

**أثر القيام بالخدمات الإستشارية على رأى مراقب
الحسابات فى القوائم المالية
((دراسة ميدانية))**

**The Effect of Non-Audit Services on the Auditor's
Opinion in the Financial Statements
A Field Study**

دكتور
ياسر زكريا الشافعى
مدرس المحاسبة
كلية التجارة - جامعة كفرالشيخ

الباحثة
أسماء أحمد على عبدالله

المستخلص :

يستهدف البحث إختبار تأثير أداء الخدمات الإستشارية علي رأي مراقب الحسابات في القوائم المالية ، ولتحقيق هذا الهدف تم تصميم قائمة استقصاء وتم توزيعها علي عينة البحث المكونة من مراقبي الحسابات والمستثمرين وأعضاء لجان المراجعة . وقد توصل البحث إلي عدم وجود أثر ذو دلالة معنوية لأداء الخدمات الإستشارية على رأي مراقب الحسابات في القوائم المالية . وبناءً على ذلك يوصي البحث بالسماح لمراقبي الحسابات بأداء الخدمات الإستشارية لعملائهم .

Abstract:

The research aimed to test the impact of the performance of Non-Audit services on the auditor's opinion in the financial statements. To achieve this goal, a survey list was designed and distributed to the research sample of the auditors, investors and members of the audit committees.

The research found that there is no statistical significant effect of the performance of the Non-audit services on the auditor's opinion in the financial statements. Accordingly, the research recommends that the auditors be allowed to perform Non-audit services to their clients.

الإطار العام للبحث :
مقدمة :

تستهدف مهنة المراجعة إضفاء الثقة على المعلومات التي تحتوي عليها القوائم المالية التي تصدرها الشركات حتى يمكن أن يعتمد عليها متخذي القرار في إتخاذ القرارات الإستثمارية ، ونتيجة للتطورات البيئية والاقتصادية التي أدت إلي تعدد المخاطر التي تواجهها الشركات وتحتاج إلي رأي خبير متخصص لمواجهتها ، ويقوم مراقب الحسابات الخاص بالشركة بهذا الدور باعتباره علي اطلاع بكل أمور الشركة من خلال تقديم الخدمات الإستشارية لعملائه ، وقد تؤثر هذه الخدمات علي رؤية المهني حول القوائم المالية التي تصدرها الشركات.

مشكلة البحث :

يعتبر تقرير مراقب الحسابات المنتج النهائي لعملية المراجعة والذي يتضمن رأيه الفني المحايد على القوائم المالية للشركة التي يقوم بمراجعة حساباتها ، وكذلك يعتبر تقرير مراقب الحسابات هو الوسيلة الرئيسية لتوصيل المعلومات للأطراف العديدة المستفيدة من خدماته، ويتأثر تقرير مراقب الحسابات بالعديد من العوامل والمتغيرات والتي من أهمها تقديمه للخدمات الإستشارية لعملائه . حيث تؤدي بعض مكاتب المراجعة الخدمات الإستشارية لعملائها بالإضافة إلي مهامها الأساسية التقليدية والمتمثلة في مراجعة الحسابات والقوائم المالية للشركات . وتفضل المنشآت إسناد عملية تقديم الخدمات الإستشارية لمراقبي حساباتها لمعرفة بظروف وطبيعة أنشطة المنشأة والمشكلات المحيطة بها .

وترتب على ذلك أن أصبحت الخدمات الإستشارية من المهام الرئيسية لمكاتب المراجعة وأحد أهم مصادر إيراداتها التي لا تستطيع الإستغناء عنها، وعنصر مؤثر في تحديد أتعاب عملية المراجعة عند التفاوض والتعاقد، وتنبأين الآراء حول تأثير تقديم مراقب الحسابات للخدمات الإستشارية لعملائه علي أدائه لعملية المراجعة ، وعلي رأيه الفني عند إصدار تقرير المراجعة ، وبالتالي علي نوع التقرير الذي يصدره .

وفي ضوء ما سبق يمكن صياغة مشكلة البحث في السؤال البحثي الرئيسي التالي :

هل يؤثر قيام مراقب الحسابات بأداء الخدمات الإستشارية لعملائه علي تكوين رأيه المهني

فى القوائم المالية ؟

وينبثق عن السؤال الرئيسي السؤالين الفرعيين التاليين :

- ١- هل يؤثر قيام مراقب الحسابات بأداء الخدمات الإستشارية علي إبداء رأي غير متحفظ ؟
- ٢- هل يؤثر قيام مراقب الحسابات بأداء الخدمات الإستشارية علي إبداء رأي متحفظ في تقريره؟

أهداف البحث :

يتمثل الهدف الرئيسي للدراسة في التعرف علي " أثر قيام مراقب الحسابات بأداء خدمات الإستشارية لعملائه علي حياديته واستقلاليته عند تكوين رأيه المهني فى القوائم المالية" ويمكن تحقيق الهدف الرئيسي للبحث من خلال تحقيق الأهداف الفرعية التالية :

- ١- تحديد أثر قيام مراقب الحسابات بأداء الخدمات الإستشارية لعملائه علي تكوين رأيه المهني غير المتحفظ في تقريره عن عملية المراجعة.
- ٢- تحديد أثر قيام مراقب الحسابات بأداء الخدمات الإستشارية لعملائه علي تكوين رأيه المهني المتحفظ في تقريره عن عملية المراجعة.

منهج البحث :

يتم الاعتماد المنهجين الإستنباطي والإستقرائي كما يلي :

المنهج الإستنباطي :

تم استخدام المنهج الاستنباطي في بناء الإطار النظري لأبعاد مشكله البحث وأهدافها، وصياغة فروض البحث ، وذلك من خلال تحليل الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع الدراسة وكذلك من خلال الاعتماد علي المراجع والأبحاث العلمية المنشورة والدوريات العلمية التي

د/ ياسر الشافعي ، أسماء أحمد علي أثر القيام بالخدمات الاستشارية على رأي مراقب الحسابات في القوائم المالية
تخص موضوع البحث بهدف دراسة أثر أداء مراقب الحسابات للخدمات الاستشارية على تقرير
المراجعة .

المنهج الإستقرائي :

تم استخدام المنهج الاستقرائي في إعداد الدراسة الميدانية لإختبار أثر أداء مراقب
الحسابات للخدمات الاستشارية على تقرير المراجعة عن طريق تصميم قائمة استقصاء وإجراء
مقابلات شخصية لمفردات عينة البحث، ثم اختبار فروض الدراسة والوصول إلى نتائج
وتوصيات الدراسة .

أهمية البحث :

تنقسم أهمية البحث إلى أهمية علمية وعملية كما يلي :

الأهمية العلمية : تتمثل الأهمية العلمية للبحث فيما يلي :

✳ استعراض وتحليل الآراء المؤيدة والمعارضة لتقديم الخدمات الاستشارية ، والمبررات
التي يستند إليها كل رأي، حتى يمكن في النهاية طمأننة المستفيدين من خدمات المراجعة ،
ويرجع ذلك نتيجة اهتمام المجتمع المحاسبي في الآونة الأخيرة بدراسة ظاهرة تزايد قيام
مراقبي الحسابات بتقديم الخدمات الاستشارية لعملائهم .

✳ تعكس الدراسة الحالية التطورات في الخدمات الاستشارية لمواجهة المتغيرات المحلية
والدولية وتزايد الطلب على الخدمات الأخرى لمهنة المراجعة .

✳ الحاجة إلى بحث سبل تحقيق التوازن بين المنافع التي تتحقق لمراقب الحسابات عند تقديم
هذه الخدمات وتخفيض المخاطر المهنية التي يواجهها .

✳ وتزداد الأهمية العلمية للدراسة في إظهار الدور الذي يمكن أن يقوم به مراقبي الحسابات
في تقديم الخدمات الاستشارية، وخاصة أنها تمثل مسار لتطوير مهنة المراجعة ومجال
جديد للخدمات التي يمكن أن يقدمها مراقبي الحسابات بما يتلاءم مع مهاراتهم وخبراتهم
وقدرتهم، مما يمكنهم من تلبية احتياجات عملائهم من الخدمات الإضافية، بالنوعية والجودة
المطلوبة لإشباع حاجات هؤلاء العملاء المتزايدة من تلك الخدمات وتأثير ذلك على تقرير
مراقب الحسابات .

الأهمية العملية :

✳ تعتبر الخدمات الاستشارية أحد المجالات التي تحتاج إليها مكاتب المحاسبة والمراجعة
للتوسع في خدمة العميل، كما أنها تمثل تطوراً طبيعياً لخدمات المكتب ومصدراً هاماً
للإيرادات، فيقدم مراقبو الحسابات المشورة عادة على ضوء المعلومات التي توصلوا إليها
من خلال قيامهم بأعمال المراجعة التقليدية .

✳ تزداد أهمية البحث مع تزايد تقديم مكاتب المراجعة للخدمات الاستشارية بالتزامن مع
مراجعة الحسابات نظراً لازدياد حدة المنافسة بين المكاتب الكبيرة ونتيجة لتوفر الخبرات
والمهارات التي تمكنها من تقديم هذه الخدمات وفي الوقت نفسه هناك تجنب من قبل بعض
المكاتب من قبول الخدمات الاستشارية لتأثيرها على رأي مراقب الحسابات .

نطاق وحدود البحث :

يتناول البحث نوعين فقط من آراء مراقبي الحسابات في القوائم المالية وهما الرأي غير
متحفظ والرأي المتحفظ ولا يتناول الأنواع الثلاثة الأخرى .

خطة البحث :

من خلال عرض طبيعة مشكلة البحث وهدفه تم تقسيم الجزء المتبقي من البحث إلى
أربعة أجزاء يتناول الجزء الأول الدراسات السابقة ، ثم يتناول الجزء الثاني الإطار النظري

د/ ياسر الشافعي ، أسماء أحمد على أثر القيام بالخدمات الاستشارية على رأى مراقب الحسابات فى القوائم المالية للبحث ، ويتناول الجزء الثالث الدراسة الميدانية ، وينتهي البحث بعرض خلاصة ونتائج وتوصيات البحث ومقترحات لدراسات مستقبلية .

الدراسات السابقة :

تناولت دراسة (الزهار ، ٢٠١٣) بيان أثر الخدمات الأخرى التي يقدمها مراجع الحسابات بجانب خدمة المراجعة على جودة تقرير المراجع، واستهدفت هذه الدراسة تحديد الخدمات الأخرى التي يقدمها مراقبي الحسابات في قطاع غزة وأثرها على جودة تقرير مراقب الحسابات، ودراسة ممارسات مراقبي الحسابات وبيان تلك الممارسات فيما يخص طبيعة الخدمات الأخرى التي يتم تقديمها إلى العملاء ومدى تأثيرها على جودة تقرير مراقب الحسابات، وتوصلت الدراسة إلى أن قيام مراقب الحسابات بتقديم كل من الخدمات الإستشارية الإدارية، وخدمات تصميم الأنظمة المالية والإدارية، وخدمات المشورة في الشؤون المحاسبية وفي استخدام الحاسب الآلي وفي تشغيل البيانات بجانب خدمة المراجعة للعميل يؤثر سلباً على جودة تقرير مراقب الحسابات ، كما أن تقديم مراقب الحسابات للخدمات الضريبية وخدمات عمل دراسات الجدوى الاقتصادية وأجراء التحقيقات المالية لا يؤثر على جودة تقرير مراقب الحسابات. وأوصت الدراسة بضرورة الفصل بين تقديم مراقب الحسابات لخدمات المراجعة والخدمات الأخرى لنفس العميل ، أو السماح لمراقب الحسابات بأداء الخدمات الإستشارية لنفس عميل المراجعة ولكن مع التزام مراقب الحسابات بالمعايير التي تحفظ استقلاله، إلزام شركات المساهمة المصرية بضرورة الإفصاح عن حجم الأتعاب التي تؤتيها لمراجع حساباتها مصنفة إلى أتعاب عملية المراجعة وأتعاب الخدمات الإستشارية .

كما تناولت دراسة (Wang and Hay, 2013) أثر الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة على استقلالية مراقب الحسابات في نيوزيلاندا ، واستهدفت الدراسة إختبار العلاقة بين الخدمات الإستشارية وإستقلالية مراقب الحسابات للشركات المساهمة العامة النيوزيلندية، من خلال تحديد أتعاب عملية المراجعة ورأى مراقب الحسابات بالقوائم المالية. وشملت الدراسة عينة قوامها (٩٩) شركة مساهمة مدرجة بالبورصة النيوزيلندية، وتوصلت إلى مجموعة من النتائج، أهمها أن مراقب الحسابات يفقد إستقلاليته عندما يقدم الخدمات الإستشارية لعملائه، وأن ارتفاع أتعاب الخدمات الإستشارية هي من أسباب إصدار مراقب الحسابات تقرير نظيف مما قد يضعف من إستقلاليته فيما يتعلق بالحكم النهائي علي عملية المراجعة، وأن العلاقة السلبية بين أتعاب الخدمات الإستشارية ورأى مراقب الحسابات لا تقدم دليلاً قاطعاً علي أن تقديم الخدمات الإستشارية يضعف الإستقلال، وأن تأدية الخدمات الإستشارية يعمل علي حل مشاكل عديدة لشركة العميل .

وقام (Mowchan, 2016) بدراسة العلاقة بين جودة خدمة المراجعة في مكاتب المراجعة الأربعة الكبرى (Big 4) وتقديم الخدمات الإستشارية، وقدمت هذه الدراسة أدلة قوية على أن تزايد الاتجاه نحو تقديم المزيد من الخدمات الإستشارية في مكاتب المراجعة الكبيرة يؤدي إلى تقليل تركيزها على توفير خدمات المراجعة بجودة عالية، وتوصلت الدراسة مجموعة من النتائج أهمها: أن زيادة تقديم الخدمات الإستشارية يؤدي إلى إنخفاض جودة عملية المراجعة، وأن حصول مراقب الحسابات علي أتعاب خدمات إستشارية يؤثر تأثيراً عكسياً علي تقديم عمليات مراجعة بجودة عالية.

كما قامت دراسة (Chu and Hsu, 2017) بإختبار العلاقة بين الخدمات الإستشارية وخدمات المحاسبة التقليدية، واستخدمت الدراسة عينة من الشركات المقيدة بالبورصة في الولايات المتحدة خلال الفترة (٢٠٠٠ – ٢٠٠٣). وتوصلت الدراسة إلى أن تقديم الخدمات الإستشارية يهدد إستقلال مراقب الحسابات، لذلك حدد قانون ساربنس أوكسلي (Oxley - Sarbanes) نطاق الخدمات الإستشارية المقدمة للعملاء من قبل مراقبي الحسابات ،

ويُلزم الشركات بالإفصاح عن الخدمات الإستشارية المقدمة من مراقب الحسابات، وأن حصوله على أتعاب خدمات إستشارية يؤثر على جودة المراجعة، وأن القانون يخفف من التأثير السلبى لتقديم الخدمات الإستشارية على جودة المراجعة .

كما قامت دراسة (الشافعي ، ٢٠١٨) بقياس مستوي إفصاح الشركات عن الخدمات الإستشارية فى البيئة المصرية، خاصة المقدمة من مراقبي حسابات الشركة، وتحديد المتغيرات التى تؤثر فيه، وتم فحص التقارير والقوائم المالية السنوية الخاصة بعدد (٤٧) شركة مقيدة ببورصة الأوراق المالية المصرية خلال ثماني سنوات (٢٠١٠-٢٠١٧) . وتوصلت الدراسة إلى أن مستوي الإفصاح عن الخدمات الإستشارية يتأثر بحجم مكتب المراجعة الذى ينتمى إليه مراقب الحسابات، وأن مكاتب المراجعة المتوسطة والصغرى تفصح عن الخدمات الإستشارية بنسبة أعلى من مكاتب المراجعة الكبرى ، وأن الشركات المقيدة بسوق الأوراق المالية لا تلتزم بالإفصاح المحاسبى عن الخدمات الإستشارية التى تتلقاها من مراقب حساباتها. وأوصت الدراسة بضرورة إلزام مجالس إدارات الشركات بالإفصاح الكافي عن الخدمات الإستشارية التى تحصل عليها الشركة ، خاصة من مراقب حساباتها فى بند منفصل فى الإيضاحات المتممة، ونسبتها إلى أتعاب عملية المراجعة، وضرورة إضافة فقرة فى تقرير الإفصاح المعد طبقاً لأحكام المادة (٤٠) من قواعد القيد توضح ما إذا تم إسناد أو طلب خدمات إستشارية من مراقب الحسابات أم لا .

كما تناولت دراسة (عبدالقوي ، ٢٠١٨) إختبار أثر المراجعة المشتركة على تقرير المراجع الخارجى ومدى تحفظ المراجعين فى ظل تطبيق المراجعة المشتركة مقارنة بالمراجعة الفردية، وذلك من خلال تحليل تقارير المراجعة للشركات المدرجة فى البورصة المصرية، وتمت الدراسة على عينة مكونة من ١١٥ شركة مدرجة فى البورصة المصرية تمثل الفترة من عام (٢٠١١-٢٠١٥)، وتوصلت الدراسة إلى أن مدخل المراجعة المشتركة يؤدي إلى تقارير مراجعة أكثر تحفظاً مقارنة بمدخل المراجعة الفردية، وأن المراجعين فى ظل المراجعة المشتركة الإختيارية أكثر تحفظاً من المراجعة المشتركة الإلزامية، وأن إصدار تقارير متحفظة يعد مؤشراً على إستقلالية المراجعين وبالتالي على جودة عملية المراجعة، وأن مكاتب المراجعة من غير الأربعة الكبار كانت الأكثر إصداراً للتقارير المتحفظة وهذا يعطى مؤشراً على جودة المراجعة التى يقدمها مكاتب المراجعة من غير الأربعة الكبار وعلى استقلاليتهم .

ويتضح للباحثين من خلال عرض الدراسات السابقة أن أغلبها ركزت على دراسة العلاقة بين متغيرين أحدهما تقديم مراقب الحسابات للخدمات الإستشارية بشكل عام، ودراسات أخرى تناولت العوامل التى تؤثر على جودة ونوعية تقارير المراجعة، ولم تتناول أية دراسة الربط بين المتغيرين لبيان مدى تأثير تقديم مراقب الحسابات للخدمات الإستشارية لعملائه على عملية تكوين رأيه المهني فى القوائم المالية التى يقوم بمراجعتها، وهذا ما سنتناوله الدراسة الحالية .

الإطار النظرى للبحث :

طبيعة الخدمات الإستشارية :

لا يوجد اتفاق عام بين الأكاديميين أو المهنيين على تعريف محدد للخدمات الإستشارية، وقد عرف مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى (AICPA) الخدمات الإستشارية فى البيان رقم (١) الخاص بمعايير الخدمات الإستشارية الصادر عام ١٩٨١ بأنها تقديم النصيحة والمساعدة الفنية لمساعدة العميل فى تحسين استخدام قدراته وموارده ، وتمثل الخدمات الإستشارية مجموعة من الخدمات التى تحتاج إليها إدارة المنشآت من خلال إبداء النصح والمشورة لحل مشكلات معينة يتم تحديدها ، وإستعراض البدائل المختلفة المتاحة لحلها وإختيار أفضلها واقتراح التوصيات اللازمة لعلاجها مع ترك مهمة اتخاذ القرار للإدارة نفسها .

وتتميز الخدمات الإستشارية بعدة خصائص هي: (جمعة ، ٢٠٠٩ : ٥٣٩ ؛ وقرىط ، ٢٠٠٨ : ١٥ ؛ أبو طالب، ١٩٨٣ : ١٩-٢١) .

✎ يتم أدائها عن طريق أشخاص مؤهلين لتقديم النصح والمشورة لمساعدة الإدارة فى اتخاذ القرارات السليمة لحل المشاكل التى تواجهها .

✎ أنها تتم بناءً على رغبة الإدارة فى الإستعانة بخبراء متخصصين لتحقيق أهدافها .

✎ أنها لها كيان مستقل ، حيث يقدمها مراقب الحسابات مع الحفاظ على ظل إستقلاليتها .

✎ أنها تقوم على السرية للحفاظ على سرية المعلومات الخاصة بالعميل .

✎ أنها إستشارية فقط لتقديم النصح والمشورة وليس إتخاذ القرار أو حتى عناصر السلطة .

وترجع أهمية الخدمات الإستشارية إلى دورها فى حل المشكلات التى تواجه المنشآت وتعزز موقفها التنافسي لتحقيق أهدافها، وترشيد عملية صنع القرار وإتخاذه فى المنشآت ، وتساعد الإدارات فى تشخيص سليم وموضوعي للمشكلات والعقبات الموجودة داخل المنشأة ، كما ترجع أهمية الخدمات الإستشارية إلى دورها الهام فى نجاح الإدارة فى عمليات التخطيط والتنظيم وشئون الأفراد والتنسيق والرقابة، وإعداد التقارير والموازنات، والتنمية الإدارية والتطوير المستمر لقدرات المنشأة على حل مشكلاتها الحالية والمستقبلية، كذلك تساعد المنشأة على مسايرة التقدم التكنولوجي والإستفادة من التطور التكنولوجي (خلف، ٢٠١١) .

وقد تعددت العوامل التى أدت إلى زيادة الحاجة والطلب على الخدمات الإستشارية من مراقب الحسابات، مثل؛ التطور الاقتصادي والإداري والمالي المستمر وما يرتبط به من ظهور اختصاصات ومشاكل تحتاج إلى مستوى عالي من الكفاءة والمهنية لإيجاد حلول لها، وقد تحتاج المنشآت فى بعض الأحيان الحصول على خدمات استشارية محدودة وبالتالي ليس من المناسب لهذه المنشآت توظيف أفراد داخل المنشأة للقيام بمثل هذه المهام ترشيداً للتكلفة، كما أن مراقب الحسابات يحقق مزايا للمنشأة أهمها استقلاله عن المنشأة وتوافر الرؤية الكلية للحالة التى تحتاج إلى إيجاد حل لها أو تقديم المشورة عنها ويمكن المنشأة من الحصول على خدمات من فريق استشاري يضم أكثر من تخصص مرتبط بموضوع المشكلة محل الاستشارة. (D, 2013, Hay and ،A, Walker, p. 32-33)

تبويب الخدمات الإستشارية المهنية التى يقدمها مراقب الحسابات:

صنف البيان الصادر عن اللجنة التنفيذية للخدمات الإستشارية الإدارية (MCSEC) Management Consulting Services Executive Committee التابعة للمعهد الأمريكى للمحاسبين القانونيين المعتمدين (AICPA) الخدمات الإستشارية على ستة مجالات عامة يندرج تحت كل منها الكثير من الخدمات التى تدخل ضمن إطار الخدمات الإستشارية، وهي : (AICPA, 2015)

✎ خدمات الاستشارات لإعطاء النصيحة للعميل بناء على المعرفة السابقة به ولا تحتاج إلى فحص متعمق .

✎ خدمات النصح والمشورة لتقديم توصيات مناسبة لظروف العميل بعد إجراء فحص دقيق ومتعمق .

✎ خدمات التنفيذ لوضع خطط العميل موضع التنفيذ وحل المشكلات التى قد ينتج عند تنفيذها.

✎ خدمات المعاملات لتقديم أو تحليل المعلومات المالية المتعلقة بإندماج أو الإجراءات المتخذة عند حدوث العسر المالي أو الشراء أو الحصول على تمويل خارجي والتغير فى السياسات الإدارية للمنشآت .

✎ خدمات الأفراد وخدمات الدعم الأخرى بفريق العمل أو الموارد البشرية الأخرى .

✎ خدمات المنتج من خلال تزويد العميل بخدمات مهنية مرتبطة به لدعم تثبيت المنتج أو استخدامه أو صيانته .

طبيعة تقرير المراجعة :

يعرف تقرير مراقب الحسابات طبقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (٧٠٠) بعنوان " تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية " بأنه وثيقة مكتوبة تصدر عن مراقب الحسابات تتضمن رأيه المهني المستقل بخصوص الأداء المالي للشركة محل المراجعة عن فترة زمنية معينة، والذي يتم تلخيصه في تقارير وقوائم مالية معينة والإيضاحات المتممة لها (حماد ٢٠٠٧: ١٠٠). بمعنى أن أنه وثيقة تصدر عن شخص مهني مستقل ومؤهل علمياً وعملياً التأهيل الكافي ، تتضمن إيجاز لما قام به مراقب الحسابات من عمل ورأيه في مدي إنتظام الدفاتر والسجلات ودقة وسلامة ما تحتويه من بيانات محاسبية ومدي تعبير القوائم المالية عن نتيجة الأعمال والمراكز المالي للمنشأة (العطار ، ١٩٩٤ : ٣٧٠) .

وهو وسيلة إتصال وتوصيل المعلومات للأطراف المهتمة بالمنشأة، ورأي مراقب الحسابات في هذه المعلومات؛ وبذلك فإن نتيجة رسالة مراقب الحسابات قد تكون دعم الثقة في صحة وسلامة المعلومات المحاسبية المنشورة أو تقليل الثقة، وفي حالات معينة هدم الثقة كلية (الصواف ، ٢٠١٥ : ٦١). فالنتيجة هي المنتج النهائي لعملية المراجعة والذي يتضمن رأي مراقب الحسابات علي القوائم المالية (وهدان، ٢٠١٢ : ٤٤).

ويكتسب تقرير مراقب الحسابات أهميته من كونه يعرض فيه مراقب الحسابات ما قام به من أعمال المراجعة واعتماد أطراف متعددة عليه في التعرف علي رأي مراقب الحسابات في نتيجة الأعمال والميزانية وأهم هذه الأطراف أصحاب رأس المال (الملاك والمساهمين)، الجهات الخارجية (الدائنين والمستثمرين وغيرهم)، أما مراقب الحسابات فيمكنه اتخاذ التقرير حجة له لو نسب إليه أي إهمال أو تقصير عند أداء مهمته للدفاع عن نفسه طالما أنه قام بعمله بعناية وكفاءة مهنية كافية، ويحدد مسؤوليته جنائياً وتأديبياً ومدنياً . (حماد ، ٢٠٠٥)

وطبقاً لمتطلبات معيار المراجعة المصري رقم (٧٠٠) وعنوانه " تقرير مراقب الحسابات علي مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الأغراض العامة " تتمثل العناصر الأساسية لتقرير المراجعة في عنوان التقرير والجهة الموجه إليها التقرير، والفقرة الإفتتاحية لبيان القوائم المالية التي تم مراجعتها والفترة التي تغطيها القوائم المالية، وبيان مسؤولية الإدارة عن إعداد القوائم المالية، وتحديد مسؤولية مراقب الحسابات في إبداء رأي في القوائم المالية في ضوء مراجعته لها، فقرة الرأي سواء أكان غير متحفظ أو متحفظ أو خلاف ذلك، وأي متطلبات قانونية إلزامية أخرى، ثم ينتهي التقرير بتوقيع مراقب الحسابات باسمه الشخصي ويدون تاريخ إصدار التقرير وعنوانه .

وتتضمن معايير إعداد تقرير المراجعة معايير إبداء الرأي وكتابة التقرير عن القوائم المالية الخاضعة للمراجعة طبقاً لتوصيات مجمع المحاسبين الأمريكيين ، أنه يجب أن ينص عما إذا كانت القوائم المالية تم إعدادها وتصويرها طبقاً لمبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها، وعما إذا كان هناك ثبات في تطبيق واستخدام المبادئ المحاسبية، وأن القوائم المالية تحتوي علي كافة البيانات والإيضاحات المتممة ، وأنه قد قام بمراجعة القوائم المالية باعتبارها وحدة واحدة وليس كل مفردة فيها، أي أن مراقب الحسابات يقبل مراجعة القوائم المالية بشكل عام أو يرفضها بشكل عام أيضاً .

أثر أداء الخدمات الإستشارية علي رأي مراقب الحسابات :

يتبين مما سبق أن مراقب الحسابات يقدم مدى واسع من الخدمات المهنية لعملائه بجانب خدمات مراجعة الحسابات ، واهم هذه الخدمات هي الخدمات الإستشارية، وقد اختلفت الآراء حول مدى تأثير ذلك على تكوين رأيه المهني في القوائم المالية، خاصة عندما يقدم الخدمات الإستشارية لنفس عميل المراجعة . وانقسمت هذه الآراء ما بين مؤيد ومعارض لتقديم مراقب الحسابات للخدمات الإستشارية لنفس عميل المراجعة ، حيث يرى المؤيدون أن هذا لا

يؤثر على موضوعية رأى مراقب الحسابات فى القوائم المالية ويؤدي إلى تحسين جودة المراجعة، بينما يرى المعارضون أن أداء تلك الخدمات يؤثر تأثير سلبى على موضوعية رأيه المهني. ولكل طرف مبرراته وحججه المؤيدة لرأيه كما يلى :

مبررات معارضي تقديم مراقب الحسابات للخدمات الاستشارية لعملاء المراجعة :

تتمثل أهم مبررات الأطراف المعارضة لتقديم مراقب الحسابات للخدمات الاستشارية لعملاء المراجعة فيما يلى :

✦ إن قيام مراقب الحسابات بالجمع بين أداء الخدمات الاستشارية وعملية المراجعة لنفس العميل تؤثر تأثير سلبى على موضوعيته عند إصدار تقرير المراجعة، لأن مراقب الحسابات قد لا يستطيع الفصل بين دوره كاستشاري يقدم النصيحة وبين عملية اتخاذ القرار . (Hsuan, et al., 2016)

✦ يمكن أن يفقد مراقب الحسابات موضوعيته واستقلاله عند مراجعة القوائم المالية، لأنه قد يقوم بخدمات من شأنها أن تغير من محتويات القوائم المالية مثل تحديد طريقة تقييم المخزون السلعي، أو طريقة حساب إهلاك الأصول الثابتة، أو طريقة تقدير المخصصات، ويترتب على ذلك أن يراجع مراقب الحسابات نتائج ما سبق قيامه بعمله، وبالتالي يمكن أن يتحيز ويفقد موضوعيته . (Pham, 2014)

✦ يمكن أن تكون نسبة أتعاب الخدمات الاستشارية التي يتقاضاها مراقب الحسابات أكبر من نسبة أتعاب عملية المراجعة ذاتها، فقد يضحى بموضوعيته وإستقلاله حتى لا يفقد مصدر دخل كبير له. (أبوطالب ، ١٩٨٣ : ١٦٥)

مبررات مؤيدي تقديم مراقب الحسابات للخدمات الاستشارية لعملاء المراجعة :

تتمثل أهم مبررات الأطراف المؤيدة لتقديم مراقب الحسابات للخدمات الاستشارية لعملاء المراجعة فيما يلى :

✦ تتضمن التوصيات الصادرة عن لجنة أخلاقيات المهنة التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين والمراجعين على أن قيام مراقب الحسابات بتلك الخدمات الاستشارية لا يؤثر نظرياً على إستقلاله، طالما أنه لا يقوم باتخاذ القرارات الإدارية، ولا يفقد الحكم الموضوعي على القوائم المالية . (AICPA, 1969, p. 55)

✦ تضمنت إحدى نشرات مجمع المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز أنه لا توجد قيود على المراجع في أداء الخدمات الاستشارية لنفس عميل عملية المراجعة، على ألا يؤثر ذلك على رأي المراجع عند إبداء رأيه الفني المحايد فى القوائم المالية .

✦ لم تمنع البورصة الأمريكية (SEC) مراقب الحسابات من الجمع بين المهمتين لنفس العميل (أداء الخدمات الاستشارية وأداء عملية المراجعة)، ولكنها وضعت بعض الضوابط التي يجب أن يلتزم بها مراقب الحسابات عند الجمع بينهما؛ ليظل محافظاً على موضوعيته وتتمثل تلك الضوابط فيما يلى : (أبوطالب ، ١٩٨٣ : ١٥٨-١٥٩)

✦ يجب ألا يقوم مراقب الحسابات بالمشاركة فى تنفيذ الخدمات الاستشارية واتخاذ القرارات ولا يتخطى دوره فى تقديم النصيحة فقط.

✦ يجب على مراقب الحسابات عند إعداد تقرير المراجعة أن يذكر فيه صراحة أنواع الخدمات الاستشارية التي يؤديها لنفس العميل محل المراجعة، وحجم الأتعاب التي حصل عليها من تلك الخدمات الاستشارية مقارنة بأتعاب عملية المراجعة سواء كنسبة أو كرقم مطلق .

✦ إن الخدمات الاستشارية تتسم بأنها أعمال غير روتينية، وأن مراقب الحسابات على علم كامل بالمشكلات التي تواجه المنشأة التي يقوم بمراجعة حساباتها، مما يؤدي إلى زيادة أهمية مراقب الحسابات لدى الإدارة، فلا تلجأ إلى الضغط عليه، مما يساعد

مراقب الحسابات على المحافظة على موضوعيته واستقلاله بشكل أكبر مما لو لم يؤد تلك الخدمات . (Dobler, M. 2014, 427-454)

إن مراقب الحسابات يقتصر دوره عند أداء الخدمات الإستشارية على النصح والإرشاد ، ولا يشترك في عملية اتخاذ القرارات مع الإدارة ، وهذا يساعده على المحافظة على موضوعيته واستقلاله. (Olowookere, J. Adeyemi, S. 2012, 89-97) لا توجد علاقة بين الخدمات الإستشارية وخدمات المراجعة، فعندما يقوم مراقب الحسابات بتأدية الخدمات الإستشارية فيكون بصفته مستشاراً فنياً وليس كمحقق للمعلومات ، فلا يؤثر ذلك على موضوعيته واستقلاله . (حماد ، ١٩٨٧ : ٣٢٠)

أن أغلب مشاكل فشل المراجعة تنشأ من المشاركة المحدودة لمراقب الحسابات في أنشطة العميل ، وليس من المشاركة على نطاق واسع ، وبالتالي لا توجد علاقة بين فشل عملية المراجعة وتقديم مراقب الحسابات للخدمات الإستشارية. (Burton, 1980, 51) إن قيام مراقب الحسابات بتأدية الخدمات الإستشارية لنفس عميل المراجعة يكون تأثيرها ضعيفاً على موضوعيته واستقلاله، ولعل ذلك يرجع إلى التزام مراقبي الحسابات بالقواعد التي تصدرها الهيئات المهنية ، كما أن هناك قسم خاص في مكاتب المراجعة لتقديم مثل هذه الخدمات بخلاف المراجعة . (Kinney, et al., 2004, 561-588)

أنه لا توجد علاقة بين ضغوط الأتعاب التي يتقاضاها مراقب الحسابات عند تقديمه للخدمات وبين إصداره لأحكام أقل تحفظاً، مما يعني أنه لا يوجد تأثير للأتعاب على موضوعيه مراقب الحسابات . (عطيه ، ٢٠٠٣ : ٢٤٣)

ويتفق الباحثان مع مؤيدي تقديم مراقب الحسابات للخدمات الإستشارية بجانب خدمات المراجعة لنفس العميل؛ حيث يتم تدعيم مكتب المراجعة مادياً من خلال توسيع نطاق الخدمات المهنية التي يقدمها مراقب الحسابات لعملائه، وعدم الاكتفاء بعملية المراجعة فقط التي تتسم بالروتينية وضعف المنافسة وانخفاض الأتعاب الخاصة بها ، أما مجال عمل الخدمات الإستشارية فهو مجال أوسع وغير روتيني، وأتعاها تتجاوز في كثير من الأحيان أتعاب عملية المراجعة ذاتها، ويكتسب مراقب الحسابات الكثير من الخبرات المهنية في العديد من المجالات الإستشارية ، وأن المنافسة في مجال الخدمات الاستشارات قوية مع المكاتب الإستشارية الأخرى .

أما الباحثين الأكاديميين الذين يوصون بجواز الجمع بين تقديم الخدمات الإستشارية وخدمات المراجعة لنفس العميل ، فإن نتائج معظم هذه الدراسات جاءت بناءً على بيانات مستقاة من المهنيين من خلال قوائم استبيان تم توزيعها عليهم لإتمام دراساتهم، أي أن نتائج هذه الدراسات ترجع في الأساس إلى المهنيين الذين يسعون إلى تعظيم دخولهم من خلال تقديم الخدمات الاستشارية لعملائهم . ومن هنا اتفق كل من المهنيين والأكاديميين في وجهة النظر نحو هذا الموضوع .

عوامل الحد من تأثير الخدمات الإستشارية على تقرير مراقب الحسابات :

مما لا شك فيه أن الجمع بين مهنتين تقديم خدمات المراجعة بجانب الخدمات الاستشارية يكون له أثر ولو بسيط على عملية تكوين الرأي الفني لمراقب الحسابات حول القوائم المالية الخاصة بالعميل لتحقيق أهدافه وتعظيمها ، لذلك يمكن إتباع عدة وسائل للحد من تأثير تقديم الخدمات الاستشارية على موضوعية رأي مراقب الحسابات كما يلي :

١- تكوين لجان المراجعة :

يتم تشكيل لجنة المراجعة من ثلاثة أو أكثر من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين والمستقلين أو من خارج الشركة على أن يكون من بينهم عضواً واحداً على الأقل ممن لديهم

معرفة ودراية بالأمر المالية والمحاسبية . وأحد مهام لجنة المراجعة التوصية بالموافقة على قيام مراقب الحسابات بعمليات إضافية غير مراجعة الحسابات ، والتوصية بالموافقة على ما يتقاضاه عن تلك العمليات بما يتناسب مع أتعابه السنوية.(الهيئة العامة للرقابة المالية، ٢٠١٦ : ٢٤) كما لا يجوز أن يتعاقد مجلس الإدارة مع مراقب حسابات الشركة لأداء أية أعمال إضافية غير مرتبطة بعمله كمراقب حساباتها بشكل مباشر أو غير مباشر، إلا بعد أخذ موافقة لجنة المراجعة ، وبشرط ألا يكون هذا العمل الإضافي من الأعمال المحظور علي مراقب الحسابات القيام بها . ويجب أن تتناسب أتعاب أداء الأعمال الإضافية مع طبيعة وحجم الأعمال المطلوبة . وعلى لجنة المراجعة عند النظر في الموافقة علي أداء مراقب الحسابات للأعمال الإضافية وتحديد أتعابه عنها أن تراعي عدم تأثير ذلك علي استقلاليتها . (الهيئة العامة للرقابة المالية ، ٢٠١٦ : ٣٣)

ويقدم مراقب الحسابات تقارير دورية للجنة المراجعة عن الخدمات التي يؤديها للمنشأة، ولذا فإن لجنة المراجعة المستقلة تدعم وتحافظ على استقلال مراقب الحسابات، وتقلل من تأثير الإدارة عليه، مما يحافظ على موضوعيته وإستقلاله .

٢- الإفصاح عن الخدمات الاستشارية :

طبقاً لمتطلبات الدليل المصري لحوكمة الشركات يجب الإفصاح عن نوعية الخدمات الإضافية (الاستشارية) التي يقدمها مراقب الحسابات للمنشأة وأتعابها في الجمعية العامة للمساهمين وفي التقرير السنوي (الهيئة العامة للرقابة المالية ، ٢٠١٦ : ٣٣) ، وكذلك تطلب البورصة الأمريكية (SEC) طبقاً للقاعدة رقم (٢٥٠) من المنشآت المقيدة بأن تفصح في قوائمها أو تقاريرها الإضافية عن الأتعاب التي يحصل عليها مراقب الحسابات مقابل أداء الخدمات الإستشارية، وما إذا كان لديها لجنة مراجعة تكون ضمن مهامها الموافقة علي الخدمات التي يقدمها مراقب الحسابات، وتمكين مستخدمي القوائم المالية من تكوين رأي حول مدي موضوعية مراقب الحسابات إعتماًداً علي أتعاب الخدمات الاستشارية وطبيعتها . (Kinney, et al., 2004, 561-588)

ويرى الباحثان أن الإفصاح عن الخدمات الاستشارية التي يقدمها مراقب الحسابات للشركة والأتعاب التي تقاضاها مقابل ذلك، وإطلاع أعضاء الجمعية العامة للشركة وجميع مستخدمي المعلومات والقوائم المالية على هذه المعلومات تمكنهم من تقييم مدى تمتع مراقب الحسابات بالاستقلال الكافي عن مجلس الإدارة للقيام بمهام عملية المراجعة بموضوعية وحيادية، وبناءً على ذلك تتخذ قرار بالتجديد له من عدمه، وهذا الإجراء يجعل مراقب الحسابات حريص كل الحرص على الحفاظ على استقلاليتها وموضوعيته في تكوين رأيه الفني المهني حول القوائم المالية للشركة دوت تأثير لأية عوامل أخرى .

٣- منع مراقب الحسابات من تقديم بعض الخدمات :

ينبغي أن يتم تحديد الخدمات التي تتفق أو تتعارض مع وظيفة مراقب الحسابات الأساسية وهي التصديق علي القوائم المالية ، وقد أسس قانون (Sarbanes - Oxley) الصادر في عام ٢٠٠٢ تنظيمياً للخدمات الإستشارية في القسم (٢٠١) والذي يتضمن منع مراقب الحسابات من تقديم بعض الخدمات الإستشارية لنفس عميل المراجعة، وذلك لما لها من تأثير علي إستقلاله، وتتمثل الخدمات المحظور علي مراقب الحسابات أدائها لنفس عميل خدمات المراجعة في خدمات إمسالك الدفاتر وأي خدمات ترتبط بالسجلات أو القوائم المالية لعميل عملية المراجعة، وتصميم وتطبيق نظم المعلومات المالية ، وخدمات التثمين ، وخدمات إيداء الرأي ، والخدمات الإكتوارية ، والقيام بأعمال المراجعة الداخلية للعميل ، وإدارة الوظائف أو المهام وتقديم الخدمات الخاصة بالموارد البشرية، والخدمات القانونية وخدمات الخبراء غير المتعلقة بالمراجعة وسمح بتقديم الخدمات الضريبية باستمرار . (Ahadiat, N, 2012, 183)

ويرى الباحثان أن منع مراقب الحسابات من أداء الخدمات السابقة لعميل المراجعة فيه الضمان الكافي لعدم تتداخل المهام المهنية الأساسية مع المهام الإضافية لمراقب الحسابات .

٤- حصول مجلس الإدارة على موافقة من الجمعية العامة :

إن تفويض الجمعية العامة للشركة لمجلس الإدارة فى التعاقد مع مراقب الحسابات على تقديم خدمات إضافية يهدف ذلك إلى تبييد الشكوك حول علاقة المراجع بالإدارة، حيث يتم مطالبة مجلس الإدارة بالحصول على موافقة الجمعية العامة للمساهمين عن رغبتها فى التعاقد مع مراقب حسابات المنشأة فى تقديم الخدمات الاستشارية لها بجانب خدمات المراجعة، وكذلك الحصول على موافقة الجمعية العامة على تولى مجلس الإدارة تحديد الأتعاب المقترح دفعها للمراقب مقابل أداء تلك الخدمات .

٥- تخصيص قسم مستقل داخل مكتب المراجعة يختص بتقديم الخدمات الاستشارية :

يعد تخصيص قسم خاص لتقديم الخدمات الاستشارية فى مكاتب المراجعة أحد الحلول الممكنة لمواجهة مشكلة فقد الاستقلال نتيجة تقديم الخدمات الاستشارية لعميل المراجعة، ويمكن تنفيذ ذلك فى مكاتب المحاسبة والمراجعة كبيرة الحجم، حيث يتم تخصيص قسم مستقل داخل المكتب لتقديم الخدمات الاستشارية، وقسم آخر بتقديم خدمات المراجعة، ويكون لكل قسم فريق عمل مستقل عن فريق العمل فى القسم الآخر، ومن ثم لا يؤثر فريق على إستقلال الفريق الآخر، ولكن يصعب تنفيذ هذا فى مكاتب المحاسبة والمراجعة المتوسطة وصغيرة الحجم، حيث أنه لا يتوافر لها الموارد البشرية الفنية الكافية ، أو العدد الكافي من العملاء لعمل هذا التقسيم .

الدراسة الميدانية :

يتناول الباحثان فى هذا الجزء الدراسة الميدانية لاختبار الفروض البحثية إحصائياً كما يلي :

الهدف من الدراسة الميدانية :

يتمثل الهدف من الدراسة الميدانية فى تحديد أثر أداء مراقب الحسابات للخدمات الاستشارية على تقرير المراجعة، وذلك من خلال التعرف على آراء الممارسين فى البيئة المصرية حول هذه القضية البحثية، ثم تحليل هذه الآراء والإنطباعات للوصول إلى نتائج التحليل الإحصائي، ونتائج اختبار الفروض .

فروض البحث :

من خلال دراسة المشكلة البحثية وتحقيقاً لأهدافها، تم صياغة الفرض الرئيس التالى فى صورته العدمية: " لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لأداء مراقب الحسابات للخدمات الاستشارية لعميل المراجعة على تكوين رأيه المهني فى القوائم المالية الخاصة به " .

وبندرج تحت هذا الفرض البحثي الرئيس الفرضين البحثيين الفرعيين التاليين :

(١) الفرض الفرعي العدمي الأول : " لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لأداء مراقب الحسابات للخدمات الاستشارية لعميل المراجعة على تقرير مراقب الحسابات غير المتحفظ " .

(٢) الفرض الفرعي العدمي الثاني : " لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لأداء مراقب الحسابات للخدمات الاستشارية على تحفظ مراقب الحسابات فى تقريره عن القوائم المالية للعميل " .

مجتمع وعينة البحث :

يتألف مجتمع الدراسة من مراقبي الحسابات كمعدي لتقرير المراجعة وكمقدمي الخدمات الاستشارية ، والمستثمرين كستخدمين للتقارير المالية بما فى ذلك تقرير المراجعة ، وأعضاء لجان المراجعة العاملين فى بيئة الأعمال المصرية . وتم اختيار عينة عشوائية تتكون من (١٣٥) مفردة تمثل الفئات الثلاثة، وتم تصميم قائمة إستقصاء وتوزعها على مفردات عينة الدراسة لجمع آرائهم حول مشكلة تقديم مراقب الحسابات للخدمات الاستشارية لعملاء المراجعة ويبين الجدول التالى توزيع عينة الدراسة بين الفئات الثلاثة كما يلي :

جدول (١)
توزيع عينة الدراسة على فئات الدراسة

م	الفئات	الاستمارات الموزعة	الاستمارات المستردة	معدل الاستجابة
١	مراقبو الحسابات	٥٠	٤٥	%٩٠
٢	المستثمرون	٥٠	٤٣	%٨٦
٣	أعضاء لجان المراجعة	٣٥	١٧	%٥٨.٧
	الإجمالي	١٣٥	١٠٥	%٧٧.٧

الأساليب الإحصائية المتبعة فى تحليل الدراسة :

تم الإعتماد فى التحليل الإحصائى لبيانات الدراسة على برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الإجتماعية (SPSS) الإصدار رقم (٢٣) لتحليل البيانات والتعامل مع المتغيرات ، وتم استخدام الأساليب الإحصائية التالية :

- اختبار الموثوقية : وذلك لاختبار صدق قائمة الاستقصاء، واختبار الثبات فى بنود القائمة .
- الإحصاء الوصفى لمتغيرات الدراسة : وتتضمن الإحصاءات الوصفية المعلمات الإحصائية الرئيسية لمتغيرات الدراسة كالمتوسط، والتباين ، والانحراف المعياري .
- تحليل الارتباط : لتوضيح العلاقات بين متغيرات الدراسة وبيان معدلات الارتباط .
- تحليل الإنحدار الأحادى (البسيط) : تم استخدام هذا الأسلوب لصياغة دالة إنحدار من الدرجة الأولى تصيغ العلاقة التأثيرية لمتغير مستقل واحد والمتغير التابع .
- تحليل الإنحدار المتعدد : تم استخدام هذا الأسلوب فى صياغة دالة الإنحدار بهدف دراسة العلاقة بين متغيرين مستقلين أو أكثر والمتغير التابع، ولقد تم استخدام تحليل الإنحدار المتعدد وفقاً لأسلوب Enter .

التحليل الإحصائى واختبار الفروض :

١- التحليل الوصفى لأثر الخدمات الاستشارية على تقرير مراقب الحسابات غير المتحفظ :

ويتم توضيح أثر الخدمات الاستشارية المختلفة التي يؤديها مراقب الحسابات للعميل على إصداره تقرير غير متحفظ ، من خلال تحليل آراء العينة المختارة إحصائياً ، ويوضح الجدول التالى التحليل الإحصائى الوصفى للبنود المتعلقة بالخدمات الاستشارية وأثرها على إصدار مراقب الحسابات لتقرير غير متحفظ .

جدول (٢)
التحليل الإحصائي لأثر الخدمات الاستشارية على إصدار تقرير غير متحفظ

العنصر	م	البند	المتوسط	كا	مستوى المعنوية
خدمات الاستشارات	١	التعليق على خطة العمل المعدة بواسطة العميل	3.95	21.91	.000
	٢	التوصية باستخدام برامج الحاسب الآلي	3.80	38.93	.000
	٣	اقتراح مصادر لتعيين المحاسبين أو موظفي إدارة الحسابات	3.60	23.02	.000
	٤	تحديد برامج تعليمية وتدريبية لتدريب الأفراد لدى العميل	3.58	36.49	.000
خدمات النصح	٥	خدمات تصميم النظام المحاسبي للعميل	3.48	33.53	.000
	٦	تقييم الفعالية والكفاية للأنشطة التشغيلية لدى العميل	3.58	24.14	.000
	٧	مراجعة شئون الأفراد	3.96	46.36	.000
خدمات التنفيذ	٨	تقديم خدمات تشغيل أجهزة الحاسب الآلي	3.16	5.776	.002
	٩	تنفيذ إجراءات محددة بدلاً من موظفي العميل	3.90	55.77	.000
الخدمات المتعلقة بمعاملات العميل مع الطرف الثالث	١٠	تقديم أو تحليل المعلومات المالية المتعلقة بالاندماج أو الإجراءات المتخذة عند حدوث العسر المالي، أو الشراء، أو الحصول على تمويل	3.94	55.57	.000
	١١	التغيير في السياسات الإدارية للمنشآت	3.83	49.85	.000
خدمات التوظيف وخدمات المعاونة	١٢	خدمات تتعلق بفريق العمل أو الموارد البشرية الأخرى ، مثل إرسال بعض أفراد المكتب للعميل لأداء مهام محددة له أو معدات وبرامج الحاسب الآلي للعميل	3.79	57.00	.000
خدمات المنتج	١٣	تشمل هذه الخدمات بيع أو عمل برامج الحاسب الآلي أو بيع برامج تدريب تعليمية واستخدام مكتب المراجعة لتعليم أو تنفيذ تلك البرامج	3.90	65.36	.000
الخدمات الأخرى	١٤	خدمات الالتزام الضريبي	3.84	50.87	.000
	١٥	التخطيط الضريبي والاستشارات الضريبية إلى عملاء الشركة العميل	4.06	64.24	.000

من خلال الجدول السابق .. التحليل الإحصائي الوصفي لأثر الخدمات الاستشارية على إصدار مراقب الحسابات لتقرير غير متحفظ ، تبين أن متوسط آراء المستقصى منهم حول أداء المراجع لخدمة " التعليق على خطة العمل المعدة بواسطة العميل " قد بلغ ٣.٩٥ ، كما بلغ متوسط الآراء لخدمة " التوصية باستخدام برامج الحاسب الآلي " ٣.٨٠ ، بينما بلغ متوسط الآراء أداء خدمة "وتحديد برامج تعليمية وتدريبية لتدريب الأفراد لدى العميل" ٣.٦٠ . أما خدمة " وتحديد برامج تعليمية وتدريبية لتدريب الأفراد لدى العميل " فقد بلغ متوسط الآراء لها

د/ ياسر الشافعي ، أسماء أحمد على أثر القيام بالخدمات الاستشارية على رأى مراقب الحسابات فى القوائم المالية
٣.٥٨ ، وبلغ متوسط آراء المستقصين لأداء خدمة " خدمات تصميم النظام المحاسبي
للعميل " ٣.٤٨ .

أما متوسط الآراء لأداء خدمة " تقييم الفعالية والكفاية للأنشطة التشغيلية لدى العميل " فقد بلغ ٣.٥٨ ، وبلغ متوسط آراء المستقصين حول تأدية خدمة " مراجعة شئون الأفراد " ٣.٩٦ . كما بلغ متوسط الآراء لأداء خدمة " تقديم خدمات تشغيل أجهزة الحاسب الآلي " ٣.٢٠ ، أما خدمة " تنفيذ إجراءات محددة بدلاً من موظفي العميل " فقد بلغ متوسط الآراء لها ٣.٩٠ ، وبلغ متوسط الآراء لأداء خدمة " تقديم أو تحليل المعلومات المالية المتعلقة بالاندماج أو الإجراءات المتخذة عند حدوث العسر المالي، أو الشراء، أو الحصول على تمويل خارجي " ٣.٩٤ ، أما متوسط الآراء لأداء خدمة " التغيير فى السياسات الإدارية للمنشآت " فقد بلغ ٣.٨٢٦ .

وبلغ متوسط الآراء حول تأدية خدمة " خدمات تتعلق بفريق العمل أو الموارد البشرية الأخرى ، مثل إرسال بعض أفراد المكتب للعميل لأداء مهام محددة له أو معدات وبرامج الحاسب الآلي للعميل " ٣.٧٨٥ . أما خدمة " تشمل هذه الخدمات بيع أو عمل برامج الحاسب الآلي أو بيع برامج تدريب تعليمية واستخدام مكتب المراجعة لتعليم أو تنفيذ تلك البرامج " فقد بلغ متوسط الآراء لأدائها ٣.٩٠ ، وبلغ متوسط الآراء لأداء خدمة " خدمات الإلتزام الضريبي " ٣.٨٤ ، أما متوسط الآراء لأداء خدمة " التخطيط الضريبي والاستشارات الضريبية إلى عملاء الشركة العميل " فقد بلغ ٤.٠٦ .

كما أن نتائج اختبار كاً قد بينت أن القيم لأغلب البنود ذات دلالة إحصائية عند مستوى ١% فأقل ، بما يوضح تباين وجهات النظر حول هذه البنود .

مما سبق يتضح أن معظم متوسط الآراء للخدمات الاستشارية (٩٤%) يقع بين (٣.٤١ - ٥) الأمر الذي يعني أن معظم مفردات العينة تري عدم وجود أثر لأداء مراقب الحسابات للخدمات الاستشارية على إبداء رأيه المهني غير المتحفظ في تقرير المراجعة .

٢- التحليل الوصفي لأثر الخدمات الاستشارية على تقرير مراقب الحسابات المتحفظ :

ويتم توضيح أثر الخدمات الاستشارية المختلفة التي يؤديها المراجع للعميل على إصدار مراقب الحسابات لتقرير متحفظ ، ويوضح الجدول (٣) التحليل الإحصائي الوصفي للبنود المتعلقة بالخدمات الاستشارية وأثرها على إصدار مراقب الحسابات لتقرير متحفظ .

جدول (٣)

التحليل الإحصائى لأثر الخدمات الاستشارية على إصدار تقرير متحفظ

مستوى المعنوية	كا ^٢	المتوسط	البند	م	العصر
.000	73.83	4.14	التعليق على خطة العمل المعدة بواسطة العميل	١	خدمات الاستشارات
.000	70.26	4.04	التوصية باستخدام برامج الحاسب الآلى	٢	
.000	33.32	4.08	اقتراح مصادر لتعيين المحاسبين أو موظفي إدارة الحسابات	٣	
.000	82.51	4.12	تحديد برامج تعليمية وتدريبية لتدريب الأفراد لدي العميل	٤	
.000	106.7	4.20	خدمات تصميم النظام المحاسبى للعميل	٥	خدمات النصح
.000	82.91	3.89	تقييم الفعالية والكفاية للأنشطة التشغيلية لدي العميل	٦	
.000	45.42	4.02	مراجعة شئون الأفراد	٧	
.000	88.12	4.33	تقديم خدمات تشغيل أجهزة الحاسب الآلى	٨	خدمات التنفيذ
.000	61.79	4.28	تنفيذ إجراءات محددة بدلاً من موظفي العميل	٩	
.000	86.08	4.18	تقديم أو تحليل المعلومات المالية المتعلقة بالاندماج أو الإجراءات المتخذة عند حدوث العسر المالي، أو الشراء، أو الحصول على تمويل	١٠	الخدمات المتعلقة بمعاملات العميل مع الطرف الثالث
.000	26.49	4.06	التغيير في السياسات الإدارية للمنشآت	١١	خدمات التوظيف وخدمات المعاونة
.000	60.26	4.11	خدمات تتعلق بفريق العمل أو الموارد البشرية الأخرى ، مثل إرسال بعض أفراد المكتب للعميل لأداء مهام محددة له أو معدات وبرامج الحاسب الآلى للعميل	١٢	خدمات المنتج
.000	69.04	3.77	تشمل هذه الخدمات بيع أو عمل برامج الحاسب الآلى أو بيع برامج تدريب تعليمية واستخدام مكتب المراجعة لتعليم أو تنفيذ تلك البرامج	١٣	
.000	79.24	4.09	خدمات الإلتزام الضريبي	١٤	الخدمات الأخرى
.000	72.40	4.11	التخطيط الضريبي والإستشارات الضريبية إلي عملاء الشركة العاملة	١٥	

من خلال بيانات الجدول السابق .. التحليل الإحصائى الوصفي لأثر الخدمات الاستشارية علي إصدار مراقب الحسابات لتقرير متحفظ، تبين أن متوسط الآراء لأداء مراقب الحسابات لخدمة " التعليق على خطة العمل المعدة بواسطة العميل " قد بلغ ٤.١٤ ، كما بلغ متوسط آراء خدمة " التوصية باستخدام برامج الحاسب الآلى " ٤.٠٤ ، بينما بلغ متوسط الآراء حول أداء خدمة " وتحديد برامج تعليمية وتدريبية لتدريب الأفراد لدي العميل " ٤.٠٨ . أما خدمة " وتحديد برامج تعليمية وتدريبية لتدريب الأفراد لدي العميل " فقد بلغ متوسط الآراء لها ٤.١٢ ، وبلغ متوسط آراء أداء خدمة " خدمات تصميم النظام المحاسبى للعميل " ٤.٢٠ . أما متوسط آراء أداء خدمة " تقييم الفعالية والكفاية للأنشطة التشغيلية لدي العميل " فقد بلغ ٣.٨٩ ، وبلغ متوسط الآراء لتأدية خدمة "مراجعة شئون الأفراد" ٤.٠٢ . كما بلغ متوسط آراء أداء خدمة " تقديم خدمات تشغيل أجهزة الحاسب الآلى " ٤.٣٣ ، أما خدمة " تنفيذ إجراءات محددة بدلاً من موظفي العميل " فقد بلغ متوسط آرائها ٤.٢٨ ، وبلغ متوسط آراء أداء خدمة " تقديم أو تحليل المعلومات المالية المتعلقة بالاندماج أو الإجراءات المتخذة عند حدوث العسر المالي ، أو الشراء ، أو الحصول علي تمويل خارجي " ٤.١٨ ، أما متوسط آراء أداء خدمة " التغيير في السياسات الإدارية للمنشآت " فقد بلغ ٤.٠٦ .

وبلغ متوسط آراء تأدية خدمة " خدمات تتعلق بفريق العمل أو الموارد البشرية الأخرى ، مثل إرسال بعض أفراد المكتب للعميل لأداء مهام محددة له أو معدات وبرامج الحاسب الآلى للعميل " ٤.١١. أما خدمة " تشمل هذه الخدمات بيع أو عمل برامج الحاسب الآلى أو بيع برامج تدريب تعليمية واستخدام مكتب المراجعة لتعليم أو تنفيذ تلك البرامج " فقد بلغ متوسط الآراء لها ٣.٧٧ ، وبلغ متوسط تأثير أداء خدمة " خدمات الالتزام الضريبي " ٤.٠٩ ، أما متوسط آراء أداء خدمة " التخطيط الضريبي والإستشارات الضريبية إلى عملاء الشركة العميل " فقد بلغ ٤.١١ .

كما أن نتائج اختبار كآ قد بينت أن القيم لأغلب البنود ذات دلالة إحصائية عند مستوى ١% فأقل ، بما يوضح تباين وجهات النظر حول هذه البنود .

مما سبق يتضح أن متوسط الآراء حول أداء الخدمات الاستشارية يقع بين (٣.٤١ - ٥) ، الأمر الذي يعني أن آراء المستقصى منهم تتفق على عدم وجود أثر لأداء مراقب الحسابات للخدمات الاستشارية على إصدار رأي متحفظ في تقرير المراجعة .

تحليل نتائج نموذج الانحدار للفروض الفرعية :

يمكن بيان نتائج تحليل نموذج الانحدار للفروض الفرعية لبيان أثر الخدمات الاستشارية على تقرير المراجعة كما يلي :

أولاً : تحليل نتائج نموذج الانحدار للفرض الفرعي الأول

ينص الفرض الفرعي العدمي الأول : لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لأداء مراقب الحسابات للخدمات الاستشارية على تقرير مراقب الحسابات غير المتحفظ . ويوضح جدول التحليل الإحصائي رقم (٤) مصفوفات الانحدار للمتغير المستقل والمتغير التابع يمكن للباحث إستنتاج مايلي :

جدول (٤)

مصفوفة الانحدار للخدمات الاستشارية على التقرير غير المتحفظ

مستوي المعنوية	اختبار T	معامل الانحدار B _i	
0.26	1.21	0.039	الخدمات الاستشارية
			الثابت = 0.2463
			معامل الارتباط R = ٠.١٧٨
			معامل التحديد R ^٢ = ٠.٣١٩
			مستوي المعنوية = ٠.٢٠

من خلال جداول التحليل الإحصائي رقم (٤) أظهرت نتائج التحليل الإحصائي ضعف العلاقة التأثيرية للخدمات الاستشارية على تقرير المراجعة غير المتحفظ، حيث يتضح من خلال دالة الانحدار عدم وجود علاقة تأثير ذات دلالة معنوية، ويستدل على ذلك من خلال مستوى المعنوية الحقيقية ٠.٢٦٠ ، وهو أكبر من مستوى المعنوية الافتراضى ٥% ، كما بلغت قيمة معامل التحديد ٠.٣١٩ ؛ الأمر الذي يعني قبول الفرض الفرعي العدمي الأول والذي ينص على " لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للخدمات الاستشارية على تقرير مراقب الحسابات غير المتحفظ " .

تحليل نتائج نموذج الانحدار للفرض الفرعي الثانى :

ينص الفرض الفرعي العدمي الثالث : لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لأداء مراقب الحسابات للخدمات الاستشارية على التقرير المتحفظ . ويوضح جدول التحليل الإحصائي رقم (٥) مصفوفات الانحدار للمتغير المستقل والمتغير التابع يمكن للباحث إستنتاج ما يلي :

جدول (٥)
مصفوفة الانحدار للخدمات الاستشارية على التقرير المتحفظ

مستوي المعنوية	اختبار T	معامل الانحدار B_i	
.360	.2103	.0499	الخدمات الاستشارية
			الثابت 0.0569 =
			معامل الارتباط R = ٠.٢٢٣٠
			معامل التحديد R^2 = ٠.٠٥٠٤
			مستوي المعنوية = ٠.١٠

من خلال جداول التحليل الإحصائي رقم (٥) أظهرت نتائج التحليل الإحصائي ضعف العلاقة التأثيرية للخدمات الاستشارية على تقرير مراقب الحسابات المتحفظ، حيث يتضح من خلال دالة الانحدار عدم وجود علاقة تأثير ذات دلالة معنوية، ويستدل على ذلك من خلال مستوى المعنوية الحقيقية ٠.٣٦٠، وهو أكبر من مستوى المعنوية الإفتراضى ٥%، كما بلغ قيمة معامل التحديد ٠.٠٥٠٤؛ الأمر الذي يعني قبول الفرض الفرعي العدمي الثاني والذي ينص على "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للخدمات الاستشارية على تقرير مراقب الحسابات المتحفظ".

نتائج إختبار الفرض الرئيسي للبحث :

ينص الفرض الرئيسي فى صورته العدمية على " لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لأداء مراقب الحسابات للخدمات الاستشارية على إبداء رأيه فى القوائم المالية ". ومن خلال قبول الفروض العدمية السابقة يمكن قبول الفرض العدمي الرئيسي بأنه لا يوجد أثر لأداء مراقب الحسابات للخدمات الاستشارية على إبداء رأيه فى القوائم المالية .

خلاصة ونتائج وتوصيات البحث :

خلاصة ونتائج البحث :

استهدف البحث التعرف على أثر أداء الخدمات الإستشارية على تقرير مراقب الحسابات المتحفظ وغير المتحفظ ، وبعد إجراء الدراسة الميدانية يمكن صياغة النتائج التالية :

✦ أن أداء مراقب الحسابات للخدمات الإستشارية لنفس عميل المراجعة يساهم فى زيادة معرفة مراقب الحسابات ببيئة العمل داخل منشأة العميل ، وتجعله أكثر قدرة على اكتشاف الأخطاء والغش ، مما يساعده فى إبداء رأيه الفنى المحايد فى القوائم المالية الخاصة بالعميل .

✦ وجود العديد من المعايير المهنية التي تحكم أداء الخدمات الإستشارية ومن أهمها الكفاية المهنية لمؤدي الخدمات، والعناية المهنية الواجبة ، والتخطيط والإشراف ، والتفاهم والإتفاق مع العميل ، ومنفعة العميل .

✦ وجود مجموعة من الدوافع لطلب المنشأة من مراقب حساباتها أداء الخدمات الإستشارية التي تحتاجها ومن أهمها: أن مراقب الحسابات أكثر دراية بظروف المنشأة ، وهذا يؤدي بالتبعية إلى إنخفاض تكلفة أداء تلك الخدمات ، كما أن مراقب الحسابات بحكم عمله تتوافر لديه الخبرات العلمية والعملية اللازمة لحل أي مشاكل قد تواجه الإدارة .

✦ نظراً لأهمية تقرير المراجعة فهناك بعض التهديدات الناتجة عن وجود مصلحة شخصية للمراقب مع العميل أو الناتجة عن مراجعة ما تم إعداده بمعرفته ، أو التهديد الناتج من الدفاع عن مصلحة العميل أمام الغير، وكذلك التهديدات الناتجة عن أداء الخدمات الإستشارية لنفس عملاء المراجعة، التهديد الناتج عن الأتعاب، وهيكل رأس مال المكتب.

توصلت الدراسة الميدانية إلى قبول الفرض العدمى الرئيسى للدراسة " لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لأداء مراقب الحسابات للخدمات الإستشارية على إبداء رأيه فى القوائم المالية "، وبالتالي التأكيد على ضعف العلاقة التأثيرية للخدمات الإستشارية على رأيه فى القوائم المالية .

توصلت الدراسة الميدانية إلى قبول الفرض الفرعى الأول بأنه لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لأداء مراقب الحسابات للخدمات الإستشارية على إصدار مراقب الحسابات تقريراً غير متحفظ .

توصلت الدراسة الميدانية إلى قبول الفرض الفرعى الثانى بأنه لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لأداء مراقب الحسابات للخدمات الإستشارية على إصدار مراقب الحسابات تقريراً متحفظ .

توصيات البحث :

فى ضوء ما توصلت إليه الدراسة من نتائج ، يوصى الباحث بمجموعة من التوصيات التى يأمل من خلالها تطوير مهنة المراجعة :

أن يحرص مراقبو الحسابات على استقلالهم وحيادهم حفاظاً على كسبهم ثقة مستخدمي التقارير المالية وغيرها .

ضرورة الفصل بين تقديم مراقب الحسابات لخدمة المراجعة والخدمات الأخرى لنفس العميل وذلك للحفاظ على مصالح المساهمين ، وهذا لا يعنى منع مراقب الحسابات من تقديم الخدمات الأخرى، فبإمكان مراقب الحسابات تقديم الخدمات الأخرى للمنشآت التى لا يقدم لها خدمة المراجعة .

فى حالة عدم الفصل ضرورة أن يتم تصنيف مكاتب المراجعة وذلك بناءً على مجموعة من المعايير التى تؤهله لأداء الخدمات بجودة عالية، كعدد العاملين فى المكتب، وعدد سنوات الخبرة، وعدد الدورات التأهيلية التى يلتحق بها صاحب المكتب بصورة دورية خاصة فى مجال الخدمات الاستشارية بهدف رفع كفاءته، وعدد المؤتمرات الخاصة بمجال المهنة التى حضرها، ويكون هذا التصنيف مرتبط بطبيعة وحجم الخدمات الأخرى التى يستطيع مراقب الحسابات تقديمها لنفس العميل بحسب كل مستوى من التصنيف .

تخصيص قسم مستقل فى مكاتب المراجعة الكبيرة لتأدية الخدمات الإستشارية بحيث يكون هذا القسم منفصل عن القسم المؤدى لخدمة المراجعة، مقاومة لضغوط العميل بهدف الحفاظ على نوع الرأى الذى يبديه مراقب الحسابات .

على الجهات المسؤولة عن الرقابة على مهنة المراجعة وضع المزيد من التشريعات التى تساهم فى الحفاظ على المتطلبات الأخلاقية لجودة المراجعة مثل وضع حد أدنى للأتعاب وتحديد معدل دوران مراقب الحسابات وتفعيل لجان المراجعة خاصة فى الشركات المساهمة .

التشديد فى تطبيق العقوبات على مراقبي الحسابات المخالفين لأداب وسلوك المهنة .

العمل على نشر ثقافة الاستشارات كأحد عوامل التنمية وذلك لدى كل من مراقبي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية ، وتوضيح موقف مراقبي الحسابات أثناء تقديمه لهذه الخدمات .

اختيار مراقب الحسابات الكفاء والمتمتع بالخبرة المهنية والكفاءة العلمية لتقديم الخدمات الاستشارية إلى العملاء .

مقترحات لأبحاث مستقبلية :

- ✦ إجراء دراسة حول أثر تقديم مراقب الحسابات للخدمات الأخرى بجانب خدمة المراجعة على جودة تقرير مراقب الحسابات دراسة ميدانية على الأطراف الخارجية المستخدمة للتقارير المالية .
- ✦ إجراء دراسة حول أثر وجود رقابة مهنية على تقديم الخدمات الأخرى على جودة الأداء المهني لمراقب الحسابات فى البيئة المصرية .
- ✦ إجراء دراسة حول مدى معرفة العملاء بطبيعة الخدمات الاستشارية المقدمة من مراقب الحسابات وطبيعة موقف مراقب الحسابات أمام عملائه عند أدائه للخدمات الإدارية والاستشارية .
- ✦ إجراء دراسة حول أثر التنافس بين مكاتب المراجعة فى مصر فى محاولة لكسب المزيد من العملاء وما له من تأثير على جودة الخدمات الإستشارية وأتعب هذه الخدمات .
- ✦ دراسة أثر المتغيرات البيئية علي العلاقة بين أتعب الخدمات الإستشارية ونوع تقرير المراجعة .

المراجع

أولاً : المراجع العربية

١. أبوطالب ، أحمد محمد (١٩٨٣) ، دور مراقب الحسابات فى أداء الخدمات الإستشارية للإدارة " ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة .
٢. الزهار ، أحمد يوسف (٢٠١٣) ، أثر الخدمات الأخرى التي يقدمها مراجع الحسابات بجانب خدمة المراجعة على جودة تقرير المراجع ، رسالة دكتوراه ، كلية التجارة ، الجامعة الإسلامية - غزة .
٣. الشافعي ، ياسر زكريا (٢٠١٨) ، " قياس مستوي الإفصاح المحاسبي عن الخدمات الإستشارية المقدمة من مراقب الحسابات لعملاء المراجعة " ، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة ، كلية التجارة ، جامعة كفر الشيخ ، العدد الخامس ، ص ص ٤٠٣-٤٤٢ .
٤. الصواف ، هبة الله جابر (٢٠١٥) ، " تقييم تأثير ممارسات المراجعة غير المنظمة علي جودة التقرير المهني ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة المنوفية .
٥. العطار ، حسن (١٩٩٤) ، " نحو إطار مقترح لتطوير تقرير مراقب الحسابات في مجال شركات قطاع الأعمال العام ، مجلة البحوث التجارية ، كلية التجارة ، جامعه الزقازيق .
٦. جمعه ، أحمد حلمي (٢٠٠٠) ، " المدخل الحديث لتدقيق الحسابات " ، دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن .
٧. حماد ، طارق عبدالعال (٢٠٠٧) ، " موسوعة معايير المراجعة شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية ، الدار الجامعية ، الإسكندرية .
٨. خلف ، أحمد محمد (٢٠٠٢) ، " أثر أتعاب الخدمات الإستشارية علي موضوعية مراجع الحسابات " ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة جامعة القاهرة .
٩. سليم ، أحمد سليم (٢٠١٤) ، " نموذج مقترح لتفسير العلاقة بين تقديم الخدمات بخلاف المراجعة وجودة مراجعة القوائم المالية " ، رسالة دكتوراه ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس .
١٠. عبدالقوي ، أبوبكر شداد (٢٠١٨) ، " أثر المراجعة المشتركة علي تقرير المراجع الخارجي " المجلة العلمية ، كلية التجارة ، جامعة أسيوط ، العدد الرابع والستون .
١١. عطيه ، أحمد محمد (٢٠٠٣) ، " تأثير العوامل السالبة والمدعمة للإستقلالية علي أحكام المراجع - دراسة تجريبية ، مجله الفكر المحاسبي ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الثاني ، السنة السابعة .
١٢. قريط ، عصام (٢٠٠٨) ، " الخدمات الإستشارية وأثرها على حياد المدقق فى الأردن " ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد ٢٤ ، العدد الأول ، ص ص ٦-٣٩ .
١٣. معيار المراجعة رقم ٧٠٠ ، " تقرير مراقب الحسابات علي مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الأغراض العامة " ، الهيئة العامة للرقابة المالية .
١٤. وهدان ، محمد علي (٢٠١٢) ، " المراجعة بين النظرية والتطبيق في بيئة الأعمال المعاصرة " ، دار الحسين للطباعة والنشر ، كلية التجارة ، جامعة المنوفية .

ثانياً : المراجع الأجنبية

15. Adeyemi, S., and Olowookere, J. (2002), Non-Audit Services and Auditor Independence - Investors' Perspective in Nigeria , " Business and Management Review , Vol. 2(5), pp. 89 -97.
16. Ahadiat, N., (2012), " Association between audit opinion and provision of non-audit services " , International Journal of Accounting & Information Management, Vol. 19, Iss 2, pp. 182-193.

17. American Institute of Certified Public Accountants, (1969), " Ad- Hoc Committee on Independence: Final Report ", The JOURNAL OF accountancy.
18. Chu, B., and Hsu, Y., (2017), " Non - audit services and audit quality - the effect of Sarbanes-Oxley Actb " Management Review (2017), available at, <http://dx.doi.org/10.1016/j.apmr.v>.
19. Dobler, M., (2014), "Auditor-provided non-audit services in listed and private family firms ", Managerial Auditing Journal, Vol. 29, Iss 5, pp. 427–454.
20. Hsuan, et al., (2016), “ Audit committees, non-audit services, and auditor reporting decisions prior to failure “, The British Accounting Review ,Vol. 48, 240-256.
21. Mowchan, M., (2016), “ Office Managing Partners, Non-Audit Services, and Audit Quality ”, A Dissertation Presented in Partial Fulfillment of the Requirements for the Degree.
22. Pham, M., (2014), " Audit tenure, auditor specialization and audit report lag ", Managerial Auditing Journal, Vol. 29, Iss 6,pp. 490- 512.
23. Walker, A., and Hay, D., (2013), " Non-audit services and knowledge spillovers ", Meditari Accountancy Research, Vol. 21, Iss. 1, pp. 32- 51.
24. Wang, S., and 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.



قائمة استقصاء

تقوم الباحثة بإعداد رسالة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة بعنوان
أثر القيام بالخدمات الاستشارية على رأي مراقب الحسابات في القوائم المالية : دراسة
ميدانية .

وتهدف هذه الدراسة إلى التعرف على الخدمات التي يقدمها مراقبي الحسابات وأثرها
على رأي مراقب الحسابات في القوائم المالية ، وتحاول الباحثة التعرف على أثر الخدمات
الاستشارية المختلفة التي قد تؤثر على تقرير مراقب الحسابات، ولقد قدمت الباحثة عدد من بنود
الخدمات الاستشارية التي من الممكن أن تؤثر على نوع تقرير مراقب الحسابات متمثلاً في:
تقرير مراجعة غير متحفظ، أو تقرير مراجعة متحفظ .

وتهدف قائمة الاستقصاء المرفقة إلى التعرف على آرائكم بشأن مدى تأثير الخدمات
الاستشارية المختلفة على رأي مراقب الحسابات في القوائم المالية ، والباحثة تقدر لسيادتكم
تعاونكم المثمر بإبداء الرأي في البنود الواردة بالقائمة المرفقة، وتؤكد لكم على أن هذا
الاستقصاء قد صمم لأغراض البحث العملي فقط، كما أن إجاباتكم ستكون محاطة بالسرية
التامة.

ولسيادتكم خالص الشكر والتقدير ..

أولاً : البيانات الشخصية

١ . الإسم (اختياري)

٢ . المؤهلات العلمية :

بكالوريوس محاسبة .

دبلوم دراسات عليا فى المحاسبة .

ماجستير فى المحاسبة .

دكتوراه فى المحاسبة .

٤ . عدد سنوات الخبرة :

أقل من ١٠ سنوات .

من ١٠ سنوات إلى ١٥ سنة .

أكثر من ١٥ سنة إلى ٢٠ سنة .

أكثر من ٢٠ سنة .

ثانياً : بنود الخدمات الاستشارية
(أ) يتأثر إصدار تقرير برأى غير متحفظ بأداء الخدمات الاستشارية التالية :

لا يتأثر تماما	لا يتأثر	محايد	يتأثر	يتأثر تماما	العبارة
					أ - الإستشارات ✳️ التعليق علي خطة العمل المعدة بواسطة العميل
					✳️ التوصية باستخدام برامج الحاسب الآلي
					✳️ واقتراح مصادر لتعيين المحاسبين أو موظفي إدارة الحسابات
					✳️ وتحديد برامج تعليمية وتدريبية لتدريب الأفراد لدي العميل .
					ب- خدمات النصح ✳️ خدمات تصميم النظام المحاسبي للعميل .
					✳️ تقييم الفعالية والكفاية للأنشطة التشغيلية لدي العميل
					✳️ ومراجعة شئون الأفراد .
					ج- خدمات التنفيذ ✳️ تقديم خدمات تشغيل أجهزة الحاسب الآلي
					✳️ تنفيذ إجراءات محددة بدلاً من موظفي العميل .
					د- الخدمات المتعلقة بمعاملات العميل مع الطرف الثالث ✳️ تقديم أو تحليل المعلومات المالية المتعلقة بالاندماج أو الإجراءات المتخذة عند حدوث العسر المالي ، أو الشراء ، أو الحصول علي تمويل خارجي
					✳️ التغيير في السياسات الإدارية للمنشآت .
					هـ- خدمات التوظيف وخدمات المعاونة ١- خدمات تتعلق بفريق العمل أو الموارد البشرية الأخرى ، مثل إرسال بعض أفراد المكتب للعميل لأداء مهام محددة له أو معدات وبرامج الحاسب الآلي للعميل .
					و- خدمات المنتج ✳️ تشمل هذه الخدمات بيع أو عمل برامج الحاسب الآلي أو بيع برامج تدريب تعليمية واستخدام مكتب المراجعة لتعليم أو تنفيذ تلك البرامج
					ي- الخدمات الأخرى ✳️ خدمات الالتزام الضريبي
					✳️ التخطيط الضريبي والاستشارات الضريبية إلي عملاء الشركة العاملة

(ب) يتأثر إصدار تقرير برأى متحفظ بأداء الخدمات الإستشارية التالية :

لا يتأثر تماما	لا يتأثر	محايد	يتأثر	يتأثر تماما	العـبـارة
					أ- الإستشارات ✳️ التعليق على خطة العمل المعدة بواسطة العميل
					✳️ التوصية باستخدام برامج الحاسب الالى
					✳️ واقتراح مصادر لتعيين المحاسبين او موظفي ادارة الحسابات
					✳️ وتحديد برامج تعليمية وتدريبية لتدريب الأفراد لدي العميل .
					ب- خدمات النصح ✳️ خدمات تصميم النظام المحاسبي للعميل .
					✳️ تقييم الفعالية والكفاية للأنشطة التشغيلية لدي العميل
					✳️ ومراجعة شئون الافراد .
					ج- خدمات التنفيذ ✳️ تقديم خدمات تشغيل أجهزة الحاسب الآلي
					✳️ تنفيذ إجراءات محددة بدلاً من موظفي العميل .
					د- الخدمات المتعلقة بمعاملات العميل مع الطرف الثالث ✳️ تقديم أو تحليل المعلومات المالية المتعلقة بالاندماج أو الإجراءات المتخذة عند حدوث العسر المالي ، أو الشراء ، أو الحصول على تمويل خارجي
					✳️ التغيير في السياسات الإدارية للمنشآت .
					هـ- خدمات التوظيف وخدمات المعاونة ١- خدمات تتعلق بفريق العمل أو الموارد البشرية الأخرى ، مثل إرسال بعض أفراد المكتب للعميل لأداء مهام محددة له أو معدات وبرامج الحاسب الآلي للعميل .
					و- خدمات المنتج ✳️ تشمل هذه الخدمات بيع أو عمل برامج الحاسب الالى أو بيع برامج تدريب تعليمية واستخدام مكتب المراجعة لتعليم أو تنفيذ تلك البرامج
					ي- الخدمات الأخرى ✳️ خدمات الإلتزام الضريبي
					✳️ التخطيط الضريبي والإستشارات الضريبية الي عملاء الشركة العاملة