المالية تقديم تقرير مدققي حساباتها وذلك خلال مدة أقصاها ثلاثة أشهر من تاريخ انتهاء سنتها المالية.

قانون التجارة الجديد رقم 33 عام 2007:

والذي يتضمن جوانب متعددة تشمل الأعمال التجارية والتجار على وجه عام، والأهلية المطلوبة للإتجار، موضحاً أن المؤسسات والشركات العامة العائدة للقطاع العام تعتبر تجارية سواء كان موضوعها تجارياً أم قضى باعتبارها تجارية. ونظم دفاتر التجار وجعلها وسيلة لإثبات حقوق التجار، وكرس القانون سجل التجارة لقيد الشركات المدنية التي ليس لها أي سجل رغم وجوب شهرها قانوناً، وقدم أحكاماً تفصيلية للمتجر.

وقد جاء في المادة 22 فيه السماح للتجار بمسك حساباتهم إلكترونياً، وفي المادة 485/- إذا لم يقدم المفلس ميزانيته فعلى وكلاء التفليسة أن ينظموها بلا إبطاء مستندين إلى دفاتر المفلس وأوراقه والمعلومات التي يحصلون عليها ثم يودعون الميزانية بعد تصديقها من محاسب قانوني ديوان المحكمة.

قانون الاستثمار رقم 8 عام 2007:

جاء في المادة 12/ على المستثمر في أي مشروع حاصل على الموافقة القيام ب مسك حسابات نظامية للمشروع وفق معايير المحاسبة الدولية وتزويد الهيئة بنسخة من الميزانيات الخاصة بالمشروع مصدقة من قبل مكاتب وشركات تدقيق الحسابات المرخصة.

قانون الشركات رقم 3 لعام 2008

حدّد بموجب هذا القانون سريان أحكامه على جميع الشركات التي تمارس الأعمال التجارية في سورية، وحدد آليات إشهار الشركات وبطلانها والشكل القانوني لها إضافة إلى أنواعها، وأحكام حول حل الشركات وتصفياتها والأسس القانونية لها وحقوق الشركاء والمساهمين والنظام الأساسي لكل شركة ونظمها المالية والعقوبات. وقد وسع هذا القانون حرية المساهمين في اختيار الجهة التفتيشية أو مفتش الحسابات وجاء ذلك في مواده (22-27-34-62-71-79-98-99-105-120-137-165-169-176-185-186-187-188-189-190-191-192-193-203-214-215-221) كيفية التزام الشركات المتضمنة في هذا القانون (شركات التضامن - المحدودة المسؤولية - المساهمة) بتعيين مفتش حسابات من جدول المحاسبين القانونيين الذي تضعه الوزارة وتحديد أتعابه، وشروط

تعيينه من حيث لا يجوز أن يُعين مفتشاً للحسابات من يتقاضى أجراً أو تعويضاً من الشركة أو كان موظفاً أو شريكاً لأحد أعضاء مجلس الإدارة أو كان قريباً له حتى الدرجة الرابعة. ويجب على الجهة التي ستقوم بتفتيش حسابات الشركة وقبل انتخابها تقديم تصريح للهيئة العامة تبين فيها أي علاقة عمل تربطها بأي من أعضاء مجلس الإدارة بصورة مباشرة أو غير مباشرة وعدد الأسهم التي تملكها في الشركة.

وحدد مهامه من حيث قيام مدقق حسابات الشركة بمراقبة سير أعمال الشركة وتدقيق حساباتها وفق معايير التدقيق الدولية وعليه بصورة خاصة أن يبحث عما إذا كانت الدفاتر منظمة بصورة أصولية وعما إذا كانت الميزانية وحسابات الشركة قد نظمت بصورة توضح حالة الشركة الحقيقية، وله حق الاطلاع في كل وقت على دفاتر الشركة وحساباتها وأوراقها وصندوقها وله أن يطلب من مجلس الإدارة أن يوافيه بالمعلومات اللازمة للقيام بوظيفته وعلى هذا المجلس أن يضع تحت تصرفه كل ما من شأنه تسهيل مهمته.

وواجباته من حيث يجب على مدقق الحسابات أن يضع تقريراً خطياً يتلوه أمام الهيئة العامة عن الحالة المالية للشركة وميزانيتها والحسابات التي قدمها أعضاء مجلس الإدارة وعن الاقتراحات المختصة بتوزيع أنصبة الأرباح وأن يقترح في هذا التقرير إمّا المصادقة على الميزانية السنوية بصورة مطلقة أو مع التحفظ وإمّا بإعادتها لمجلس الإدارة.

وكذلك حدّد ما يجب أن يتضمنه تقرير مدقق الحسابات، وأهمية تقريره من حيث إذا لم يقدم تقرير مفتشي الحسابات أو لم يقرأ في الهيئة العامة فإن قرار هذه الهيئة بتصديق الحسابات وتوزيع الأرباح باطل.

وحدّد مسؤوليته من حيث أنّ مدقق الحسابات مسؤولٌ تجاه الشركة التي يقوم بتدقيق حساباتها وتجاه مساهمها عن تعويض الضرر الذي سببته الأخطاء التي ارتكبها في تنفيذ عمله أو عدم قيامه بالواجبات التي ترتبها عليه القوانين أو نظام الشركة الأساسي، بالإضافة إلى واجب سرية المعلومات تحت طائلة العزل والتعويض، وأخيراً العقوبات التي سوف يتعرض لها في حال تقديمه لبيانات غير صحيحة وغير مطابقة للواقع.

وقد تمّ إصدار قانون الشركات الجديد في المرسوم التشريعي رقم 29 لعام 2011 ولم يضيف القانون الجديد على هذا القانون أحكام جديدة بالذكر تتعلق بمهنة التدقيق.

القانون رقم 33 لعام 2009 تنظيم مهنة المحاسبة:

ويُعدّ أول قانون صدر حول تنظيم مهنة التدقيق والخدمات التي يقدمها المدقق في سورية، وقضى بتشكيل مجلس المحاسبة والتدقيق برئاسة وزير المالية، وتمحور القانون حول شهادة المحاسب القانوني

ورخصة مزاولة المهنة والمسؤولية المهنية والعقوبات، أما فيما يتعلق بموضوع استقلال المدقق وخدمات غير التدقيق فقد نصت المادة 38 على:

مع مراعاة مبدأ الاستقلالية والحيادية وفق معايير التدقيق الدولية للمحاسب القانوني في حدود اختصاصه في هذا القانون القيام بالأعمال التالية:

- 1- تقديم المشورة والخبرة المهنية والقيام بأعمال التحكيم والتصفية في المجالات المحاسبية والمالية والضريبية بالإضافة إلى فحص وتدقيق حسابات الأفراد.
- 2- دراسة وتحليل أوضاع المشاريع والشركات من النواحي الاقتصادية والإدارية والمالية.
- 3- إعداد الدراسات المالية والاقتصادية والمحاسبية ودراسات الجدوى للمشروعات الاقتصادية.
- 4- إعطاء الاستشارات والقيام بدراسات علمية وإدارية ومالية وإبداء الرأي أمام هيئة عامة أو خاصة تكلفه بذلك.
- 5- تقديم الاستشارات الضريبية.
- 6- القيام بدراسات إحصائية اقتصادية لحساب المؤسسات الاقتصادية والمهنية.
- 7- تنظيم الحسابات وأعمال الجرد ووضع الأنظمة المحاسبية والمالية للجهات التي لا يقوم بتدقيق حساباتها.
- 8- وضع دراسات تقييم الشركات والمؤسسات وتحويلها إلى شكل قانوني آخر أو اندماجها مع بعضها. وحدد في المادة 48:

يحظر على المحاسب القانوني المزاولة تولى الوظائف العامة أو الخاصة دائمة كانت أو مؤقتة 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، والقيام بأعمال الصناعة والتجارة، والقيام بالأعمال التي تتنافى مع مكانة المهنة وشرفها، وعضوية مجالس إدارة الشركات أو المساهمة فيها في حال تكليفه بتدقيق حساباتها، وقبول مهمات تتعارض مع استقلاليته وحياده في الشركات التي يقوم بتدقيقها. وكذلك يحظر عليه تدقيق حسابات شركة إذا كانت تربطه أواصر القربى أو النسب حتى الدرجة الثالثة بأحد أعضاء مجلس إدارتها أو بمديرها العام أو بكبار المساهمين، وإذا كان مديناً أو دائناً لها، وإذا كان موظفاً سابقاً فيها ما لم يمض على تركه العمل أربع سنوات، ومزاولة مهنة تدقيق حسابات أية شركة يكون شريكاً أو مساهماً فيها، وإعداد دراسات الجدوى الاقتصادية لمشاريع الشركات التي يتولى تدقيق حساباتها إذا كانت هذه الدراسات ستستخدم من قبل الغير.

بينما نصت المادة 44 على:

- 1- تقع مسؤولية إعداد البيان الضريبي على عاتق المكلف ويحظر على المحاسب القانوني تدقيق البيانات الضريبية في حال قيامه بالمشاركة في تنظيم دفاتر المكلف أو حساباته.
- 2- يجب أن يتم الاتفاق على تدقيق البيان الضريبي مكتوباً ويحدد بوضوح مسؤوليات كل من المحاسب القانوني والمكلف.

ملخص وتعقيب:

نلاحظ ممّا سبق أنّه قبل القانون رقم 33 لعام 2009 لا توجد بيئة تشريعية تعمل على تنظيم مهنة التدقيق وبالتالي الخدمات الاستشارية ذات العلاقة في سورية، باستثناء إشارة بعض مواد هذه القوانين إلى اضطلاع مدقق الحسابات ببعض المهام والمسؤوليات وبشكل مختصر، مثل القانون رقم 20 لعام 1990 الذي أوصى باعتماد البيان الضريبي من قبل محاسب قانوني؛ وهذا الأمر عليه اختلاف إذا كان اعتماد أو خدمة تأكيد، والمرسوم التشريعي رقم /55/ للعام 2006 ذكر بأنه لا يحق للمدقق القيام بأعمال إضافية تؤثر على حياده واستقلاله ومواده كانت حول تدقيق القوائم المالية ومسؤوليات مدقق الحسابات، ونلاحظ وجود خطأ اصطلاحى وقعت فيه الهيئة وهو مصطلح مكاتب التفتيش حيث هذه المهنة تدقيق وليست تفتيش، وبالنسبة لقانون التجارة الجديد رقم 33 عام 2007 نلاحظ أن خدمة تدقيق ميزانية مفلس أنها نوع من أنواع خدمات التأكيد أكثر من خدمة استشارية، وفي قانون الاستثمار رقم 8 عام 2007 أُلزم أصحاب المشاريع بإعداد الحسابات وفق معايير المحاسبة الدولية، أما بالنسبة لقانون الشركات فقد 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 33 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.

4-2 مجتمع وعينة الدراسة:

يتكوّن مجتمع الدراسة من المحاسبين القانونيين المرخص لهم لمزاولة مهنة التدقيق في سورية والبالغ عددهم 867 والموزعين في المحافظات كما يوضح الجدول (1-4):

الجدول (1-4): توزع أفراد المجتمع في المحافظات

المحافظة	دمشق	حلب	حمص	حماه	اللاذقية	طرطوس	درعا	السويداء	دير الزور	الحسكة	الرقّة	ادلب
العدد	520	132	65	32	40	21	10	17	13	5	3	9

المصدر: من إعداد الباحثة وفقاً للأسماء الصادرة عن جمعية المحاسبين القانونيين في سورية

وتمّ استبعاد كل من محافظة الرقة وإدلب وذلك بسبب الأوضاع الزاهنة، وبالتالي أصبح مجتمع الدراسة مكون من 855 مدقق، وتمّ انتقاء عينة عشوائية بسيطة مكونة من 200 مدقق، وتمّ احتساب عدد مفردات كل محافظة كالتالي: عدد مدققي المحافظة/ مجتمع الدراسة (855) * 200. وذلك بسبب التوزع الغير متوازن في أعداد المدققين بين المحافظات، وكان التوزيع كما يتضح في الجدول (2-4):

الجدول (2-4): توزع أفراد العينة

المحافظة	دمشق	حلب	حمص	حماه	اللاذقية	طرطوس	درعا	السويداء	دير الزور	الحسكة
أفراد العينة	122	31	15	8	9	5	2	4	3	1

المصدر: من إعداد الباحثة

4.3 أداة الدراسة:

تتمثل أداة الدراسة باستبانة تمّ تصميمها استناداً إلى دراسة (Al-Eissa, 2009) والمنهج F8 لجمعية المحاسبين القانونيين في بريطانيا ACCA، حيث تمت صياغة بنودها وعباراتها بأسلوب تسلسلي وسهل وواضح بما يتناسب مع فرضيات البحث، وتمّ استخدام تنسيق الأسئلة المغلقة لأنه يؤدي إلى تحسين معدل الإجابة نتيجة لتقليل الوقت مقارنة بالاستبانة المفتوحة؛ حيث يفصل معظم الباحثين الأسئلة ذات الصيغة المغلقة (Alreck et al., 2004)، وقد تضمن 72 سؤالاً موزعاً إلى ستة محاور:

المحور الأول: كان عبارة عن سلسلة من التصريحات المباشرة وغير المباشرة، المصممة لاستنباط آراء المدققين بشأن تأثير خدمات غير التدقيق على استقلال المدقق والهدف منه معرفة أهمية استقلال المدقق وحمائته، وإمكانية المحافظة على الاستقلال عند التقديم المشترك لخدمات غير التدقيق والتدقيق لنفس العميل، ومزايا مدققي الحسابات الذين يقدمون خدمات غير التدقيق، وأخيراً مساوئ حظر هذه الخدمات على المدقق.

المحور الثاني: تناول مشكلة الترابط الاقتصادي في أن المدقق يمكن أن يكون معرضاً بشكل مفرط مالياً لعميل معين من خلال توفير خدمات غير التدقيق، وقد تم استخدام مقياس نسبة أتعاب خدمات غير التدقيق إلى إجمالي أتعاب التدقيق السنوية لنفس العميل، وكذلك تم فحص تأثير الرسوم المتأخرة باعتبارها حاجزاً بين الاستقلال والارتباط بمصلحة مالية مع العميل.

المحاور من 3 إلى 6: تناولت أثر كل الخدمات المحاسبية والضريبية والتدقيق الداخلي وتمويل الشركات على استقلال المدقق كل منها على حدا والهدف من ذلك معرفة أثر تهديد المراجعة الذاتية الناتج عن تقديم هذه الخدمات إلى جانب التدقيق لنفس العميل.

تم القيام بتوزيع الاستبانة الكترونياً ويدوياً على 200 مدقق حسابات، وقد بلغ عدد المستجيبين 130 أي بنسبة 65%، وتم استبعاد 12 قائمة لعدم صلاحيتها للتحليل الإحصائي بسبب نقص في المعلومات وعدم دقة الإجابة على بعض الأسئلة، وبالتالي بلغت عدد القوائم الصالحة للتحليل 118 استبانة كما هو موضح بالجدول (3-4).

الجدول (3-4): توزع الإجابات

المحافظة	دمشق	حلب	حمص	حماه	اللاذقية	طرطوس	درعا	السويداء	دير الزور	الحسكة
أفراد العينة	122	31	15	8	9	5	2	4	3	1
عدد المستجيبين	86	17	9	5	3	4	1	2	2	1
نسبة الاستجابة	70.49 %	54.83 %	60 %	62.5 %	33.33 %	80 %	50 %	50 %	66.66 %	100 %
عدد القوائم الصالحة للتحليل	79	15	8	4	3	4	1	2	1	1

المصدر: من إعداد الباحثة

وقد تم جمع هذه القوائم وتفرغ بياناتها وتحليلها إحصائياً باستخدام برنامج SPSS 20 وتم قياس جميع استجابات العينة لعبارات الاستبانة باستخدام مقياس ليكرت الخماسي المدرج، بحيث تشير

الدرجة (5) إلى قوة تأثير الخاصية في المبحوث، وتزداد الخاصية ضعفاً بشكل تنازلي باتجاه الدرجة (1) وفق الجدول (4-4):

الجدول (4-4): درجات مقياس ليكرت

الاستجابة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1

المصدر: إعداد الباحثة

4.4 صدق أداة الدراسة وثباتها

في هذا الجانب لدينا:

1.4.4 صدق أداة الدراسة:

كما تمّ الذكر سابقاً أنّ الاستبانة قد تمّ تصميمها استناداً إلى دراسة (Al-Eissa 2009) (الذي صممه بناءً على 20 استبانة تابعة لدراسات سابقة تناولت نفس المشكلة، مع التحسينات حسب الاقتضاء، وتمّ تجريب الاستبانة بنجاح من قبل طلاب الدراسات العليا في مقرر التدقيق المتقدم في جامعة فيكتوريا، وبعد الترجمة إلى اللغة العربية تعرضت كلتا النسختين من الدراسة لتدقيق مكثف من قبل خبراء المحاسبة المطلعين على بيئة الدراسة ومبادئ التدقيق)، وفي هذه الدراسة تمّ اعتماد هذه الاستبانة مع القليل من التعديلات بالاعتماد على المنهج F8 لجمعية المحاسبين القانونيين في بريطانيا ACCA التي لم تؤثر بشكل جوهري مع اعتماد نفس الأسلوب والتسلسل والمضمون، وقد تمّ التحقق من صدق أداة الدراسة بالاستعانة بالدكتور المشرف أولاً، وثانياً بمجموعة منتقاة من مدققي الحسابات للإفادة من مخزونهم المعرفي وخبرتهم التراكمية في مجال اختصاصهم والأخذ بملاحظاتهم؛ بغاية جعل المقياس أكثر دقة وليتمّ التعديل النهائي على الاستبانة ومقاييسها لتخرج بالشكل النهائي.

2.4.4 ثبات أداة الدراسة:

جرى حساب معامل ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha) للتأكد من ثبات أداة الاستبانة في قياس العوامل المراد قياسها والتثبت من صدقها، يشير معامل ألفا كرونباخ إلى مدى قدرة المقياس على إنتاج نتائج متماثلة إلى حد ما إذا تم تكرار القياس، وتتراوح قيمة المعامل بين (0) و (1) وتعتبر القيمة مقبولة إذا كانت أكبر من (0.6)، وكلما اقتربت إلى الواحد دلّت على وجود ثبات عالٍ، وعلى الرغم من أن قواعد القياس في القيمة الواجب الحصول عليها من المعامل غير محددة، إلا أنّ الحصول على

Sekaran,) (Alpha > 0.6) يعتبر في الناحية التطبيقية للعلوم الإدارية والإنسانية بشكل عام مقبولاً (, (2003).

ويبين الجدول (4-5) نتائج حساب معامل ألفا كرونباخ لكل محاور البحث وقيمه الكلية 0.862، وهي أكبر من 0.6، وهذا يدل على ثبات المقاييس المستخدمة في الاستبانة وجودتها، وبالتالي صلاحيتها لقياس ما تعبر عنه وإمكانية الاعتماد على نتائج الاستبانة في عملية التحليل.

الجدول (4-5): نتائج معامل ألفا كرونباخ لمحاور الدراسة

الثبات العام	
عدد العبارات	72
Cronbach's Alpha	0,862

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS

3.4.4 اختبار اتساق مقاييس أداة الدراسة:

وقد تمّ اختبار الاتساق الداخلي باستخدام معامل سبيرمان لاختبار العلاقة بين عبارات كل بعد من أبعاد المتغيرات ومحور بعدها الكلي وذلك باستخدام برنامج SPSS إصدار 20. ويبين الجدول (4-6) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول مع النتيجة الكلية للمحور.

الجدول (4-6) معاملات الارتباط بين درجة كل فقرة والنتيجة الكلية للمحور (خدمات غير التدقيق)

فقرات المحور	معامل الارتباط	قيمة الدلالة (Sig)
1	0.14	0.13
2	0.036	0.696
3	0.296	0.001
4	0.275	0.003
5	0.197	0.032

0.389	0.80	6
0.007	0.247	7
0.272	0.102	8
0.008	0.241	9
0.000	0.406	10
0.000	0.395	11
0.017	0.219	12
0.007	0.245	13
0.000	0.377	14
0.001	0.301	15
0.000	0.406	16

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS

من نتائج الجدول (4-6) نجد أنّ معظم معاملات ارتباط سبيرمان بين فقرات محور خدمات غير التدقيق والدرجة الكلية للمحور ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05؛ مع ملاحظة أن معامل الارتباط في العمود الثاني ضعيف لبعض الفقرات ويمكن عزو ذلك إلى أنّ خدمات غير التدقيق كثيرة وواسعة، وهذا ربما أدى إلى تباين الإجابات واختلافها بشكل كبير؛ في حين أنه عند تحديد هذه الخدمات بشكل أكبر وعلاقتها بالاستقلال كما هو في المحاور الأخرى أصبح هذا العامل يتسم بالثبات والاتساق، وأيضاً يمكننا عزو ذلك إلى ضعف الثقافة عند بعض المدققين تمّ التماسه عند تقديم الاستبيان يدوياً، بالإضافة إلى أنه تمّ الالتماس سابقاً باستعراض التشريعات وجود ضعف بالمهنة وخاصة بالقانون رقم 33، وكذلك نقص النشرات التفسيرية والتوضيحية من الجهة المنظمة للمهنة.

ويبين الجدول (4-7) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني مع النتيجة الكلية للمحور.

الجدول (4-7) معاملات الارتباط بين درجة كل فقرة والنتيجة الكلية للمحور (رسوم خدمات غير التدقيق)

فقرات المحور	معامل الارتباط	قيمة الدلالة (Sig)
17	0.586	0.000
18	0.754	0.000
19	0.855	0.000
20	0.772	0.000
21	0.574	0.000
22	0.684	0.000
23	0.572	0.000
24	0.376	0.000
25	0.436	0.000
26	0.410	0.000
27	0.309	0.001

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS

من نتائج الجدول (4-7) نجد أن جميع معاملات ارتباط سبيرمان بين فقرات محور رسوم خدمات غير التدقيق والدرجة الكلية للمحور ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 وعليه فإن جميع فقرات محور رسوم خدمات غير التدقيق متسقة داخلياً مع المحور الذي تنتمي إليه مما يثبت صدق الاتساق الداخلي لفقرات هذا المحور.

ويبين الجدول (4-8) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث مع النتيجة الكلية للمحور.

الجدول (4-8) معاملات الارتباط بين درجة كل فقرة والنتيجة الكلية للمحور (الخدمات المحاسبية)

فقرات المحور	معامل الارتباط	قيمة الدلالة (Sig)
28	0.495	0.000
29	0.642	0.000
30	0.660	0.000
31	0.711	0.000
32	0.680	0.000
33	0.640	0.000
34	0.624	0.000
35	0.609	0.000
36	0.631	0.000
37	0.752	0.000
38	0.708	0.000

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS

من نتائج الجدول (4-8) نجد أن جميع معاملات ارتباط سبيرمان بين فقرات محور الخدمات المحاسبية والدرجة الكلية للمحور ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 وعليه فإن جميع فقرات محور الخدمات المحاسبية متسقة داخلياً مع المحور الذي تنتمي إليه مما يثبت صدق الاتساق الداخلي لفقرات هذا المحور.

ويبين الجدول (4-9) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الرابع مع النتيجة الكلية للمحور.

الجدول (4-9) معاملات الارتباط بين درجة كل فقرة والنتيجة الكلية للمحور (الخدمات الضريبية)

فقرات المحور	معامل الارتباط	قيمة الدلالة (Sig)
39	0.423	0.000
40	0.529	0.000
41	0.551	0.000
42	0.505	0.000
43	0.709	0.000
44	0.589	0.000
45	0.636	0.000
46	0.631	0.000
47	0.791	0.000
48	0.794	0.000

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS

من نتائج الجدول (4-9) نجد أن جميع معاملات ارتباط سبيرمان بين فقرات محور الخدمات الضريبية والدرجة الكلية للمحور ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 وعليه فإن جميع فقرات محور الخدمات الضريبية متسقة داخلياً مع المحور الذي تنتمي إليه مما يثبت صدق الاتساق الداخلي لفقرات هذا المحور.

ويبين الجدول (4-10) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الخامس مع النتيجة الكلية للمحور.

الجدول (4-10) معاملات الارتباط بين درجة كل فقرة والنتيجة الكلية للمحور (خدمات التدقيق الداخلي)

فقرات المحور	معامل الارتباط	قيمة الدلالة (Sig)
49	0.085	0.360
50	0.437	0.000
51	0.322	0.000
52	0.161	0.082
53	0.681	0.000
54	0.625	0.000
55	0.727	0.000
56	0.715	0.000
57	0.831	0.000
58	0.730	0.000
59	0.660	0.000
60	0.436	0.000
61	0.468	0.000
62	0.434	0.000
63	0.786	0.000
64	0.753	0.000

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS

من نتائج الجدول (4-10) نجد أن معظم معاملات ارتباط سبيرمان بين فقرات محور خدمات التدقيق الداخلي والدرجة الكلية للمحور ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 وعليه فإن جميع فقرات محور خدمات التدقيق الداخلي متسقة داخلياً مع المحور الذي تنتمي إليه مما يثبت صدق الاتساق الداخلي لفقرات هذا المحور.

ويبين الجدول (4-11) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور السادس مع النتيجة الكلية للمحور.

جدول رقم (4-11) معاملات الارتباط بين درجة كل فقرة والنتيجة الكلية للمحور (خدمات تمويل الشركات)

فقرات المحور	معامل الارتباط	قيمة الدلالة (Sig)
65	0.733	0.000
66	0.737	0.000
67	0.727	0.000
68	0.388	0.000
69	0.456	0.000
70	0.480	0.000
71	0.861	0.000
72	0.783	0.000

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS

من نتائج الجدول (4-11) نجد أن جميع معاملات ارتباط سبيرمان بين فقرات محور خدمات تمويل الشركات والدرجة الكلية للمحور ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 وعليه فإن جميع فقرات محور خدمات تمويل الشركات متسقة داخلياً مع المحور الذي تنتمي إليه مما يثبت صدق الاتساق الداخلي لفقرات هذا المحور.

بناءً على ما سبق ومن خلال نتائج الثبات والاتساق الداخلي في الجداول السابقة يتضح لنا ثبات أداة الدراسة (الاستبانة) بدرجة مرتفعة وصدق اتساقها الداخلي.

5.4 أدوات تحليل البيانات

بهدف الوصول إلى المؤشرات التي تدعم أهداف الدراسة من خلال اختبار فرضياتها وبناء النموذج الخاص بها، فقد قامت الباحثة باستخدام مجموعة من الأساليب والأدوات التحليلية الإحصائية الموضحة أدناه من خلال البرنامج الإحصائي (SPSS Version 20).

ومن بين الأساليب الإحصائية المستخدمة في هذه الدراسة ما يلي:

- معامل ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha): للكشف عن ثبات أداة البحث – الاستبانة.
- تحليل معامل الارتباط سبيرمان: للكشف عن الاتساق الداخلي لعبارة أبعاد متغيرات البحث، إضافة لتحديد العلاقة بين هذه الأبعاد.
- التوزيعات التكرارية والنسب المئوية.
- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية.
- تحليل One-Sample Test للعينة الواحدة: لمعرفة درجة الموافقة لأبعاد البحث عند قيمة ثابتة.

1.5.4 التحليل الوصفي المتعلق بتقييم أفراد العينة لأبعاد ومتغيرات البحث:

ولقد تمّ حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل بعد على حدة بحيث يشمل جميع المتغيرات فيه وتمّ ترتيب الفقرة ضمن المجموعة الواحدة والأهمية النسبية لها وتحديد الاتجاه العام وفق الجدول (4-12):

الجدول (4-12) مجالات تصنيف قيم الاتجاه العام لكل بعد

الاتجاه العام	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
الدرجة	≥ 4.21	4.20-3.41	3.40-2.61	2.60-1.81	1.8-1

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على دراسة (الزهار، 2013)

1. المجموعة الأولى:

الجدول (4-13) بيانات الإحصاء الوصفي لعبارات المجموعة الأولى (الفرضية الأولى)

Descriptive Statistics

الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط	لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	العبارات
			تكرار	تكرار	تكرار	تكرار	تكرار	
			%	%	%	%	%	
أوافق بشدة	0.937	4.23	3	7	2	54	52	يجب أن يكون مدققو الحسابات مستقلين تماماً عن عملاء التدقيق عند قيامهم بتدقيق حساباتهم
			2.5	5.9	1.7	45.8	44.1	
محايد	1.191	3.19	8	36	14	46	14	يفترض السماح قانونياً لمدققي الحسابات بتقديم خدمات أخرى غير التدقيق لعملاء التدقيق
			6.8	30.5	11.9	39	11.9	
لا أوافق	0.967	2.47	8	73	15	17	5	بإمكان مدققي الحسابات المحافظة على استقلاليتهم عند تقديم خدمات التدقيق السنوية بالإضافة للخدمات الأخرى الاستشارية لنفس العميل
			6.8	61.9	12.7	14.4	4.2	
لا أوافق	1.105	2.57	12	65	10	24	7	من المفترض على مدققي الحسابات ألا يقدموا خدمات استشارية لنفس عميل التدقيق
			10.2	55.1	8.5	20.3	5.9	
أوافق	1.105	3.42	6	26	11	62	13	يفترض السماح لمدققي الحسابات بتقديم خدمات استشارية لعملاء التدقيق بشرط أن يكون فريق العمل الذي يقدم هذه الخدمات مختلف عن فريق العمل الذي يقدم خدمات التدقيق السنوية
			5.1	22	9.3	52.5	11	
أوافق	0.967	3.53	3	23	9	75	8	السماح لمدققي الحسابات بتقديم خدمات استشارية لعملاء التدقيق يساعدهم: (a) لفهم عملائهم بشكل أفضل
			2.5	19.5	7.6	63.6	6.8	
محايد	1.065	3.30	5	31	14	60	8	(b) لتقديم خدمات تدقيق أفضل
			4.2	26.3	11.9	50.8	6.8	
أوافق	0.974	3.64	2	21	9	71	15	(c) لتقديم توصيات أفضل لعملائهم لتطوير مستوى العمل بداخل الشركة
			1.7	17.8	7.6	60.2	12.7	
لا أوافق	1.135	2.58	7	75	10	12	14	(d) سوف يؤثر سلباً على استقلالية

			5.9	63.6	8.5	10.2	11.9	مدقق الحسابات
لا أوافق	0.813	2.53	2	73	23	19	1	e) سوف يخفض أتعاب التدقيق السنوية
			1.7	61.9	19.5	16.1	0.8	
محايد	1.041	2.65	5	70	10	27	6	عملاء التدقيق الذين يطلبون خدمات استشارية من مدققهم القانونيين يكونون أكثر تحكماً في سير عملية التدقيق من المدققين أنفسهم
			4.2	59.3	8.5	22.9	5.1	
محايد	1.035	2.76	7	59	7	45	0	a) منع مدققي الحسابات من تقديم خدمات استشارية لعملاء التدقيق سوف: يقلل من معرفة وفهم المدقق لطبيعة عمل عميل التدقيق
			5.9	50	5.9	38.1	0	
لا أوافق	1.035	2.47	14	68	2	34	0	b) يقلل من جودة التدقيق
			11.9	57.6	1.7	28.8	0	
لا أوافق	0.948	2.36	13	74	9	20	2	c) يؤثر على مهنة التدقيق سلباً
			11	62.7	7.6	16.9	1.7	
محايد	1.101	2.79	7	56	19	27	9	d) يزيد من استقلالية المدقق
			5.9	47.5	16.1	22.9	7.6	
محايد	0.955	2.70	5	59	22	30	2	e) يزيد من أتعاب التدقيق
			4.2	50	18.6	25.4	1.7	
محايد	0.259	2.95	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام للبعد الأول					

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS

يوضح الجدول (4-13) تلخيص عبارات المجموعة الأولى (الفرضية الأولى) بأهمية وحيادية بمتوسط إجمالي (2.95) وانحراف معياري (0.259) وبنتيجة محايد.

يتضح من خلال الجدول (4-13):

1- أن معظم أفراد العينة يؤيدون أنه يجب أن يكونوا مستقلين تماماً عن عملائهم عند قيامهم بتدقيق حساباتهم حيث بلغت نسبة أوافق وأوفق بشدة 89.9% باتجاه عام أوافق بشدة وهذا ما يؤيد ما تم ذكره سابقاً بالإطار النظري لأهمية الاستقلال.

2- 50.9% كانت نسبة الموافقين والموافقين بشدة للسماح قانونياً للمدققين بتقديم الخدمات الأخرى لعميل التدقيق، بينما 37.3% كانت نسبة غير الموافقين وغير الموافقين بشدة وباتجاه عام محايد.

3-غالبية أفراد العينة كانت تميل آراؤهم إلى لا أوافق ولا أوافق بشدة بنسبة 68.7% فإن المدققين يمكنهم المحافظة على استقلالهم عند تقديم خدمات غير التدقيق لعميل التدقيق وبتجاه عام لا أوافق، في حين أن ما نسبته 65.3% يرفضون عدم تقديم خدمات غير التدقيق لنفس العميل وبتجاه عام لا أوافق.

4-63.5% يؤيدون الفصل بين من يقدم خدمات غير التدقيق والذي يقدم التدقيق وبتجاه عام أوافق.

5-مزيا تقديم خدمات غير التدقيق لعميل التدقيق:

- 70.4% يؤيدون بأن تقديم هذه الخدمات تساعدهم لفهم العميل بشكل أفضل.
 - 57.6% يؤيدون بأنها تساعد على تقديم خدمات تدقيق أفضل.
 - 72.9% يؤيدون بأنها تساعد على تقديم توصيات أفضل لعملائهم لتطوير مستوى العمل داخل الشركة.
 - 69.5% لا يؤيدون بأن تقديمها لعملاء التدقيق تؤثر سلباً على استقلالية المدقق.
 - 63.6% لا يؤيدون بأن تقديمها لعملاء التدقيق سوف يخفض من أتعاب التدقيق.
- 6-63.5% من أفراد العينة معارضين لفكرة تحكم عميل التدقيق بالمدققين الذين يقدمون خدمات غير التدقيق لهم وبتجاه عام محايد.

7-مساوى حظر تقديم خدمات غير التدقيق للعميل:

- 55.9% لا يؤيدون أن عدم تقديم هذه الخدمات لعميل التدقيق تقلل من معرفة وفهم المدقق لطبيعة العمل.
- 69.5% لا يؤيدون أن عدم تقديمها سوف يقلل من جودة التدقيق.
- 73.7% لا يؤيدون أن عدم تقديمها سوف يؤثر على مهنة التدقيق سلباً.
- 53.4% لا يؤيدون أن عدم تقديمها يزيد من استقلالية المدقق وبتجاه عام محايد.
- 54.2% لا يؤيدون أن عدم تقديمها يزيد من أتعاب التدقيق وبتجاه عام محايد.

2. المجموعة الثانية:

الجدول (4-14) بيانات الإحصاء الوصفي لعبارات المجموعة الثانية (الفرضية الثانية)

Descriptive Statistics

الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط	لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	العبارات
			تكرار	تكرار	تكرار	تكرار	تكرار	
			%	%	%	%	%	
محايد	0.864	3.31	0	23	43	44	8	من المفترض السماح لمُدققي الحسابات بتقديم خدمات استشارية لعميل التدقيق إذا كان: (a) إجمالي أتعاب الخدمات الاستشارية المقدمة لعميل التدقيق أكبر من أو تساوي 100% من إجمالي أتعاب التدقيق السنوية لنفس العميل.
			0	19.5	36.4	37.3	6.8	
محايد	0.823	3.27	0	20	54	36	8	(b) إجمالي أتعاب الخدمات الاستشارية المقدمة لعميل التدقيق أكبر من أو تساوي 50% من إجمالي أتعاب التدقيق السنوية لنفس العميل.
			0	16.9	45.8	30.5	6.8	
أوافق	0.737	3.51	0	9	48	53	8	(c) إجمالي أتعاب الخدمات الاستشارية المقدمة لعميل التدقيق أكبر من أو تساوي 25% من إجمالي أتعاب التدقيق السنوية لنفس العميل.
			0	7.6	40.7	44.9	6.8	
أوافق	0.823	3.55	2	6	48	49	13	(d) إجمالي أتعاب الخدمات الاستشارية المقدمة لعميل التدقيق أكبر من أو تساوي 10% من إجمالي أتعاب التدقيق السنوية لنفس العميل.
			1.7	5.1	40.7	41.5	11	
أوافق	0.948	3.45	2	15	46	38	17	(e) إجمالي أتعاب الخدمات الاستشارية المقدمة لعميل التدقيق أكبر من أو تساوي 0% من إجمالي أتعاب التدقيق السنوية لنفس العميل.
			1.7	12.7	39	32.2	14.4	
محايد	0.874	3.31	1	20	47	41	9	(f) إجمالي أتعاب الخدمات الاستشارية من أحد العملاء أكبر من أو تساوي
			8	16.9	39.8	34.7	7.6	

								25% من إجمالي إيرادات مكتب التدقيق في نفس السنة.
محاييد	0.818	3.40	0	17	45	48	8	g) إجمالي أتعاب الخدمات الاستشارية من أحد العملاء أكبر من أو تساوي
			0	14.4	38.1	40.7	6.8	10% من إجمالي إيرادات مكتب التدقيق في نفس السنة.
محاييد	0.916	2.61	4	69	14	31	0	التأخير في دفع مستحقات المدقق
			3.4	58.5	11.9	26.3	0	المادية الغير جوهرية مقابل تقديم خدمات استشارية لأحد عملاء التدقيق يقلل من استقلاليته.
محاييد	0.943	2.67	4	66	13	35	0	التأخير في دفع مستحقات المدقق
			3.4	55.9	11	29.7	0	المادية الجوهرية مقابل تقديم خدمات استشارية لأحد عملاء التدقيق يقلل من استقلاليته.
محاييد	0.976	2.69	4	66	13	33	2	التأخير في دفع مستحقات المدقق
			3.4	55.9	11	28	1.7	الخاصة بأتعاب التدقيق السنوية من أحد عملاء التدقيق (تقدم الأتعاب) لا تقلل من استقلالية المدقق عند تقديمه لخدمات التدقيق لنفس العميل في المستقبل.
أوافق	0.744	3.77	0	12	13	83	10	في حال السماح لمدققي الحسابات بتقديم خدمات استشارية لعملاء التدقيق، يفرض على عملاء التدقيق أن تفصح عن المبالغ التي دفعتها مقابل أتعاب الخدمات الاستشارية المقدمة لها من مدقق الحسابات القانوني.
			0	10.2	11	70.3	8.5	
محاييد	0.497	3.23	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام للبعد الثاني					

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS

يوضح الجدول (4-14) تلخيص عبارات المجموعة الثانية (الفرضية الثانية) بأهمية وحيادية بمتوسط إجمالي (3.23) وانحراف معياري (0.497) وبنتيجة محايد. يتضح من خلال الجدول (4-14):

1- معظم أفراد العينة كانت آراؤهم حياديةً بالنسبة للسماح للمدققين بتقديم خدمات غير التدقيق إذا كانت أتعاب خدمات غير التدقيق كنسبة من إجمالي أتعاب التدقيق السنوية لنفس العميل 100% و50%، أما بالنسبة لكل من 25% و10% و0% فكانت آراؤهم باتجاه عام موافق.

2- وكذلك كانت معظم أفراد العينة آراؤهم حيادية بالنسبة للسماح للمدققين بتقديم خدمات غير التدقيق إذا كانت أتعاب خدمات غير التدقيق من أحد العملاء أكبر من أو تساوي 25% أو 10% من إجمالي إيرادات المكتب في نفس السنة، وبالنسبة أيضاً إلى التأخير في دفع مستحقات المدقق المادية الجوهرية وغير الجوهرية مقابل خدمات غير التدقيق والتأثير على الاستقلال سلباً.

ويمكننا عزو معظم الآراء الحيادية بالنسبة للأتعاب إلى عدم تطبيق سياسة أتعاب واضحة من قبل الجهة المنظمة للمهنة، والقصور في الدور الرقابي على هذه الأتعاب، مما يضعف من عملية الالتزام وهي نقطة ضعف كبيرة.

3- 78.8% تراوحت آراؤهم بين أوافق وأوفق بشدة بالنسبة إلى ضرورة الفرض على عملاء التدقيق الإفصاح عن المبالغ التي تدفعها للمدقق لقاء الخدمات غير التدقيق.

3. المجموعة الثالثة:

الجدول (4-15) بيانات الإحصاء الوصفي لعبارات المجموعة الثالثة (الفرضية الثالثة)

Descriptive Statistics

الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط	لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	العبارات
			تكرار	تكرار	تكرار	تكرار	تكرار	
			%	%	%	%	%	
لا أوافق	1.164	2.59	19	54	3	40	2	من المفترض السماح لمدققي الحسابات بتقديم خدمات محاسبية خاصة بإعداد القوائم المالية لعميل التدقيق
			16.1	45.8	2.5	33.9	1.7	
أوافق	1.090	3.64	1	29	5	59	24	بالإضافة لتقديم خدمات التدقيق السنوية لعميل التدقيق، المدقق بإمكانه المحافظة

			0.8	24.6	4.2	50	20.3	على استقلاليته عند تقديمه خدمات محاسبية واستشارية مثل: (a) خدمات مسك الدفاتر "اليومية والأستاذ العام" لعميل التدقيق.
أوافق	1.084	3.49	1	34	6	60	17	(b) القيام بعمل قيود التسوية لحسابات عميل التدقيق.
			0.8	28.8	5.1	50.8	14.4	
أوافق	0.996	3.61	1	26	6	70	15	(c) إعداد وتجهيز الحسابات الختامية لعميل التدقيق.
			0.8	22	5.1	59.3	12.7	
أوافق	0.982	3.58	0	26	14	62	16	(d) إعداد جداول رواتب إداريي عميل التدقيق.
			0	22	11.9	52.5	13.6	
أوافق	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: (a) أتعاب الخدمات المتعلقة بالمحاسبة وإعداد القوائم المالية مقدمة لعميل التدقيق أكبر من أو تساوي 50% من أتعاب التدقيق لنفس العميل.
			5.1	44.1	19.5	26.3	5.1	
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 25% 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 10% من أتعاب التدقيق لنفس العميل.
			5.1	48.3	21.2	20.3	5.1	
أوافق	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	

أوافق	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 الثالث					

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

يوضح الجدول (4-15) عبارات المجموعة الثالثة (الفرضية الثالثة) بأهمية وحيادية بمتوسط إجمالي (3.31) وانحراف معياري (0.595) وبنتيجة محايد.

يتبين من الجدول رقم (4-15):

1- أن غالبية أفراد العينة لا يؤيدون تقديم الخدمات المحاسبية إلى جانب التدقيق للعميل نفسه حيث بلغت نسبة لا أوافق ولا أوافق بشدة 61.9%، و76.3% يؤيدون منع مدققي الحسابات من تقديم أي نوع من الخدمات المحاسبية لعميل التدقيق.

2- أن معظم أفراد العينة يرون بأن المدقق بإمكانه المحافظة على استقلاله عند تقديمه لخدمات مثل مسك الدفاتر وعمل قيود التسوية للحسابات وإعداد وتجهيز الحسابات الختامية لعميل التدقيق حيث بلغت نسبة أوافق وأوافق بشدة بين 65% و73%

3- غالبية أفراد العينة كانت آراؤهم حيادية بالنسبة لأثر أتعاب الخدمات المحاسبية كنسبة من إجمالي أتعاب التدقيق على إضعاف استقلال المدقق وقد وضعنا سابقاً الأسباب المتعلقة بالأتعاب.

4- 72% من أفراد العينة تراوحت آراؤهم بين أوافق وأوافق بشدة بأن تقديم الخدمات المحاسبية لعميل التدقيق تضعف من استقلال المدقق.

4.المجموعة الرابعة:

الجدول (4-16) بيانات الإحصاء الوصفي لعبارات المجموعة الرابعة (الفرضية الرابعة)

Descriptive Statistics

الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق جداً	العبارات
			تكرار	تكرار	تكرار	تكرار	تكرار	
			%	%	%	%	%	
أوافق	1.002	3.49	2	26	14	64	12	تقديم الخدمات الضريبية لعميل التدقيق يجعل من مدقق الحسابات يبدو وكأنه محام ومدافع عن حقوق الشركة.
			1.7	22	11.9	54.2	10.2	
لا أوافق	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 50% أو أكثر من أتعاب التدقيق ككل
			5.9	50	25.4	15.3	3.4	
لا أوافق	0.907	2.60	5	62	30	17	4	(b) أتعاب الخدمات الضريبية فقط والمقدمة لعميل التدقيق تمثل 25% أو أكثر من أتعاب التدقيق ككل
			4.2	52.5	25.4	14.4	3.4	
لا أوافق	0.910	2.58	5	65	27	17	4	(c) أتعاب الخدمات الضريبية فقط والمقدمة لعميل التدقيق تمثل 10% أو أكثر من أتعاب التدقيق ككل
			4.2	55.1	22.9	14.4	3.4	
لا أوافق	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	
لا أوافق	1.009	2.56	3	79	12	15	9	(c) التخطيط الضريبي والخدمات

			2.5	66.9	10.2	12.7	7.6	الاستشارية الضريبية الأخرى.
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	
لا أوافق	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	
لا أوافق	1.150	2.58	16	57	14	23	8	يجب منع مدققي 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 الرابع					

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

يوضح الجدول (4-16) تلخيص عبارات المجموعة الرابعة (الفرضية الرابعة) بأهمية وحيادية بمتوسط إجمالي (2.71) وانحراف معياري (0.689) وبنتيجة محايد.

يتضح من خلال الجدول رقم (4-16):

1- 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 وأوفق بشدة 64.4% ولكن 61.9% ضد منع مدققي الحسابات من تقديم الخدمات الضريبية لعملاء التدقيق.

2- غالبية أفراد العينة كانت آراؤهم تميل إلى لا أوافق ولا أوافق بشدة بنسب تراوحت بين 55.9% إلى 59.3% بالنسبة لأثر أتعاب الخدمات الضريبية كنسبة من إجمالي أتعاب التدقيق على إضعاف استقلال المدقق.

3- تراوحت نسبة أفراد العينة بين 63.5% و 70.3% الذين يرون أن المدققين لا يمكنهم المحافظة على استقلالهم عند أعداد البيان الضريبي والتخطيط الضريبي والمساعدة في تسوية النزاعات وتقديم الاستشارات الضريبية الأخرى لعميل التدقيق بينما كان رأيهم محايد بالنسبة لقيام المدقق بإجراء الحسابات الضريبية لغرض إعداد القيود المحاسبية لعميل التدقيق.

4- 63.4% من أفراد العينة تراوحت آراؤهم 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

الضريبيّة تطلب اعتماد البيان الضريبي من قبل المدقّق، وقانون ممارسة المهنة رقم 33 أخرجها عن كونها خدمة استشارية وحولها إلى خدمة تأكيد ومنعه من تقديمها في حال مشاركة المدقّق في إعداد الدفاتر وسجلات المكلف؛ وأصبحت على عاتق المكلف، وكذلك التقصير في النشرات التفسيرية والتوضيحية من قبل الجهة المسؤولة عن تنظيم المهنة أدى إلى وجود هذا التناقض وحالة من الالتباس وعدم الفهم.

5. المجموعة الخامسة:

الجدول (4-17) بيانات الإحصاء الوصفي لعبارات المجموعة الخامسة (الفرضية الخامسة)

Descriptive Statistics

الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط	العبارات					
			لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	
			تكرار %	تكرار %	تكرار %	تكرار %	تكرار %	
محايد	1.136	2.87	9	49	16	36	8	استقلالية المدقّق تقل أو تضعف عندما يكون: (a) مدقّق الشركة الداخلي هو من يقوم بعملية المراجعة الداخلية.
			7.6	41.5	13.6	30.5	6.8	
أوافق	1.222	3.42	6	33	7	50	22	(b) مدقّق الشركة الخارجي هو من يقوم بعملية المراجعة الداخلية.
			5.1	28	5.9	42.4	18.6	
محايد	0.975	2.82	7	47	24	40	0	(c) المدقّق الخارجي للشركة ولكن مدقّقون مختلفون عن الذين يقومون بعملية التّدقيق السنوي هم من يقومون بعملية المراجعة الداخلية لعميل التّدقيق.
			5.9	39.8	20.3	33.9	0	
لا أوافق	0.967	2.50	11	64	18	23	2	(d) مدقّق خارجي آخر "خلاف المدقّق الخارجي للشركة" هو من يقوم بعملية المراجعة الداخلية.
			9.3	54.2	15.3	19.5	1.7	
محايد	1.090	2.87	4	58	13	35	8	بالإضافة لتقديم خدمات التّدقيق السنوية لعميل التّدقيق، المدقّق بإمكانه المحافظة على استقلاليته عند تقديمه خدمات التّدقيق الداخلي مثل: (a) وضع سياسات التّدقيق الداخلي للحسابات أو التوجيه الاستراتيجي لقسم
			3.4	49.2	11	29.7	6.8	

التدقيق الداخلي.								
محايد	1.018	3.27	2	34	21	52	9	(b) توجيه وتحمل المسؤولية عن أعمال موظفي التدقيق الداخلي في الكيان.
			1.7	28.8	17.8	44.1	7.6	
محايد	1.46	3.16	2	42	17	49	8	(c) تحديد أي التوصيات الصادرة عن أنشطة التدقيق الداخلي تنفذ.
			1.7	35.6	14.4	41.5	6.8	
محايد	0.964	3.35	2	27	25	56	8	(d) التقرير عن نتائج أنشطة التدقيق الداخلي إلى المسؤولين عن الحوكمة نيابة عن الإدارة.
			1.7	22.9	21.2	47.5	6.8	
محايد	0.981	3.17	2	36	26	48	6	(e) تنفيذ إجراءات تشكل جزءاً من الرقابة الداخلية.
			1.7	30.5	22	40.7	5.1	
محايد	0.803	3.31	0	25	31	62	0	(f) تحمل المسؤولية عن تصميم الرقابة الداخلية وتنفيذها والمحافظة عليها.
			0	21.2	26.3	52.5	0	
محايد	0.951	3.32	0	32	24	54	8	(g) أداء خدمات التدقيق الداخلي التي تستعين بمصادر خارجية، والتي تشمل جميع أو جزء كبير من وظيفة التدقيق الداخلي، حيث تكون الشركة مسؤولة عن تحديد نطاق أعمال التدقيق الداخلي وقد يكون لها مسؤوليات إدارية.
			0	27.1	20.3	45.8	6.8	
لا أوافق	0.889	2.59	6	61	27	23	1	استقلالية المدقق الخارجي قد تضعف عندما تكون: (a) أتعاب خدمات التدقيق الداخلي فقط والمقدمة لعميل التدقيق تمثل 50% أو أكثر من أتعاب التدقيق ككل
			5.1	51.7	22.9	19.5	0.8	
محايد	0.886	2.62	6	58	30	23	1	(b) أتعاب خدمات التدقيق الداخلي فقط والمقدمة لعميل التدقيق تمثل 25% أو أكثر من أتعاب التدقيق ككل
			5.1	49.2	25.4	19.5	0.8	
لا أوافق	0.907	2.60	7	59	27	24	1	(c) أتعاب خدمات التدقيق الداخلي فقط والمقدمة لعميل التدقيق تمثل 10% أو أكثر من أتعاب التدقيق ككل
			5.9	50	22.9	20.3	0.8	
أوافق	1.121	3.44	3	31	14	51	19	تقديم خدمات التدقيق الداخلي لعميل التدقيق تضعف من استقلال المدقق.
			2.5	26.3	11.9	43.2	16.1	
أوافق	1.159	3.44	5	30	10	54	19	يجب منع مدققي الحسابات من تقديم خدمات التدقيق الداخلي لعملاء التدقيق.
			4.2	25.4	8.5	45.8	16.1	

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS

يوضح الجدول (4-17) تلخيص عبارات المجموعة الخامسة (الفرضية الخامسة) بأهمية وحيادية بمتوسط إجمالي (3.05) وانحراف معياري (0.571) وبنتيجة محايد.

يتضح من خلال الجدول رقم (4-17):

1-معظم آراء أفراد العينة كانت حيادية بالنسبة إلى أن استقلالية المدقق تقلّ عندما يكون مدقق الشركة الداخلي هو من يقوم بعملية المراجعة الداخلية، بينما 63.5% من أفراد العينة لا يؤيدون أن الاستقلال يضعف في حال قيام مدقق خارجي بخلاف الذي يقوم بعملية التدقيق بعملية المراجعة الداخلية، في حين 61% يؤيدون أن قيام مدقق الشركة الخارجي بعملية المراجعة الداخلية تضعف من الاستقلال.

2-كانت معظم آراء أفراد العينة محايدة بالنسبة إلى إمكانية المدقق من المحافظة على استقلاله عند تقديمه مجموعة متعددة من خدمات التدقيق الداخلي.

3-معظم آراء أفراد العينة كانت باتجاه لا أوافق بالنسبة إلى أن استقلالية المدقق قد تضعف عندما تكون أتعاب خدمات التدقيق الداخلي فقط والمقدمة لعميل التدقيق تمثّل 50% أو 25% أو 10% من أتعاب التدقيق ككلّ.

4-59.3% من أفراد العينة يؤيدون أن تقديم خدمات التدقيق الداخلي لعميل التدقيق تضعف من استقلال المدقق.

5-61.9% من أفراد العينة يؤيدون بأنه يجب منع مدقّو الحسابات من تقديم خدمات التدقيق الداخلي لعميل التدقيق.

6. المجموعة السادسة:

الجدول (4-18) بيانات الإحصاء الوصفي لعبارات المجموعة السادسة (الفرضية السادسة)

Descriptive Statistics

الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط	لا وافق بشدة	لا وافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	العبارات
			تكرار	تكرار	تكرار	تكرار	تكرار	
			%	%	%	%	%	
محايد	1.016	2.96	2	52	18	41	5	بالإضافة لتقديم خدمات التدقيق السنوية لعميل التدقيق، المدقق بإمكانه المحافظة على استقلالته عند تقديمه خدمات تمويل الشركات مثل: (a) مساعدة العميل في تحديد استراتيجيات الشركة.
			1.7	44.1	15.3	34.7	4.2	
محايد	1.023	2.86	2	59	17	34	6	(b) المساعدة في تحديد المصادر المحتملة لرأس المال وتقديم المشورة الهيكلية.
			1.7	50	14.4	28.8	5.1	
محايد	0.919	2.65	2	67	23	22	4	(c) تقديم مشورة مالية معينة.
			1.7	56.8	19.5	18.6	3.4	
لا أوافق	0.834	2.53	6	63	31	17	1	استقلالية المدقق الخارجي قد تضعف عندما تكون: (a) أتعاب خدمات تمويل الشركات فقط والمقدمة لعميل التدقيق تمثل 50% أو أكثر من أتعاب التدقيق ككل
			5.1	53.4	26.3	14.4	0.8	
لا أوافق	0.793	2.49	6	63	35	13	1	(b) أتعاب خدمات تمويل الشركات فقط والمقدمة لعميل التدقيق تمثل 25% أو أكثر من أتعاب التدقيق ككل
			5.1	53.4	29.7	11	0.8	
لا أوافق	0.853	2.55	7	59	33	18	1	(c) أتعاب خدمات تمويل الشركات فقط والمقدمة لعميل التدقيق تمثل 10% أو أكثر من أتعاب التدقيق ككل
			5.9	50	28	15.3	0.8	
محايد	1.044	2.93	3	53	17	39	6	تقديم خدمات تمويل الشركات لعميل التدقيق تضعف من استقلال المدقق.
			2.5	44.9	14.4	33.1	5.1	

محايد	1.065	2.90	3	58	11	40	6	يجب منع مدققي الحسابات من تقديم خدمات تمويل الشركات لعملاء التدقيق.	
			2.5	49.2	9.3	33.9	5.1		
محايد	0.645	2.733	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام للبعد السادس						

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS

يوضح الجدول (4-18) تلخيص عبارات المجموعة السادسة (الفرضية السادسة) بأهمية وحيادية بمتوسط إجمالي (2.733) وانحراف معياري (0.645) وبنتيجة محايد.

يتضح من خلال الجدول رقم (4-18):

1- كانت معظم آراء أفراد العينة محايدةً بالنسبة إلى إمكانية المدقق من المحافظة على استقلاله عند تقديمه مجموعة متعددة من خدمات تمويل الشركات.

2- معظم آراء أفراد العينة كانت باتجاه لا أوافق بالنسبة إلى أن استقلالية المدقق قد تضعف عندما تكون أتعاب خدمات تمويل الشركات فقط والمقدمة لعميل التدقيق تمثل 50% أو 25% أو 10% من أتعاب التدقيق ككل.

3- 47.4% من أفراد العينة لا يؤيدون أن تقديم خدمات تمويل الشركات لعميل التدقيق تضعف من استقلال المدقق باتجاه عام محايد.

4- 51.7% من أفراد العينة لا يؤيدون بأنه يجب منع مدققي الحسابات من تقديم خدمات تمويل الشركات لعميل التدقيق باتجاه عام محايد.

2.5.4 اختبار الفرضيات:

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

الفرضية الأولى: لا يوافق مدققو الحسابات في سورية على أن تقديم خدمات غير التدقيق تؤثر على استقلالهم.

الجدول (4-19) النتائج الإحصائية لاختبار الفرضية الأولى للدراسة

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
خدمات غير التدقيق	118	2.9497	.25973	.02391

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	T	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
خدمات غير التدقيق	-2.104-	117	.037	-.05032-	-.0977-	-.0030-

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS

نلاحظ من الجدول (4-19) أن (-0.05) هو مقدار الفرق بين متوسط العينة (2.95) ومتوسط المجتمع المتوقع (3) الذي يتم إجراء الاختبار تجاهه، وأن حدي الثقة لا يتضمنان القيمة صفر مما يعني أنه يوجد فرق جوهري بين المتوسطين، وأن قيمة مؤشر ستيودنت ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 5% حيث أن قيمة $sig > 0.05$ وهذا يدل على أن متوسط العينة لا يمثل متوسط المجتمع، وبما أن متوسط العينة $3 >$ بالتالي لا يوافق مدققو الحسابات في سورية على أن تقديم خدمات غير التدقيق تؤثر على استقلالهم.

الفرضية الثانية: لا يوافق مدققو الحسابات في سورية على أن أتعاب خدمات غير التدقيق تؤثر على استقلالهم.

الجدول (4-20) النتائج الإحصائية لاختبار الفرضية الثانية للدراسة

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
أتعاب خدمات غير التدقيق	118	3.2311	.49745	.04579

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	T	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
أتعاب خدمات غير التدقيق	5.047	117	.000	.23112	.1404	.3218

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS

نلاحظ من الجدول (4-20) أن (0.23) هو مقدار الفرق بين متوسط العينة (3.23) ومتوسط المجتمع (3) الذي يتم إجراء الاختبار تجاهه، وأن حدي الثقة لا يتضمنان القيمة صفر مما يعني أنه يوجد فرق جوهري بين المتوسطين، وأن قيمة مؤشر ستيودنت ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 5% حيث أن قيمة $0.05 > sig$ وهذا يدل على أن متوسط العينة لا يمثل متوسط المجتمع، وبما أن متوسط العينة $3 <$ بالتالي يوافق مدققو الحسابات في سورية على أن أتعاب خدمات غير التدقيق تؤثر على استقلالهم.

الفرضية الثالثة: لا يوافق مدققو الحسابات في سورية على أن تقديم الخدمات المحاسبية تؤثر على استقلالهم.

الجدول (4-21) النتائج الإحصائية لاختبار الفرضية الثالثة للدراسة

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
الخدمات المحاسبية	118	3.3097	.59456	.05473

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 (4-21) أن (0.30) هو مقدار الفرق بين متوسط العينة (3.30) ومتوسط المجتمع (3) الذي يتم إجراء الاختبار تجاهه، وأن حدي الثقة لا يتضمنان القيمة صفر مما يعني أنه يوجد فرق جوهري بين المتوسطين، وأن قيمة مؤشر ستيودنت ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 5% حيث أن قيمة $0.05 > sig$ وهذا يدل على أن متوسط العينة لا يمثل متوسط المجتمع، وبما أن متوسط العينة $3 <$ بالتالي يوافق مدققو الحسابات في سورية على أن تقديم الخدمات المحاسبية تؤثر على استقلالهم.

الفرضية الرابعة: لا يوافق مدققو الحسابات في سورية على أن تقديم الخدمات الضريبية تؤثر على استقلالهم.

الجدول (4-22) النتائج الإحصائية لاختبار الفرضية الرابعة للدراسة

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
الخدمات الضريبية	118	2.7102	.68866	.06340

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 (4-22) أن (-0.29) هو مقدار الفرق بين متوسط العينة (2.71) ومتوسط المجتمع (3) الذي يتم إجراء الاختبار تجاهه، وأن حدي الثقة لا يتضمنان القيمة صفر مما يعني أنه يوجد فرق جوهري بين المتوسطين، وأن قيمة مؤشر ستيودنت ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 5% حيث أن قيمة $sig > 0.05$ وهذا يدل على أن متوسط العينة لا يمثل متوسط المجتمع، وبما أن متوسط العينة > 3 بالتالي لا يوافق مدققو الحسابات في سورية على أن تقديم الخدمات الضريبية تؤثر على استقلالهم.

الفرضية الخامسة: لا يوافق مدققو الحسابات في سورية على أن تقديم خدمات التدقيق الداخلي تؤثر على استقلالهم.

الجدول (4-23) النتائج الإحصائية لاختبار الفرضية الخامسة للدراسة

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
خدمات التدقيق الداخلي	118	3.0477	.57099	.05256

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	T	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
خدمات التدقيق الداخلي	.907	117	.366	.04767	-.0564-	.1518

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS

نلاحظ من الجدول (4-23) أن (0.04) مقدار الفرق بين متوسط العينة (3.04) ومتوسط المجتمع (3) الذي يتم إجراء الاختبار تجاهه، ولكن حدي الثقة يتضمنان القيمة صفر مما يعني أنه لا يوجد فرق جوهري بين المتوسطين (العينة والمجتمع)، وأن قيمة مؤشر ستيودنت ليس ذا دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 5% حيث أن قيمة $sig < 0.05$ وهذا يدل على أن متوسط العينة يمثل متوسط المجتمع وبالتالي المدققين محايدين بالنسبة لأثر تقديم خدمات التدقيق الداخلي على استقلالهم. الفرضية السادسة: لا يوافق مدققو الحسابات في سورية على أن تقديم خدمات تمويل الشركات تؤثر على استقلالهم.

الجدول (4-24) النتائج الإحصائية لاختبار الفرضية السادسة للدراسة

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
خدمات تمويل الشركات	118	2.7331	.64486	.05936

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	T	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
خدمات تمويل الشركات	-4.497-	117	.000	-.26695-	-.3845-	-.1494-

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS

نلاحظ من الجدول (4-24) أن (-0.27) مقدار الفرق بين متوسط العينة (2.73) ومتوسط المجتمع (3) الذي يتم إجراء الاختبار تجاهه، وأن حدي الثقة لا يتضمنان القيمة صفر مما يعني أنه يوجد فرق جوهري بين المتوسطين، وأن قيمة مؤشر ستيودنت ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 5% حيث أن قيمة $sig > 0.05$ وهذا يدل على أن متوسط العينة لا يمثل متوسط المجتمع، وبما أن متوسط العينة > 3 بالتالي لا يوافق مدققو الحسابات في سورية على أن تقديم خدمات تمويل الشركات تؤثر على استقلالهم.

ملخص الفصل:

لقد تم استعراض في هذا الفصل ما نصت عليه القوانين والتشريعات في سورية لتنظيم مهنة التدقيق والخدمات الأخرى التي يقدمها المدقق للحفاظ على استقلاليته، وتم التطرق إلى منهج الدراسة المتبع وأفراد المجتمع والعينة، وكذلك الأداة المستخدمة وصدقها وثباتها، وكيفية تحليل البيانات واختبار الفرضيات؛ وتم التوصل إلى مجموعة من النتائج والتوصيات التي سوف نستعرضها في الفصل التالي.

الفصل الخامس: النتائج والتوصيات

Chapter 5

Results and Recommendations

Chapter 5

Results and Recommendations

5-1 مناقشة النتائج:

بعد استعراض نتائج الدراسة الميدانية والتي تم إجراؤها على عينة من مدققي الحسابات المزاويلين المهنة في سورية لمعرفة أثر تقديم خدمات غير التدقيق على استقلال المدقق، سيتناول هذا الفصل أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة ومناقشتها، إضافة إلى اقتراح عدد من التوصيات التي من شأنها العمل على تعزيز استقلالية المدقق وضبط تقديمه للخدمات غير التدقيق؛ إذ جرى تقسيم النتائج إلى محورين رئيسيين.

5-1-1 نتائج المراجعة الأدبية للتشريعات في سورية التي تناولت مهنة التدقيق

والخدمات ذات العلاقة

1. لم يتطرق قانون ممارسة المهنة رقم 33 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، بالإضافة إلى مفهوم لجنة التدقيق وتفعيل دورها، وهذا يضعف من حوكمة الشركات، ومن ضبط خدمات غير التدقيق وبالتالي يضعف من دور المدقق واستقلاله.
2. 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.
3. 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.

5-1-2 نتائج الدراسة الميدانية على مكاتب التدقيق

بناءً على الدراسة العملية تمّ التوصل إلى النتائج التالية:

1. إدراك المدققين لأهمية استقلال المدقق تماماً عن عميل التدقيق.
2. إنّ المدققين لا يوافقون على أن تقديم خدمات غير التدقيق لعميل التدقيق تؤثر على استقلالهم.
3. تأييد المدققين للفصل بين من يقدم هذه الخدمات ومن يقوم بعملية التدقيق.
4. معارضة المدققين لفكرة عدم تقديم خدمات غير التدقيق لنفس العميل وذلك لأنّ لتقديم هذه الخدمات مزايا مثل:

- تساعد المدقق لفهم العميل بشكل أفضل ولكن في نفس الوقت عدم تقديمها لا يقلل من معرفة المدقق لطبيعة العمل.

- تساعد على تقديم خدمات تدقيق أفضل وفي نفس الوقت عدم تقديمها لا يقلل من جودة التدقيق.

- تساعد على تقديم خدمات أفضل للعملاء لتطوير مستوى العمل داخل الشركة.

- تقديم هذه الخدمات لا يخفض من أتعاب التدقيق.

5. موافقة المدققين على أن أتعاب خدمات غير التدقيق تؤثر على استقلالهم على الرغم من أن معظم إجاباتهم كانت تتسم بالحيادية بالنسبة للأتعاب.

6. ضرورة الفرض على عملاء التدقيق الإفصاح عن المبالغ التي تدفعها للمدقق لقاء خدمات غير التدقيق.

7. موافقة المدققين على أن تقديم الخدمات المحاسبية بجانب خدمة التدقيق تؤثر على استقلالهم من خلال ما يلي:

(a) معارضة أغلبية أفراد العينة لتقديم الخدمات المحاسبية لعميل التدقيق.

(b) تأييد أكثرية أفراد العينة لمنع تقديم أي نوع من الخدمات المحاسبية لعميل التدقيق.

(c) إجماع معظم أفراد العينة على أن تقديم الخدمات المحاسبية لعميل التدقيق يضعف من استقلاله.

8. عدم موافقة المدققين على أن تقديم الخدمات الضريبية بجانب خدمة التدقيق تؤثر على استقلالهم.

9. إنّ المدققين محايدون في آرائهم بالنسبة لأثر تقديم خدمات التدقيق الداخلي بجانب التدقيق لنفس العميل على استقلالهم.

10. عدم موافقة المدققين على أن تقديم خدمات تمويل الشركات بجانب خدمة التدقيق تؤثر على استقلالهم.

5-2 التوصيات:

استناداً إلى ما تقدم توصي هذه الدراسة بما يلي:

- 1- 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.
- 2- يجب ألا يكون للمدقق علاقة أو مصلحة مع عميل التدقيق، أو أي خلاف على مصالح قد تؤدي إلى التأثير على موضوعيته.
- 3- ضرورة تعديل قانون ممارسة المهنة رقم 33 والتطرق بشكل أوضح وأشمل إلى خدمات غير التدقيق وتحديدها بحيث يضمن الحفاظ على استقلالية المدقق عند تقديمها وإضافة نهج التهديدات والضمانات اللازمة لتخفيف هذه التهديدات وإزالتها.
- 4- 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 الآخر في مجال الخدمات الأخرى.
- 5- ضرورة دعم لجان التدقيق في الشركات وزيادة دورها وفعاليتها.
- 6- ضرورة قيام جمعية المحاسبين القانونيين في سورية ومجلس المحاسبة والتدقيق بوضع ضوابط رقابية لأتباع خدمات غير التدقيق وطلب الإفصاح عن هذه الأتباع وتقديم نشرات تفسيرية وتوضيحية بشكل مستمر.
- 7- ضرورة الفرض على عملاء التدقيق الإفصاح عن المبالغ التي تدفعها للمدقق لقاء خدمات غير التدقيق.

المراجع

References

المراجع باللغة العربية:

- الجعافره، محمد مفلح. (2008). مدى حرص مكاتب التدقيق على توفير متطلبات تحسين فاعلية التدقيق الخارجي للشركات المساهمة العامة الأردنية. رسالة ماجستير. جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا.
- دعنا، هاني. (2004). العوامل التي تنال من استقلالية مدقق الحسابات في إبداء الرأي الفني المحايد على القوائم المالية. رسالة ماجستير. جامعة القدس
- الرشيدى، أحمد. (2012). مدى توافر شروط الاستقلالية لمدققي الحسابات الخارجيين في دولة الكويت : دراسة مقارنة. رسالة ماجستير. جامعة الشرق الأوسط. الأردن.
- ربيعة، صلاح. (2017). الخدمات الاستشارية الإدارية وتأثيرها على استقلالية المدقق. دراسات اقتصادية. العدد (27).
- الزهار، أحمد. (2013). أثر الخدمات الأخرى التي يقدمها مراجع الحسابات بجانب خدمة المراجعة على جودة تقرير المراجع. دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في قطاع غزة. رسالة ماجستير. الجامعة الإسلامية. غزة
- شريم، عبيد؛ بركات، لطف. (2011). أصول مراجعة الحسابات. جامعة صنعاء
- شريعة، بو بكر فرج؛ كويري، أسماء. (2017). توافر متطلبات معايير الأداء المهني للخدمات الاستشارية للمراجع الخارجي المقدمة للمصارف التجارية الليبية. مجلة جامعة البحر المتوسط الدولية. العدد (2). ص 1-36
- علي، صالح. (2014). تقويم انعكاسات الخدمات الاستشارية على استقلالية المراجع الخارجي ببيئة الأعمال السودانية. مجلة كلية الاقتصاد العلمية. العدد (4)
- عبد الكافي، أشرف. (2018). العوامل المؤثرة على استقلال مراجع الحسابات الخارجي من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في ليبيا. مجلة الدراسات الاقتصادية. العدد (1)
- قانون التجارة السوري الصادر بالمرسوم رقم 149 لعام 1949.
- قانون الاستثمار رقم 10 عام 1991.
- قانون الضريبة على الدخل الصادر بالمرسوم رقم 20 لعام 1991.
- قانون ضريبة الدخل رقم 24 عام 2003.
- قانون الاستثمار رقم /8/ الصادر في سورية عام 2007، الخاص بتشجيع الاستثمار.

-قانون التجارة الجديد رقم 33 عام 2007.

--قايد، وئام. (2008). العوامل المؤثرة على استقلال المراجع الخارجي في بيئة ممارسة المهنة في المملكة العربية السعودية: دراسة ميدانية. رسالة ماجستير. جامعة الملك عبد العزيز. السعودية.

-قانون الشركات السوري الصادر بالقانون رقم /3/ لعام 2008.

-قريط، عصام. (2008). الخدمات الاستشارية وأثرها على حياد المدقق في الأردن. مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية. المجلد (24). العدد (1).

-قانون ممارسة المهنة رقم /33/ لعام 2009 والناظم لمهنة المحاسبة والتدقيق.

-قانون الشركات الجديد الصادر في المرسوم التشريعي رقم 29 عام 2011.

- كريم، شوقي؛ الزرير، رانيا. (2013). أثر الخدمات الاستشارية لمدقق الحسابات على حياديته بتدقيق الحسابات. مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية. المجلد (35). العدد (8)

-المرسوم التشريعي رقم /55/ لعام 2006 الخاص بإحداث سوق دمشق للأوراق المالية.

المراجع باللغة الإنكليزية:

- Arens, A.A., Loebbecke, J.K., Takiah, M.I., Susela, S.D., Shaari, I. (1999). Auditing in Malaysia an integrated approach. Edited by Margaretet Boh, Prentice–Hall Malaysia
- Arruñada, B. (1999). The provision of non–audit services by auditors: Let the market evolve and decide. *International Review of Law and Economics*, 19, pp. 513–531.
- Arruñada, B. (1999). The economics of audit quality: private incentives and the regulation of audit and non–audit services. Boston, MA: Kluwer Academic Publishers.
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). (2001). Generally Accepted Auditing Standards.
- Allen, William; Siegel, Arthar. (2002). Threats and Safeguards in The Determination of Auditor Independence. *Washington University Law Review*. Vol.80 No (2), pp. 519
- Abu Bakar, N; Abdul Rahman, A; Abdul Rashid, H. (2005). Factors Influencing Auditor Independence: Malaysian loan Officers’ Perceptions. *Managerial Auditing Journal*. Vol. 20 No (8)
- Alleyne, Philmore; Devonish, Dwayne. (2006). Perceptions of auditor independence in Barbados. *Managerial Auditing Journal*. Vol. 21. No (6), pp. 621–635
- Abbott, L; Parker, S; Rama, D. (2007). Corporate Governance, Audit Quality, and the Sarbanes–Oxley Act: Evidence from Internal audit outsourcing.
- Al–Eissa I, Abdulazziz. (2009). **Non–Audit Services and Auditor Independence (The Case of Saudi Arabia)**. PhD thesis. Victoria University.
- Ahadiat, N. (2011). Association between audit opinion and provision of non–audit services. *International Journal of Accounting and Information Management*. Vol.19 No (2), pp. 182–193
- APB (Auditing Practice Board), (2011), Auditor scepticism: Raising the bar feedback paper, The Financial Reporting Council, London.
- Anandarajan, Asokan; Kleinman, Gary; Palmon, Dan. (2012). Is Non–Audit Services A Suitable Proxy for Auditor Independence in The Post–Sox Period? *Research in Accounting Regulation*. 24, pp. 105–111
- Alexander, Deborah; Hay, Devid. (2013). The Effects of Recurring and Non–Recurring Non–Audit Services on Auditor Independence. *Managerial Auditing Journal*. Vol.28 No (5), pp. 407–425

- Albaqali, Qasim; Kukreja, Gagan. (2017). The Factors Influencing Auditor Independence: The Perceptions of Auditors in Bahrain. *Corporate Ownership & Control*. Vol. 14, No (2).
- Beattie, V., Brandt, R. and Fearnley, S. (1999), “Perceptions of auditor independence: UK evidence”, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol. 8 No. 1
- Beattie, V., and Fearnley. (2002). “**Auditor in dependence and Non– audit Services: Aliterrature Review**” institute of chartered Accountants of England and Wales (ICAEW), London.
- 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>
- Beattie, V; Fearnley, S; Hines, T. (2009). The Impact of Changes to the Non–AUDIT Services Regime on Finance Directors, Audit Committee Chairs and Audit Partners of UK Listed Companies.
- Beaulieu, Phili;. Reinstein, Alan. (2010). Belief Perseverance among Accounting Practitioners Regarding The Effect of Non–Audit Services on Auditor Independence. *J. Account. Public Policy*. 24, pp. 353–373
- Blann, Stephen W. (2012). Auditor Independence in The Public Sector. *Government Finance Review*.
- Carey, J; Doherty, W. (1966). The concept of independence – review and restatement. *Journal of Accountancy*, Vol.121, No.1, pp.38–48.
- Chadbourne; Parke. (2003). SEC Adopts Final Rules on Auditor Independence. [Online] Available at: <http://www.chadbourne.com/files/Publication/40905c7b-de76-481d-a771-124300cc04ba/Presentation/PublicationAttachment/891d9f5a-b897-44ed-a141-004f2d922405/SECAdoptsFinalRulesonAuditorIndependence.pdf>
- Chiang, Christina. (2016). Conceptualizing the linkage Between Professional Skepticism and Auditor Independence. *Accounting Review*. Vol. 28.
- Chu, Betty; Hsu, Yunsheng. (2018). Non–audit services and audit quality — the effect of Sarbanes–Oxley Act. *Asia Pacific Management Review*, No.23 pp. 201– 208
- Castillo–Merino, D; Garcia–Blandon, J; Martinez–Blasco, M. (2020). Auditor Independence, Current and Future NAS Fees and Audit Quality: Were European regulators right?. *European Accounting Review*. Vol. 29, No (2), pp. 233–262.

- De Angelo, L.E. (1981a). Auditor independence, “low balling”, and disclosure regulation. *Journal of Accounting and Economics*, Vol.3, No (2), pp. 113–127.
- De Angelo, L.E. (1981b). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, vol.3, No (3), pp. 183–199.
- Davis, L. R; Ricchiute, D. N; Trompeter, G. (1993). Audit effort, audit fees, and the provision of non audit services to audit clients. *The Accounting Review* , pp. 135–150.
- Darnell D.C. (1999). How Nations Bank Learned to Manage People and Change in the Merger Integration Process *Journal of Retail Banking Services*. Vol.21, No (2)
- Defond, Mark. Raghunandan, K. Subramanyam, K. (2002). Do Non–Audit Service Fees Impair Auditor Independence? Evidence from Going Concern Audit Opinions. *Journal of Accounting Research*. Vol. 40 No (4)
- Dopuch, N; King, R; Schwartz, R. (2003). Independence in Appearance and in Fact: An experimental Investigation. *Contemporary Accounting Research*, 20, pp. 79–114.
- Eleanor. (2012). UK Investors’ Perceptions of Auditor Independence.
- Ernst & Young. (2013). Q&A on Non – audit Services. Point of View: Our Perspective on Issues of Concern. [Online] Available at: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-qa-on-non-audit-services-march2013/\\$FILE/EY-qa-on-non-audit-services-march2013.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-qa-on-non-audit-services-march2013/$FILE/EY-qa-on-non-audit-services-march2013.pdf)
- Essays, UK. (2013). Threat to Auditor Independence Accounting Essay. Retrieved from <https://www.uniassignment.com/essay-samples/accounting/threat-to-auditor-independence-accounting-essay.php?vref=1>
- Firth, M. (1997). The provision of Non Audit Services by Accounting Firms to Their Audit Clients. *Contemporary Accounting Research*, p. 21.
- Flaming, L. J. (2002). **The effect of non–audit services on investor judgments about auditor independence, auditor knowledge, audit quality and investment.** Unpublish PhD Thesis, University of Oklahoma.
- Frankel, R.M., Nelson, M.F., and Johnson, K.K. (2002). The Relation between Auditors’ Fees for Non–audit Services and Earnings Management. *The Accounting Review: Supplement* 2002, Vol. 77, No. s–1, pp. 71–105
- Ferguson, M. J; Seow, G. S; Young, D. (2004). Non audit Services and Earnings Management: UK Evidence. *Contemporary Accounting research*. pp. 813–841.

- Farrell, J; Klemperer, P. (2006). Coordination and Lock-In. Competition with Switching Costs and Network Effects. **Handbook of Industrial Organization**. Vol. (3)
- FRC. (2010). *APB Ethical Standards Glossary of Term*. London: FRC.
- Goldman, A., & Barlev, B. (1974). The auditor–firm conflict of interests: its implications for independence. *Accounting Review*, October, pp.707–718.
- Gul, F.A. (1989)., Bankers’ perceptions of factors affecting auditor independence, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol.2, No (3), pp.40–51.
- Griffin, P ; Lont, D. (2007). An analysis of audit fees following the passage of Sarbanes– Oxley. *Asia Pacific Journal Of Accounting And Economics*, Vol.14, Part 2, pp.161–192.
- Gul, F. A., Sami, H. & Zhou, H. (2009). Auditor disaffiliation program in China and auditor independence. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 28(1), 29–51. <http://dx.doi.org/10.2308/aud.2009.28.1.29>
- Gwilliam, D. (2010). Trucking on: Audit in the Real World? (Man V Freightliner and Ernst & Young). *Journal of Professional Negligence*, Vol. 26, No. 4, pp. 180–193.
- Gwilliam, D; Teng, C.M; Marnet, O. (2014). How does Joint Provision of Audit and Non audit Services Affect Audit Quality and Independence? A Review. Chartered Accountants’ Trustees Limited. [Online] Available at: <http://www.icaew.com/en/products/audit-and-assurance/publications/~media/481bd2be6ac7414cb4248996d259f8f5.ashx>
- Higgins, T. (1962). Professional ethics: A time for reappraisal. *Journal of Accountancy*, 113(3), pp. 29–35.
- Hudaib, M. (2003). **Understanding auditor independence in Saudi Arabia: Perceptions of selected groups of auditors and users**. Unpublished doctoral thesis, University of Essex, Colchester.
- Hay, David; Knechel, Robert; Li, Vivian. (2006). Non–Audit Services and Auditor Independence: New Zealand Evidence. *Journal of Business Finance & Accounting*. Vol. 33, pp. 715–734
- Handbook of International Quality Control, Auditing Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements**. volume1. (2017). New York: IFAC.
- Hogan, C; Nessa, M; Schroeder, J. (2018). Non–Audit Services and the Timeliness and Reliability of Earnings Announcements.

- Hohenfles, Daniela; Quick, Reiner. (2018). Non-audit services and audit quality: evidence from Germany. *Review of Managerial Science*.
- INFOLINE. (2002). Non-audit fees exceed audit fees.
- Islam, Ainual; Karim, Waresul; Khaled, Mohammed; Zijl V, Tony. (2005). **Provision of NAS and Auditor Independence: An Analysis Using Informativeness of Earnings**. Working paper no. 26, Victoria University of Wellington; New Zealand.
- 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.
- Iyengar, R; Zampelli, E; Cohen, D. (2007). Auditing independence. *Financial Management*. pp. 34–37.
- International Federation of Accountants (IFAC), 2012,” *Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants*”, Published Jul 30, p. 46–47, [read on 12.02.2013], Available at: <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/2012-IESBAHandbook.pdf>
- Irmawan, Yadi; Hudaib, Mohammad; Haniffa, Roszaini. (2013). Exploring the Perceptions of Auditor Independence in Indonesia. *Journal of Islamic Accounting and Business Research*. Vol. 4 No (2), pp. 173–202
- International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA). (2013). *Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants*. New York: International Federation of Accountants (IFAC).
- 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>
- International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA). (2018). *Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants*. New York: International Federation of Accountants (IFAC). <http://www.ethicsboard.org/restructured-code-easier-navigate-use-enforce> (2018 Code)
- Jenkins, G. (1999). A declaration of independence. *Journal of Accountancy*, 187(5), pp. 31– 33.

- 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.
- Jenkins, J. G; Krawczyk, K. (2002). The relationship between non audit services, and perceived auditor independence. *Journal of Business and Economic Perspectives*, pp.25–36.
- Kell, W.G. (1968). Public accounting's irresistible force and immovable object. *Accounting Review*, 43(2), pp.266–273
- Knapp, M. (1985). Audit conflict: An empirical study of the perceived ability of auditors to resist management pressure. *The Accounting Review*, Vol.60, No(2), pp.202–211.
- Kinney, W. (1999). A burdensome constraint or core value? *Accounting Horizon*. Vol. 13 No(1), pp. 69–75.
- Kinney, W., Palmrose, Z. & Scholz, S. (2004). Auditor independence, non–audit services, and restatements: was the U.S. government right?, *Journal of Accounting Research*, 42(3), pp.561–588.
- Krishnan, J., Sami, H., & Zhang, Y. (2005, 11). Does the Provision of Nonaudit Services Affect Investor Perceptions of Auditor Independence? *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 34 (2), pp. 111–135.
- Knechel WR, Sharma DS. (2012). Auditor–provided non audit services and audit effectiveness and efficiency: evidence from pre– and post–SOX audit report lags. *Audit J Pract Theory*. 31:85–114
- 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
- Lennox, C.S. (1999). Non–audit fees, disclosure and audit quality. *European Accounting Review*. Vol.8, No (2), pp.239–252.
- Larcker, D. F; Richardson, S. A. (2004). Fees Paid to Audit Firms, Accrual Choices, and Corporate Governance. *Journal of Accounting Research*. 42, pp. 625–658.
- Law, Philip. (2008). An Empirical Comparison of Non–Big 4 and Big 4 Auditors Perceptions of Auditor Independence. *Managerial Auditing Journal*, Vol.23, No (9), pp. 917–934

- 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
- 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.
- Mautz, R.K., & Sharaf, H. A. (1961). The philosophy of auditing. Sarasota, FL: American Accounting Association.
- Mautz, R., Sharaf, H. (1993). *The Philosophy of Auditing*. Florida: American Accounting Association.
- McNamee, M., Dwyer, P., Schmitt, C., & Lavelle, L. (2000). Accounting wars: powerful accountant auditors are the targets of Arthur Levitt's crusade. *Business Week*, pp. 68–72.
- 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.
- 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
- Ostman, Fredrik; Sandbery, Patrik. (2012). **Auditor Independence – A Filed Study in Pietermaritzburg, South Africa from Auditors` Perspective**. Master Thesis. University of Gavle.
- Marnet, Oliver; Gwilliam, David. (2015). Auditor Independence. *Wiley Encyclopedia of management*.
- More, Caroline; Berg, Sofie. (2016). **The Effect of Non–Audit Services on Auditor Independence**. Master thesis, Business Administration. Jonkoping University.
- Pany, Kurt J; Whittington, O. Ray. (2001). Research implications of the auditing standard board's current agenda. *Research output: Contribution to journal*
- 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>

- PCAOB** <https://pcaobus.org//Standards/EI/Pages/default.aspx> (Ethics and Independence Standards).
- Quick, R; Rasmussen, B. (2005). The Impact of MAS on Perceived Auditor Independence–Some Evidence from Denmark, *Accounting Forum*, Vol. 29, No (2), pp. 137–168.
- Quick, R; Warming–Rasmussen, B. (2009). Auditor independence and the provision of non audit services: Perceptions by German investors. *International Journal of Auditing*, 13 (2), 141–162.
- Quick, R; Rasmussen, B.W. (2015). An Experimental Analysis of the Effects of Non–audit Services on Auditor Independence in Appearance in the European Union: Evidence from Germany. *Journal of International Financial Management & Accounting*, Vol. 26, No. 2, pp. 150–187.
- Reckers, P.M. & Stagliano, A.J. (1981), Non–audit services and perceived independence: Some new evidence. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol.1, No (1), pp.23–37.
- Ramzan, Muhammad; Ahmed, Ishfaq; Rafay, Abdul. (2020). Is Auditor Independence influenced by Non–Audit Services? A Stakeholders Viewpoint. *Pakistan Journal of Commerce and Social Sciences (PJCSS)*, ISSN 2309–8619, Johar Education Society, Pakistan(JESPK), Lahore, Vol. 14, Iss. 1, pp. 388–408, <http://hdl.handle.net/10419/216876>.
- Shockley, R. (1981). Perceptions of Auditors' Independence: An Empirical Analysis. *The Accounting Review*, 56, 785–800.
- Simunic, D. A. (1984). Auditing, Consulting, and Auditor Independence. *Journal of Accounting Research*. 22, pp. 679–702.
- Sharma, Divesh; Sidhu, Jagdish. (2001). Professionalism Us Commercialism: The Association Between Non–Audit Services (NAS) and Audit Independence. *Journal of Business Finance & Accounting*. Vol. 28, pp. 595–630
- Swanger, S.L; Chewning, E.G. (2001). The Effect of Internal Audit Outsourcing on Financial Analysts' Perception of External Auditor Independence. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 20, No. 2, pp. 115–129
- Sealy, Fisher. (2003). 'Section Three – Auditor Independence', *Professional Competence Examination 1 Study Guide Resource Material 2003*, published by Advanced Business Education Limited, New Zealand.
- Sekaran, Uma. (2003), *Business Research Methods for Managers: A Skill–Building Approach*, 4th edition.3 NY: John Wiley & Sons, Inc

- Sori, Z.M; Karbhari, Y. (2006). Audit, Non–Audit Services and Auditor Independence. Staff Paper Universiti Putra Malaysia. [Online] Available at: http://www.researchgate.net/publication/237379279_Audit_NonAudit_Services_and_Audit_or_Independence
- Singh, y; Bajpai, R. (2008). **Research Methodology–Techniques and Trends**. New Delhi. PP. 203
- Salehi, Mahdi. (2009). Non–Audit Service and Audit Independence: Evidences from Iran. *International Journal of Business and Management*.
- Salehi, M. (2009). In the Name of Independence: With Regard to Practicing Non–audit Services by External Auditors. *International Business Research*, Vol. 2, No (2), pp. 137–147.
- Sikka, P. (2009). Financial crisis and the silence of the auditors. *Accounting, Organizations and Society*, 34, p.p 868–873.
- SAICA Handbook. (2010) *Accounting, Ethics and Circular*, Vol. 3. Interpark Books Pietermaritzburg
- 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.
- Saurta, Wali. (2015). The Impact Of Auditor’s Independence On Audit Quality: A Theoretical Approach. *INTERNATIONAL JOURNAL OF SCIENTIFIC & TECHNOLOGY RESEARCH*. Vol.4, No (2)
- Titman, Sheridan; Brett, Trueman. (1986). Information quality and the valuation of new issues. *Journal of Accounting and Economics*. Vol.8, No (2)
- Turner, Lynne. (2001). <http://www.sec.gov/news/headlines/turnerleaves.htm>
- The Auditing Practices Board (APB) (2010). APB Ethical Standard.
- The Companies Regulations. (2011). *The Companies (Disclosure of Auditor Remuneration and Liability Limitation Agreements) (Amendment) Regulations 2011*. Department for Business, Innovation and Skills (BIS).
- Tahir, Fatima; Idris, Kamil; Ariffin, Zaimah. (2014). Dimensions of Auditor Independence: A Pilot Study. [International Journal of Business and Management](http://www.ijbm.com). Vol.9, No (6)

- Tepalagul, N; Lin, L. (2014). Auditor Independence and Auditor Quality: A Literature Review. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, Vol. 3, No (1), 101-121.
- The Association of Chartered Certified Accountants (ACCA) (2017).
- U.S Securities and Exchange Commission (US SEC), (2003). *Final rule: Strengthening the commission's requirements regarding auditor independence*. SEC 17 CFR Parts 210, 240, 249, & 274. Washington DC: Author.
- Vanasco, Rocco. (1996). Auditor Independence: An International Perspective. *Managerial auditing Journal*. Vol. 11, pp. 4-48
- Vinten, Gerald. (1999). Audit independence in The UK – the state of the art. *Managerial auditing Journal*. Vol. 14, pp. 408-438
- Wolnizer, P. W. (1987). *Auditing as an Independent Authentication*. Sydney: Sydney University Press.
- Wallman, S.M.H. (1996). The future of accounting, part III: Reliability and auditor independence. *Accounting Horizons*, Vol.10, No (4), pp.76-97.
- Wang, S.W; Hay, D. (2013). Auditor Independence in New Zealand: Further Evidence on the Role of Non-audit Services. *Accounting and Management Information Systems*, Vol. 12, No (2), pp. 235-262.
- Wu, Huiying. (2016). Realizing Auditor Independence in China: In Sights from The Local Context. *Contemporary Management Research*. Vol.12 No (2), pp. 245-272
- Zhang, Beilei. Emanuel, David. (2008). The Provision of Non-Audit Services and Earnings Conservatism. *Accounting Research Journal*. Vol. 21 No (2), pp. 195-221
- Zhang, Yu (Elli); Hay, David; Holm, Claus. (2016). Non-Audit Services and Auditor Independence: Norwegian Evidence. *Cogent Business & Management*.

الملاحق
Annexes



الجمهورية العربية السورية
وزارة التعليم العالي
جامعة طرطوس - كلية الاقتصاد
الدراسات العليا - محاسبة

استبانة

السادة المحترمين:

تحية طيبة وبعد.....

نقدم لحضرتكم قائمة الاستبانة التالية في إطار الدراسة الميدانية لبحث بعنوان "أثر خدمات غير التدقيق على استقلال مدقق الحسابات في سورية - دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق" استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة.

يرجى التكرم بقراءة عبارات الاستبانة بتمعن، والإجابة عليها بموضوعية، لما لذلك من كبير الأثر على صحة النتائج التي سيتوصل إليها البحث. شاكرين لكم منحنا بعض من وقتكم الثمين ومقدرين دعمكم في تشجيع البحث العلمي، علماً أن الإجابات على هذه الأسئلة سوف تستخدم لأغراض البحث العلمي فقط.

المشرف العلمي: د. مدين الضابط

الباحثة: رغده محمد

مع كل الشكر والتقدير لتعاونكم

المجموعة الأولى: أثر خدمات غير التدقيق على استقلال المدقق

أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة	العبارات	
5	4	3	2	1	يجب أن يكون مدققو الحسابات مستقلين تماماً عن عملاء التدقيق عند قيامهم بتدقيق حساباتهم.	1.1
5	4	3	2	1	يفترض السماح قانونياً لمدققي الحسابات بتقديم خدمات أخرى غير التدقيق لعملاء التدقيق.	1.2
5	4	3	2	1	بإمكان مدققي الحسابات المحافظة على استقلاليتهم عند تقديم خدمات التدقيق السنوية بالإضافة للخدمات الأخرى الاستشارية لنفس العميل.	1.3
5	4	3	2	1	من المفترض على مدققي الحسابات إلا يقدموا خدمات استشارية لنفس عميل التدقيق.	1.4
5	4	3	2	1	يفترض السماح لمدققي الحسابات بتقديم خدمات استشارية لعملاء التدقيق بشرط أن يكون فريق العمل الذي يقدم هذه الخدمات مختلف عن فريق العمل الذي يقدم خدمات التدقيق السنوية.	1.5
5	4	3	2	1	السماح لمدققي الحسابات بتقديم خدمات استشارية لعملاء التدقيق:	1.6
5	4	3	2	1	(a) يساعدهم لفهم عملائهم بشكل أفضل.	
5	4	3	2	1	(b) يساعدهم لتقديم خدمات تدقيق أفضل.	
5	4	3	2	1	(c) يساعدهم لتقديم توصيات أفضل لعملائهم لتطوير مستوى العمل بداخل الشركة.	
5	4	3	2	1	(d) سوف يؤثر سلباً على استقلالية مدقق الحسابات.	
5	4	3	2	1	(e) سوف يخفض أتعاب التدقيق السنوية.	
5	4	3	2	1	عملاء التدقيق الذين يطلبون خدمات استشارية من مدققيهم القانونيين يكونون أكثر تحكماً في سير عملية التدقيق من المدققين أنفسهم.	1.7
5	4	3	2	1	منع مدققي الحسابات من تقديم خدمات استشارية لعملاء التدقيق سوف:	1.8
5	4	3	2	1	(a) يقلل من معرفة وفهم المدقق لطبيعة عمل عميل التدقيق.	

5	4	3	2	1	(b) يقلل من جودة التدقيق.
5	4	3	2	1	(c) يؤثر على مهنة التدقيق سلباً.
5	4	3	2	1	(d) يزيد من استقلالية المدقق.
5	4	3	2	1	(e) يزيد من أتعاب التدقيق.

المجموعة الثانية: أثر أتعاب خدمات غير التدقيق على استقلال المدقق

5	4	3	2	1	من المفترض السماح لمدققي الحسابات بتقديم خدمات استشارية لعميل التدقيق إذا كان: (a) إجمالي أتعاب الخدمات الاستشارية المقدمة لعميل التدقيق أكبر من أو تساوي 100% من إجمالي أتعاب التدقيق السنوية لنفس العميل.	2.1
5	4	3	2	1	(b) إجمالي أتعاب الخدمات الاستشارية المقدمة لعميل التدقيق أكبر من أو تساوي 50% من إجمالي أتعاب التدقيق السنوية لنفس العميل.	
5	4	3	2	1	(c) إجمالي أتعاب الخدمات الاستشارية المقدمة لعميل التدقيق أكبر من أو تساوي 25% من إجمالي أتعاب التدقيق السنوية لنفس العميل.	
5	4	3	2	1	(d) إجمالي أتعاب الخدمات الاستشارية المقدمة لعميل التدقيق أكبر من أو تساوي 10% من إجمالي أتعاب التدقيق السنوية لنفس العميل.	
5	4	3	2	1	(e) إجمالي أتعاب الخدمات الاستشارية المقدمة لعميل التدقيق أكبر من أو تساوي 0% من إجمالي أتعاب التدقيق السنوية لنفس العميل.	
5	4	3	2	1	(f) إجمالي أتعاب الخدمات الاستشارية من أحد العملاء أكبر من أو تساوي 25% من إجمالي إيرادات مكتب التدقيق في نفس السنة.	
5	4	3	2	1	(g) إجمالي أتعاب الخدمات الاستشارية من أحد العملاء أكبر من أو تساوي 10% من إجمالي إيرادات مكتب التدقيق في نفس السنة.	
5	4	3	2	1	التأخير في دفع مستحقات المدقق المادية الغير جوهرية مقابل تقديم خدمات استشارية لأحد عملاء التدقيق يقلل من استقلاليته.	2.2

5	4	3	2	1	التأخير في دفع مستحقات المدقق المادية الجوهرية مقابل تقديم خدمات استشارية لأحد عملاء التدقيق يقلل من استقلاليته.	2.3
5	4	3	2	1	التأخير في دفع مستحقات المدقق الخاصة بأتعاب التدقيق السنوية من أحد عملاء التدقيق (تقدم الأتعاب) لا تقلل من استقلالية المدقق عند تقديمه لخدمات التدقيق لنفس العميل في المستقبل.	2.4
5	4	3	2	1	في حال السماح لمدققي الحسابات بتقديم خدمات استشارية لعملاء التدقيق، يفرض على عملاء التدقيق أن تصح عن المبالغ التي دفعتها مقابل أتعاب الخدمات الاستشارية المقدمة لها من مدقق الحسابات القانوني؟	2.5

المجموعة الثالثة: أثر الخدمات المحاسبية على استقلال المدقق

5	4	3	2	1	من المفترض السماح لمدققي الحسابات بتقديم خدمات محاسبية خاصة بإعداد القوائم المالية لعميل التدقيق.	3.1
5	4	3	2	1	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.	3.2
5	4	3	2	1	(b) القيام بعمل قيود التسوية لحسابات عميل التدقيق.	
5	4	3	2	1	(c) إعداد وتجهيز الحسابات الختامية لعميل التدقيق.	
5	4	3	2	1	(d) إعداد جداول رواتب إداريي عميل التدقيق.	
5	4	3	2	1	(e) مسك دفاتر الأستاذ لحسابات معيئة لعميل التدقيق.	
5	4	3	2	1	استقلالية المدقق الخارجي قد تضعف عندما تكون: (a) أتعاب الخدمات المتعلقة بالمحاسبة وإعداد القوائم المالية مقدمة لعميل التدقيق أكبر من أو تساوي 50% من أتعاب التدقيق لنفس العميل.	3.3
5	4	3	2	1	(b) أتعاب الخدمات المتعلقة بالمحاسبة وإعداد القوائم المالية مقدمة لعميل التدقيق أكبر من أو تساوي 25% من أتعاب التدقيق لنفس العميل.	
5	4	3	2	1	(e) أتعاب الخدمات المتعلقة بالمحاسبة وإعداد القوائم	

					المالية مقدمة لعميل التدقيق أكبر من أو تساوي 10% من أتعاب التدقيق لنفس العميل.
5	4	3	2	1	تقديم خدمات محاسبية لعميل التدقيق تضعف من استقلال المدقق.
5	4	3	2	1	يجب منع مدققي الحسابات من تقديم أي نوع من الخدمات المحاسبية مثل مسك الدفاتر وإعداد القوائم المالية لعميل التدقيق.

المجموعة الرابعة: أثر الخدمات الضريبية على استقلال المدقق

5	4	3	2	1	تقديم الخدمات الضريبية لعميل التدقيق يجعل من مدقق الحسابات يبدو وكأنه محام ومدافع عن حقوق الشركة.	4.1
5	4	3	2	1	استقلالية المدقق الخارجي قد تضعف عندما تكون: (a) أتعاب الخدمات الضريبية فقط والمقدمة لعميل التدقيق تمثل 50% أو أكثر من أتعاب التدقيق ككل	4.2
5	4	3	2	1	(b) أتعاب الخدمات الضريبية فقط والمقدمة لعميل التدقيق تمثل 25% أو أكثر من أتعاب التدقيق ككل	
5	4	3	2	1	(c) أتعاب الخدمات الضريبية فقط والمقدمة لعميل التدقيق تمثل 10% أو أكثر من أتعاب التدقيق ككل	
5	4	3	2	1	بالإضافة لتقديم خدمات التدقيق السنوية لعميل التدقيق، المدقق بإمكانه المحافظة على استقلاليته عند تقديمه خدمات ضريبية واستشارية مثل: (a) إعداد البيان الضريبي.	4.3
5	4	3	2	1	(b) الحسابات الضريبية لغرض إعداد القيود المحاسبية.	

5	4	3	2	1	(c) التخطيط الضريبي والخدمات الاستشارية الضريبية الأخرى.	
5	4	3	2	1	(d) المساعدة في تسوية المنازعات الضريبية.	
5	4	3	2	1	تقديم خدمات ضريبية لعميل التدقيق تضعف من استقلال المدقق.	4.4
5	4	3	2	1	يجب منع مدققي الحسابات من تقديم الخدمات الضريبية لعملاء التدقيق.	4.5

المجموعة الخامسة: أثر خدمات التدقيق الداخلي على استقلال المدقق

5	4	3	2	1	استقلالية المدقق تقل أو تضعف عندما يكون: (a) مدقق الشركة الداخلي هو من يقوم بعملية المراجعة الداخلية.	5.1
5	4	3	2	1	(b) مدقق الشركة الخارجي هو من يقوم بعملية المراجعة الداخلية.	
5	4	3	2	1	(c) المدقق الخارجي للشركة ولكن مدققون مختلفون عن الذين يقومون بعملية التدقيق السنوي هم من يقومون بعملية المراجعة الداخلية لعميل التدقيق.	
5	4	3	2	1	(d) مدقق خارجي آخر "خلاف المدقق الخارجي للشركة" هو من يقوم بعملية المراجعة الداخلية.	
5	4	3	2	1	بالإضافة لتقديم خدمات التدقيق السنوية لعميل التدقيق، المدقق بإمكانه المحافظة على استقلاليته عند تقديمه خدمات التدقيق الداخلي مثل: (a) وضع سياسات التدقيق الداخلي للحسابات أو التوجيه الاستراتيجي لقسم التدقيق الداخلي.	5.2
5	4	3	2	1	(b) توجيه وتحمل المسؤولية عن أعمال موظفي التدقيق الداخلي في الكيان.	
5	4	3	2	1	(c) تحديد أي التوصيات الصادرة عن أنشطة التدقيق الداخلي تنفذ.	
5	4	3	2	1	(d) التقرير عن نتائج أنشطة التدقيق الداخلي إلى المسؤولين عن الحوكمة نيابة عن الإدارة.	
5	4	3	2	1	(e) تنفيذ إجراءات تشكل جزءاً من الرقابة الداخلية.	
5	4	3	2	1	(f) تحمل المسؤولية عن تصميم الرقابة الداخلية	

					وتنفيذها والمحافظة عليها.	
5	4	3	2	1	(g) أداء خدمات التدقيق الداخلي التي تستعين بمصادر خارجية، والتي تشمل جميع أو جزء كبير من وظيفة التدقيق الداخلي، حيث تكون الشركة مسؤولة عن تحديد نطاق أعمال التدقيق الداخلي وقد يكون لها مسؤوليات إدارية.	
5	4	3	2	1	استقلالية المدقق الخارجي قد تضعف عندما تكون:	5.3
5	4	3	2	1	(a) أتعاب خدمات التدقيق الداخلي فقط والمقدمة لعميل التدقيق تمثل 50% أو أكثر من أتعاب التدقيق ككل	
5	4	3	2	1	(b) أتعاب خدمات التدقيق الداخلي فقط والمقدمة لعميل التدقيق تمثل 25% أو أكثر من أتعاب التدقيق ككل	
5	4	3	2	1	(c) أتعاب خدمات التدقيق الداخلي فقط والمقدمة لعميل التدقيق تمثل 10% أو أكثر من أتعاب التدقيق ككل	
5	4	3	2	1	تقديم خدمات التدقيق الداخلي لعميل التدقيق تضعف من استقلال المدقق.	5.4
5	4	3	2	1	يجب منع مدققي الحسابات من تقديم خدمات التدقيق الداخلي لعملاء التدقيق.	5.5

المجموعة السادسة: أثر خدمات تمويل الشركات على استقلال المدقق

5	4	3	2	1	بالإضافة لتقديم خدمات التدقيق السنوية لعميل التدقيق، المدقق بإمكانه المحافظة على استقلاليته عند تقديمه خدمات تمويل الشركات مثل:	6.1
5	4	3	2	1	(a) مساعدة العميل في تحديد استراتيجيات الشركة.	
5	4	3	2	1	(b) المساعدة في تحديد المصادر المحتملة لرأس المال وتقديم المشورة الهيكلية.	
5	4	3	2	1	(c) تقديم مشورة مالية معينة.	
5	4	3	2	1	استقلالية المدقق الخارجي قد تضعف عندما تكون:	6.2
5	4	3	2	1	(a) أتعاب خدمات تمويل الشركات فقط والمقدمة لعميل التدقيق تمثل 50% أو أكثر من أتعاب التدقيق ككل	
5	4	3	2	1	(b) أتعاب خدمات تمويل الشركات فقط والمقدمة لعميل التدقيق تمثل 25% أو أكثر من أتعاب التدقيق ككل	
5	4	3	2	1	(c) أتعاب خدمات تمويل الشركات فقط والمقدمة لعميل التدقيق تمثل 10% أو أكثر من أتعاب التدقيق ككل	

5	4	3	2	1	تقديم خدمات تمويل الشركات لعميل التدقيق تضعف من استقلال المدقق.	6.3
5	4	3	2	1	يجب منع مدققي الحسابات من تقديم خدمات تمويل الشركات لعملاء التدقيق.	6.4

انتهى

Abstract

This study aimed to provide evidence about the auditors' opinions on the impact of non-audit services on the auditors' independence, as well as to spot the light on the legislation and laws governing the auditing profession in Syria and to what extent it meets the texts of legislation in developed countries.

To achieve the objectives, a field study was conducted on a sample of auditors practicing the profession in Syria. The sample was chosen using simple random sampling method, and then a questionnaire was designed based on previous studies.

The questionnaire was sent to (200) auditors, (130) questionnaires were retrieved, (118) of which were could be subjected to analysis and (12) were not analyzable with a response rate of (65%). The descriptive analysis was used, and the data was analyzed using the statistical program in the social sciences SPSS.

The study reached a set of results, the most important of which are: The auditors don't agree that the provision of non-audit services in general while providing audit services to the client have an impact on their independence; in particular, tax and corporate financing services. Auditors agree that the fees of non-audit services and the provision of accounting services to the client have an impact on their independence, while they were neutral about the impact of providing internal audit services on their independence.

The study recommended: The need for a separation between the auditor providing the auditing service and other services to the same client. The auditing offices in Syria will need to allocate a part of them in the field of providing auditing services and the other part in the field of other services. The authorities responsible for organizing the auditing profession should put in place more legislation that contributes to preserving on 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 audit committees in companies and increase their role and effectiveness, and to provide explanatory bulletins continuously.

Key words: Auditor independence, Non-audit services, Consulting services

Syrian Arab Republic
Tartous University
Faculty of Economics
Accounting Department



**The Impact of Non-Audit Services on Auditor Independence in
Syria**

A Field Study on Audit Offices

((A Master Thesis Prepared for The Master Degree in Accounting))

Prepared by:

Raghda Mohammad

The Supervision of:

Dr. Madian Aldabet

Assistant Professor in Accounting

Department Tartous University

2020

الصفحة 110 من 126