

الخدمات الاستشارية التي تقدمها شركات المراجعة للعملاء وأثرها

على استقلالية المراجع الخارجي

دراسة ميدانية على ديوان المراجعة القومي وشركات المراجعة العاملة بولاية

البحر الأحمر - السودان.

د. الصادق محمد سالم الطيب، قسم المحاسبة، كلية العلوم الادارية، جامعة

البحر الأحمر.

أ. أم أيمن يوسف الصادق محمد، قسم المحاسبة، كلية العلوم الادارية،

جامعة البحر الأحمر.

المستخلص:

هدفت الدراسة إلى بيان أثر تقديم الخدمات الاستشارية على استقلالية المراجع الخارجي، ووفقاً لطبيعة وأهداف الدراسة فقد استخدم الباحثان كلاً من المنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي والمنهج التاريخي والمنهج الوصفي التحليلي. أوضحت نتائج الدراسة أن هنالك علاقة بين تقديم الخدمات الاستشارية واستقلالية المراجع الخارجي، ووجود علاقة أيضاً بين الالتزام بمعايير تقديم الخدمات الاستشارية واستقلالية المراجع الخارجي، وأن أنواع الخدمات الاستشارية لها دور فاعل في استقلالية المراجع الخارجي. وقد أوصى الباحثان بضرورة قيام المنظمات المهنية بالزام المراجعين بتطبيق معايير المحاسبة الدولية والمراجعة الدولية وقواعد السلوك المهني عند قيامهم بتقديم الخدمات الاستشارية للعملاء، ومتابعة هذه المنظمات للخدمات الاستشارية التي تقدمها مكاتب المراجعة للعملاء ومدى ملائمتها لمتطلبات استقلالية المراجع الخارجي.

Abstract:

The study aimed to reveal the effect of providing consultant's services on the independence of external auditor, and according to the nature and goals of the study, the two researchers used both inductive and deductive methodologies and historical and descriptive analytical methodologies. The study revealed the existence of a relationship between the independence of external auditor and the standards of providing of consultant's services, and the types of consultant's services have an effective role to play in the independence of external auditor. The two researchers recommended that professional organizations have to direct it's auditors to stick to to international accounting and international

auditing standards when providing consultant's services to agents, and for these organizations to follow the consultative services provided to agent by auditing bureaus and the possibility of its adoption by external auditor.

الكلمات المفتاحية: الخدمات الاستشارية، المراجع الخارجي، استقلالية المراجع الخارجي.

أولاً: الاطار المنهجي:

تمهيد:

تعتبر الخدمات الاستشارية احدى الاتجاهات الحديثة في مجال المراجعة، وتأتي أهمية هذا الموضوع من الدور الذي تلعبه هذه الخدمات في تنويع مصادر الدخل والاستفادة من تقديم خدمات جديدة أكثر ربحية في ظل تزايد عليها الطلب عالمياً. كما أنها تمثل نوع من أنواع الخدمات التي تقدمها مكاتب المراجعة لعملائها في غير مجال مهنة المراجعة وفقاً للمعايير الفنية وقواعد السلوك المهني للمراجعة، ووفقاً لحاجات ورغبة الإدارة في تحقيق أهدافها ورفع مستوى الأداء في المجالات المختلفة. ولذلك فإن هذه الخدمات تعتبر أساسية اليوم ضمن الخدمات التي يقدمها المراجع للعملاء ، فلم يعد يقدم المراجع الخدمات التقليدية فقط والتمثلة في مراجعة القوائم المالية وإبداء الرأي، بل أصبح يقدم خدمات أخرى مثل خدمات إعداد السجلات المحاسبية والبيانات المالية، والخدمات الضريبية، وخدمات المراجعة الداخلية، والخدمات القانونية، بالإضافة إلى خدمات أنظمة تقنية المعلومات وخدمات التقييم. تُعد استقلالية المراجع الخارجي أحد الموضوعات التي زاد الاهتمام بها منذ زمن بعيد، مما جعل هذه الاستقلالية مطلباً حتمياً وهدفاً أساسياً للعديد من الهيئات والمنظمات المهنية المهمة بتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة. كما تمثل الاستقلالية العمود الفقري لمعايير المراجعة لأنها تضمن ما إذا كانت الحسابات المعدة من قبل العميل تتوافق مع مبادئ المحاسبة وأن هذه الحسابات تعبر بصورة حقيقية وعادلة عن حقيقة الأداء المالي للعميل. نظراً لأهمية الموضوع قام الباحثان بدراسة ميدانية للتعرف على مدى أثر تقديم شركات المراجعة للخدمات الاستشارية على استقلالية المراجع الخارجي، كون المراجع الخارجي هو المصدر الرئيسي للخبرة المحاسبية والتي تمثل جانباً مهماً في مهنة المراجعة.

مشكلة الدراسة:

في ظل بيئة الاعمال المعاصرة واجهت المراجعة العديد من الانتقادات فيما يتعلق بقيام المراجعين الخارجيين بتقديم الخدمات الاستشارية لعملاء المراجعة بجانب خدمات المراجعة التقليدية، وهل يمكن هؤلاء المراجعين من المحافظة على استقلاليتهم بالتزامن مع تقديم الخدمات الاستشارية لصالح عملاء المراجعة، وخاصة بعد أن توسع نطاق هذه الخدمات وزاد الطلب والمنافسة على تقديمها. ومن هذا المنطلق تتمحور مشكلة الدراسة في السؤال الرئيسي التالي: هل الخدمات الاستشارية التي تقدمها شركات المراجعة للعملاء تؤثر على استقلالية المراجع الخارجي؟ وتتفرع منه الأسئلة الآتية:

١- ما العلاقة بين الخدمات الاستشارية التي تقدمها شركات المراجعة واستقلالية

المراجع الخارجي؟

٢- ما اثر أنواع الخدمات الاستشارية التي تقدمها شركات المراجعة على استقلالية

المراجع الخارجي؟

٣- هل وجود معايير لتقديم الخدمات الاستشارية يؤثر على استقلالية المراجع

الخارجي؟

أهمية الدراسة:

يمكن تقسيم أهمية البحث إلى الآتي :

أ. الأهمية العلمية: وتتمثل في الآتي:

١. أهمية معرفة طبيعة كل من الخدمات الاستشارية واستقلالية المراجع الخارجي، ومن

ثم دراسة العوامل التي تؤثر عليهما.

٢. أهمية أنواع الخدمات الاستشارية التي تقدمها مكاتب المراجعة وأثرها على

استقلالية المراجع الخارجي.

٣. ندرة الدراسات التي تناولت طبيعة العلاقة بين الخدمات الاستشارية واستقلالية

المراجع الخارجي.

ب. الأهمية العملية: وتتمثل في الآتي:

١. أهمية معرفة أثر تقديم الخدمات الاستشارية على مكاتب المراجعة وعلى المراجع

الخارجي، كل على حدة.

٢. أهمية تحقيق التوازن بين منافع تقديم الخدمات الاستشارية وبين المخاطر التي

تتعرض لها استقلالية المراجع الخارجي عند تقديمه لهذه الخدمات.

٣. الوقوف على أوجه القصور في التشريع السوداني وموقف المنظمات المهنية تجاه أثر تقديم الخدمات الاستشارية على استقلالية المراجع الخارجي.

أهداف الدراسة:

تتمثل أهداف الدراسة في الآتي:

١. معرفة أنواع الخدمات الاستشارية التي يقدمها المراجع للعملاء.
٢. تسليط الضوء على المعايير والضوابط التي تحكم تقديم الخدمات الاستشارية.
٣. معرفة أثر تقديم الخدمات الاستشارية على استقلالية المراجع الخارجي.

فرضيات الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة تم اختبار الفرضيات الآتية:

١. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الخدمات الاستشارية التي تقدمها مكاتب المراجعة واستقلالية المراجع الخارجي.
٢. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أنواع الخدمات الاستشارية واستقلالية المراجع الخارجي.
٣. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الالتزام بمعايير تقديم الخدمات الاستشارية واستقلالية المراجع الخارجي.

منهجية الدراسة:

لتحقيق أهداف البحث يستخدم الباحث المناهج العلمية الآتية :

١. المنهج الاستنباطي: لتحديد محاور البحث وصياغة مشكلة وفرضيات الدراسة.
٢. المنهج الاستقرائي: لاختبار فرضيات الدراسة.
٣. المنهج التاريخي: لتتبع الدراسات السابقة في هذا المجال.
٤. منهج دراسة الحالة: لإجراء الدراسة الميدانية.

مصادر جمع البيانات: وتنقسم إلى:

المصادر الأولية : تتمثل في معرفة آراء المبحوثين حول متغيرات الدراسة عن طريق أداة الاستبانة.

المصادر الثانوية : تتمثل في الكتب والمراجع والمجلات العلمية والرسائل العلمية والنشرات ومواقع الانترنت ذات العلاقة بموضوع الدراسة.

حدود الدراسة:

الحدود المكانية: السودان، ولاية البحر الأحمر - بورتسودان، ديوان المراجعة القومي وشركات المراجعة.

الحدود الزمانية: العام ٢٠١٨م - تاريخ إجراء الدراسة الميدانية.

الحدود الموضوعية: الخدمات الاستشارية واستقلالية المراجع الخارجي.

الحدود البشرية: المراجعون بديوان المراجع القومي وشركات المراجعة العاملة بولاية البحر الأحمر، السودان.

ثانياً: الدراسات السابقة:

١- دراسة: علي محمد موسى (١٩٩٢)⁽¹⁾:

هدفت الدراسة الى استطلاع آراء الجهات والفئات المختلفة ذات العلاقة وتشمل المراجعين ومستخدمي القوائم المالية ذلك لتحديد وجهة نظرهم حول مدى تأثير بعض العوامل على استقلال المراجع، وأهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة: أن نسبة (٦٥%) تقريباً من المراجعين المشاركين في الدراسة يقومون بإمسك دفاتر المنشأة محل وأن هذا له تأثير كبير على استقلالية المراجع الخارجي، كما اتضح أن أكثر من (٥٠%) من المراجعين المشاركين في الدراسة يقومون بتقديم الخدمات الاستشارية للمنشأة محل المراجعة، وأن هذه العملية قد يكون لها تأثير سلبي على استقلالية المراجع.

٢- دراسة: محمد مطر (١٩٩٤م)⁽²⁾:

هدفت الدراسة إلى استكشاف أهم العوامل المؤثرة على استقلال المدقق الخارجي في الأردن وكذلك سبل ووسائل تدعيم هذا الاستقلال، وأهم ما توصلت إليه الدراسة ما يلي: احتل دور الإدارة في تعيين المراجع وتحديد أتعابه وعزله المرتبة الأولى من بين العوامل المؤثرة على استقلال المراجع في حين احتلت الخدمات الاستشارية التي يقدمها المراجع للعميل المرتبة الأخيرة بين هذه العوامل. وكذلك عدم تطابق وجهات نظر المراجعين العاملين في المكاتب الكبيرة مع وجهات نظر أقرانهم العاملين في المكاتب الصغيرة تجاه كثير من العوامل المؤثرة على استقلال المراجع وعدم الاتفاق أيضاً بشأن أوليات السبل الملائمة لتدعيم هذا الاستقلال.

٣- دراسة: Craswell (2002م)⁽³⁾:

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى تأثير تقديم الخدمات الاستشارية على قرارات المراجعين الخارجيين، وكذلك نوعية تقرير المراجعة. توصلت الدراسة إلى أن قيام المراجع الخارجي

بتقديم مثل هذا النوع من الخدمات لا يشكل أي تهديد على حياده واستقلاله فيما يتعلق بإبداء رأيه الفني، بمعنى عدم وجود تأثير لهذه الخدمات على استقلالية المراجع في إعداد تقارير المراجعة وإبداء رأي متحفظ بشأنها.

٤- دراسة: إياد كراز (٢٠٠٢)(4):

هدفت الدراسة إلى التأكيد على ضرورة أن يكون المراجع الخارجي مستقلاً عن إدارة الشركة محل المراجعة في سوريا أثناء قيام بعملية مراجعة قوائمها المالية وعملياتها من خلال محاولة وضع إطار عام لمضمون استقلال المراجع الخارجي، ومن أهم نتائج الدراسة: يقوم المراجعون الخارجيين في سوريا إلى جانب قيامهم بعملية المراجعة بتقديم خدمات استشارية متنوعة وهذه الخدمات تصنف من ناحية تأثيرها على استقلالية المراجع حسب التالي: خدمات تؤثر على استقلالية المراجع الخارجي كإمسك الدفاتر والسجلات وإعداد الحسابات الختامية للشركة محل المراجعة، وخدمات لا تؤثر على استقلالية المراجع كإعداد الإقرار الضريبي.

٥- دراسة: (Ferdin and A.Gul2003)(5):

بينت الدراسة أن قيمة القوائم المالية المراجعة تعتمد على استقلال المراجعين عن عملائهم الذين يقومون بمراجعة حساباتهم، والمراجعون ليس فقط يجب أن يكونوا مستقلين في الحقيقة، ولكن أيضاً ان يكونوا مستقلين في المظهر لإرضاء مستخدمي القوائم المالية والطرف الثالث، ومن نتائج هذه الدراسة تبين أن هناك عدة عوامل تؤثر على استقلال المراجع منها: الوضع المادي للعميل، وتقديم الخدمات الإدارية والاستشارية للعميل، والمنافسة بين المراجعين لاجتذاب العملاء، وحجم منشأة المراجع.

٦- دراسة: يوسف محمد جربوع (٢٠٠٤م)(6):

هدفت الدراسة إلى تقييم العوامل التي يمكن ان تؤثر على استقلال وحياد المراجع الخارجي من الناحية الفكرية وفي المقدمة العملية، ومعرفة أهم العوامل المادية والسلوكية التي تؤثر على استقلالية المراجع، كما هدفت إلى إظهار واجبات ومسؤوليات المنظمات المهنية لحماية استقلالية المراجع وتحديد الدور الذي يمكن ان يلعبه في خدمة المجتمع. توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها: إن قيام المراجع الخارجي بتقديم الخدمات الاستشارية لزيون المراجعة بجانب خدمات المراجعة قد يهدد استقلاله وحياده، لأنه يصبح في موقف المدافع عن إدارة المنشأة. وأن اعتماد المراجع الخارجي على زيون واحد يهدد استقلاله وحياده ولا سيما مكاتب المراجعة الصغيرة التي تكون مملوكة لمراجع واحد.

٧- دراسة: محمد اسامة أبو القصمان (٢٠٠٧م)⁽⁷⁾:

هدفت الدراسة إلى توضيح العوامل المؤثرة على استقلال وحياد المراجع الخارجي من خلال تحليل العوامل والمتغيرات المكونة لها، وقد توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها: أن تقديم المراجع للخدمات الاستشارية إلى جانب خدمات المراجعة في نفس الوقت يؤثر بشكل كبير على استقلالية المراجع وحياده. وأن المنافسة الشديدة بين المراجعين تشكل خطراً على استقلالية المراجع وبالتالي كفاءة عملية المراجعة. كما أن اعتماد المراجع على عميل معين والذي تشكل الأتعاب منه نسبة كبيرة من دخل المراجع يؤثر بشكل سلبي على استقلالية المراجع وحياده.

٨- دراسة: وئام عبده قايد (٢٠٠٨م)⁽⁸⁾:

هدفت الدراسة إلى التعرف على استقلالية مراجع الحسابات الخارجي في بيئة مقدمة مهنة المراجعة في المملكة العربية السعودية وذلك لتوعية المراجعين لتفادي الآثار السلبية لهذه العوامل على استقلاليتهم، ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة الآتي: وجود توافق كبير بين أفراد عينة البحث عن العوامل المؤثرة على استقلالية المراجع في المملكة العربية السعودية، كما يوجد اتفاق بين أفراد عينة البحث على إن استقلالية مراجع الحسابات تعتبر من أهم القضايا المرتبطة ارتباطاً وثيقاً بجودة عملية المراجعة. وأن المعايير المهنية وقواعد السلوك المهني وآداب المهنة المتعلقة بالاستقلال أعطت المراجع المقومات الذاتية حتى يتمكن من المحافظة على استقلاله.

٩- دراسة: عصام محمد قريط (٢٠٠٨م)⁽⁹⁾ :

هدفت الدراسة إلى تسليط الضوء على المهام الأخرى التي تقوم بها مكاتب المراجعة في غير مجال المراجعة لكي يتمكن الجمهور من التعرف عليها ومن ثم الاستعانة بمكاتب المراجعة من أجل الحصول على خدماتها المختلفة الأخرى وبما لا يؤثر على استقلالية المراجع، وقد توصلت الدراسة لعدد من النتائج أهمها: تمثل أتعاب مدققي الحسابات الناجمة عن تقديمهم للخدمات الاستشارية لصالح الآخرين جزءاً مهماً من إجمالي دخولهم السنوية، ويرافق تقديم مدققي الحسابات للخدمات الاستشارية لمنشأة العميل قيامهم بتقديم خدمات المراجعة المالية أيضاً. كما أن قلة عدد المدققين العاملين على صعيد مكاتب المراجعة أدى إلى عدم الفصل بين من يقدم خدمات المراجعة ومن يقدم الخدمات الاستشارية لمنشآت العملاء.

١٠ - دراسة: صالح حامد محمد علي آدم (٢٠١٤) (10) :

هدفت الدراسة إلى اختبار أثر انعكاسات الخدمات الاستشارية على حياد واستقلالية المراجع، وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية: أن أداء المراجع الخارجي للخدمات الاستشارية للعميل يؤثر على حياده واستقلاليته. وأن وجود ضوابط رقابية على أتعاب الخدمات الاستشارية يؤثر على حياد واستقلالية المراجع الخارجي.

من خلال عرض الدراسات السابقة يلاحظ الباحثان نقلت الدراسات التي تناولت أثر تقديم الخدمات الاستشارية على استقلالية المراجعة في السودان، وأن الدراسة الحالية تعتبر امتداداً وتطويراً للدراسات السابقة، حيث اتبع الباحثان نفس مناهج البحث التي اتبعتها معظم الدراسات السابقة، أما من حيث التطوير فبالرغم من اتفاق الدراسات السابقة على وجود أثر لتقديم الخدمات الاستشارية على استقلالية المراجع الخارجي إلا أن الدراسة الحالية تتناول أثر تقديم الخدمات الاستشارية على استقلالية المراجع الخارجي من حيث توسيع نطاق هذه الخدمات وزيادة المنافسة على تقديمها في البيئة السودانية.

ثالثاً: الإطار النظري:

١. الخدمات الاستشارية (المتغير المستقل):

١.١. مفهوم الخدمات الاستشارية:

هناك العديد من التعريفات التي أسهم بها الفكر المحاسبي حول تعريف الخدمات الاستشارية منها مايلي: عرفها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي بأنها "الاستشارات المهنية التي تهدف أساساً إلى تحسين كفاءة وفاعلية استخدام العميل للطاقت والموارد المتاحة له ، وبما يحقق أهداف التنظيم"⁽¹¹⁾. وعُرفت بأنها "المقدمة المهنية بتقديم المشورة والمعونة لإدارة المنشأة بغية تحقيق الأهداف وإرشاد المنشأة إلى الأسلوب المودي إلى تحقيقها عن طريق رفع مستوى الأداء في مجالات التخطيط والتنظيم والحوافز، والاتصال وقياس مستوى الانجاز واستخدام الموارد البشرية والمادية، كما أنها تحتوي على العوامل الفنية التي تتعلق بفاعلية الإدارة وكفاءتها"⁽¹²⁾. كما عُرفت بأنها "هي الخدمات التي يقدمها المراجع الخارجي والتي لا تتعلق بعملية المراجعة التقليدية"⁽¹³⁾. وأيضاً عُرفت بأنها "خدمات يقدمها الأعضاء المقدمون للمهنة بهدف تقديم العون للعملاء فيما يتعلق بالنشاطات الاقتصادية سواء كانت إدارية، مالية، إلكترونية أو غير ذلك"⁽¹⁴⁾، كما عُرفت بأنها "خدمات تقدمها مكاتب المحاسبة والمراجعة لعملائها بخلاف خدمة المراجعة"⁽¹⁵⁾، وفي تعريف آخر: "هي خدمات

مهنية مستقلة تساعد مديري الإدارة التنفيذية بالشركات في تحقيق الأهداف المطلوبة بالشركة» (16).

من خلال التعريفات السابقة يلاحظ الباحثان أن جميع التعريفات اتفقت في أنها خدمات لا تتعلق بعملية المراجعة التقليدية، تقدمها مكاتب المراجعة للعملاء بغرض مساعدة العملاء في الاستغلال الأمثل لمواردها المادية والبشرية لتحقيق أهدافها المطلوبة.

١-٢- أنواع الخدمات الاستشارية:

توجد مجموعة من الخدمات التي يقدمها المراجع الخارجي لعميل المراجعة يمكن توضيحها فيما يلي (17):

١- من حيث مجالات المعرفة المطلوب توافرها لأدائها: تنقسم إلى الآتي:

أ- الاستشارات المحاسبية.

ب- الاستشارات الإدارية.

ت- الاستشارات الإدارية الأخرى.

٢- من حيث مجالات أدائها: تنقسم إلى الآتي:

أ- الخدمات الاستشارية المتعلقة بوظائف الإدارة.

ب- الخدمات الاستشارية المتعلقة بإدارات المشروع.

٣- من حيث الجهات المقدمة لها: تنقسم إلى الآتي:

أ- الاستشارات الإدارية الداخلية.

ب- الاستشارات الإدارية الخارجية.

٤- من حيث الفترة الزمنية اللازمة لتقديمها: تنقسم إلى الآتي:

أ- الارتباطات طويلة الأجل.

ب- الاستشارات قصيرة الأجل.

يلاحظ الباحثان عدم وجود اتفاق تام على تحديد لأنواع الخدمات الاستشارية التي تقدمها مكاتب المحاسبة والمراجعة، لأن هذه الخدمات ترتبط بالتطور في البيئة المحيطة بالمنشآت والعوامل المؤثرة عليها، وكذلك ترتبط بحاجات ورغبة الإدارة في تحقيق أهدافها ورفع مستوى الأداء في المجالات المختلفة.

١-٣- معايير تقديم الخدمات الاستشارية:

أصدرت لجنة الخدمات الاستشارية المنبثقة عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي تسعة معايير تحكم ممارسة تقديم الخدمات الاستشارية وتقسّم المعايير إلى مجموعتين هما (18):

المجموعة الأولى: المعايير العامة: وتتكون من الآتي:

- أ- القدرة أو التأهيل المهني.
- ب- بذل العناية المهنية المعقولة.
- ت- الإشراف والتخطيط الملائم والكافي.
- ث- كفاية البيانات الملائمة.
- ج- التنبؤات.

المجموعة الثانية: المعايير الفنية: وتشمل الآتي:

- أ- دور ممارس أو مقدم الخدمات الاستشارية.
- ب- التفاهم والاتفاق مع العميل.
- ت- منفعة العميل.
- ث- تبليغ النتائج.

يلاحظ الباحثان أن هذه المعايير ضرورية لضبط الخدمات الاستشارية التي تقدمها مكاتب المحاسبة والمراجعة، وأن الالتزام بهذه المعايير يضمن عدم التأثير على استقلالية المراجع الخارجي.

٢- استقلالية المراجع الخارجي (المتغير التابع):

يمثل استقلال المراجع حجر الزاوية في ممارسة المهنة، ويتطلب الاستقلال قيام المراجع بعمله دون التعرض إلى أي ضغوط. ويمكن القول أنه بدون الاستقلال تصبح عملية المراجعة بدون مبرر على الإطلاق وتفقد دورها. وتتحقق استقلالية المراجع في الظاهر، بمعنى ألا يكون للمراجع أية مصلحة مادية مباشرة أو غير مباشرة مع عميل المراجعة بشكل يجعل سلوكه لا يوحى للجمهور بالاستقلال في الواقع، بحيث يكون المراجع نزيهاً وموضوعياً وأميناً وغير متحيز لطرف آخر، كما يجب أن يكون حيادياً في قبول وانجاز التكليف واعداد التقرير وعرضه. ويجب أن يلتزم المراجع الخارجي بمجموعة من الأمور التي تدعم استقلاليته تتلخص في الآتي⁽¹⁹⁾:

- أ- أن لا يكون من حملة أسهم الشركة الذين لهم السيطرة والقدرة على التأثير على إدارة الشركة بشكل مباشر.
- ب- أن لا يكون حالياً أو خلال السنوات المالية الثلاث الماضية موظفاً في الشركة بوظيفة لها أي شكل من أشكال الصلاحيات التنفيذية.
- ت- أن لا يكون له علاقة عائلية مباشرة مع أحد الموظفين ذوي الصلاحيات التنفيذية في الشركة حالياً أو خلال السنوات المالية الثلاث الماضية.

- ث- أن لا يكون أحد المستشارين الفنيين للشركة.
- ج- أن لا يكون أحد المجهزين أو الزبائن الأساسيين للشركة.
- ح- أن لا يكون أحد المتعاقدين الأساسيين للشركة، وليس لديه علاقات تجارية أو أى علاقات أخرى قد تؤثر على قدرته في التصرف بصورة مستقلة.
- مما سبق يلاحظ الباحثان أن استقلالية المراجع الخارجي تمثل حالة ذهنية أو سلوكية لا يمكن رصدها، تترك للمراجع أن يحدد لنفسه نطاق ومجالات عمله دون التعرض إلى أى ضغوط سواء كانت هذه الضغوط مادية أو غير مادية.

رابعاً: الدراسة الميدانية:

١- إجراءات الدراسة الميدانية:

أ. مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من المراجعين الخارجيين العاملين بديوان المراجع القومي وشركات المراجعة العاملة بولاية البحر الأحمر، السودان. وتم اختيار عينة عشوائية منهم بلغ عدد أفرادها (٥٥) مراجعاً، حيث وزعت الاستبانة عليهم وتمت الإجابة على (٥٥) استبانة، وبذلك يكون عدد الاستبانة الخاضعة للتحليل (٥٥) استبانة بنسبة (١٠٠%) من اجمالي عدد الاستبانة الموزعة، ويعتقد الباحثان أن هذه النسبة كافية وممثلة للمجتمع تمثيلاً صحيحاً.

ب- أداة الدراسة: اعتمد الباحثان على الاستبانة كأداة رئيسية لجمع المعلومات من عينة الدراسة.

٢- تحليل البيانات الشخصية:

يستعرض الباحث توزيع خصائص عينة الدراسة حسب متغير سنوات العمر والمؤهل العلمي والتخصص العلمي والمسمى الوظيفي وسنوات الخبرة، وذلك كما في الجدول (١) أدناه:

جدول (١): خصائص عينة الدراسة

المتغيرات الشخصية	فئات المتغير	التكرار	النسبة %
سنوات العمر	٢٠ - ٢٥ سنة	١	١,٨%
	٢٦ - ٣٠ سنة	٨	١٤,٥%
	٣١ - ٣٥ سنة	١١	٢٠%
	٣٦ - ٤٠ سنة	١٢	٢١,٨%
	٤١ - ٤٥ سنة	٧	١٢,٧%

٢٩,١%	١٦	أكثر من ٤٥ سنة	
٥,٥%	٣	دبلوم	المؤهل العلمي
٦٥,٥%	٣٦	بكالوريوس	
٥,٥%	٣	دبلوم عالي	
١٦,٤%	٩	ماجستير	
٧,٣%	٤	دكتوراة	
٣٢,٧%	١٨	زمالة سودانية	
٥,٥%	٣	زمالة بريطانية	
١,٨%	١	زمالة عربية	
٦٠%	٣٣	لا يوجد زمالة	
٨٣,٦%	٤٦	محاسبة	التخصص العلمي
٩,١%	٥	اقتصاد	
١,٨%	١	إدارة أعمال	
٥,٥%	٣	أخرى	
٣,٦%	٢	مدير إدارة	المسمى الوظيفي
١٠,٩%	٦	رئيس قسم	
٥,٥%	٣	محاسب	
٢٣,٦%	١٣	مراجع داخلي	
٥٠,٩%	٢٨	مراجع خارجي	
٥,٥%	٣	أخرى	
١٤,٥%	٨	٥ سنوات فأقل	سنوات الخبرة
٢٧,٣%	١٥	٦-١٠ سنة	
١٤,٥%	٨	١١-١٥ سنة	
١٦,٤%	٩	١٦-٢٠ سنة	
٥,٥%	٣	٢١-٢٥ سنة	
٢١,٨%	١٢	أكثر من ٢٥ سنة	

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، ٢٠١٨م.

من الجدول (١) يلاحظ الباحثان مايلي:

١- أن نسبة (٢٩,١%) من أفراد العينة كانت فئات أعمارهم أكثر من ٤٥ سنة، ونسبة (٢١,٨%) تتراوح أعمارهم ما بين ٣٦-٤٠ سنة، بينما كانت نسبة (٢٠%) تتراوح اعمارهم بين ٣١-٣٥ سنة. وايضاً كانت نسبة (١٤,٥%) تتراوح اعمارهم بين ٢٦-٣٠ سنة، وكذلك كانت نسبة (١٢,٧%) بين ٤١-٤٥ سنة، وأقل نسبة (١,٥%) تتراوح أعمارهم بين ٢٠-٢٥ سنة، وهذا يعني أن غالبية أعمار أفراد العينة من ذوي الأعمار الكبيرة والراجحة مما ينعكس بصورة إيجابية على نتائج الدراسة.

٢- أن نسبة (٦٥,٥%) من أفراد العينة مؤهلهم العلمي من حملة درجة البكالوريوس، ونسبة (١٦,٤%) من حملة الماجستير ونسبة (٧,٣%) دكتوراة ونسبة (٥,٥%) دبلوم و (٥,٥%) دبلوم عالي، وهذا يعني أن غالبية العينة هم من حملة المؤهلات الجامعية مما يعطي الثقة في نتائج الدراسة.

٣- أن نسبة (٦٠%) من أفراد العينة كان مؤهلهم المهني لا يوجد زمالة، بينما نسبة (٣٢,٧%) زمالة سودانية ونسبة (٥,٥%) زمالة بريطانية ونسبة (١,٨%) زمالة عربية، وهذا يعني التنوع في عينة الدراسة (أكاديمي ومهني) مما ينعكس ايجابياً على نتائج الدراسة.

٤- أن نسبة (٨٣,٦%) من أفراد العينة كان تخصصهم محاسبية، ونسبة (٩,١%) اقتصاد ونسبة (٥,٥%) أخرى، بينما كانت نسبة إدارة أعمال (١,٨%)، وهذا يدعم الثقة في نتائج الدراسة.

٥- أن نسبة (٥٠,٩%) من أفراد العينة كان مسماهم الوظيفي مراجعين خارجيين، ونسبة (٢٣,٦%) مراجع داخلي، ونسبة (١٠,٩%) رؤساء أقسام، ونسبة (٥,٥%) محاسب، ونسبة (٣,٦%) مدير إدارة، وبلغت نسبة أخرى (٥,٥%)، وهذا يعني أن أفراد العينة يمتازون بتنوع الوظائف وهذا يعزز من الموضوعية في مخرجات الدراسة.

٦- أن نسبة (٢٧,٣%) من أفراد العينة كانت سنوات خبرتهم تتراوح ما بين ٦-١٠ سنة، بينما كانت نسبة (٢١,٨%) أكثر من ٢٥ سنة، ونسبة (١٦,٤%) تتراوح خبرتهم ما بين ١٦-٢٠ سنة، ونسبة (١٤,٥%) تتراوح ما بين ١١-١٥ سنة، ونسبة (٥,٥%) تتراوح خبرتهم بين ٢١-٢٥ سنة، كما كانت نسبة (١٤,٥%) تتراوح خبرتهم ٥ سنوات وأقل، وهذا يعني أن غالبية أفراد العينة يتمتعون بخبرات

مهنية متوسطة في مجال عملهم، مما يؤكد وجود مؤشر قوي على صحة نتائج الدراسة وامكانية الاعتماد عليها.

٣- تحليل العبارات لكل محور من محاور الدراسة:

تم تحليل العبارات ومناقشتها باستخدام التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري، لوصف إجابات مجتمع الدراسة نحو فقرات الاستبانة كما هو موضح فيما يلي:
أ- تحليل عبارات المحور الأول: (تقديم الخدمات الاستشارية):

فيما يلي التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات المحور الأولي.

جدول (٢): التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات المحور الأول.

ترتيب العبارة	اتجاه العبارة	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	العبارة
				التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	
				النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	
١	لا أوافق	١,٣٥	٣,٦٥	٢٠	١٤	٨	٨	٥	١- تقديم الخدمات الاستشارية يعتبر تهديداً حقيقياً للمراجع الخارجي.
				٣٦,٤ %	٢٥,٥ %	١٤,٥ %	١٤,٥ %	٩,١ %	
٤	اوافق	١,٢٣	٢,٤٠	٦	٤	٨	٢٥	١٢	٢- الغرض من تقديم الخدمات الاستشارية هو النصيحة فقط وليس المساهمة في إصدار القرارات.
				١٠,٩ %	٧,٣ %	١٤,٥ %	٤٥,٥ %	٢١,٨ %	
٣	اوافق	١,٠٩	٢,٤٩	٥	٢	١٦	٢٤	٨	٣- قيام المراجع بتقديم الخدمات الاستشارية يقوي من العلاقات الشخصية مع عميله.
				٩,١ %	٣,٦ %	٢٩,١ %	٣٤,٦ %	١٤,٥ %	
٥	اوافق	١,٠٣	٢,٣١	٤	٤	٤	٣٦	٧	٤- قيام المراجع الخارجي للخدمات الاستشارية بجانب خدمات المراجعة
				٧,٣ %	٧,٣ %	٧,٣ %	٦٥,٥ %	١٢,٧ %	

يزيد من اعتماد العملاء على المراجعين									
٢	لا اوافق	١,٣٦	٣,٤٢	١٧	٩	١٥	٨	٦	
				٣٠,٩ %	١٦,٤	٢٧,٣ %	١٤,٥ %	١٠,٩ %	
٥- قيام المراجع بتقديم الخدمات الاستشارية للعملاء يخلق تعارض في المصالح بين تقديم الخدمات المالية وتقديم خدمات المراجعة في نفس الوقت.									
		١,٢١	٢,٨٥						اجمالي المتوسطات والانحرافات المعيارية.

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، ٢٠١٨م.

يلاحظ الباحثان من الجدول (٢) ما يلي:

- ١- أهم عبارة من حيث مستوى عدم الموافقة من عبارات المحور الأول هي (تقديم الخدمات الاستشارية يعتبر تهديداً حقيقياً للمراجع الخارجي)، حيث بلغ عدد الذين لم يوافقوا عليها بشدة (٢٠) فرداً من أفراد العينة بنسبة (٣٦,٤%)، بينما بلغ متوسط إجاباتهم عليها (٣,٦٥) بانحراف معياري (١,٣٥).
- ٢- تليها في المرتبة الثانية من حيث مستوى عدم الموافقة عبارة (قيام المراجع بتقديم الخدمات الاستشارية للعملاء يخلق تعارض في المصالح بين تقديم الخدمات المالية وتقديم خدمات المراجعة في نفس الوقت)، حيث بلغ عدد الذين لم يوافقوا عليها بشدة (١٧) فرداً من أفراد العينة بنسبة (٣٠,٩%)، كما بلغ متوسط إجاباتهم عليها (٣,٤٢) بانحراف معياري (١,٣٦).
- ٣- جاءت في المرتبة الثالثة من حيث مستوى الموافقة عبارة (قيام المراجع بتقديم الخدمات الاستشارية يقوي من العلاقات الشخصية مع عميله)، حيث بلغ عدد الموافقين عليها (٢٤) فرداً من أفراد العينة بنسبة (٣٤,٦%)، كما بلغ متوسط إجاباتهم عليها (٢,٤٩) بانحراف معياري (١,٠٩).
- ٤- في المرتبة الرابعة من حيث مستوى الموافقة جاءت عبارة (الغرض من تقديم الخدمات الاستشارية هو النصيحة فقط وليس المساهمة في إصدار القرارات)، حيث بلغ عدد الموافقين عليها (٢٥) فرداً من أفراد العينة بنسبة (٤٥,٥%)، كما بلغ متوسط إجاباتهم عليها (٢,٤٠) بانحراف معياري (١,٢٣).

٥- أقل عبارة من حيث مستوى الموافقة هي (قيام المراجع الخارجي للخدمات الاستشارية بجانب خدمات المراجعة يزيد من اعتماد العملاء على المراجعين)، حيث بلغ عدد الموافقين عليها (٣٦) فرداً من أفراد العينة بنسبة (٦٥,٥%)، كما بلغ متوسط إجاباتهم عليها (٢,٣١) بانحراف معياري (١,٠٣).

٦- بلغ متوسط جميع العبارات (٢,٨٥) بانحراف معياري (١,٢١) وهذا يدل على أن غالبية أفراد العينة يوافقون على معظم عبارات المحور الأول.

ب- تحليل عبارات المحور الثاني: (معايير تقديم الخدمات الاستشارية):

فيما يلي التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات المحور الثاني.

جدول (٣): التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات

المحور الثاني.

ترتيب العبارة	اتجاه العبارة	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	لا أوافق	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	العبارة
				التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	
				النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	
٥	اوافق	٠,٦٥	١,٦٢	-	١	٢	٢٧	٢٥	١-تقديم الخدمات الاستشارية لا بد أن يتم بواسطة مقدم لديه القدرة والمعرفة بالطرق والمدخل التحليلي.
				-	%١,٨	%٣,٦	٤٩,١ %	٤٥,٥ %	
٤	اوافق	٠,٦٢	١,٦٤	-	-	٤	٢٧	٢٤	٢-يجب على مكاتب المراجعة أن تبذل العناية الواجبة والمقبولة عند تقديم الخدمات الاستشارية.
				-	-	%٧,٣	٤٩,١ %	٤٣,٦ %	
٢	اوافق	١,٢٧	٢,٤٤	٧	٤	٧	٢٥	١٢	٣-يجب على المراجع الخارجي أن يتفادى دور الإدارة عند تقديم الخدمات الاستشارية.
				١٢,٠ %	%٧,٣	١٢,٧ %	٤٥,٥ %	٢١,٨ %	
٣	اوافق	٠,٨٣	١,٨٩	٢	-	٤	٣٣	١٦	٤-لا بد أن يحصل المراجع الخارجي على اتفاق شفهي أو مكتوب من العميل يتضمن طبيعة ونطاق الخدمة المطلوب تأديتها وطبيعة الإبلاغ عنها.
				٣,٦ %	-	%٧,٣	%٦,٠	٢٩,١ %	
١	اوافق	١,٣٥	٣,٠٩	١٣	٧	١٣	١٦	٦	

			٢٣.٠%	١٢,٧%	٢٣,٦%	٢٩,١%	١٠,٩%	٥- قيام المراجع الخارجي بتقديم الخدمات الاستشارية بجانب خدمات المراجعة يقلل من اعتماد المراجعين على هؤلاء العملاء في عمليات المراجعة.
		٠,٩٤	٢,١٤					اجمالي المتوسطات والانحرافات المعيارية.

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، ٢٠١٨م.

يلاحظ الباحثان من الجدول (٣) ما يلي:

١- أهم عبارة من حيث مستوى الموافقة من عبارات المحور الثاني هي (قيام المراجع الخارجي بتقديم الخدمات الاستشارية بجانب خدمات المراجعة يقلل من اعتماد المراجعين على هؤلاء العملاء في عمليات المراجعة)، حيث بلغ عدد الموافقين عليها (١٦) فرداً من أفراد العينة بنسبة (٢٩,١%)، كما بلغ متوسط إجاباتهم عليها (٣,٠٩) بانحراف معياري (١,٣٥).

٢- تليها في المرتبة الثانية من حيث الموافقة عبارة (يجب على المراجع الخارجي أن يتفادى دور الإدارة عند تقديم الخدمات الاستشارية)، حيث بلغ عدد الموافقين عليها (٢٥) فرداً من أفراد العينة بنسبة (٤٥,٥%)، كما بلغ متوسط إجاباتهم عليها (٢,٤٤) بانحراف معياري (١,٢٧).

٣- كما جاءت في المرتبة الثالثة من حيث الموافقة عبارة (لا بد أن يحصل المراجع الخارجي على اتفاق شفهي أو مكتوب من العميل يتضمن طبيعة ونطاق الخدمة المطلوب تأديتها وطبيعة الإبلاغ عنها)، حيث بلغ عدد الموافقين عليها (٣٣) فرداً من أفراد العينة بنسبة (٦٠%)، كما بلغ متوسط إجاباتهم عليها (١,٨٩) بانحراف معياري (٠,٨٣).

٤- في المرتبة الرابعة من حيث الموافقة جاءت عبارة (يجب على مكاتب المراجعة أن تبذل العناية الواجبة والمقبولة عند تقديم الخدمات الاستشارية)، حيث بلغ عدد الموافقين عليها (٢٧) فرداً من أفراد العينة بنسبة (٤٩,١%)، كما بلغ متوسط إجاباتهم عليها (١,٦٤) بانحراف معياري (٠,٦٢).

٥- أقل عبارة من حيث مستوى الموافقة هي (تقديم الخدمات الاستشارية لا بد أن يتم بواسطة مقدم لديه القدرة والمعرفة بالطرق والمدخل التحليلي)، حيث بلغ عدد الموافقين عليها (٢٧) فرداً من أفراد العينة بنسبة (٤٩,١%)، كما بلغ متوسط إجاباتهم عليها (١,٦٢) بانحراف معياري (٠,٦٥).

٦- بلغت متوسط جميع العبارات (٢,١٤) بانحراف معياري (٠,٩٤) وهذا يدل على أن غالبية أفراد العينة يوافقون على جميع عبارات المحور الثاني.

ج- تحليل عبارات المحور الثالث:

فيما يلي التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات المحور الثالث.

جدول (٤): التكرارات والنسب المئوية لعبارات المحور الثالث.

ترتيب العبارة	اتجاه العبارة	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	العبارة
				التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	
				النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	
٤	أوافق	١,٤٣	٢,٩٨	١٢	١١	٤	٢٠	٨	١- يمكن للمراجع الخارجي أن يقدم خدمات محاسبية للعميل كإمساك الدفاتر المحاسبية
				٢١,٨ %	%٢٠	%٧,٣	٣٦,٤ %	١٤,٥ %	
٢	لا أوافق	١,٤٢	٣,٣٥	١٦	١٢	٩	٧	٧	٢- يمكن للمراجع الخارجي أن يقدم خدمات محاسبية للعميل كإعداد التقارير المالية.
				٢٩,١ %	%٢١,٨	%١٦,٤	١٢,٧ %	١٢,٧ %	
٥	أوافق	١,٢٢	٢,٧٣	٨	٦	٩	٢٧	٥	٣- يمكن للمراجع الخارجي أن يقدم خدمات ضريبية بجانب خدمات المراجعة التقليدية.
				١٤,٥ %	%١٠,٩	%١٦,٤	٤٩,١ %	%٩,١	
١	لا أوافق	١,٢٢	٣,٦٠	٢٢	١٣	٥	٦	٩	٤- يمكن للمراجع الخارجي أن يقدم خدمات المراجعة الداخلية للعميل بجانب خدمات المراجعة الخارجية.
				%٤٠	%٢٣,٦	%٩,١	١٠,٩ %	١٦,٤ %	
٣	أوافق	١,٣٩	٣,٠٠	١٣	٨	٥	٢٤	٥	٥- يمكن للمراجع الخارجي أن يقوم بتصميم نظم معلومات محاسبية للعميل أو يشرف على أعمال العميل.
				٢٣,٦ %	%١٤,٥	%٩,١	٤٣,٦ %	٩,١ %	
		١,٣٩	٣,١٣						اجمالي المتوسطات والانحرافات المعيارية.

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، ٢٠١٨م.

يلاحظ الباحثان من الجدول (٤) ما يلي:

- ١- أهم عبارة من حيث مستوى عدم الموافقة من عبارات المحور الثالث هي (يمكن للمراجع الخارجي أن يقدم خدمات المراجعة الداخلية للعميل بجانب خدمات المراجعة الخارجية)، حيث بلغ عدد الذين لم يوافقوا عليها (٢٢) فرداً من أفراد العينة بنسبة (٤٠%)، بينما بلغ متوسط إجاباتهم عليها (٣,٦٠) بانحراف معياري (١,٥١).
- ٢- تليها في المرتبة الثانية من حيث عدم الموافقة عبارة (يمكن للمراجع الخارجي أن يقدم خدمات محاسبية للعميل كإعداد التقارير المالية)، حيث بلغ عدد الذين لم يوافقوا عليها (١٦) فرداً من أفراد العينة بنسبة (٢٩,١%)، بينما بلغ متوسط إجاباتهم عليها (٣,٣٥) بانحراف معياري (١,٤٢).
- ٣- كما جاءت في المرتبة الثالثة من حيث الموافقة عبارة (يمكن للمراجع الخارجي أن يقوم بتصميم نظم معلومات محاسبية للعميل أو يشرف على أعمال العميل)، حيث بلغ عدد الموافقين عليها (٢٤) فرداً من أفراد العينة بنسبة (٤٣,٦%)، بينما بلغ متوسط إجاباتهم عليها (٣,٠٠) بانحراف معياري (١,٣٩).
- ٤- في المرتبة الرابعة من حيث الموافقة جاءت عبارة (يمكن للمراجع الخارجي أن يقدم خدمات محاسبية للعميل كإمسك الدفاتر المحاسبية)، حيث بلغ عدد الموافقين عليها (٢٠) فرداً من أفراد العينة بنسبة (٣٦%)، وبينما بلغ متوسط إجاباتهم عليها (٢,٩٨) بانحراف معياري (١,٤٣).
- ٥- أقل عبارة من حيث الموافقة هي (يمكن للمراجع الخارجي أن يقدم خدمات ضريبية بجانب خدمات المراجعة التقليدية)، حيث بلغ عدد الموافقين عليها (٢٧) فرداً من أفراد العينة بنسبة (٤٩,١%)، بينما بلغ متوسط إجاباتهم عليها (٢,٧٣) بانحراف معياري (١,٢٢).
- ٦- بلغ متوسط جميع العبارات (٣,١٣) بانحراف معياري (١,٣٩) وهذا يدل على أن غالبية أفراد العينة يوافقون على معظم عبارات المحور الثالث.

د- تحليل عبارات المحور الرابع:

فيما يلي التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات المحور الرابع.

جدول (٥): التكرارات والنسب المئوية لعبارات المحور الرابع: استقلالية المراجع الخارجي

ترتيب العبارة	اتجاه العبارة	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العبارة					
				لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	
				التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	
				النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	
٣	أوافق	٠,٩٨	١,٩٥	٣	٢	١	٣٢	١٧	١- يتمتع المراجع الخارجي بدرجة معقولة من الاستقلالية أثناء قيامه بعملية المراجعة الخارجية.
				%٥,٥	%٣,٦	%١,٨	٥٨,٢	٣٠,٩	
٢	أوافق	١,٣٣	٣,٠٧	١٠	٨	١٨	١٤	٥	٢- يتم في معظم الأحيان تعيين المراجع الخارجي عن طريق لجان المراجعة بمنشأة العميل.
				١٨,٢	١٤,٥	٣٢,٧	٢٥,٥	%٩,١	
١	لا أوافق	١,٢٢	٣,٦٧	١٩	١٣	١٠	١٢	١	٣- توجد في معظم الأحيان علاقات عائلية أو شخصية بين المراجع والعميل.
				٣٤,٥	٢٣,٦	١٨,٢	٢١,٨	%١,٨	
٧	أوافق	٠,٩٥	١,٧٣	٣	-	١	٢٦	٢٥	٤- تفرغ المراجع الخارجي لمهنة المراجعة يعزز من استقلاليته وحياده.
				%٥,٥	-	%١,٨	٤٧,٣	٤٥,٥	
٦	أوافق	٠,٨٦	١,٧٦	٢	-	٣	٢٨	٢٢	٥- يلتزم المراجع الخارجي بمعايير المراجعة الدولية وقواعد السلوك المهني عند تقديمه للخدمات الاستشارية.
				%٣,٦	-	%٥,٥	٥٠,٩	%٤٠	
٤	أوافق	٠,٩٧	١,٩٥	٢	٤	-	٣٢	١٧	٦- يلتزم المراجع الخارجي بقواعد السلوك المهني المتعلقة بالمنافسة لاجتذاب العملاء.
				%٣,٦	%٧,٣	-	٥٨,٢	٣٠,٩	
٥	أوافق	٠,٧٢	١,٩٣	١	-	٦	٣٥	١٣	٧- يتبع المراجع الخارجي شكل مؤسسي ومنظم عند تقديم الخدمات الاستشارية للعملاء.
				%١,٨	-	١٠,٩	٦٣,٦	٢٣,٦	
٨	أوافق بشدة	٠,٧٢	١,٥١	١	-	١	٢٢	٣١	٨- من المفيد لمكاتب المراجعة إنشاء علاقات أو الارتباط بمكاتب المراجعة العالمية.
				%١,٨	-	%١,٨	%٤٠	٥٦,٤	
		٠,٩٦	٢,٢٠						اجمالي المتوسطات والانحرافات المعيارية.

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، ٢٠١٨م.

يلاحظ الباحثان من الجدول (٥) ما يلي:

- ١- أهم عبارة من حيث مستوى عدم الموافقة من عبارات المحور الخامس هي (توجد في معظم الأحيان علاقات عائلية أو شخصية بين المراجع والعميل)، حيث بلغ عدد الذين لم يوافقوا عليها بشدة (١٩) فرداً من أفراد العينة بنسبة (٣٤,٥%)، كما بلغ متوسط إجاباتهم عليها (٣,٦٧) بانحراف معياري (١,٢٢).
- ٢- في المرتبة الثانية من حيث الموافقة جاءت عبارة (يتم في معظم الأحيان تعيين المراجع الخارجي عن طريق لجان المراجعة بمنشأة العميل)، حيث بلغ عدد الموافقين عليها والموافقين بشدة (١٩) فرداً من أفراد العينة بنسبة (٣٤%) بلغ متوسط إجاباتهم عليها (٣,٠٧) بانحراف معياري (١,٢٣).
- ٣- جاءت في المرتبة الثالثة من حيث الموافقة عبارة (يتمتع المراجع الخارجي بدرجة معقولة من الاستقلالية أثناء قيامه بعملية المراجعة الخارجية)، حيث بلغ عدد الموافقين عليها (٣٢) فرداً من أفراد العينة بنسبة (٥٨,٢%)، كما بلغ متوسط إجاباتهم عليها (١,٩٥) بانحراف معياري (٠,٩٨).
- ٤- جاءت في المرتبة الرابعة من حيث الموافقة عبارة (يلتزم المراجع الخارجي بقواعد السلوك المهني المتعلقة بالمنافسة لاجتذاب العملاء)، حيث بلغ عدد الموافقين عليها (٣٢) فرداً من أفراد العينة بنسبة (٥٨,٢%)، كما بلغ متوسط إجاباتهم عليها (١,٩٥) بانحراف معياري (٠,٩٧).
- ٥- في المرتبة الخامسة من حيث الموافقة جاءت عبارة (يتبع المراجع الخارجي شكل مؤسسي ومنظم عند تقديم الخدمات الاستشارية للعملاء)، حيث بلغ عدد الموافقين عليها (٣٥) فرداً من أفراد العينة بنسبة (٦٣,٦%)، كما بلغ متوسط إجاباتهم عليها (١,٩٣) بانحراف معياري (٠,٧٢).
- ٦- في المرتبة السادسة من حيث الموافقة جاءت عبارة (يلتزم المراجع الخارجي بمعايير المراجعة الدولية وقواعد السلوك المهني عند تقديمه للخدمات الاستشارية)، حيث بلغ عدد الموافقين عليها (٢٨) فرداً من أفراد العينة بنسبة (٥٠,٩%)، كما بلغ متوسط إجاباتهم عليها (١,٧٦) بانحراف معياري (٠,٨٦).
- ٧- في المرتبة السابعة من حيث الموافقة جاءت عبارة (تفريغ المراجع الخارجي لمهنة المراجعة يعزز من استقلاليته وحياده)، حيث بلغ عدد الموافقين عليها (٢٦) فرداً من أفراد العينة بنسبة (٤٧,٣%)، كما بلغ متوسط إجاباتهم عليها (١,٧٣) بانحراف معياري (٠,٩٥).

٨- أقل عبارة من حيث الموافقة هي (من المفيد لمكاتب المراجعة إنشاء علاقات أو الارتباط بمكاتب المراجعة العالمية)، حيث بلغ عدد الموافقين عليها بشدة (٣١) فرداً من أفراد العينة بنسبة (٥٦,٤%)، كما بلغ متوسط إجاباتهم عليها (١,٥١) بانحراف معياري (٠,٧٢).

٩- بلغ متوسط جميع العبارات (٢,٢٠) بانحراف معياري (٠,٩٦) وهذا يدل على أن غالبية أفراد العينة يوافقون على معظم عبارات المحور الخامس.

رابعاً : اختبار الفرضيات ومناقشة النتائج:

• عرض ومناقشة نتائج الفرضية الأولى:

تنص الفرضية الأولى على: (توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين تقديم المراجع الخارجي للخدمات الاستشارية واستقلاليته) واختبار هذه الفرضية استخدم الباحثان الاساليب الاحصائية الآتية:

أ- اختبار (T-Test): لمعرفة تباين الفروق ذات الدلالة الاحصائية لكل عبارات الفرضية الأولى كما في الجدول (٦) أدناه:

جدول (٦): تباين الفروق ذات الدلالة الاحصائية لكل عبارات الفرضية الأولى

قيمة t المحسوبة	مستوى الدلالة	قيمة t الجدولية	التفسير
٣٩,٩٩	٠,٠٠٠	١,٦٨٤	دالة

المصدر: إعداد الباحثان من استبانة الدراسة، ٢٠١٨م.

يتضح من الجدول (٦) أن هنالك فروق ذات دلالة احصائية بين تقديم الخدمات الاستشارية واستقلالية المراجع الخارجي، حيث بلغت قيمة t المحسوبة (٣٩,٩٩) وهي اكبر من قيمة t الجدولية والبالغة (١,٦٨٤)، وهذا الفرق دالاً احصائياً عند مستوى الدلالة (٠,٠٠٠) أقل من مستوى المعنوية (٥%)، مما يعني تحقق هذه الفرضية.

ب- حساب قيمة الانحدار: لمعرفة أثر تقديم الخدمات الاستشارية على استقلالية المراجع الخارجي. لذا قام الباحثان بايجاد معادلة الانحدار البسيط وبالنظر إلى جدول تحليل التباين (٧) الآتي يتضح مايلي:

جدول (٧): تحليل التباين بين تقديم الخدمات الاستشارية واستقلالية

المراجع الخارجي.

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.652 ^a	.700	.053	.53896

a. Predictors: (Constant), تقديم الخدمات الاستشارية

المصدر: إعداد الباحث من استبانة الدراسة، ٢٠١٨م.

من الجدول (٧) يتضح للباحث أن قيمة معامل التحديد $R^2 = 0.65$ مما يدل على أن ٦٥% من التغيرات التي تحدث في استقلالية المراجع الخارجي يرجع أثرها للتغيرات في تقديم الخدمات الاستشارية، والباقي ٣٥% هي عبارة عن أثر المتغيرات الأخرى (المتغيرات العشوائية)، وهذا يؤكد صحة الفرضية الأولى.

* عرض ومناقشة نتائج الفرضية الثانية:

تنص الفرضية الثانية على: (توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين الالتزام بمعايير تقديم الخدمات الاستشارية واستقلالية المراجع الخارجي) واختبار هذه الفرضية استخدم الباحث الاساليب الاحصائية الآتية:

أ- اختبار (T-Test): لمعرفة تباين الفروق ذات الدلالة الاحصائية لكل عبارات

الفرضية الثانية كما في الجدول (٨) أدناه:

جدول (٨): تباين الفروق ذات الدلالة الاحصائية لكل عبارات الفرضية الثانية.

قيمة t المحسوبة	مستوى الدلالة	قيمة t الجدولية	التفسير
٤٠,١٩	٠,٠٠٠	١,٦٨٤	دالة

المصدر: إعداد الباحثان من استبانة الدراسة، ٢٠١٨م.

يتضح من الجدول (٨) أن هنالك فروق ذات دلالة احصائية بين معايير تقديم الخدمات الاستشارية واستقلالية المراجع الخارجي، حيث بلغت قيمة t المحسوبة (٤٠,١٩) وهي اكبر من قيمة t الجدولية والبالغة (١,٦٨٤)، وهذا الفرق دالاً احصائياً عند مستوى الدلالة (٠,٠٠٠) أقل من مستوى المعنوية (٥%)، مما يعني تحقق هذه الفرضية.

ب- حساب قيمة الانحدار: لمعرفة أثر الالتزام بمعايير تقديم الخدمات الاستشارية على استقلالية المراجع الخارجي. لذا قام الباحث بإيجاد معادلة الانحدار البسيط وبالنظر إلى جدول تحليل التباين (٧) الآتي يتضح مايلي:

جدول (٩): تحليل التباين بين الالتزام بمعايير تقديم الخدمات الاستشارية واستقلالية المراجع الخارجي.

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.700 ^a	.590	.583	.55888

a. Predictors: (Constant), معايير تقديم الخدمات الاستشارية

المصدر: إعداد الباحثان من استبانة الدراسة، ٢٠١٨م.

من الجدول (٩) يتضح للباحثان أن قيمة معامل التحديد $R^2 = 0.59$ مما يدل على أن ٥٩% من التغيرات التي تحدث في استقلالية المراجع الخارجي يرجع أثرها للتغيرات في الالتزام بمعايير تقديم الخدمات الاستشارية، والباقي ٤١% هي عبارة عن أثر المتغيرات الأخرى (المتغيرات العشوائية)، وهذا يؤكد صحة الفرضية الثانية.
* عرض ومناقشة نتائج الفرضية الثالثة:

تنص الفرضية الثالثة على: (توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين أنواع الخدمات الاستشارية واستقلالية المراجع الخارجي) واختبار هذه الفرضية استخدم الباحثان الاساليب الاحصائية الآتية:

أ- اختبار (T-Test): لمعرفة تباين الفروق ذات الدلالة الاحصائية لكل عبارات الفرضية الثالثة كما في الجدول (١٠) أدناه:

جدول (١٠): تباين الفروق ذات الدلالة الاحصائية لكل عبارات الفرضية الثالثة.

قيمة t المحسوبة	مستوى الدلالة	قيمة t الجدولية	التفسير
٣٥,١٤	٠,٠٠٠	١,٦٨٤	دالة

المصدر: إعداد الباحثان من استبانة الدراسة، ٢٠١٨م.

يتضح من الجدول (١٠) أن هنالك فروق ذات دلالة احصائية بين أنواع الخدمات الاستشارية واستقلالية المراجع الخارجي، حيث بلغت قيمة t المحسوبة (٣٥,١٤) وهي اكبر من قيمة t الجدولية والبالغة (١,٦٨٤)، وهذا الفرق دالاً احصائياً عند مستوى الدلالة (٠,٠٠٠) أقل من مستوى المعنوية (٥%)، مما يعني تحقق هذه الفرضية.

ب- حساب قيمة الانحدار: لمعرفة أثر أنواع الخدمات الاستشارية على استقلالية المراجع الخارجي. لذا قام الباحثان بإيجاد معادلة الانحدار البسيط وبالنظر إلى جدول تحليل التباين (١١) الآتي يتضح مايلي:

جدول (١١): تحليل التباين بين أنواع الخدمات الاستشارية واستقلالية المراجع الخارجي.

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.164 ^a	.270	.119	.55131

a. Predictors: (Constant), الخدمة الاستشارية

المصدر: إعداد الباحثان من استبانة الدراسة، ٢٠١٨م.

من الجدول (١١) يتضح للباحثان أن قيمة معامل التحديد $R^2 = 0.27$ مما يدل على أن ٢٧% من التغيرات التي تحدث في استقلالية المراجع الخارجي يرجع أثرها للتغيرات نوع الخدمات الاستشارية، والباقي ٧٣% هي عبارة عن أثر المتغيرات الأخرى (المتغيرات العشوائية)، وهذا يؤكد صحة الفرضية الثالثة.

خامساً: الخاتمة:

١- النتائج:

من خلال تحليل البيانات لإجابات أفراد عينة الدراسة، يمكن تلخيص أهم النتائج الآتية:

أ- بخصوص العلاقة بين تقديم الخدمات الاستشارية واستقلالية المراجع الخارجي، جاءت النتيجة بوجود أثر ايجابي وذو دلالة احصائية بينهما، حيثأكدت غالبية أفراد عينة الدراسة ان هناك علاقة بين تقديم الخدمات الاستشارية واستقلالية المراجع الخارجي.

ب- بخصوص العلاقة بين الالتزام بمعايير تقديم الخدمات الاستشارية واستقلالية المراجع الخارجي، جاءت النتيجة بأن غالبية إجابات المبحوثين قد أعطت مؤشرات ايجابية عن قناعتهم بأن الالتزام بمعايير تقديم الخدمات الاستشارية له دور فاعل فياستقلالية المراجع الخارجي.

ت- بخصوص العلاقة بين أنواع الخدمات الاستشارية واستقلالية المراجع الخارجي جاءت النتيجة بأن غالبية إجابات المبحوثين قد أعطت مؤشرات ايجابية عن قناعتهم بأن أنواع الخدمات الاستشارية لها دور فاعل في استقلالية المراجع الخارجي.

٢- التوصيات:

أ- في ضوء النتائج التي توصلت إليها الدراسة، يقدم الباحثان التوصيات الآتية: ضرورة قيام المنظمات المهنية بالزام المراجعين بتطبيق معايير المحاسبة الدولية والمراجعة الدولية وقواعد السلوك المهني عند قيامهم بتقديم الخدمات الاستشارية للعملاء.

ب- متابعة المنظمات المهنية للخدمات الاستشارية التي تقدمها مكاتب المراجعة للعملاء ومدى ملائمتها لمتطلبات استقلالية المراجع الخارجي.

ت- يجب على المنظمات المهنية إخضاع مكاتب المراجعة إلى الإرشاد والتدريب المستمر لتقديم الخدمات الاستشارية مع المحافظة على استقلالية المراجع الخارجي.

ث- تشجيع ودعم الدراسات والبحوث العلمية في مجال المحاسبة والمراجعة، وبصفة خاصة في الخدمات الاستشارية واستقلالية المراجع الخارجي بما يخدم عملية المحاسبة والمراجعة.

قائمة المصادر والمراجع

1. علي محمد موسى، استقلالية المراجع الخارجي بين النظرية والتطبيق، (طرابلس: رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة قار يونس، ١٩٩٢م).
2. محمد مطر، سبل تدعيم استقلال مدقق الحسابات الخارجي بالأردن، دراسة تحليلية لأراء المدققين ومستخدمي البيانات المالية وجهات الرقابة والإشراف على المهنة، ورقة علمية منشورة، مجلة دراسات، الجامعة الأردنية، المجلد ٢١، العدد ٣، ١٩٩٤م.
3. Carswell , A'' Does the provision of non Audit Services impair Auditor in depend deuces , International Journal of Auditing , 1999.
4. اياذ كراز، أثر البنية التنظيمية للشركات الخاضعة للمراجعة على استقلال للشركات الخاضعة للمراجعة على استقلال المراجع، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة دمشق، سوريا، ٢٠٠٢م.
- . Gul ferdin , Size of Audit fees and perceptions of Auditors , Abilty 5 to Ressist Management Pressure in Audit Conflict Situation ABACUS.27 (2) , 2002 – 2003.
6. يوسف محمد جربوع، العوامل المؤثرة على استقلال المراجعين الخارجيين وحيادهم في قطاع غزة من دولة فلسطين، ورقة علمية منشورة، مجلة تنمية الرافدين، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العدد ٢٦، ٢٠٠٤م، ص ص ٣ - ٥.
7. محمد أسامه أبو القصمان، العوامل المؤثرة على استقلالية وحياد المراجع الخارجي دراسة تطبيقية ميدانية على المراجعين القانونيين في قطاع غزة - فلسطين، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، ٢٠٠٧م.
8. وئام عبده قايد، العوامل المؤثرة على استقلال المراجع الخارجي في بيئة مقدمة المهنة في المملكة العربية السعودية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الملك عبد العزيز، كلية الاقتصاد والإدارة، ٢٠٠٨ م - ١٤٢٩هـ.
9. عصام محمد قريط، الخدمات الاستشارية وأثرها على حياد المدقق في الأردن، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٢٤، العدد الأول، ٢٠٠٨م.
10. صالح حامد محمد علي آدم، تقويم انعكاسات الخدمات الاستشارية على استقلالية المراجع الخارجي ببيئة الأعمال السودانية، ورقة علمية منشورة، مجلة كلية الاقتصاد العلمية، جامعة أفريقيا العالمية، العدد الرابع، يناير ٢٠١٤م.
11. وليم توماس وامرسون هنكي، تعريب ومراجعة د. أحمد عجاج ود. كمال الدين سعيد، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ، الرياض، ١٩٨٩م، ص ١٠٤١.

-
- 12 . أحمد حلمي جمعة، التدقيق الحديث للحسابات، دار الصفاء للتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة، ١٩٩٩م، ص ٣١٢.
- 13 . سالم بن عبد الله العتيبي، جودة المراجعة كأحد آليات الحوكمة، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، ديسمبر ٢٠٠٩م، ص ٩٤.
- 14 . صالح حامد محمد علي، مرجع سبق ذكره، ص ٢٧٢.
15. Beattce .v and Fearnley , Auditor independence and Non – audit Services : Literature Review , institute of chart erred A Accountants of England and Wales (ICAEW) , London , 2002
- 16 . Milan,k , Management Consulting Aguide to the Profession , International Lubara Organization , 2002
- 17 . أسماء محمد صالح كويري، توفر متطلبات معايير الاداء المهني للخدمات الاستشارية للمراجع الخارجي المقدمة للمصارف التجارية الليبية، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة بنغازي، الجماهيرية الليبية، ٢٠١٣م، ص ص ٣١-٣٩.
18. محمد أسامه، مرجع سبق ذكره، ص ص ١٣٣ - ١٣٥.
- 19 . بسمة حسن المسحال، دور استقلالية مراجع الحسابات الخارجي في تحقيق متطلبات حوكمة الشركات وأثرها على مصداقية المعلومات المحاسبية، دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في فلسطين، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة، ٢٠١٣م - ٢٠١٤م.