

**قياس مستوى الإفصاح الحاسبى عن الخدمات الإستشارية  
المقدمة من مراقب الحسابات لعملاء المراجعة  
( دراسة تطبيقية فى البيئة المصرية )**

**دكتور  
يلس زكرياسيد أحمد الشافعى  
مدرس المحاسبة  
كلية التجارة - جامعة كفرالشيخ**

**المستخلص :**

استهدف البحث قياس مستوى إفصاح الشركات عن الخدمات الإستشارية في البيئة المصرية ، خاصة المقدمة من مراقبي حسابات الشركة ، وتحديد المتغيرات التي تؤثر فيه . وتم فحص التقارير والقوائم المالية السنوية الخاصة بعدد (٤٧) شركة مقيدة ببورصة الأوراق المالية المصرية خلال ثماني سنوات (٢٠١٠-٢٠١٧) ، وتوصل البحث إلى انخفاض مستوى الإفصاح عن الخدمات الإستشارية ( نسبة ٣٠% في أفضل الحالات ) ، وأن مستوى الإفصاح يتأثر بنوع ملكية الشركة ، وحجم مكتب المراجعة ، وعمليات المراجعة المشتركة ، ومشاركة الجهاز المركزي للمحاسبات في عملية المراجعة وأوصى البحث بضرورة إلزام الشركات بالإفصاح عن الخدمات الإستشارية المقدمة لها من مراقبي الحسابات من خلال إضافة فقرة في نموذج الإفصاح الصادر عن إدارة الإفصاح بالبورصة .

: الخدمات الإستشارية ، الإفصاح المحاسبي عن الخدمات المراجعة .

**Abstract:**

The research aimed to measure the level of disclosure of companies on consulting services in the Egyptian environment, especially provided by the auditors of the company, and determine the variables that affect it. The reports and the annual financial statements of (47) companies listed on the Egyptian stock exchange were examined during the eight years (2010-2017).

The research found that the level of disclosure of consulting services was low (30% at best). And that the level of disclosure is affected by the type of ownership of the company and the size of the audit firm and the processes of joint audit and the participation of the Central Auditing Organization in the audit process.

The study recommended that companies be required to disclose the consulting services provided to them by the auditors by adding a paragraph in the disclosure form issued by the Stock Exchange's Disclosure Department.

**المبحث الأول**

## الإطار العام للبحث

نظرًا للمنافسة الشديدة بين الشركات بمختلف أحجامها، وكذلك لمواجهة التطورات الحديثة المتلاحقة في بيئة الأعمال ، وما يصاحبها من مشكلات مستحدثة يصعب مواجهتها بدون الاستعانة بأشخاص مهنيين متخصصين لتقديم استشارات لها بشكل مستمر في كافة المجالات المالية والإدارية والفنية والتسويقية وغيرها ، وحيث أن مراقب حسابات الشركة يكون أكثر دراية وعلم بالظروف المالية والإدارية للشركة ، فقد أصبح الشخص الأكثر ملائمة لتقديم هذه الاستشارات في الجوانب المحاسبية والمالية والضريبية والإدارية، مما أدى إلى زيادة طلب هذه الخدمات منه ، ومن ثم توسيع نطاق الخدمات التي تقدمها مكاتب المحاسبة والمراجعة . ومن ناحية أخرى فإن المنافسة الشديدة بين مكاتب المراجعة جعلتها تبحث عن تنويع مصادر دخلها من خلال تقديم العديد من الخدمات المهنية لمواجهة هذه المنافسة والحفاظ على بقائها .

وعندما يقدم مراقب الحسابات الخدمات الاستشارية Consulting Services لعملاء المراجعة ، فقد يتأثر استقلاله وحياده وموضوعيته عند ممارسة عمله الأساسي ، وربما يتواطأ مع إدارة الشركات بما يضر بمصالح الأطراف الأخرى التي تعتمد في اتخاذ قراراتها الاستثمارية على المعلومات الواردة في التقارير والقوائم المالية. لذلك ينبغي الإفصاح عن هذا الأمر لمساعدة مستخدمي التقارير والقوائم المالية في تقدير درجة استقلالية مراقب الحسابات عن الشركة ، حتى لا تكون معلومات القوائم المالية مضللة لمستخدميها .

ويتناول البحث الحالي دراسة مشكلة الإفصاح عن الخدمات الاستشارية التي يقدمها مراقب الحسابات لعملائه ، وقياس مستوى الإفصاح عن هذه الخدمات والعوامل التي تؤثر فيه ؛ وذلك بهدف زيادة المصداقية والثقة في تقرير المراجعة .

## أولاً : المشكلة البحثية

تسعى مكاتب المراجعة إلى زيادة مواردها من خلال تقديم خدماتها المهنية المتنوعة لعملائها ، مثل خدمات المحاسبة والمراجعة ، والخدمات الضريبية ، والخدمات الاستشارية . وتعد الخدمات الاستشارية من الخدمات التي تدر دخلاً كبيراً على مكاتب المراجعة قد يفوق الدخل من خدمات المحاسبة والمراجعة ، مما دفع مكاتب المحاسبة الكبرى إلى إنشاء أقسام مستقلة لتقديمها ، ولكن تنشأ مشكلة مهنية كبرى عندما يقدم مراقب الحسابات خدماته الاستشارية لعملاء المراجعة ؛ لتأثير ذلك على استقلاليته وحياده وموضوعيته أثناء تقديم خدمات المراجعة التقليدية لهؤلاء العملاء ، وقد يسعى عميل المراجعة لطلب استشارات من مراقب حساباته لإيجاد علاقة ارتباط معه تجعله يلبي رغباته .

ويعتبر موضوع الخدمات الاستشارية من الموضوعات الهامة قديماً وحديثاً ، وأخذت مجالاً واسعاً من المناقشات بين المهتمين بالمهنة من الأكاديميين والمهنيين والجهات التنظيمية المهنية والحكومية ، وانقسمت الآراء حول تقديم مراقب الحسابات للخدمات الاستشارية لعملاء المراجعة ما بين مؤيد ومعارض ، وتؤكد المعايير المهنية على أهمية تمتع مراقب الحسابات بالاستقلال التام ظاهرياً وذهنياً أثناء أداء عملية المراجعة للقوائم المالية السنوية للعملاء (١) ، لاسيما أن استقلال مراقب الحسابات يمثل حجر الزاوية في إدراك المجتمع لأهمية ودور مهنة المراجعة ، وأهم العوامل التي يعتمد عليها مستخدمو التقارير المالية التي تم مراجعتها؛ لتأكيد ثقتهم في مدى صحة تلك التقارير ومصداقيتها ،

(١) معايير المراجعة المصرية (٢٠١١) ، معيار المراجعة المصري رقم (٢٢٠) " مراقبة الجودة على عمليات مراجعة معلومات مالية تاريخية " ، الفقرات ٤ ، ١٢ ، ١٣ .

حيث تتوقف الثقة في القوائم المالية للمنشأة على استقلال مراقب الحسابات وحياده عند إبداء رأيه في هذه القوائم .  
فقد أثبتت دراسة (Wines, 1994) أن أداء مراقب الحسابات الخدمات الاستشارية لعملاء المراجعة يؤثر على تقريره حول القوائم المالية ، حيث تبين أن الشركات التي تمثل أتعاب الخدمات الاستشارية نسبة مرتفعة من إجمالي الأتعاب المدفوعة لمراقب الحسابات لم يرد في تقريره عن قوائمها المالية أية تحفظات ، في حين أن الشركات التي تمثل أتعاب الخدمات الاستشارية نسبة منخفضة ورد في تقرير مراقب الحسابات عن قوائمها المالية تحفظ واحد على الأقل. كما توصل إلى وجود علاقة إيجابية بين أتعاب الخدمات الاستشارية وأتعاب المراجعة .

فعندما يقدم مراقب الحسابات الخدمات الاستشارية لعملاء المراجعة يحدث تعارض في المصالح Conflict of Interest ؛ فقد يقوم بمراجعة أعمال سبق وقام بإعدادها ووضعها قبل ذلك، وبالتالي تؤثر على موضوعيته وحياده في إصدار الأحكام المهنية، مما يؤثر على المحتوى المعلوماتي ، ومصداقية المعلومات التي يتم الإفصاح عنها بالتقارير والقوائم المالية للعميل ، وتصبح مضللة ، ويمتد هذا التأثير السلبي في نهاية الأمر إلى قرار مستخدمي هذه المعلومات . وهو ما أظهرته الأزمات الاقتصادية والمالية الدولية التي حدثت خلال العقد الأول من القرن الحادي والعشرين .

ومن هذا المنطلق ظهرت أهمية الإفصاح المحاسبي وما يتطلبه من دقة وشفافية للمعلومات المقدمة، حيث كان أحد أهم أسباب تلك الأزمات هو تعارض المصالح عندما قدمت شركة (مكتب) آرثر أندرسون" الخدمات الاستشارية مقابل أتعاب أعلى من أتعاب المراجعة، وتواطأ مع مسؤولي شركة أنرون"، فحدث تعارض بين الإفصاح عن هذه المعلومات والمنافع الشخصية لهما، مما أدى إلى إنهيارهما ، وتبع ذلك إفلاس العديد من الشركات العملاقة ، وأدى ذلك إلى فقد الثقة في مهنة المحاسبة والمراجعة . (إبراهيم السيد ، ٢٠١٤ ، ص ٢٦ )

وكان من نتائج ذلك صدر قانون ساربنس- أوكسلي Sarbanes-Oxley Act في عام ٢٠٠٢ ؛ لمنع مكاتب المحاسبة من الجمع بين تقديم خدمة المراجعة وبعض الخدمات الأخرى ؛ وضرورة الفصل بين خدمات مراجعة الحسابات والخدمات الأخرى التي يقدمها مراقب الحسابات لعملاء المراجعة ، واستجابة لذلك أنشأت مكاتب المحاسبة والمراجعة أقساماً مستقلة داخلها لتقديم الخدمات الاستشارية لعملائها. وتطلب لجنة الأوراق المالية والبورصة أن يفصح مراقبي الحسابات الذين يقدمون الخدمات الاستشارية لعملائهم في التقارير والقوائم المالية لهؤلاء العملاء عن أتعاب الخدمات الاستشارية، ونسبتها إلى أتعاب المراجعة الكلية خلال السنة وتوصل (Ezzamel, M. et al. 1996) إلى أن مستوى الإفصاح الاختياري المنفصل عن الخدمات بخلاف المراجعة كان محدوداً، وأن متطلبات الإفصاح تسمح للشركات بتنوع كبير في طريقة الإفصاح عن أتعاب الخدمات الاستشارية التي تنكبها أو تدفعها لطرف خارجي .

وطبقاً لمتطلبات حوكمة الشركات في مصر ( الهيئة العامة للرقابة المالية، ٢٠١٦ ) يجب أن تفصح إدارة الشركة عن الخدمات الاستشارية المقدمة من مراقب حساباتها بشكل منفصل عن خدمات المراجعة في تقريرها السنوي للجمعية العامة للمساهمين ، حيث يعد أمراً ضرورياً لبناء ثقة أصحاب المصلحة في التقارير المالية التي تصدرها المنشآت ، والرأي الفني الذي يصدره مراقب الحسابات فيها . لذلك يجب أن توفر الشركة معلومات عن الخدمات الاستشارية المقدمة من مراقب حساباتها حتى تعطي هذه التقارير صورة واضحة عن العلاقة بين مراقب الحسابات والشركة، وكذلك درجة الاستقلال التي يتمتع بها

أثناء مراجعته للقوائم المالية، لما لذلك من تأثير مباشر على قرار مستخدمي المعلومات الواردة بهذه التقارير والقوائم المالية، خاصة المستثمرين . فهل يلتزم مراقب الحسابات والشركات المقيدة بالبورصة المصرية بالإفصاح عن الخدمات الاستشارية ؟

وللإجابة على السؤال البحثي الرئيسي ينبغي الإجابة على مجموعة الأسئلة البحثية الفرعية التالية :

- ١- ما هي طبيعة وأنواع الخدمات الإستشارية التي يمكن أن يقدمها مراقب الحسابات لعملاء المراجعة ؟
  - ٢- ما هي منافع الإفصاح عن الخدمات الإستشارية التي يقدمها مراقب الحسابات لعملاء المراجعة ؟
  - ٣- ما هو موقف الدول المختلفة من الإفصاح عن الخدمات الإستشارية التي يقدمها مراقب الحسابات لعملاء المراجعة ؟
  - ٤- ما هو الموقف المصري من الإفصاح عن الخدمات الإستشارية التي يقدمها مراقب الحسابات لعملاء المراجعة ؟
  - ٥- ما هي العوامل التي تؤثر في مستوى الإفصاح عن الخدمات الإستشارية لعملاء المراجعة ؟
  - ٦- هل تلتزم الشركات المقيدة بسوق الأوراق المالية بالإفصاح عن الخدمات الإستشارية التي تحصل عليها من مراقب حساباتها ؟
- ثانياً : أهداف البحث**
- ، وذلك من خلال تحقيق مجموعة من الأهداف كما يلي :

- ١- تحديد طبيعة وأنواع الخدمات الإستشارية التي يقدمها مراقب الحسابات لعملاء المراجعة .
- ٢- تحديد المنافع التي تتحقق من الإفصاح عن الخدمات الإستشارية التي يقدمها مراقب الحسابات لعملاء المراجعة .
- ٣- التعرف على موقف الدول المختلفة من الإفصاح عن الخدمات الإستشارية التي يقدمها مراقب الحسابات لعملاء المراجعة .
- ٤- التعرف على الموقف المصري من الإفصاح عن الخدمات الإستشارية التي يقدمها مراقب الحسابات لعملاء المراجعة .
- ٥- تحديد العوامل التي تؤثر في مستوى الإفصاح عن الخدمات الإستشارية لعملاء المراجعة .
- ٦- قياس مستوى التزام الشركات المقيدة بسوق الأوراق المالية بالإفصاح عن الخدمات الإستشارية التي تحصل عليها من مراقب حساباتها .

### ثالثاً : أهمية البحث

تتبع أهمية البحث من الإسهامات العلمية والعملية التي يقدمها كما يلي :

- ١- ندرة الدراسات والبحوث التي تناولت موضوع البحث وهو قياس مستوى الإفصاح عن الخدمات الاستشارية في البيئة المصرية، خاصة المقدمة من مراقب الحسابات، فهو من الموضوعات التي لم تلق الاهتمام المناسب من جانب الأكاديميين والمهنيين.
- ٢- تركيز البحوث والدراسات العربية والأجنبية على بيان مخاطر الجمع بين مراجعة الحسابات وتقديم خدمات استشارية لنفس العميل على استقلاله دون التطرق لقياس مستوى الإفصاح عنها بالتقارير والقوائم المالية الدورية، وطالب القليل منها بضرورة الإفصاح عنها دون محاولة لقياس مستوى الالتزام بهذا الإفصاح، وهذا ما يركز عليه البحث الحالي.
- ٣- الإضافات الفكرية للمكتبة العربية التي تعاني من نقص واضح في الدراسات المحاسبية المرتبطة بموضوع الإفصاح عن بعض الجوانب الهامة لمستخدمي التقارير والقوائم المالية مثل الإفصاح عن الخدمات الاستشارية خاصة المقدمة من مراقب الحسابات في البيئة المصرية، حيث يقوم البحث الحالي بتحديد متطلبات الإفصاح عن الخدمات الاستشارية، والعوامل المؤثرة فيه، وموقف الدول من ذلك الإفصاح، بالإضافة إلى الموقف المصري.

- ١- الإرشادات والتوجيهات العملية للإفصاح عن الخدمات الاستشارية وآليات تطبيقها التي يقدمها البحث، حيث تعتبر نتائج هذا البحث بمثابة دليل إسترشادي لكيفية الإفصاح عن الخدمات الاستشارية في بيئة الأعمال المصرية، تستفيد منه الجهات التنظيمية والمهنية.
- ٢- زيادة أهمية ودور مهنة المراجعة في المجتمع من خلال زيادة فعالية التقارير والقوائم المالية المنشورة، وجعلها مصدر أساسي للمعلومات التي تعتمد عليها في اتخاذ القرارات.

#### رابعاً : منهج البحث

إعتمد الباحث على الدمج بين المنهجين الاستقرائي والاستنباطي كما يلي :

: استخدم الباحث المنهج الاستنباطي في بناء الإطار النظري للبحث من خلال تحليل الدراسات السابقة، ومراجعة الكتب العلمية، والمقالات، والأبحاث، والدوريات المرتبطة بموضوع البحث؛ بهدف تحديد الوضع الراهن لمستوى الإفصاح عن الخدمات الاستشارية في البيئة المصرية مقارنة بالبيئات الأخرى، والعوامل التي تؤثر فيه.

: استخدم الباحث المنهج الاستقرائي في إجراء الدراسة التطبيقية على التقارير والقوائم المالية المنشورة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية؛ بهدف قياس مستوى الالتزام بالإفصاح عن الخدمات الاستشارية في البيئة المصرية.

#### خامساً : حدود البحث

يتناول البحث دراسة مستوى الإفصاح عن الخدمات الاستشارية في البيئة المصرية المقدمة من مراقب الحسابات ، دون دراسة العلاقة بين الخدمات الاستشارية والمتغيرات الأخرى مثل استقلال مراقب الحسابات أو خدمات المراجعة وغيرها ، إلا بما يخدم تحقيق أهداف البحث .

#### سادساً : تنظيم البحث :

تم تنظيم الجزء المتبقي من البحث كما يلي :

المبحث الثاني : الدراسات السابقة .

المبحث الثالث : التأسيس الفكري للإفصاح عن الخدمات الاستشارية .

- المبحث الرابع : تطوير الفروض البحثية .  
 المبحث الخامس : الدراسة التطبيقية وتحليل نتائجها .  
 المبحث السادس : نتائج وتوصيات البحث .

## المبحث الثاني الدراسات السابقة

تناولت الدراسات العربية والأجنبية موضوع الخدمات الإستشارية من جانب تأثيرها على استقلال وحياد مراقب الحسابات، وفيما يلي عرض لبعض هذه الدراسات .  
 تناولت دراسة (Scheiner and Jack, 1982) بيان مدى استعانة الشركات بمراقب حساباتها لتقديم خدمات إستشارية لها بجانب خدمات المراجعة، وتحليل الأهمية النسبية لأتعاب الخدمات الإستشارية إلى إجمالي أتعاب المراجعة السنوية، وتوصلت الدراسة إلى أن معظم الشركات محل الدراسة تطلب الخدمات الإستشارية من مراقب حساباتها، وأن غالبية الشركات تتحمل أتعاب مقابل هذه الخدمات تتراوح ما بين ٣%-٥٠% من إجمالي أتعاب المراجعة، ويجب أن تفصح الشركات في التقارير والقوائم المالية عن نسبة ما تدفعه مقابل الخدمات الإستشارية إلى إجمالي أتعاب المراجعة؛ وذلك حتى يمكن لمستخدمي التقارير والقوائم المالية تحديد مستوى استقلالية مراقب حسابات هذه الشركات ، ومدى تأثيره بأداء هذه الخدمات .

وقام (Ezzamel, M., et al., 1996) بدراسة العلاقة بين تسعير خدمات المراجعة والخدمات بخلاف المراجعة في الشركات البريطانية، وتوصل إلى أن متوسط الدخل الذي حققته مكاتب المراجعة من تقديم الخدمات الإستشارية للعملاء تصل إلى ٩٠٪ من مستويات أتعاب المراجعة في ١٩٩٢/٩٣، وأن أكثر من ربع العملاء يدفع أكثر للخدمات الأخرى عن خدمات المراجعة، وأن مدى الإفصاح الاختياري المنفصل عن الخدمات بخلاف المراجعة كان محدودًا، وتسمح متطلبات الإفصاح الحالية بتنوع كبير في الطريقة التي تم بها الإفصاح عن أتعاب الخدمات بخلاف المراجعة التي تتكبدها أو تدفعها لطرف خارجي، وأنه يوجد ارتباط إيجابي كبير بين أتعاب خدمات المراجعة وأتعاب الخدمات الإستشارية.

كما تناولت دراسة (Linden, 1997) أثر الخدمات الأخرى على استقلال المراجع بسبب تضارب المصالح وتقديم بيانات غير موثوق بها في التقارير المالية للعميل، وتوصلت الدراسة إلى أن أتعاب الخدمات الأخرى تمثل نسبة كبيرة تصل إلى ٣٧% من إجمالي دخل مكتب المراجعة في حين أن أتعاب المراجعة تمثل ٣٠% فقط من الدخل . وأوصت بإصدار نص قانوني يلزم بالإفصاح في التقارير المالية للعميل عن أتعاب الخدمات الإستشارية .

وتناولت دراسة (Cox, et al., 2000) معايير هيئة الأوراق المالية الأمريكية (SEC) المتعلقة باستقلال مراقب الحسابات، والتي فرضت حظرًا على مراقب الحسابات لتقديم بعض الخدمات المهنية الأخرى خاصة الإستشارية لضمان استقلاله. وتوصلت الدراسة إلى أنه يمكن السماح لمراقبي الحسابات بتقديم الخدمات الإستشارية مع إلزام الشركات بالإفصاح عن أتعاب تلك الخدمات التي تدفعها لمراقبي الحسابات لضمان دقة إفصاح التقارير المالية حتى لا تكون مضللة ، وتمكين الشركات من اتخاذ قرارات فعالة باستخدام الخدمات الإستشارية المقدمة إليها من مراقبي حساباتهم .

كما تناولت دراسة ( الجبر وعلي ، ٢٠٠٠ ) مشكلة قيام مراقب الحسابات بالجمع بين تقديم خدمات المراجعة والخدمات الإستشارية لنفس العملاء، وهل تسمح له أم تمنعه القوانين والأنظمة المطبقة في السعودية، وتوصلت الدراسة إلى أن التخوف الرئيس من

الجمع بين تقديم خدمات المراجعة والخدمات الاستشارية هو الإضرار باستقلال مراقب الحسابات ، وللتغلب على هذه المشكلة يجب إلزام كل من الشركات/مراقبي الحسابات بالإفصاح في التقارير المالية عما إذا كانت قد تلقت/أدى خدمات إستشارية من مراقبي حساباتها/العميل، ونوعية هذه الخدمات ونسبة أتعابها إلى إجمالي أتعاب المراجعة. وأوضحت دراسة (Lisa, M.G., et al., 2006) أن الإصلاحات الحديثة في حوكمة الشركات ولجنة الأوراق المالية والبورصة (SEC) تطلب موافقة لجان المراجعة على تقديم مراقب الحسابات للخدمات الاستشارية لزيادة مسؤولياتها عن جودة المراجعة والاستقلال الفعلي للمراقب ، وطالبت بالإفصاح عن أتعاب الخدمات الاستشارية وموافقة لجان المراجعة عليها لتعزيز مساءلتها القانونية، وتوصلت الدراسة إلى أن أعضاء لجان المراجعة يوصون بتقديم مراقب الحسابات للخدمات الاستشارية بجانب خدمة المراجعة إذا كان ذلك يحسن من جودة المراجعة، لكن إذا تطلب الإفصاح عن الخدمات الاستشارية التي يقدمها مراقب الحسابات للشركة ، فستتردد في التوصية بذلك ، حتى لو كان على حساب جودة المراجعة .

أما دراسة ( الجفري والعنقري ، ٢٠٠٧ ) فقد تناولت الدوافع وراء إتجاه مكاتب المحاسبة والمراجعة في السعودية نحو توسيع نطاق خدماتها المهنية لتشمل نطاقاً واسعاً من الخدمات الاستشارية المالية والإدارية والاقتصادية والتقنية، وآثار تقديم هذه الخدمات لعملاء المراجعة على استقلال المراجع. وتوصلت الدراسة إلى أن زيادة الحاجة للخدمات الاستشارية، وإرتفاع مستوى الطلب عليها تمثل أهم دوافع إتجاه مكاتب المراجعة نحو توسيع نطاق خدماتها المهنية التقليدية، وأن تقديم خدمات مهنية أخرى لعملاء المراجعة له تأثير محدود على استقلال المراجع . وأوصت الدراسة بضرورة إلزام الشركات المسجلة في هيئة سوق المال بالإفصاح عن أتعاب الخدمات الاستشارية التي يحصلون عليها من مراقب حساباتها .

وتناولت دراسة ( مزنة الرفاعي ، ٢٠١٣ ) تحديد دوافع توجه المراجعين نحو تقديم الخدمات الاستشارية في دولة سورية، وتوصلت الدراسة إلى تحديد أهم الدوافع وهي تطور المنشآت وتوسيع مجالاتها المالية والإدارية والمحاسبية، وزيادة طلب العملاء على الخدمات الاستشارية، والمنافسة بين مكاتب المراجعة للحصول على العملاء. وأوصت الدراسة بضرورة وضع أنظمة وقوانين لضبط تقديم المراجع للخدمات الاستشارية بما يحافظ على استقلاله .

وتناولت دراسة ( صالح آدم ، ٢٠١٤ ) توضيح مدى تأثير تقديم مراقب الحسابات الخدمات الاستشارية لعميل المراجعة على حياده واستقلاله، وبيان تأثير وجود ضوابط رقابية على أتعاب الخدمات الاستشارية بالسودان. وتوصلت الدراسة إلى أن أداء مراقب الحسابات للخدمات الاستشارية للعميل يؤثر على حياده واستقلاله، وأن وجود ضوابط رقابية على أتعاب الخدمات الاستشارية يؤثر على حياد واستقلال مراقب الحسابات، وأهم الضوابط هو إلزام الشركات بالإفصاح عن أتعاب الخدمات الاستشارية لتقييم مدى تأثيرها على حياد واستقلال المراقب .

وتناولت دراسة (Michele & Drew, 2017) المخاوف التي أظهرتها كل من لجنة الأوراق المالية والبورصة (SEC) ومجلس الإشراف على المحاسبة في الشركات العامة (PCAOB) من النمو السريع للممارسات الاستشارية لمكاتب المحاسبة الأربعة الكبار. وتأثير ذلك على تأخر تقرير المراجعة ومعدلات إعادة التقييم، وقامت الدراسة بتحليل بيانات عملاء المكاتب الأربعة الكبار المقيدون في البورصة الأمريكية خلال الفترة من ٢٠٠٠ حتى ٢٠٠٩ لتحديد تأثير حجم الممارسات الاستشارية على تأخر تقرير المراجعة ومعدل إعادة التقييم للعملاء . وتوصلت الدراسة إلى أن حجم الممارسات



الاستشارية يؤثر إيجابياً وذو دلالة إحصائية على تأخر تقرير المراجعة ومعدل إعادة التقييم للعملاء . وكانت النتائج قوية بالنسبة للخدمات الأخرى المقدمة لعملاء المراجعة ، وأن فقدان التركيز المهني للمكاتب الأربعة الكبار هو العامل الرئيسي الذي يؤثر على جودة المراجعة وليس مجرد تعارض المصالح .

يتضح للباحث من خلال عرض بعض الدراسات السابقة التي تناولت موضوع تقديم مراقب الحسابات الخدمات الإستشارية لعملاء المراجعة أن كل الدراسات تركز على تأثير ذلك على درجة حياد واستقلال المراقب أثناء أداء عملية المراجعة لحسابات هؤلاء العملاء، وأوصت الكثير من هذه الدراسات بضرورة إلزام الشركات بالإفصاح عن الأتعاب التي يتقاضاها مراقب الحسابات من عملائه نظير تقديم الخدمات الإستشارية لهم، ونسبة هذه الأتعاب إلى أتعاب المراجعة؛ حتى يمكن الحكم على درجة استقلاليتها أثناء أداء مهمته الأساسية . ولم يتوصل الباحث إلى دراسة تناولت قياس مستوى الإفصاح عن الخدمات الإستشارية .

### المبحث الثالث

#### التأصيل الفكري للإفصاح عن الخدمات الاستشارية

يتناول الإطار الفكري للبحث النقاط التالية : طبيعة الخدمات الإستشارية ، وأهمية ومنافع الإفصاح عن الخدمات الإستشارية، وموقف الدول المختلفة من الإفصاح عن الخدمات الإستشارية ، والموقف المصري من الإفصاح عن الخدمات الإستشارية .

#### أولاً : طبيعة الخدمات الإستشارية

تمثل الخدمات الإستشارية التي تقدمها مكاتب المراجعة لعملائها أحد المجالات المهنية الحديثة نسبياً، والتي تطلبتها التطورات الاقتصادية والتقنية والإدارية والمالية وما نتج عنها من مشكلات غير نمطية تواجه العملاء. ونتيجة لذلك تطورت الخدمات الإستشارية التي يقدمها المحاسبون القانونيون لعملائهم من المشورة حول المسائل المرتبطة بالحاسبة إلى مجموعة واسعة من الخدمات التي تنطوي على التخصصات التقنية المتنوعة، والصناعة، والمعرفة، والمهارات الإستشارية. ويقدم معظم مزاولي المهنة الخدمات الإستشارية التجارية والإدارية لعملائهم بجانب خدمات المراجعة والخدمات الضريبية .

وتختلف الخدمات الإستشارية إختلافاً جوهرياً عن عمل المحاسب القانوني (مراقبة حسابات العميل) الخاص بالتصديق على تأكيدات الأطراف الأخرى، فعندما يقدم خدمات التصديق، يعبر مراقب الحسابات عن استنتاجه حول موثوقية ومصداقية التأكيد الذي يقدمه طرف آخر وتحت مسؤوليته. أما عند تقديم الخدمة الإستشارية، فإن المحاسب القانوني يقوم بتطوير النتائج والاستنتاجات والتوصيات، ويتم تحديد طبيعة ونطاق العمل الاستشاري فقط من خلال الاتفاق بينه وبين العميل؛ لتحقيق منفعة للعميل .

#### ( أ ) مفهوم الخدمات الإستشارية :

تطور مفهوم الخدمات الإستشارية التي يقدمها المحاسب القانوني بشكل كبير خلال العقود القليلة الأخيرة، وتم استخدام عدة مصطلحات للتعبير عنها، حيث يشار إلى الخدمات الإستشارية التي يقدمها المحاسب القانوني باسم خدمات الإستشارات الإدارية Management Consulting Services، أو خدمات المشورة الإدارية Management Advisory Services، أو الخدمات الإستشارية التجارية Business Advisory Services، أو الخدمات الإدارية Management Services. وقد أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين (AICPA) سلسلة من البيانات الخاصة بمعايير

## الخدمات الإستشارية الإدارية (SSMASs) Statements on Standards for Management Advisory Services (AICPA, 2015).

بأنها الخدمات المهنية التي تستخدم المهارات الفنية، والتعليمية، والملاحظات، والخبرات، التي تعتمد على إتباع الأسلوب التحليلي، والخطوات العملية المطبقة في خدمة الإستشارات، وهذا يتضمن مجموعة من الأنشطة المتعلقة بتحديد هدف العميل، تقصي الحقائق، والتعرف على المشاكل أو الفرص، وتقييم البدائل، وصياغة الإجراء المقترح، وإبلاغ النتائج، والتنفيذ، والمتابعة.

### (ب) أهمية الخدمات الإستشارية :

تتمتع الخدمات الإستشارية بأهمية خاصة لدى جميع الأطراف المرتبطة الأساسية كما يلي :

تمثل أتعاب الخدمات الاستشارية التي يتقاضاها مراقب الحسابات أحد مصادر إيراداته الهامة؛ لأنها تحقق أرباحاً كبيرة، وتنطوي على مخاطر قليلة، حيث تصل نسبة هذه الإيرادات إلى ٣٧% من إجمالي دخل المكتب في حين تمثل أتعاب المراجعة ٣٠% فقط، كما تلجأ مكاتب المراجعة إلى تنويع خدماتها لمواجهة المنافسة المهنية والحفاظ على علاقاتها بالعملاء من خلال تقديم تسهيلات وخدمات إضافية لهم؛ لتحقيق مكاتب المحاسبة مصالحها من خلال تقديم سلسلة كاملة من الخدمات المهنية، وذلك من خلال تقسيم العمل داخل مكاتب المحاسبة والمراجعة الكبرى طبقاً لأنشطتها إلى ثلاثة أقسام: قسم خدمات المحاسبة والمراجعة، وقسم الخدمات الضريبية، وقسم الخدمات الإستشارية. (Baker, C., 1993; Barkess, L. and Simnett, R., 1994; ٢٠٠٤)

تحتاج الشركات إلى الخدمات الإستشارية لإيجاد حلول للمشكلات التي تواجهها، ومما لا شك فيه أن إدارة هذه الشركات تتجه نحو طلب هذه الخدمات من مراقبي حساباتها لدرايته الواسعة بالشأن الداخلي للشركة؛ ولزيادة وتقوية الروابط والعلاقات بينهما؛ لكي تجعله مدافعاً عنها ، ومبرراً لتصرفاتها، ومعبراً عن وجهة نظرهما؛ ولتقاضي حدوث صدام معه في بعض جوانب القصور ، حيث لا يرغب مراقبو الحسابات في فقد عقود Arrunada (1999) أن الاستعانة بمراقب الحسابات لتقديم الخدمات الإستشارية يقلل التكاليف الكلية ، حيث تحتاج الخدمتان استخدام نفس المعلومات تقريباً؛ فالمعلومات المطلوبة لتقييم نظام الرقابة الداخلية مماثلة لتلك المعلومات اللازمة لتحسين أدائه المستقبلي .

تؤكد الدراسات على أن الفئات المختلفة أصحاب المصالح وخاصة المستثمرين برون أن تقديم مراقب الحسابات للخدمات الإستشارية لعملاء المراجعة يؤثر سلباً وبدرجات متفاوتة على حياده واستقلاليته أثناء مراجعة حساباتها، مما يؤثر على دقة ومصداقية المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية (Reiner Q., et al., 2013, p.324-325). مما يثير الشكوك في نفوس المستخدمين حول صدق ودقة المعلومات الواردة بها، لذلك يجب منع مراقب الحسابات من تقديم الخدمات الإستشارية لعملاء المراجعة، أو إلزام الشركات ومراقبي حساباتها بالإفصاح عن تلك الخدمات، وأتعابها، ونسبة هذه الأتعاب إلى أتعاب المراجعة، ثم يترك الأمر لمستخدمي التقارير المالية للحكم على استقلال

**(ج) خصائص الخدمات الاستشارية :**

- تتصف الخدمات الاستشارية ببعض الخصائص التي تميزها عن خدمات المراجعة المالية ، حيث أنها : (عصام قريط، ٢٠٠٨، ص ص ١٥-١٦)
- ١- خدمات تطلبها إدارة الشركة لتحقيق أهدافها؛ ومساعدتها في تشخيص المشكلات، واقتراح الحلول الملائمة لها دون إلزام قانوني، بخلاف المراجعة التي تتم للوفاء بالتزامات قانونية؛ للرقابة على إدارة المنشأة، ولخدمة جميع أصحاب المصالح بالمنشأة
  - ٢- خدمات يعرضها شخص مهني متخصص، ومؤهلاً علمياً ومهنياً، وعلى دراية بطبيعة نشاط المنشأة ، وظروفها المالية والإدارية ، وقد يكون محاسب قانوني أو إستشاري ، أما المراجعة فيؤديها مراقب حسابات معتمد تتوافر فيه شروط ممارسة المهنة .
  - ٣- خدمات متميزة غير متكررة لمواجهة ظروف غير نمطية تواجه المنشأة، بخلاف خدمات مراجعة القوائم المالية التقليدية التي تتم بشكل متكرر ودوري سنوي أو ربع سنوي، لكن قد يتم استخدام نفس المعلومات الخاصة بالمنشأة لأداء نوعي الخدمات .
  - ٤- تتسم بالسرية نظراً لأهميتها وخطورتها بالنسبة للمنشأة، ويتم تقديمها للإدارة فقط لدعمها ، بخلاف المراجعة التي تتسم بالإفصاح لكافة أصحاب المصالح بالمنشأة .
  - ٥- تقتصر على تقديم النصح والمشورة فقط لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات دون مشاركة مراقب الحسابات في اتخاذها، بخلاف المراجعة التي تتطلب منه أن يتخذ قراراً ، ويبدى رأياً فنياً محايداً حول صدق تعبير القوائم المالية للمنشأة عن مركزها المالي، ونتائج أعمالها.

**(د) دوافع العميل لطلب الخدمات الاستشارية من مراقب الحسابات :**

تلجأ الشركات إلى طلب الخدمات الاستشارية المالية أو الإدارية أو الاقتصادية أو التكنولوجية من مراقبي حساباتها للعديد من الأسباب، ولتحقيق الكثير من الأهداف؛ لأنه على أكثر علماء ودراية بظروف الشركة، والصناعة التي تعمل بها، وأوضاعها الداخلية، ومناطق الضعف والقوة بها، وقد يكون ذلك أقل تكلفة للمنشأة، خاصة في حالة الحاجة لتقديم الدعم السريع، والمساعدة المتخصصة في الأمور الطارئة، ولضمان الحصول على إستشارة فعالة تلائم ظروف المنشأة؛ فيكون مراقب الحسابات هو أفضل من يُقدم الخدمات الإستشارية لها بسرعة ودقة وموضوعية. (عصام قريط، ٢٠٠٨، ص ص: ١٦-١٧)

**(هـ) أنواع الخدمات الاستشارية التي تقدمها مكاتب المراجعة للمعلاء :**

نظراً للخبرات المالية والإدارية التي تتمتع بها مكاتب المحاسبة والمراجعة فإنها تستطيع أن تقدم مدى واسع من الخدمات الاستشارية للمعلاء ، سواء كانوا عملاء لخدمات المراجعة أو غيرهم من عملاء الخدمات الاستشارية فقط، وتنقسم الخدمات الاستشارية إلى ستة أنواع طبقاً للبيان الصادر عن اللجنة التنفيذية للخدمات الاستشارية الإدارية (MCSEC) Management Consulting Services Executive Committee التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين (AICPA) كما يلي: (A ICPA, 2015)

Consultations : تتمثل مهمة المحاسب القانوني في تقديم المشورة في فترة زمنية قصيرة ، ويعتمد في الغالب على وجود معرفة شخصية بالعميل وظروف عمله، والمسائل الفنية المقصودة، مثل مراجعة وإعداد تقرير حول خطة العمل للعميل، واقتراح برامج الكمبيوتر أو دراسة بعض المشكلات التنظيمية والإدارية في الشركات، والرد السريع على استفسارات المعلاء ، والتي تتم في وقت قصير، ويتم التعاقد على نوع أو أكثر منها.

**Advisory Services**: وتكون مهمة المحاسب القانوني هي تطوير النتائج ، والاستنتاجات ، والتوصيات لمراعاة ظروف العميل ولمساعدته في اتخاذ القرار . وتتطلب هذه الخدمات فهمًا تامًا لعمليات المنشأة وطبيعة نشاطها، وتنتهي بتقديم تقرير مكتوب بالنتائج التي تم التوصل إليها. مثل فحص التشغيل ودراسة التحسين ، وتحليل نظام المحاسبة ، والمساعدة في التخطيط الاستراتيجي، وتعريف متطلبات نظام المعلومات. وتهدف إلى تحسين كفاءة وفعالية استخدام العميل للطاقت ، والموارد المتاحة له بما يحقق أهداف التنظيم من خلال تحليل النظم ، وتحسين وتطوير النظم الموجودة، وتصميم النظم المحاسبية ، والفحص لأغراض خاصة ، أو دراسات جدوى للتوسع في المشروعات .

**Implementation Services**: تتمثل مهمة المحاسب القانوني في وضع خطة عمل قابلة للتنفيذ . ويتم الجمع بين العاملين لدى العميل وموارده وبين المحاسب القانوني لإنجاز أهداف التنفيذ. ويكون المحاسب مسئول تجاه العميل عن تشغيل وإدارة الأنشطة المرتبطة . مثل خدمة تركيب ودعم نظام الكمبيوتر ، تنفيذ خطوات لتحسين الإنتاجية ، والمساعدة في عمليات دمج الشركات ، وتقديم اقتراحات تتعلق بالمراجعة الإدارية .

**Transaction Services**: وتتمثل مهمة المحاسب القانوني في تقديم الخدمات التي تتعلق بمعاملة محددة للعميل مع طرف ثالث . ومن أمثلة خدمات المعاملات هي خدمات العسر المالي أو الإفلاس، وخدمات التقييم ، وإعداد المعلومات للحصول على التمويل، وتحليل الاندماج أو الاستحواذ المحتمل ، وخدمات التقاضي .

**Staff and Other Support Services**: تتمثل مهمة المحاسب القانوني في توفير الموظفين المناسبين ، وتوفير الدعم لأداء مهام يحددها العميل . وتقديم أفراد لأداء مهام محددة بمنشأة العميل بناءً على طلبه . مثل خدمات إدارة وسائل معالجة البيانات ، وبرمجة الكمبيوتر ، والصيانة على الإفلاس ، وأنشطة التحكم .

**Product Services**: تتمثل مهمة المحاسب في تزويد العميل بأحد المنتجات والخدمات المهنية المرتبطة به لدعم تثبيت المنتج أو استخدامه أو صيانتها . مثل بيع وتسليم برامج التدريب المعبأة ، وبيع وتنفيذ برامج الكمبيوتر ، وبيع وتركيب وسائل تطوير النظم .

#### ( و ) معايير أداء الخدمات الاستشارية :

نظرًا للمدى الواسع من الخدمات الاستشارية التي يقدمها المحاسب القانوني للعملاء، فقد أصدرت اللجنة التنفيذية للخدمات الاستشارية الإدارية التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين (AICPA) نشرة بعنوان " بيان بمعايير الخدمات الاستشارية " (Statement on Standards for Consulting Services (SSCS)، تتضمن الخدمات الاستشارية التي تقدمها مكاتب المراجعة لعملائها بخلاف خدمات المراجعة، وتحدد دور ومسؤوليات المحاسب القانوني عند تقديم هذه الخدمات، والمعايير التي تحكم ممارستها. وتنقسم المعايير المهنية التي تحكم أداء المحاسب القانوني للخدمات الاستشارية إلى معايير عامة ومعايير فنية كما يلي: (مصطفى السعدني، ٢٠١٠، ص٢٥، (AICPA, 2015, pp.3-4)

توجد مجموعة من المعايير العامة لممارسة المهنة تنطبق على جميع الخدمات التي يقدمها المحاسبون القانونيون ، والتي تتضمن الخدمات الاستشارية كأى عمل مهني آخر قواعد سلوك وأداب المهنة، وتتمثل في النزاهة، والموضوعية والاستقلالية، الكفاءة

والاستقلالية، الكفاءة المهنية ، العناية المهنية الواجبة ، التخطيط والإشراف ، البيانات الملائمة الكافية .  
عندما يقوم المحاسب القانوني بأداء مهمة إعداد قوائم مالية أو جزء منها أو القيام بعملية مراجعة ، فيحكم هذا الجزء من عمله معايير المحاسبة ومعايير المراجعة المتعارف عليها والمعايير المهنية الأخرى والأنظمة ذات العلاقة ، بالإضافة إلى مجموعة من المعايير الفنية الإضافية لجميع الخدمات الاستشارية لتلائم الطبيعة المتميزة لهذه الخدمات التي قد يضع فيها التفاهم مع العميل قيوداً على أدائه لهذه الخدمات، وتتمثل المعايير الفنية فيما يلي :

يجب على المحاسب القانوني أن يسعى لخدمة مصلحة العميل وتحقيق الأهداف التي تم الاتفاق عليها معه مع الحفاظ على النزاهة والموضوعية .

**Understanding with Client** : يجب على المحاسب القانوني أن يوثق التفاهم مع العميل كتابةً أو شفويًا لتحديد مسئوليات الأطراف وطبيعة ونطاق وحدود أداء الخدمات ، ويجب تعديل التفاهم إذا تطلبت الظروف ذلك أثناء أداء المهمة المكلف بها .

**Communication with Client** : يجب على المحاسب القانوني أن يبلغ ويفصح للجهة التي عينته (العميل) بما يلي :

- أي تعارض في المصالح يمكن أن يحدث وفقا لقواعد النزاهة والموضوعية .
  - أية تحفظات هامة متعلقة بنطاق المهمة أو المنافع المستمدة منها .
  - أية نتائج أو أحداث هامة يتم التوصل إليها أثناء أو بعد الإنهاء من تنفيذ المهمة .
- يجب استخدام الحكم المهني في تطبيق البيانات الخاصة بمعايير الخدمات الاستشارية في نطاق محدد؛ حيث يحدد التفاهم الشفوي أو المكتوب مع العميل القيود التي يتم تقديم الخدمات في حدودها. على سبيل المثال؛ التفاهم مع العميل قد يحد من جهد المحاسب القانوني فيما يتعلق بجمع البيانات ذات الصلة، وعندما يتضمن النطاق المنفق عليه للخدمات مثل هذه القيود لا يتم مطالبة المحاسب القانوني برفض أو الانسحاب من ارتباط الخدمات الاستشارية .

### ( ز ) تقارير الخدمات الاستشارية :

تهدف الخدمات الاستشارية إلى تقديم العون للعملاء فيما يتعلق بالأنشطة الاقتصادية سواء كانت إدارية أو مالية أو غير ذلك، وبعد الانتهاء من تنفيذ المهمة يقدم المحاسب القانوني تقريرًا بالنتائج التي توصل إليها إلى الجهة التي كلفته بالمهمة (العميل)، وحيث أن الخدمات الاستشارية تختلف اختلافاً جوهرياً من مهمة لأخرى ومن عميل لآخر، تبعاً لطبيعة الخدمة ونوع العمل المطلوب ، لذلك لا يوجد نموذج ثابت يتم الاسترشاد به لتحديد شكل ومحتوى التقرير عن نتائج الخدمات الاستشارية، لكن تختلف التقارير من حيث الشكل والحجم والمحتوى وأسلوب العرض حسب كل مهمة يتم أدائها ، فكل تقرير يرتبط بمهمة معينة لا بد أن يناسب هذه المهمة من حيث الشكل والمضمون ، حيث يتفاوت التقرير من مجرد تقرير موجز يعرض نطاق المهمة، والنتائج التي توصل إليها، إلى تقرير تحليلي شامل يحتوي على الأعمال والإجراءات التي تم تنفيذها ، ويجب أن يتضمن تقرير المحاسب القانوني عن الخدمات الاستشارية العناصر التالية :

(علي الدوغجي، وفاضل الصابري، ٢٠٠٦، ص ١٠١)

- الجهة التي كلفته بالمهمة والموجه إليها التقرير .

- عرض البيانات والمعلومات المتعلقة بكل جوانب الخدمة الإستشارية .
- نطاق العمل الذي قام به وحدوده طبقاً للتفاهم الذي تم مع العميل .
- المعايير المهنية والأسس التي تحكم عمله وأستند إليها، وعلى أساسها تم القيام بالمهمة .
- النتائج التي توصل إليها ومبرراتها وتفسيراتها، وما يؤيدها من بيانات ومعلومات وتحليلات .
- صياغة الحلول المقترحة للمشكلة .

### ثانياً : طبيعة الإفصاح المحاسبي عن الخدمات الإستشارية

#### ( أ ) مفهوم الإفصاح المحاسبي :

يعد الإفصاح المحاسبي من أهم المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، والذي يُمكن مراقبي الحسابات من التعبير عن عملهم المهني في توفير المعلومات المحاسبية . وقد وضع الدليل المصري لحوكمة الشركات ( الهيئة العامة للرقابة المالية ، ٢٠١٦ ) مفهوماً للإفصاح والشفافية، حيث يقصد بالإفصاح " إتباع سياسة الوضوح الكامل ، وإظهار جميع الحقائق والمعلومات المالية وغير المالية والأحداث الجوهرية عن الشركة ، والتي تهم المستثمرين ، والأطراف ذات الصلة ، وكافة أطراف مجتمع الاستثمار ، ووضعها في متناول تلك الأطراف بشكل عادل ، وفي الوقت المناسب ؛ ليتسنى لها اتخاذ القرارات المناسبة المبينة على معلومات صحيحة ودقيقة " .

أما الشفافية فهي مفهوم أشمل حيث أنها توفر المناخ الذي يتيح للكافة المعلومات أو البيانات من أجل تيسير اتخاذ القرارات . ويجب أن تكون المعلومات التي يفصح عنها واضحة وصحيحة وغير مضللة لمستخدميها ، وأن يتم تقديمها في الوقت المناسب .

ويرى ( إبراهيم السيد ، ٢٠١٤ ، ص ٣٣ ) أن الإفصاح المحاسبي هو عرض وتقديم البيانات والمعلومات الخاصة بأنشطة الشركة المالية والاجتماعية والبيئية خلال فترات مختلفة إلى الأطراف المستفيدة منها بصورة كاملة وملائمة ، وفي الوقت المناسب لمساعدتهم في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية المناسبة ، مع توفير مصادر للمعلومات تكون كاملة وشاملة ووافية ودقيقة . وقد عرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين (AICPA) الإفصاح بأنه : " عرض للقوائم المالية بكل وضوح طبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة ، ويتعلق ذلك بشكل وتصنيف المعلومات الواردة في القوائم المالية ومعاني المصطلحات الواردة فيها " .

#### (ب) أهمية الإفصاح المحاسبي عن الخدمات الإستشارية :

تتبع أهمية الإفصاح عن الخدمات الإستشارية من أهمية إطلاع جميع الأطراف أصحاب المصالح على كافة المعلومات المتعلقة بالشركة ، والتي تساعدهم على اتخاذ القرارات المناسبة حول مصالحهم المختلفة بالشركة .

ويمثل الحصول على معلومات صحيحة ودقيقة الركيزة الأساسية لاتخاذ القرارات الاستثمارية، وحماية حقوق المستثمرين، ومستخدمي التقارير والقوائم المالية ، لذلك أصدرت الدول القوانين والتعليمات والمعايير المحاسبية لتركز على دور وأهمية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية ، والبيانات المالية وغير المالية ، ولتنظيم عملية الإفصاح المحاسبي عن المعلومات والبيانات المطلوب الإفصاح عنها ، وكيفية عرضها ، حيث تنفصل ملكية رأس المال عن إدارة المنشأة ، ويحتاج الملاك للمعلومات للإطمئنان على استثماراتهم . أما المشروعات الفردية أو الشركات العائلية فلا تهتم بعملية الإفصاح لأنها ليست في حاجة إليها، فالملاك هم المديرون وعلى علم بكل الأمور المالية والإدارية الخاصة بالمنشأة ، ويتم الإفصاح عن المعلومات للوفاء بالمتطلبات القانونية مثل القانون الضريبي . ( إبراهيم السيد ، ٢٠١٤ ، ص ص ٣٥-٣٧ )

عن كافة بنود الدخل والمصروفات التي تم الاعتراف بها خلال الفترة في قائمة الدخل. وأن تفصح بشكل منفصل عن طبيعة وقيمة بنود المصروفات ذات الأهمية النسبية، وهنا تبرز أهمية إظهار بند أتعاب الخدمات الإستشارية وقيمتها مقارنة بأتعاب عملية المراجعة، والذي يمثل أهمية نسبية من وجهة نظر المستخدمين، وقد يحدث استنتاج خاطئ في حالة عدم الإفصاح عنه، وإحدى الحالات التي تؤدي إلى الإفصاح بصورة منفصلة لهذه البنود هي تحليل بنود المصروفات بما فيها المصروفات الأخرى المعترف بها في الأرباح والخسائر (قائمة الدخل) بالطريقة التي توفر معلومات أكثر ملاءمة، ويعتمد عليها إما حسب طبيعة المصروف ، أو وظيفته داخل المنشأة .

ونظراً لأهمية الخدمات الإستشارية لكل من مراقب الحسابات، والشركات، ومستخدمي التقارير والقوائم المالية ، ونظراً لخطورة هذه الخدمات على استقلالية المهنة والممارسين لها أثناء تقديم خدمات المراجعة ، فقد وضعت كثير من الدول آليات لزيادة ، هذه الآليات هي ترتيبات ووسائل لزيادة وتحسين درجة استقلالية مراقبي الحسابات واستقلالية المهنة وتحسين أوضاعها ، ويعد إلزام الشركات بالإفصاح عن مستويات الأتعاب المدفوعة لمراقبي الحسابات مقابل أداء الخدمات الإستشارية أحد أهم هذه الآليات .

وقد تضمنت مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لحوكمة الشركات (٢٠٠٤) ، إشارة إلى ضرورة أن تضع معايير استقلال المراجع إطار للمبادئ يدعمه مزيج من الممنوعات والقيود والسياسات والإجراءات الأخرى ونواحي الإفصاح ، خاصة تهديدات الاستقلال مثل المصلحة الشخصية لمراقب الحسابات . ويرى (إبراهيم السيد ، ٢٠١٤ ، ص ٣٨) أن معايير الإفصاح تضمن الحد الأدنى المقبول من البيانات والمعلومات المحاسبية والمالية المتعلقة بالمنشأة من حيث النوعية والكمية ، وأن تكون دقيقة ومكتملة وصادقة وشفافة ؛ ليتمكن جميع الأطراف المستفيدة منها من تقييم أنشطة المنشأة، ومقارنتها بالفترات السابقة وبالمنشآت المماثلة ، والتأكد من المركز المالي للمنشأة .

ونتيجة لذلك تطالب العديد من الدول بالإفصاح عن المبالغ المدفوعة للمراجعين الخارجيين مقابل الخدمات الإستشارية، أو الحظر التام أو التحديد الشديد للأعمال الإستشارية التي يقوم بها المراجعون لعملاء المراجعة ، والتغيير الإلزامي للمراجعين إما بتغييرهم كشركاء أو في بعض الأحيان تغيير شركة المراجعة. وبعض الدول تحدد نسبة مئوية للدخل الذي يمكن للمراجعين الحصول عليه مقابل الخدمات الإستشارية من عميل محدد، أو تحديد النسبة المئوية الإجمالية من دخل المراجع الذي يحصل عليه من عميل واحد . (مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لحوكمة الشركات ، ٢٠٠٤)

إن الإفصاح المحاسبي يمثل أساس الأسواق المالية ، حيث ينشر حالة من الثقة والأمان بين المتعاملين في أسواق الأوراق المالية، وقناعتهم بصحة وعدالة وصدق وشفافية هذه المعلومات والبيانات، وعليه يمكنهم الاعتماد عليها في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية في المنشآت من عدمه، ويمنع إعطاء أية معلومات مضللة لمستخدمي القوائم المالية، ونتيجة لذلك زاد الاهتمام بمعايير الإفصاح والتأكيد على كمية ونوعية المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في التقارير المالية الدورية. وزاد الاهتمام بالإفصاح بعد حدوث الأزمة

(١) معايير المحاسبة المصرية (٢٠١٥) ، " معيار المحاسبة المصري رقم (١) المعدل ٢٠١٥ " عرض القوائم المالية " ، فقرات (٨١) و(٩٧-٩٩) .

(٢) مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لحوكمة الشركات ٢٠٠٣ و ٢٠٠٤ .

في بداية القرن الواحد والعشرين، نتيجة عدم دقة المعلومات والبيانات التي تم الإفصاح عنها . (إبراهيم السيد، ٢٠١٤، ص ٢٨)

وورد بالباب الثالث من دليل حوكمة الشركات ( الهيئة العامة للرقابة المالية ، ٢٠١٦ ) الخاص بالإفصاح والشفافية أن توافر المعلومات يلعب دوراً هاماً في صناعة القرار وتقييم الأداء ، والمعرفة بظروف الشركة وتقييم مصداقية الشركة مع المتعاملين معها، لذلك تعتبر الشفافية والإفصاح عن الأمور المالية وغير المالية من الأعمدة الرئيسية لحوكمة الشركات التي تؤثر على كفاءة ومصداقية وتوازن الأسواق ، وتحقق العدالة والحماية للمستثمرين وأصحاب المصالح .

ولقد أثار تقديم المراجع للخدمات الإستشارية جدلاً واسعاً في مهنة المراجعة، ويتركز الجدل القائم على القبول أو الرفض لقيام المراجع بتقديم هذه الخدمات حول الخوف من تهديد الاستقلال. ويقبل المراجع على أداء هذه الخدمات نظراً لأنها أقل مخاطر وأقل استنفاداً للوقت والمجهود مقارنة بعملية المراجعة ، كما تحقق له دخلاً كبيراً مما يثير الشك في استقلاله. لذلك أوصت الكثير من اللجان المنبثقة عن الجهات المهنية بضرورة تحديد نسبة أتعاب المراجع من عميل حتى لا يصير معتمد على هذا العميل بنسبة كبيرة . أما عن تحديد نسبة أتعاب المراجع من عميل واحد إلى إجمالي أتعاب المكتب فقد اختلف فيها الباحثون ، وتراوح ما بين ٥% إلى ١٥% من إجمالي أتعاب المكتب . ( إسلام يوسف ، ٢٠١١ ، ص ص ٨٠-٨١ )

يتضح مما سبق أهمية الإفصاح عن الخدمات الإستشارية التي يقدمها مراقب الحسابات لعملاء المراجعة حتى تكون جميع الأمور الهامة واضحة ولا تدع مجالاً للشك في نزاهة مراقب الحسابات وإدارة الشركة، وتدعيماً لمصداقية التقارير والقوائم المالية والثقة في المعلومات الواردة بها ، ويكون متخذ القرار على بينة بكل جوانب العلاقة بين مراقب الحسابات والشركة ، وبناءً على ذلك يتخذ قراره الاستثماري المناسب.

### (ج) أدوات وأشكال الإفصاح المحاسبي عن الخدمات الإستشارية :

حدد الدليل المصري لحوكمة الشركات (٢٠١٦) سبل وأدوات الإفصاح المختلفة وعزز من أهمية الإفصاح غير المالي موضعاً المعلومات الجوهرية الواجب الإفصاح عنها عبر التقارير الدورية المختلفة ، والقوائم المالية السنوية والدورية ، وتقارير مراقب الحسابات السنوية والدورية، وتتعدد سبل ووسائل الإفصاح عن معلومات الشركة المالية التي تهم المستثمرين وأصحاب المصالح ، وأهم هذه الأدوات التقرير السنوي الذي تصدره الشركات، والذي يضم ملخصاً لتقرير مجلس الإدارة، والقوائم المالية، وكافة المعلومات الأخرى التي تهم المساهمين والمستثمرين الحاليين والمرتقبين وأصحاب المصالح الآخرين، وتقرير مجلس الإدارة ، وتقرير الحوكمة ، وتقرير الإفصاح ، وتقرير الاستدامة والموقع الإلكتروني .

وقد أصدرت إدارة الإفصاح بالبورصة المصرية نموذجاً لتقرير مجلس الإدارة السنوي المرفق بالقوائم المالية وفقاً لأحكام المادة ٤٠ من قواعد القيد، يتضمن الإفصاح عن بيانات ومعلومات تتعلق بهيكل الملكية ، ومجلس الإدارة ، واللجان المنبثقة عنه ، واسم مراقب الحسابات وغيرها من البيانات والمعلومات المتعلقة بالشركة ، والتي تهم المتعاملين بالبورصة من مستثمرين حاليين ومرتقبين ، ولكن لم يتضمن النموذج طلب أية بيانات أو معلومات تتعلق بالخدمات الإستشارية التي حصلت عليها الشركة خلال الفترة المالية ومصدرها .

الإيضاحات المتممة للقوائم المالية ، والتي تحتوي على معلومات ، بالإضافة إلى ما تم

(١) أدت الأزمات المالية المتتالية إلى إنهيار بنك ليمان براونز ، وشركة إنرون للطاقة ، وشركة جي إم سي لصناعة السيارات ، والعديد من الشركات المالية والبنوك الأمريكية وأوروبية .



، وتوفير معلومات إضافية تفصيلية في شكل ملاحظات بخصوص بنود القوائم المالية الأساسية، والمبادئ المحاسبية وتعاملات الأطراف ذات العلاقة ، ومخصصات الطوارئ والقضايا وغيرها . وتعتبر جزءاً لا يتجزأ من القوائم المالية . والإفصاح عن البيانات الواجب الإفصاح عنها طبقاً لمعايير المحاسبة التي لم يتم عرضها في القوائم المالية، وبيانات إضافية يجب الإفصاح عنها لإعطاء صورة كاملة .

ولاحظ الباحث أن عملية الإفصاح عن الخدمات الاستشارية تتخذ عدة صور كما يلي :

- يتم الإفصاح عن الخدمات الاستشارية في قائمة الدخل ضمن بند المصروفات الإدارية والعمومية ، ثم يتم الإفصاح عنها (إن وجدت) في بند مستقل أو ضمن بند المصروفات الأخرى في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية .
- يتم الإفصاح عن الخدمات الاستشارية مدمجة مع خدمات المراجعة تحت عنوان أتعاب المحاسبة والأتعاب المهنية ، أو أتعاب الاستشارات المهنية ، أو الأتعاب المهنية . حيث لاحظ الباحث وجود تفاوت كبير في قيمة الأتعاب المهنية التي تم الإفصاح عنها من سنة لأخرى، مما يدل على وجود أتعاب للخدمات الاستشارية بالإضافة إلى أتعاب المراجعة ، على سبيل المثال شركة شمال إفريقيا للإستثمار العقاري .
- عند ترجمة القوائم المالية إلى اللغة الانجليزية تم إظهار بند الخدمات الاستشارية ، مثل حالة الشركة المصرية للاتصالات .
- في أغلب الأحيان يتم إتباع نفس الأسلوب في الإفصاح في كل من القوائم المالية المستقلة والمجمعة ، وأحياناً يتم الإفصاح عن الخدمات الاستشارية في القوائم المالية المجمعة ولا يتم الإفصاح عنها في القوائم المالية المستقلة كما في حالة شركة بيراميزا للنفادق والقرى السياحية ، أو العكس كما في حالة الشركة المصرية للنقل والتجارة (إيجيترانس) . وقد يرجع ذلك إلى المركزية أو اللامركزية في اتخاذ قرار طلب الخدمات الاستشارية .

#### (هـ) المسئول عن الإفصاح عن الخدمات الاستشارية :

تقع المسئولية عن الإفصاح عن الخدمات الاستشارية التي يقدمها مراقب الحسابات لعملاء المراجعة على أحد طرفي عملية المراجعة وهما : مراقب الحسابات أو عميل المراجعة أو الإثنين معاً ، أو لا توجد مسئولية، وتترك عملية الإفصاح للإفصاح الاختياري دون إلزام .

ف نجد أن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين (AICPA) لم يلزم أي طرف بالإفصاح، كذلك لم يطلب معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز (ICAEW) من أي طرف الإفصاح عن الخدمات الاستشارية التي يقدمها مراقب الحسابات لعملاء المراجعة ، وأيضاً لم تطلب هيئة الأوراق المالية أو جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين أية إفصاحات تتعلق بالخدمات الاستشارية التي يقدمها مراقب الحسابات لعملاء المراجعة . وعلى النقيض من ذلك ، فقد ألزمت لجنة سوق الأوراق المالية والبورصة الأمريكية (SEC) الشركات بأن تفصح عن نسبة أتعاب الخدمات الاستشارية إلى إجمالي أتعاب المراجعة ، وعن أنواع الخدمات الاستشارية أو الإدارية التي تتجاوز 3% من إجمالي أتعاب المراجعة الكلية. وكذلك تلزم هيئة الأوراق المالية والاستثمار الاستراتيجية (ASIC) الشركات بالإفصاح عن قيمة أتعاب الخدمات الاستشارية ونسبتها إلى إجمالي أتعاب المراجعة .

(١) معايير المحاسبة المصرية (٢٠١٥)، " معيار المحاسبة المصري رقم ١ المعدل ٢٠١٥ .

وخلافاً لما سبق، فقد منع التنظيم المهني في دولة الإمارات العربية المتحدة مراقب الحسابات من أن يقدم خدمات إستشارية للشركات التي يراجع حساباتها. وكذلك منع لمحاسب القانوني من مراجعة حسابات الشركات أو المؤسسات التي يقدم لها خدمات إستشارية أو إدارية. ونتيجة لذلك فلا مجال للحديث عن الإفصاح عن الخدمات الإستشارية، ولا تحديد المسئول عنه.

أما على الجانب المصري، فنجد أن الدليل المصري لحوكمة الشركات (٢٠١٦) قد ألزم مجلس إدارة الشركة بضرورة الإفصاح عن الأعمال الإضافية التي قدمها مراقب الحسابات للشركة وأتباعها في الجمعية العامة للمساهمين، وفي التقرير السنوي. مما سبق يتضح أن مجلس إدارة الشركة هو المسئول عن الإفصاح عن الخدمات الإستشارية التي تحصل عليها الشركة من مراقب حساباتها، على اعتبار أن مجلس إدارة الشركة هو المسئول عن الإفصاح عن المعلومات والبيانات المتعلقة بالشركة وأنشطتها وهو المسئول عن تنظيم عملية الإفصاح. ولم تطلب أية جهة تنظيمية مهنية أو حكومية من مراقب الحسابات أن يتولى عملية الإفصاح عن الخدمات الإستشارية التي يقدمها لعملاء المراجعة، ولكن تظل مسئوليته عن مراجعة هذا البند من المصروفات والتصديق على ما أفحصت عنه الإدارة.

### ثالثاً : موقف الدول من الإفصاح عن الخدمات الإستشارية

تتباين مواقف الدول حول السماح لمراقبي الحسابات بأداء الخدمات الإستشارية لعملاء المراجعة بجانب خدمات المراجعة، وكذلك يوجد تباين حول إلزام الشركات بضرورة الإفصاح عن الخدمات الإستشارية التي تحصل عليها من مراقبي حساباتهم، وإفصاح مراقبي الحسابات عن الخدمات الإستشارية التي يقدموها لعملاء المراجعة. وفيما يلي عرض لموقف بعض الدول المتقدمة، والتي لها تأثير مهني دولي، وبعض الدول التي تتشابه مع البيئة المصرية:

يقوم على تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في الولايات المتحدة كل من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين (AICPA) ولجنة الأوراق المالية والبورصة (SEC). وقد أيد المعهد تقديم مراقبي الحسابات للخدمات الإستشارية لعملاء المراجعة، بشرط أن تتوفر لديه القدرة المهنية على ذلك، وبما يتفق مع مسئولياته وآداب وسلوك المهنة؛ لأن أداء هذه الخدمات لعملاء المراجعة لا يضعف استقلالية وحياد مراقب الحسابات طالما لم يشترك في اتخاذ القرارات الإدارية، ولم يفقد حكمه الموضوعي على القوائم المالية؛ لأن معايير الاستقلالية لا تتعلق إلا بأداء خدمات التصديق. وأنشأ المعهد لجنة تنفيذية للخدمات الإستشارية الإدارية (MCASC) Management Consulting Services Executive Committee تتولى تقديم الدعم الفني والإرشادات، وإصدار المعايير التي تحكم تقديم هذه الخدمات. (AICPA, 2015, p.4) وكذلك لم تمنع لجنة الأوراق المالية والبورصة (SEC) مراقبي الحسابات من تقديم الخدمات الإستشارية لعملاء المراجعة، ولكنها اشترطت أن تفصح الشركات التي تحصل على هذه الخدمات من مراقب حساباتها، وأن يفصح مراقبي الحسابات الذين يقدمون خدماتهم الإستشارية لعملائهم في التقارير والقوائم المالية لهؤلاء العملاء عن النسبة المئوية لأتعاب الخدمات الإستشارية إلى إجمالي أتعاب المراجعة، وبيان الخدمات الإستشارية أو الإدارية التي تمثل أكثر من ٣% من إجمالي أتعاب المراجعة السنوية، وكافة خدمات المراجعة التي يقدمها المراجع (النشرة رقم 1978/250 SEC, William G., and James A., 1985, p.560).

وقد وضع قانون ساربنس اوكسيلي (SOX) العديد من المتطلبات التي تطبقها SEC ومن بين هذه المتطلبات هو منع مكاتب المراجعة من تقديم معظم الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة لعملاء المراجعة المقيدون في البورصة. وقد حدد القانون تسع أنواع من الخدمات غير المراجعة التي يحظر على مكتب المراجعة تقديمها لعملاء المراجعة وهي: مسك الدفاتر، تصميم وتنفيذ أنظمة المعلومات المالية، التقييمات، الخدمات الاكتوارية، خدمات الإسناد للمراجعة الداخلية، الوظائف الإدارية، خدمات المستشار الاستثنائي، الخدمات القانونية، خدمات الخبرة، وسمح بتقديم الخدمات الضريبية باستمرار. (Michele, D., & Drew S., 2017, p.21, 42)

ويتضح من ذلك، أن الموقف الأمريكي يؤيد تقديم مراقبي الحسابات للخدمات الإستشارية لعملاء المراجعة فيما عدا الخدمات التسع المذكورة، حيث لم يمنع ذلك طالما يلتزم مراقب الحسابات بالمعايير المنظمة لذلك، وتفصح الشركات عما تتطلبه لجنة الأوراق المالية والبورصة بخصوص هذا الأمر.

يتولى تنظيم المهنة في بريطانيا معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز (ICAEW)، والذي لا يحرم مراقبي الحسابات من تقديم الخدمات الإستشارية لعملاء المراجعة بجانب خدمات المراجعة؛ ولكنه اشترط ألا تزيد أتعاب الخدمات الإستشارية عن ١٠% من قيمة أتعاب المراجعة؛ لكي تظل منخفضة بشكل كبير مقارنة بأتعاب عملية المراجعة المالية، حتى لا تؤثر على استقلال وحياد مراقب الحسابات. (الجبر وعلي، ٢٠٠٠، ص ٨٣)

وهذا يعني أن مراقب الحسابات في بريطانيا يمكنه تقديم خدماته الإستشارية لعملاء المراجعة لكن بقدر منخفض لضمان عدم فقدان استقلاله وموضوعيته، ولم تطلب الإفصاح عنها.

Australian Securities And Investments Commission (ASIC)، ولا تمنع الهيئة مراقبي الحسابات من تقديم الخدمات الإستشارية بجانب خدمات المراجعة لعملاء المراجعة، مع إلزام الشركات بالإفصاح عن قيمة أتعاب الخدمات الإستشارية، ونسبتها إلى إجمالي أتعاب المراجعة، ويتمثل مستخدمو القوائم المالية عبء الحكم على استقلال مراقب الحسابات من عدمه.

يتولى تنظيم المهنة في الأردن هيئة الأوراق المالية وجمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين. وطالب قانون هيئة الأوراق المالية من مراقبي الحسابات الذين يقدموا خدمات أخرى لعملاء المراجعة بخلاف المراجعة أن يفصل كلياً بين فرق العمل المكلفة بأعمال المراجعة وفرق العمل المكلفة بأعمال الإستشارات المالية والإدارية لنفس العميل؛ بمعنى أنه لا يجوز أن يقوم نفس فريق العمل في مكتب المراجعة بتقديم خدمات المراجعة والخدمات الإستشارية لنفس العميل.

على المحاسب القانوني المزاول لأعمال التدقيق الاشتراك في تأسيس الشركة التي يدقق حساباتها أو أن يكون عضواً في مجلس إدارتها أو الإستغال بصفة دائمة في أي عمل فني أو إداري أو إستشاري فيها، ولا يجوز أن يكون شريكاً لأي عضو من أعضاء مجلس

(1) Australian Securities & Investments Commission (ASIC), <https://sitesearch.asic.gov.au/>  
 (٢) الأردن- نظام مزاوله مهنة المحاسبية القانونية لسنة ٢٠٠٦ رقم ٧ لسنة ٢٠٠٦، المادة رقم (٤) الفقرة (ي)  
 (٦) الفقرتين (أ) و (ب). وقانون الشركات رقم (٢٢) لسنة ١٩٩٧ وتعديلاته، المادة ١٩٧.

أو إستشاري فيها ، ولا يجوز أن يكون شريكاً لأي عضو من أعضاء مجلس إدارتها، وسمح له أن يقوم - بالإضافة لأعمال المراجعة الموكلة له - بتقديم الإستشارات والخبرة المهنية في المجالات المحاسبية والمالية والضريبية وأنظمة المعلومات ، ولكن لا يجوز تقديم مثل هذه الخدمات إذا كان المحاسب القانوني يعمل بوظيفة رئيسية تتعلق بأعمال المحاسبة .

يتضح مما سبق، أن الموقف الأردني غير واضح حيال إمكانية تقديم مراقب الحسابات الخدمات الإستشارية وخدمات المراجعة لنفس العميل، حيث تطلب هيئة الأوراق المالية أن يتم الفصل بين فريق العمل المكلف بأعمال المراجعة وفريق العمل المكلف بأعمال الإستشارات المالية والإدارية لنفس العميل، أما قانون تنظيم مزاوله المهنة فقد حظر تقديم مثل هذه الخدمات إذا كان المحاسب القانوني يعمل بوظيفة رئيسية تتعلق بأعمال المحاسبة .

تتولى وزارة الاقتصاد والتجارة وهيئة الأوراق المالية والسلع تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في دولة الإمارات العربية المتحدة. ولمواجهة الآثار السلبية لتقديم مراقبي الحسابات الخدمات الإستشارية لعملاء المراجعة على جودة عملية المراجعة، فقد على مراقب الحسابات ألا يجمع بين عمل مراجع الحسابات والاشتغال بأي عمل فني أو إداري أو إستشاري في الشركة .

أن تتخذ الشركات خطوات معقولة للتأكد من استقلالية مدقق الحسابات الخارجي ، وأن كافة الأعمال التي يقوم بها تخلص من أي تضارب للمصالح، ويحظر عليه خلال فترة توليه مراجعة حسابات الشركة القيام بأية خدمات أو أعمال إضافية فنية أو إدارية أو إستشارية ذات علاقة بأعماله التي يقوم بمباشرتها، والتي قد تؤثر على قراراته واستقلاله، أو أية خدمات أو أعمال أخرى ترى الهيئة عدم جواز تقديمها، وعلى وجه الخصوص الخدمات والأعمال المحظور على مدقق الحسابات مزاولتها أو مباشرتها وفقاً للقرار الصادر بشأن ضوابط حوكمة الشركات

، فقد طالبت مراقبي الحسابات بالفصل بين خدمات المراجعة وتقديمه للخدمات الأخرى، ومنعته من أداء الخدمات الإستشارية لعملاء المراجعة، وحددت التصرفات المحظورة عليه، حيث يحظر على مدقق الحسابات الخارجي خلال فترة توليه مراجعة حسابات الشركة القيام بأية خدمات أو أعمال إضافية فنية أو إدارية أو إستشارية ذات علاقة بأعماله التي يقوم بمباشرتها، والتي قد تؤثر على قراراته واستقلاله أو أية خدمات أو أعمال ترى الهيئة عدم جواز تقديمها، وعلى وجه الخصوص ما يلي :

- ١- أي خدمات أو أعمال محاسبية أخرى متعلقة بالسجلات المحاسبية والقوائم المالية.
- ٢- تصميم أو تنفيذ أية أنظمة معلومات إذا كان لها تأثير جوهري على البيانات المالية أو أنظمة الرقابة المتعلقة بها.
- ٣- تقديم أية خدمات أو أعمال تدقيق داخلية عن طريق التعاقد من الباطن.
- ٤- تقديم أية خدمات أو أعمال اكتوارية .
- ٥- تقديم أية خدمات أو أعمال تقييم أو تميمين للشركة أثناء عملية التدقيق أو الاشتراك فيها .

(٣) الإمارات العربية المتحدة ، وزارة الاقتصاد ، القانون ٨ لسنة ١٩٨٤ بشأن شركات التجارة " ، المادة ١٤٥ .  
(٤) الإمارات العربية المتحدة ، وزارة الاقتصاد، النظام الأساسي للشركات المساهمة العامة، المواد (٥٧-٥٨).  
(١) قرار هيئة الأوراق المالية والسلع رقم (٧/م) لسنة ٢٠١٦ بشأن " معايير الإنضباط المؤسسي وحوكمة الشركات المساهمة العامة "، المادتين (٣٨) و (٣٩) .

- ٦- تقديم أية خدمات أو أعمال إدارية أو خدمات توظيف للموارد البشرية العاملة في الإدارة المالية بالشركة أو المناصب الإدارية بها.
- ٧- تقديم أية خدمات أو أعمال تتعلق بالوساطة المالية .
- ٨- تقديم أية استشارات. وتقديم أية خدمات أو أعمال خبرة.
- كما حددت قواعد الحوكمة الإستشارات والأعمال المصرح بها لمدقق الحسابات وهي:
- ١- تقديم الإستشارات الاستثمارية المتعلقة بمساعدة العميل في إعداد دراسات الجدوى ، والخطط الإستراتيجية ، وإعادة هيكلة رأس المال ، ومراجعة الشركات التي ينوي العميل شرائها .
- ٢- في الحالات الاستثنائية يجب أن تتحقق لجنة التدقيق من وضع سياسات وإجراءات تمنع موظفي المدقق من اتخاذ أي قرار يتعلق بإدارة الشركة ، وأن موظفي المدقق الذين قدموا الخدمات لا يشاركون في عملية التدقيق ، وألا يكون موضوع الخدمة ذا قيمة ، وله تأثير على البيانات المالية للشركة التي يقوم بتدقيق حساباتها .
- ٣- يجوز للمدقق تقديم أعمال الخبرة المساندة المتعلقة بدعوى قضائية منظورة أمام المحاكم .

يتولى تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في السعودية وزارة التجارة والاستثمار في المادة ١٣٣ الفقرة (٢) أنه لا يجوز الجمع بين عمل مراجع الحسابات والقيام بعمل فني أو إداري في الشركة أو لمصلحتها ولو على سبيل الإستشارة .

حيث جاء في المادة الثالثة عشرة منه أنه " لا يجوز للمحاسب القانوني أن يراجع حسابات الشركات أو المؤسسات التي يكون له مصلحة مباشرة أو غير مباشرة فيها وذلك طبقاً لما تحدده اللائحة التنفيذية " .

وقد حددت المادة الخامسة من اللائحة التنفيذية لنظام المحاسبين القانونيين أنه لا يجوز للمحاسب القانوني أن يراجع حسابات الشركات أو المؤسسات التي له فيها مصلحة مباشرة أو غير مباشرة، وبشكل خاص الشركات والمؤسسات التي يقدم لها خدمات إستشارية أو إدارية، ولا يشمل هذا الحظر تقديم خدمات الزكاة والضريبة لذات العميل، وأن تعرض أتعاب المراجعة وخدمات الزكاة والضريبة على الجمعية العمومية للشركة لإقرارها

كما جاء بالقاعدة رقم (٦/٥) من قواعد سلوك وأداب المهنة الصادرة عن الهيئة أن العضو الممارس له أن يزاوّل الأعمال التي لا تتعارض مع قواعد سلوك وأداب المهنة شريطة أن تكون هذه الأعمال من الأعمال المهنية المكتملة لطبيعة عمله ، مثل تقديم الدراسات والإستشارات المالية والمحاسبية والإدارية ، والأعمال ذات الطبيعة القائمة على الإستشارة ، على ألا يجمع بين هذه الأعمال والقيام بمراجعة الحسابات لعميل واحد في . وبناءً على ذلك، فقد منع نظام المحاسبين القانونيين في السعودية مراقبي الحسابات من تقديم خدمات إستشارية لعملاء المراجعة .

(٢) المملكة العربية السعودية ، وزارة التجارة والاستثمار (٢٠١٥) ، " نظام الشركات " متاحة على الموقع الإلكتروني للوزارة : <https://m.mci.gov.sa/cl2015/Pages/main.aspx>

(١) الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين " نظام المحاسبين القانونيين " الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١٢) بتاريخ ١٣-٥-١٤١٢هـ . متاحة على الموقع الإلكتروني للهيئة :

<https://socpa.org.sa/Socpa/About-Socpa/Accountant-s-Regulations.aspx>

(٢) الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (٢٠١٧) " مجلس إدارة الهيئة يوافق على تعديل القاعدة ٥.٦ من قواعد سلوك وأداب المهنة الصادر عن الهيئة" ، مجلة المحاسبون، العدد ٨٦ ، يولية ٢٠١٧ ، ص ١٠ .

وبناءً على ما سبق عرضه يمكن إستخلاص نتيجة هامة وهي أن الدول تنقسم في تعاملها مع قضية تقديم مراقب الحسابات للخدمات الإستشارية لعملاء المراجعة إلى فريقين هما : الفريق الأول ؛ يمنع ويحظر على مراقب الحسابات تقديم الخدمات الإستشارية لعملاء المراجعة، مثل الإمارات والسعودية والأردن . أما الفريق الثاني ؛ فيسمح لمراقب الحسابات بالجمع بين تقديم خدمات المراجعة والخدمات الإستشارية لعملاء المراجعة ، ولكن بشرط أن تفصح الشركات عن ذلك ، وأن يتم تقديمها في حدود نسبة معينة من أتعاب المراجعة ، مثل الولايات المتحدة وبريطانيا وأستراليا ؛ وقد يرجع ذلك إلى وجود قوانين صارمة تنظم مهنة المراجعة ، ومنظمات مهنية قوية ، ومستوى وعي مرتفع ، والتزام صارم بالمعايير المهنية المتقدمة من جانب مراقبي الحسابات في الدول المتقدمة عنه في الدول النامية .

تتولى وزارة الاستثمار المصرية ممثلة في الهيئة العامة للرقابة المالية تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر، من خلال إصدار المعايير المهنية التي تحكم أداء مراقبي الحسابات ، بالإضافة إلى دور غير ملموس لكل من نقابة التجاريين ( شعبة مزاولي المهنة الحرة للمحاسبة والمراجعة ) ، وجمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، والمعهد المصري للمحاسبين والمراجعين . ويمكن توضيح الموقف المصري من الإفصاح عن الخدمات الإستشارية من خلال دراسة الضوابط التي تحكم عمل مراقب الحسابات النابعة مما يلي :

جاء بالقانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٥١م- الخاص بتنظيم مزاوله مهنة المحاسبة والمراجعة - في المادة رقم (٢٧) البند (٣) بأنه لا يجوز لمراقب الحسابات أن يكون مراقباً لحسابات أي شركة مساهمة اشترك في تأسيسها ، أو عضوية مجلس إدارتها ، أو بأي عمل فني أو إداري أو استشاري. وحظر القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ بشأن "شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة" في المادة رقم بأي عمل فني أو إداري أو إستشاري بالشركة ، وهذا يعني السماح لمكاتب المراجعة في مصر بتقديم الخدمات الإستشارية لعملائها على أساس أنها أعمال مؤقتة وليست دائمة .

أما الميثاق العام للأداب وسلوكيات المهنة الصادر عن المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين فقد أيد تقديم مراقب الحسابات الخدمات الإستشارية لعملاء بشرط ألا تتضمن هذه الخدمات اتخاذ قرارات هي من سلطة إدارة الشركة، أو تنطوي هذه الخدمات على تحمل المسؤولية عن قرارات الإدارة "، وجاء أيضاً في المادة (٥-٢) منه أن " خدمات الممارسة العامة لمهنة المحاسبة تغطي مدى واسعاً من الأنشطة تشمل المحاسبة والمراجعة والضرائب والإستشارات الإدارية، ولا يعتبر القيام بأداء نشاطين أو أكثر من هذه الأنواع من الخدمات في نفس الوقت عملاً يشوب الأمانة أو الموضوعية أو الاستقلال في حد ذاته " .

أما الدليل المصري لحوكمة الشركات (٢٠١٦) فقد أورد ضمن مسؤوليات ومهام مجلس الإدارة أن يطلب الحصول على رأي استشاري خارجي في أيًا من أمور الشركة بشرط مراعاة أحكام تجنب تعارض المصالح ، والإشراف العام على عملية الإفصاح عن البيانات وقنوات الاتصال . وأن تتولى لجنة المراجعة مهمة التوصية بالموافقة على قيام مراقب الحسابات بعمليات إضافية غير مراجعة الحسابات ، والتوصية بالموافقة على أتعاب هذه الخدمات .

وتضمنت أيضاً فيما يتعلق بمراقب الحسابات أنه يجب أن يكون مستقلاً تماماً عن الشركة وعن أعضاء مجلس إدارتها ، وألا يقوم بصفة دائمة بأي عمل فني أو إداري أو استشاري فيها ، ويجب أن يكون محايداً فيما يبديه من آراء، ومحصناً من تدخل مجلس

الإدارة. كما لا يجوز أن تتعاقد الإدارة مع مراقب الحسابات لأداء أية أعمال إضافية غير مرتبطة بعمله كمراقب حساباتها بشكل مباشر أو غير مباشر ، إلا بعد أخذ رأي لجنة المراجعة، وبشرط ألا يكون هذا العمل الإضافي من الأعمال المحظورة عليه . ويجب أن تتناسب أتعاب الأعمال الإضافية مع طبيعة وحجم الأعمال المطلوبة ، وأن تراعي لجنة

مما سبق يتضح أن الموقف المصري من تقديم مراقب الحسابات الخدمات الاستشارية وخدمات المراجعة لنفس العميل مشابه لموقف كثير من الدول المتقدمة؛ حيث لم يمنع مراقب الحسابات من تقديم خدماته المهنية المختلفة لعملاء المراجعة، وأن يجمع بين أداء أكثر من نشاط مهني لعميل المراجعة في نفس الوقت، طالما لا يشترك في اتخاذ القرارات، وأن رأيه مجرد استشاري، ولكن اشترط موافقة لجنة المراجعة على تقديم مراقب الحسابات للخدمات الاستشارية للشركة، وأيضاً اشترط ضرورة أن تفصح إدارة الشركة عن هذا الأمر للجمعية العامة للشركة، وفي التقرير السنوي الصادر عنها .

من خلال دراسة مشكلة البحث وأهدافه وعملية اشتقاق الفروض البحثية، يمكن عن الخدمات الاستشارية بطرفي عملية إنتاج المعلومات وهما الشركة (إدارة الشركة) ومراقب الحسابات، حيث يتميز كل طرف بمجموعة من الخصائص التي تؤثر على مستوى الإفصاح، لذلك يتم تطوير الفروض البحثية الفرعية لإختبار تأثير خصائص الشركة (نوع الملكية والقطاع الصناعي)، ومراقب الحسابات ( حجم المكتب ، تغيير مراقب الحسابات ، عن الخدمات الاستشارية كما يلي :

تتنوع ملكية الشركات وكل نوع له خصائص تميزه عن غيره؛ يحدد نوع الإدارة ومراقب حساباتها، وكذلك تؤثر على متطلبات الإفصاح، ويمكن تقسيم الشركات المقيدة في سوق الأوراق المالية المصرية من حيث نوع الملكية إلى ثلاث فئات كما يلي :

وهي شركات مملوكة بالكامل للدولة وتخضع للرقابة المالية والمحاسبية من قبل الجهاز المركزي للمحاسبات. وتحصل هذه الفئة من الشركات على الخدمات الاستشارية من مراقب حساباتها (الجهاز المركزي للمحاسبات) بغير أن تتحمل أتعاب؛ لكون الشركة مملوكة للدولة، وأن موظفي الجهاز المركزي للمحاسبات هم موظفون في الدولة وينقادون مرتباتهم من خزينتها مقابل هذا العمل، لذلك لا حاجة لهذه الشركات للإفصاح عن هذه النوعية من الخدمات؛ ولن تؤثر على استقلالية وحيادية مراقب الحسابات.

وهي شركات مملوكة جزئياً للدولة، حيث تمتلك فيها الدولة حصة من رأس المال، ويمتلك القطاع الخاص باقي رأس المال، وتخضع للرقابة المالية والمحاسبية للجهاز

وتخضع للرقابة المالية والمحاسبية للجهاز المركزي للمحاسبات ممثلاً عن الدولة، ومراقب حسابات مستقل يمثل بقية أصحاب رأس المال. وقد تفصح هذه الفئة من الشركات عن الخدمات الاستشارية التي تتلقاها من مراقب الحسابات المستقل فقط لتأثيرها على استقلاليتها، أما الاستشارات التي تحصل عليها من الجهاز المركزي للمحاسبات فلا يتم الإفصاح عنها ( كما سبق الذكر ) .

وهي شركات مملوكة بالكامل لأشخاص طبيعية أو اعتبارية خاصة، ولا تمتلك الدولة أية نسبة في رأس مالها، وتخضع للرقابة المالية والمحاسبية لمراقب حسابات مستقل يكون وكيلًا عن الملاك (المساهمين). وتتطلب الجهات التنظيمية من هذه الفئة من الشركات أن تقوم بالإفصاح عن الخدمات الاستشارية التي تحصل عليها من مراقبي حساباتها؛ لأنها تتكبد أعباء مقابل الحصول عليها ، وهذه الأعباء قد تتجاوز الأعباء التي تتحملها مقابل خدمات مراجعة الحسابات ، فتؤثر على استقلالية وحياد مراقب الحسابات ، ويترك تقدير ذلك لمستخدمي التقارير والقوائم المالية .

وبناءً على ما سبق، يتضح للباحث وجود إختلاف في مستوى الإفصاح عن الخدمات الاستشارية تبعاً لنوع ملكية الشركة، وقد يرجع ذلك إلى وجود تأثير لمشاركة الجهاز المركزي للمحاسبات في عملية المراجعة للقطاع العام والمشارك على مستوى الإفصاح العام في التقارير والقوائم المالية، حيث أن الجهاز المركزي للمحاسبات جهة رقابية مستقلة تبحث في جميع الجوانب الفنية والإدارية للشركات الخاضعة لرقابته المالية. ويسعى دائماً إلى الوصول إلى كافة التفاصيل عن كل بنود المصروفات التي تحدث خلال الفترة، وتكون هامة لمستخدمي التقارير والقوائم المالية. ويمكن اختبار ذلك من خلال اشتقاق الفرض البحثي الفرعي الأول :

" يتأثر مستوى الإلتزام بالإفصاح المحاسبي عن الخدمات الاستشارية بنوع ملكية الشركة "

قد يؤثر القطاع الصناعي (النشاط الذي تمارسه الشركة) الذي تنتمي إليه الشركة على مستوى الإفصاح المحاسبي بشكل عام ، وما يتضمنه من معلومات عن الخدمات الاستشارية التي تحصل عليها الشركة من مراقب حساباتها أو غيره ، وذلك من خلال إلزامها بمتطلبات إفصاح المحاسبي تحتاج إليها الجهات المنظمة لها والمشرقة على نشاطها

حيث نجد أن قطاع الخدمات المالية - على سبيل المثال - يتطلب الإفصاح عن تفاصيل العمليات التي تقوم بها الشركات، مثل العمولات المدفوعة والأعباء المدفوعة مقابل الخدمات الاستشارية، في حين نجد أن قطاع العقارات أو التعدين قد لا يتطلب ذلك. وبناءً على ذلك، يمكن اشتقاق الفرض البحثي الفرعي الثاني :

" يتأثر مستوى الإلتزام بالإفصاح المحاسبي عن الخدمات الاستشارية بالقطاع الصناعي الذي تنتمي إليه الشركة "

مما لا شك فيه ، أن حجم مكتب المراجعة له تأثير واضح على مستوى الإفصاح بشكل عام ، ومستوى الإفصاح عن الخدمات الاستشارية التي يقدمها لعملائه بشكل خاص، حيث نجد أن مكاتب المراجعة الكبرى في أغلب الأحيان يكون لديها قسم خاص لتقديم الخدمات الاستشارية لعملائها ، فلا يكون هناك مجال للخوف من التأثير على إستقلال فريق المراجعة، كما أن لديها الكثير من العملاء الكبار ، وأن العميل الواحد لا يمثل وزناً



نسبياً كبيراً من إيرادات المكتب، لذلك يقوم بالإفصاح عن الخدمات التي يقدمها لعملائه دون الخوف من الشك في استقلاليته، كما أن مكاتب المراجعة الكبرى غالباً ما ترتبط بمكاتب مراجعة أجنبية كبرى تفرض عليها الإلتزام بمعايير جودة عالية للحفاظ على استمرارية العلاقة بينهما .

وعلى النقيض من ذلك نجد أن مكاتب المراجعة المتوسطة وصغيرة الحجم في أغلب الأحيان لا يكون لديها أقسام مستقلة لتقديم الخدمات الاستشارية للعملاء، ويكون لديها عدد قليل من الشركات الكبرى (عميل أو اثنين فقط) فترتبط به ارتباطاً قوياً قد يؤثر على استقلاليته؛ لأنه يعتمد عليه بشكل أساسي في تحقيق معظم دخله سواءً من خدمات المراجعة أو من تقديم الخدمات الاستشارية، وقد يرى أن الإفصاح عن الخدمات الاستشارية التي يقدمها لعملاء المراجعة تؤدي إلى حدوث حالة من الشك في استقلاليته، فيمتنع عن الإفصاح عنها لتجنب حدوث هذه المشكلة . وبناءً على ذلك، يمكن اشتقاق الفرض البحثي الفرعي الثالث :

" يتأثر مستوى الإلتزام بالإفصاح المحاسبي عن الخدمات الاستشارية بحجم مكتب المراجعة "

تتطلب القوانين المنظمة وقواعد حوكمة الشركات أن يتم التعاقد مع مراقبي الحسابات بصفقتهم الشخصية كشخص طبيعي وليس باسم المكتب أو مؤسسة المراجعة التي ينتمي إليها، ولا يتم تعيين مراقب الحسابات كشخص طبيعي لأكثر من خمس سنوات، ويؤدي تغيير مراقب الحسابات بالضرورة إلى بعض التغييرات في عملية المراجعة، سواءً في الإجراءات المتبعة في تنفيذ عملية المراجعة، أو في حجم ونوعية الأدلة اللازمة لتكوين الرأي حول صدق القوائم المالية، أو في توصيل نتيجة عمله إلى المستفيدين منه . وقد يتأثر مستوى الإفصاح بشكل عام مع تغيير مراقبي الحسابات، وأحد البنود التي قد يحدث لها تغيير هو الإفصاح عن الخدمات الاستشارية التي يقدمها لعملاء المراجعة، فقد تختلف الأحكام المهنية بين مراقب الحسابات السابق والحالي حول أهمية الإفصاح عن الخدمات الاستشارية، وهذا الاختلاف قد يكون بالسلب أو بالإيجاب، فقد يتم دمجها مع أحد بنود المصروفات الأخرى، أو يتم الإفصاح عنها صراحة في بند مستقل . ولذلك فإن السنة المالية التي يتم فيها تغيير مراقب الحسابات قد يتغير مستوى الإفصاح فيها عن الخدمات الاستشارية نتيجة التغيير في مراقب الحسابات . وبناءً على ذلك، يمكن اشتقاق الفرض البحثي الفرعي الرابع :

" يتأثر مستوى الإلتزام بالإفصاح المحاسبي عن الخدمات الاستشارية بتغيير مراقب الحسابات "

مما لا شك فيه، أن مدة الإرتباط التي يراجع فيها مكتب المراجعة حسابات العميل تؤثر على كثير من الأمور المرتبطة بعملية المراجعة، مثل خطة المراجعة، وحجم العينة، وفحص أنظمة الرقابة الداخلية، ومستوى الإفصاح المحاسبي العام .... إلخ، حيث تختلف هذه الأمور من مراقب حسابات يعرف العميل وعلى دراية بظروف العمل والنشاط والصناعة وبالظروف المالية والإدارية، وبين مراقب حسابات جديد أو لم يقض فترة طويلة مع العميل، ويرتبط مكتب المراجعة بالعميل بغض النظر عن الشخص (مراقب الحسابات) القائم بعملية المراجعة .

إن إرتباط العميل بمراقب الحسابات لفترة طويلة تجعل الاستقلال الظاهري لمراقب الحسابات محدود نتيجة العلاقة الوثيقة بين مراقب الحسابات والإدارة في المهام

طويلة الأجل، لذلك يثق مراقب الحسابات بنتائجه في الأعوام السابقة دون توقع أية تغييرات مهمة دون توقع أية تغييرات في تطور الشركة وتعديل استراتيجية المراجعة. ( Velte, P.,2017,p.5 )

إن طول فترة الارتباط بين مكتب المراجعة والعميل، تجعل مراقب الحسابات على دراية وعلم بكل أمور النشاط المالية والإدارية وغيرها، مما يجعل العميل يعتمد عليه بشكل أساسي في طلب المساعدة وتقديم الخدمات الاستشارية؛ لمواجهة الظروف الطارئة في العمل، بل إن مراقب الحسابات عند بداية التعاقد مع العميل يأخذ في اعتباره زيادة دخل المكتب من العميل من خلال تقديم الخدمات الاستشارية له، مقابل التنازل عن جزء من أتعاب عملية المراجعة للحصول على هذا العميل، ويجعله يسلك كل السبل للحفاظ عليه. كما أن طول مدة الارتباط تنشئ علاقات صداقة شخصية بين مراقب الحسابات والعملاء. كل هذه العوامل تؤثر على مستوى التزام مراقب الحسابات بالإفصاح عن الأمور الهامة التي تهم مستخدمي القوائم المالية، والتي تتضمن الإفصاح عن الخدمات الاستشارية. وبناءً على ذلك، يمكن اشتقاق الفرض البحثي الفرعي الخامس التالي :

" يتأثر مستوى الإلتزام بالإفصاح المحاسبي عن الخدمات الاستشارية بمدة الارتباط بمكتب المراجعة "

إن المشاركة في تنفيذ عملية المراجعة بين أكثر من مكتب مراجعة يؤثر على مستوى الإفصاح العام الذي يتفق عليه الإثنان في التقارير والقوائم المالية، سواء كان ذلك بالسلب أو بالإيجاب، وكذلك يؤثر في النظرة للبنود والعناصر من جانب الأهمية النسبية، حيث تؤدي إلى تعزيز جودة المراجعة وتدعم استقلال مراقب الحسابات؛ نتيجة منع إعتدال مراقب الحسابات على العميل، كما تتم المراجعة المشتركة بشكل أكثر دقة وتشدد لأن مراقب الحسابات يميل إلى تقليل المخاطر ورفض المستوى المنخفض من الأداء ( Velte, P.,2017, p.5 )، كما تؤدي المشاركة في عملية المراجعة إلى توفير معلومات مفيدة وأكثر ( وأيضاً، في الغالب يطلب العميل خدمات استشارية من أحد مراقبي الحسابات دون الآخر، مما يولد حافزاً لدى مراقبي الحسابات للإفصاح عن الخدمات الاستشارية المقدمة للعميل. وبناءً على ذلك، يمكن اشتقاق الفرض البحثي الفرعي السادس :

" يتأثر مستوى الإلتزام بالإفصاح المحاسبي عن الخدمات الاستشارية بالمشاركة في عملية المراجعة "

تتضمن الدراسة التطبيقية للبحث تحديد أهداف الدراسة التطبيقية، وتحديد مجتمع وعينة الدراسة ، وإختبار الفروض البحثية التي سبق تطويرها، كما يلي:

تهدف الدراسة التطبيقية إلي تحليل القوائم المالية المنشورة للشركات المقيدة في سوق الأوراق المالية المصرية؛ لبيان مستوى الإفصاح عن الخدمات الاستشارية التي يقدمها مراقبو الحسابات لعملاء المراجعة ، وتحديد العوامل التي تؤثر فيه ، وأسلوب وأشكال الإفصاح المتبعة في بيئة الأعمال المصرية .

تم تحديد مجتمع وإختيار عينة الدراسة كما يلي :

يتكون مجتمع الدراسة من الشركات المساهمة المقيدة في سوق الأوراق المالية

( من مجتمع الدراسة بطريقة المعاينة العشوائية البسيطة؛ حتى تمثل مجتمع الدراسة تمثيلاً لعدم إمكانية الحصول على القوائم المالية الخاصة بهم مكتملة خلال فترة الدراسة، حيث تم البحث على المواقع الإلكترونية الخاصة بهذه الشركات، وموقع سوق الأوراق المالية فلم يتمكن الباحث من الحصول على التقارير والقوائم المالية الكاملة لها. وبذلك يصبح عدد ( تقارير وقوائم مالية .

( شركة تدخل ضمن مؤشر EGX 70، وباقي الشركات مقيدة بالبورصة لكنها خارج المؤشرات ، وهذا يعني أن العينة المختارة تمثل مجتمع الدراسة تمثيلاً صادقاً ؛ حيث أن هذه الشركات تقع ضمن أكثر الشركات نشاطاً وسيولة في البورصة ، وتحتاج إلى الإفصاح عن معلومات صادقة وغير مضللة .

فيما يلي توصيف متغيرات الدراسة وطريقة قياسها :

مستوى الإفصاح المحاسبي عن الخدمات الاستشارية .

العوامل المؤثرة في مستوى الإفصاح المحاسبي عن الخدمات الاستشارية والتي تتمثل في نوع ملكية الشركة، نوع القطاع الصناعي الذي تنتمي إليه الشركة ، حجم مكتب المراجعة ، تغيير مراقب الحسابات ، فترة الارتباط بين مراقب الحسابات والعميل ، المشاركة في عملية المراجعة .

( على وجود إفصاح عن الخدمات الإستشارية بالتقارير والقوائم المالية المنشورة ، ويدل الرقم (صفر) على عدم وجود إفصاح عن الخدمات الإستشارية بالتقارير والقوائم المالية ( التالي :

المستوى	وصف الحالة	التقييم
---------	------------	---------

(١) الموقع الإلكتروني " مباشر مصر " ، تم الدخول بتاريخ ٢٠١٨/١٢/١٨

<https://www.mubasher.info/countries/eg/companies>

- المواقع الإلكترونية للشركات على شبكة الانترنت .

(١) الشركات المستبعدة من التحليل هي : شركة سبأ الدولية للأدوية والصناعات الكيماوية ، وشركة العبور للإستثمار العقاري ، وشركة مصر للاتصالات ( أورنج ) .

(٢) أنظر الملحق رقم (١) مصفوفة البيانات .

ملتزم	تم الإفصاح عن الخدمات الاستشارية خلال خمس سنوات أو أكثر، خاصة في السنوات الأخيرة من فترة الدراسة.	مستوى إفصاح عالي
ملتزم جزئياً	تم الإفصاح عن الخدمات الاستشارية خلال فترات متباعدة لمدة أقل من خمس سنوات خلال فترة الدراسة.	مستوى إفصاح متوسط
غير ملتزم	لم يتم الإفصاح عن الخدمات الاستشارية خلال فترة الدراسة	مستوى إفصاح منعدم

يتناول هذا القسم عرض نتائج إختبار الفروض البحثية كما يلي :

تم اختبار الفرض البحثي الرئيسي من خلال قياس مستوى الإفصاح عن الخدمات الاستشارية على مستوى الشركات، وعلى مستوى التقارير والقوائم المالية السنوية كما يلي :

( مستوى الإفصاح المحاسبي عن الخدمات الاستشارية على مستوى الشركات، كما يلي:

عدد الشركات	مستوى الإفصاح	نسبة الإفصاح
١٣	مستوى إفصاح عالي	١٣ شركة ÷ ٤٧ شركة = ٢٧,٦٦%
٦	مستوى إفصاح متوسط	٦ شركة ÷ ٤٧ شركة = ١٢,٧٧%
٢٨	مستوى إفصاح منعدم	٢٨ شركة ÷ ٤٧ شركة = ٥٩,٥٧%

( الإستنتاجات التالية :

( شركة ، وهي الشركات التي قامت بالإفصاح عن الخدمات الاستشارية خلال خمس % من الشركات المقيدة بالبورصة.

( شركة، وهي الشركات التي قامت بالإفصاح جزئياً أو لم تفصح عن الخدمات % من الشركات المقيدة بالبورصة.

مما سبق يمكن استنتاج تدني مستوى الإلتزام بالإفصاح عن الخدمات الاستشارية بين الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، حيث نجد أن أغلب الشركات المقيدة بسوق (% غير ملتزمة بالإفصاح عن الخدمات الاستشارية التي تتلقاها من مراقبي حساباتهم.

يتضح للباحث من خلال قياس مستوى الإفصاح بين الشركات المقيد بالبورصة أن مستوى الإفصاح ضعيف جداً، لذلك يسعى الباحث لدعم هذه النتيجة من خلال قياس مستوى

شركة . وبذلك يكون :

تقرير .

تقرير .

%

وهذا يعني أن أغلبية التقارير والقوائم المالية التي تصدرها الشركات سنويًا (% لا يوجد الإفصاح عن أية بيانات عن الخدمات الاستشارية التي تتلقاها من مراقبي حساباتهم، وهذا ما يؤيد النتيجة السابقة، مما يؤكد على تدني مستوى الإفصاح عن الخدمات الاستشارية التي تتلقاها الشركات من مراقبي حساباتها .

وبناء على ما سبق، وفي ضوء النتائج السابقة لقياس مستوى الإفصاح عن الخدمات الاستشارية على مستوى الشركات والتقارير والقوائم المالية الدورية يمكن رفض ، حيث تبين عدم إلتزام الشركات المساهمة المصرية بالإفصاح المحاسبي عن الخدمات الاستشارية .

وقد يرجع ذلك إما لعدم وجود هذا المصروف من الأساس ، بمعنى أن الشركة لم تطلب استشارات خلال الفترة، أو أن هذا المصروف موجود وتم دمجها ضمن بنود أخرى للمصروفات ؛ لإنخفاض قيمته المالية أو قلة أهميته النسبية تبعًا لشرط الأهمية النسبية. كما لا يوجد إلتزام على الشركات للإفصاح عن أتعاب المراجعة أو أتعاب الخدمات الاستشارية بشكل منفصل، كذلك لا يتم تفعيل ضوابط حوكمة الشركات فيما يتعلق بهذا النوع من الخدمات .

( البيانات الخاصة بأنواع ملكية الشركات المشتركة في عينة الدراسة ونسبة الإفصاح عن الخدمات الاستشارية الخاصة بكل نوع طبقاً لعدد التقارير والقوائم المالية التي تم الإفصاح فيها عن الخدمات الاستشارية خلال فترة الدراسة، كما يلي:

نوع الملكية	عدد الشركات	مستوى الإلتزام بالإفصاح			إجمالي عدد التقارير والقوائم المالية التي تم الإفصاح فيها	عدد التقارير والقوائم المالية التي تم الإفصاح فيها	نسبة الإفصاح
		عالي	متوسط	منعدم			
قطاع عام	٢	--	--	٢	٢	١٠٠%	
قطاع	٨	٣	١	٤	٢٣	٣٦,٠٠%	

مشترك						
قطاع خاص	٣٧	١٠	٥	٢٢	٢٩٦ = ٨ × ٣٧	٨٧
المجموع	٤٧	١٣	٦	٢٨	٣٧٦	١١٠

\* تم حساب نسبة الإفصاح = عدد التقارير والقوائم المالية التي تم الإفصاح فيها ÷ عدد التقارير والقوائم المالية لشركات القطاع خلال فترة الدراسة

$$= \frac{23}{64} = 36\% \text{ تقريباً}$$

$$= \frac{296}{87} = 29,40\% \text{ تقريباً}$$

\*\* نسبة الإفصاح

( الاستنتاجات التالية :

- نسبة إفصاح شركات القطاع العام (شركتين) عن الخدمات الاستشارية (صفر)، ويدل ذلك على أن شركات القطاع العام لا تفصح عن الخدمات الاستشارية التي تحصل عليها من مراقب حساباتها (الجهاز المركزي للمحاسبات)؛ فلن تؤثر على استقلالية وحيادية مراقبي الحسابات بالجهاز .

%، وهذا يدل على أنه عندما يشترك القطاع الخاص مع الدولة في رأسمال الشركة ويشترك الجهاز المركزي للمحاسبات في عملية المراجعة ارتفعت نسبة الإلتزام بالإفصاح عن الخدمات الاستشارية .

%، مما يدل على أنه عندما تكون الملكية خاصة يتم الإفصاح (وإن كان بنسبة منخفضة) عن الخدمات الاستشارية التي تحصل عليها الشركات من مراقبي حساباتها؛ لأنها تؤثر على استقلالية وحياد مراقب الحسابات ، ويترك تقدير ذلك لمستخدمي التقارير والقوائم المالية .

يتضح مما سبق، أن نسبة الإفصاح عن الخدمات الاستشارية في حالة شركات (%، وفي ضوء هذه النتائج، يمكن قبول الفرض البحثي الأول : "، حيث تبين وجود إختلاف في مستوى الإفصاح عن الخدمات الاستشارية مع إختلاف نوع الملكية للشركات، مما يدل على وجود تأثير لنوع ملكية الشركة على مستوى الإفصاح عن الخدمات الاستشارية .

( توزيع الشركات الملتزمة بالإفصاح المحاسبي عن الخدمات الاستشارية طبقاً للقطاع الصناعي الذي تنتمي إليه، كما يلي:

م	اسم الشركة	القطاع الصناعي
١	العز للسيراميك والبورسلين ( الجوهرة )	قطاع المواد الأساسية
٢	الإسماعيلية - مصر للدواجن	قطاع الأغذية والمشروبات
٣	الاسكندرية للخدمات الطبية	قطاع معدات وخدمات الرعاية الصحية
٤	العربية للصناعات الهندسية	قطاع الأجهزة والمعدات التكنولوجية
٥	المصرية لخدمات النقل والتجارة (إيجيترانس)	قطاع النقل
٦	مجموعة جي ام سسي للإستثمارات الصناعية والتجارية والمالية	قطاع الخدمات المالية
٧	دايس للملابس الجاهزة	قطاع السلع الاستهلاكية والمعمرة وقطاع الملابس
٨	الوطنية للإسكان للثقافات المهنية	قطاع العقارات

٩	عامر القايزة ( عامر جروب )	قطاع العقارات
١٠	شمال إفريقيا للاستثمار العقاري	قطاع العقارات
١١	المصرية للاتصالات	قطاع الاتصالات
١٢	المصرية للمنتجات السياحية	قطاع خدمات المستهلك
١٣	السادس من أكتوبر للتنمية والاستثمار	قطاع التشييد ومواد البناء

يتضح للباحث من خلال بيانات الجدول الاستنتاجات التالية :  
( قطاع من القطاعات المسجلة بسوق الأوراق المالية المصرية .

- يوجد ثلاث شركات في قطاع العقارات ضمن الشركات الملتزمة ، لكن تتضمن عينة ( % ) وهي نسبة ضعيفة .

- تنتمي الشركات الملتزمة بالإفصاح المحاسبي عن الخدمات الإستشارية لقطاعات مختلفة، ولا يوجد شركتان تنتميان لقطاع واحد (باستثناء ما سبق ذكره في الفقرة السابقة)، بالرغم من أن عينة الدراسة تشتمل على العديد من الشركات من كل قطاع. في ضوء هذه النتائج، يمكن للباحث أن يستنتج عدم وجود تأثير لنوع القطاع الذي تنتمي إليه الشركة على مستوى الإفصاح عن الخدمات الإستشارية التي تتلقاها من مراقب حساباتها في التقارير والقوائم المالية التي تصدرها بصفة دورية، حيث نجد أن الشركات

( تصنيف مكاتب المراجعة من حيث الحجم ومستوى الإفصاح عن الخدمات الإستشارية<sup>(١)</sup>، ويتم قياس حجم مكتب المراجعة ببعض المؤشرات وهي: عدد العملاء، عدد الأفراد المنتمين إلي المكتب، إيرادات المكتب، الإرتباط بأحد المكاتب العالمية، ) . وقد اعتمد الباحث في تصنيف مكاتب المراجعة من حيث الحجم على مؤشر الإرتباط بأحد المكاتب العالمية بالإضافة للجهاز المركزي للمحاسبات، كما يلي :

حجم مكتب المراجعة	عدد المكاتب	عدد الشركات التي راجعها منفرداً أو مشاركا		
		عالي	متوسط	منعدم
مكاتب المراجعة الكبرى	١٠	٥٧	٩	٣٦
مكاتب المراجعة المتوسطة والصغيرة	١٤	١٦	١	١٠

يتضح من خلال بيانات الجدول السابق ما يلي :

في هذا الجدول، لأن في كثير من الأحيان يقوم بمراجعة الشركة الواحدة مكتبان مراجعة أو أكثر، فتم حساب هذه الشركة كعميل لكل مكتب شارك في مراجعتها. وذلك لإمكانية قياس تأثير حجم المكتب على مستوى الإفصاح. على سبيل المثال يراجع شركة الخدمات الملاحية والبترولية (ماريدايف) ثلاث مكاتب مراجعة (مكتب صالح ورسوم وعبدالعزيز، ومكتب مجدى حشيش وشركاه، ومكتب عبدالعزيز حجازي وشركاه)، فتم

(١) أنظر الملحق رقم (٢)

حشيش وشركاه، ومكتب عبدالعزيز حجازي وشركاه، فتم حساب الشركة عميل لكل مكتب منهم.  
( شركة منفردة أو بالمشاركة مع آخرين من نفس المجموعة، وأن عدد الشركات (%).

( شركة، منفردة أو بالمشاركة مع آخرين من نفس المجموعة، وأن عدد الشركات (%).

يتضح مما سبق، وبالرغم من تدني مستوى الإفصاح عن الخدمات الاستشارية بشكل عام، إلا أن مكاتب المراجعة المتوسطة والصغرى تفصح عن الخدمات الاستشارية الفرض الثالث: "يتأثر مستوى الإفصاح عن الخدمات الاستشارية بحجم مكتب المراجعة الذي ينتمي إليه مراقب الحسابات"، حيث يوجد تأثير لحجم مكتب المراجعة على مستوى الإفصاح. ولا تتفق هذه النتيجة مع الاستنتاج النظري الذي سبق التوصل إليه في الإطار النظري للدراسة، ويمكن تفسير ذلك بأن عدد من عمليات المراجعة التي قامت بها المكاتب المتوسطة والصغرى كانت تتم بشكل منفرد، وتم الإفصاح في معظمها عن الخدمات الاستشارية.

( عدد الشركات التي قامت بتغيير مراقب حساباتها (تم التأكيد على مراقب الحسابات الذي قام بعملية المراجعة من خلال التوقيع على تقرير المراجعة)، وتأثير ذلك على مستوى الإفصاح عن الخدمات الاستشارية، مع التركيز على الربط بين وقت تغيير مراقب الحسابات ومستوى الإفصاح عن الخدمات الاستشارية، حتى يمكن القول بأن التغيير في مستوى الإفصاح يرجع لتغيير مراقب الحسابات.

مستوى الإفصاح		مراقب الحسابات
لم يحدث تغيير	حدث تغيير	
٢٢	٤	عدد الشركات التي قامت بتغيير مراقب الحسابات
١٥	٦	عدد الشركات التي لم تغير مراقب الحسابات
٣٧	١٠	المجموع

يتضح من بيانات الجدول السابق أن :

- الحالات التي حدث فيها تغيير في مستوى الإفصاح عن الخدمات الاستشارية مصاحبًا (%).
- الحالات التي لم يحدث فيها تغيير في مستوى الإفصاح عن الخدمات الاستشارية بالرغم (%).
- الحالات التي حدث فيها تغيير في مستوى الإفصاح عن الخدمات الاستشارية بدون (%).
- الحالات التي لم يحدث فيها تغيير في مستوى الإفصاح عن الخدمات الاستشارية ولم (%).



وبناءً على ما سبق، يتضح أن تغيير مراقب الحسابات ليس له تأثير جوهري في % من التغيير الذي حدث في مستوى الإفصاح لا يرجع إلى تغيير المراقب. وبناءً على " يتأثر مستوى الإفصاح عن الخدمات الاستشارية بتغيير مراقب الحسابات "، حيث تبين عدم وجود تأثير لتغيير مراقب الحسابات على مستوى الإفصاح عن الخدمات الاستشارية .

( العلاقة بين مدة الارتباط بين مراقب الحسابات والعميل ومستوى الالتزام بالإفصاح المحاسبي عن الخدمات الاستشارية، وذلك طبقاً لمقياس مستوى الالتزام بالإفصاح ( كما يلي:

مدة الارتباط	مستوى الإفصاح		
	منعدم	متوسط	عالي
5 سنوات فأكثر	28	6	13

ويتضح من بيانات الجدول السابق أن مدة الارتباط بين جميع الشركات المشتركة في عينة الدراسة ومكاتب المراجعة التي قامت بمراجعة حساباتها خلال خمس سنوات أو أكثر، وأن كل شركة مستقرة على سياستها المتبعة نحو الإفصاح عن الخدمات الاستشارية ، فالشركات الملتزمة بالإفصاح تستمر ملتزمة والشركات غير الملتزمة تستمر غير ملتزمة بغض النظر عن طول أو قصر فترة الارتباط مع مكتب مراجعة معين. " حيث تبين عدم وجود تأثير لطول مدة الارتباط على مستوى الإفصاح عن الخدمات الاستشارية التي يقدمها مراقب الحسابات لعملاء المراجعة .

( توزيع الشركات من حيث ما إذا يقوم بمراجعة حساباتها مراقب حسابات واحد أو أكثر، وتأثير ذلك على مستوى الإفصاح عن الخدمات الاستشارية، مع الأخذ في الاعتبار أنه في حالة وجود أكثر من مراقب حسابات ينتسبون لمكتب مراجعة واحد يتم اعتباره مراقب حسابات واحد، على أساس أن سياسة مكتب المراجعة تجاه الإفصاح تكون واحدة، وقد لاحظ الباحث وجود كثير من الحالات يكون فيها مراقب الحسابات من مكتب مراجعة واحد، على سبيل المثال؛ حالة شركة السويس للأسمنت وشركة أسمنت بورتلاند طره المصرية وشركة بيراميزا للفنادق والقرى السياحية. كما يلي :

عدد مراقبي الحسابات في عملية	عدد الشركات	مستوى الإفصاح
------------------------------	-------------	---------------

المرجعة	عالي	متوسط	منعدم
مراقب حسابات واحد	٢٩	٥	١٥
مشاركة أكثر من مراقب حسابات	١٨	١	١٣

يتضح من بيانات الجدول أن :

- في حالة وجود مراقب حسابات واحد في عملية المراجعة تبلغ نسبة الشركات الملتزمة (%).

- في حالة مشاركة أكثر من مراقب حسابات في عملية المراجعة تبلغ نسبة الشركات (%).

الفرض السادس: " يتأثر مستوى الإفصاح عن الخدمات الإستشارية بالمشاركة في عملية المراجعة ". حيث تبين أنه في حالة قيام مراقب حسابات بعملية المراجعة منفرداً يكون مستوى الإفصاح عن الخدمات الإستشارية أعلى مما لو كان مشتركاً مع مكتب مراجعة أو أكثر، وهذا يعني وجود تأثير للمشاركة في عملية المراجعة على مستوى الإفصاح، هذا بالرغم من تدني مستوى الإفصاح عن الخدمات الإستشارية في البيئة المصرية بشكل عام.

### المبحث السادس

#### نتائج وتوصيات البحث

يتناول المبحث الحالي نتائج البحث بشقيه الاستدلالات المستنبطة من الإطار النظري للبحث، ونتائج الإطار التطبيقي وإختبارات الفروض، وتوصيات البحث، كما يلي:

توصل الباحث من خلال عرض الجانب النظري للبحث إلى استنباط عدة دلالات أهمها:

- ١- تتعدد دوافع مكاتب المحاسبة والمراجعة لتقديم الخدمات الإستشارية لعملاء المراجعة؛ لأنها تحقق أرباحاً أكثر، ومخاطر أقل، كما أنها أقل استنفاداً للوقت والمجهود، ولمواجهة المنافسة الشديدة بين مكاتب المراجعة، ولتنويع مصادر إيراداته، والحفاظ على العملاء.
- ٢- تتعدد منافع الشركات من طلب الخدمات الإستشارية من مراقب حساباتها؛ لأنه أكثر دراية وعلم وخبرة بالأوضاع الداخلية للشركة، ومناطق القوة والضعف بها، وبالظروف المالية والإدارية للشركة، وأقل تكلفة فتقلل التكاليف الكلية، وإيجاد علاقة ارتباط مع تجعله يلبي رغباته ويدافع عنها، ولتفادي حدوث صدام معه، وتوفير الدعم السريع والمساعدة المتخصصة في الأمور الطارئة غير النمطية.
- ٣- تواجه عملية تقديم مراقب الحسابات الخدمات الإستشارية العديد من الانتقادات لتأثيرها على استقلاله وحياده وموضوعيته عند تنفيذ عملية المراجعة لوجود تعارض في المصالح، مما يضر بمصالح الأطراف الأخرى التي تتخذ قراراتها الإستثمارية اعتماداً على المعلومات الواردة في التقارير والقوائم المالية.
- ٤- يقدم معظم مزاولي المهنة الخدمات الإستشارية التجارية والإدارية لعملائهم بجانب خدمات المراجعة والخدمات الضريبية.
- ٥- تتصف الخدمات الإستشارية ببعض الخصائص، فهي خدمات تطلبها إدارة الشركة لتحقيق أهدافها وحل المشكلات التي تواجهها، ويعرضها شخص مهني متخصص

- يكون على دراية بالظروف المالية والإدارية للشركة، وهي خدمات متميزة غير متكررة، وتنتسم بالسرية، وتقتصر على تقديم النصح والمشورة فقط لمساعدة الإدارة.
- ٦- تتعدد أنواع الخدمات الاستشارية التي يمكن للمحاسب القانوني أن يقدمها للعملاء ، وأهمها تقديم الإستشارات ، وخدمات النصح والمشورة ، وخدمات التنفيذ ، وخدمات المعاملات ، وخدمات توفير الأفراد ، وخدمات الدعم الأخرى ، وخدمات المنتج .
- ٧- تنقسم معايير أداء الخدمات الاستشارية إلى معايير عامة تتعلق بالنزاهة ، والموضوعية والاستقلالية ، والكفاءة المهنية ، والرعاية المهنية الواجبة ، والتخطيط والإشراف ، وكفاية البيانات الملائمة الكافية . ومعايير فنية إضافية خاصة بالخدمات الاستشارية ، والتي تتمثل في العمل لمصلحة العميل ، والتفاهم مع العميل ، والتواصل مع العميل .
- ٨- لا يوجد نموذج ثابت لتقرير الخدمات الاستشارية يحدد شكل ومحتوى التقرير ، وتختلف التقارير من حيث الشكل ، والمحتوى ، وأسلوب العرض حسب كل خدمة .
- ٩- تتبع أهمية ومنافع الإفصاح عن الخدمات الاستشارية من أهمية إطلاع أصحاب المصالح على كافة المعلومات المتعلقة بالشركة؛ لمساعدتهم في اتخاذ القرارات المناسبة حول مصالحهم بالشركة؛ لحماية حقوقهم وحقوق مستخدمي التقارير والقوائم المالية .
- ١٠- أدى إنفصال ملكية رأس المال عن الإدارة، وحدوث الأزمات المالية، والمشكلات التي تواجه الشركات إلى زيادة الاهتمام بالإفصاح المحاسبي وتنظيمه؛ لتحديد المعلومات والبيانات المطلوب الإفصاح عنها، وكيفية عرضها، والأوقات التي تقدم فيها للأسواق المالية .
- ١١- يجب أن تفصح المنشأة عن كافة بنود الدخل والمصروفات التي حدثت خلال الفترة في قائمة الدخل. وأن تفصح بشكل منفصل عن طبيعة وقيمة بنود المصروفات ذات الأهمية النسبية، وأهمها بند أتعاب الخدمات الاستشارية .
- ١٢- تتعدد أدوات الإفصاح عن الخدمات الاستشارية، فيمكن الإفصاح عنها في التقرير السنوي للشركات، أو تقرير مجلس الإدارة، أو تقرير الإفصاح، أو الموقع الإيضاحات المحاسبية المتممة للقوائم المالية .
- ١٣- لم يتضمن نموذج تقرير مجلس الإدارة السنوي المرفق بالقوائم المالية الصادر عن إدارة الإفصاح بالبورصة المصرية طلب أية بيانات أو معلومات تتعلق بالخدمات الاستشارية التي حصلت عليها الشركة خلال الفترة المالية ومصدرها .
- ١٤- مجلس إدارة الشركة هو الجهة المسؤولة عن الإفصاح عن الخدمات الاستشارية التي تحصل عليها الشركة من مراقب حساباتها .
- ١٥- تتباين مواقف الدول حول السماح لمراقبي الحسابات بأداء الخدمات الاستشارية لعملاء المراجعة ؛ حيث تمنع بعض الدول مراقب الحسابات من تقديم الخدمات الاستشارية للشركات التي يقوم بمراجعة قوائمها المالية، مثل الامارات والسعودية والأردن. في حين ألزمت بعض الدول الأخرى الشركات بالإفصاح عن أتعاب الخدمات الاستشارية المدفوعة لمراقبي الحسابات، مثل الولايات المتحدة وبريطانيا وأستراليا .
- ١٦- يتشابه الموقف المصري من تقديم مراقب الحسابات الخدمات الاستشارية وخدمات المراجعة لنفس العميل مع موقف الدول المتقدمة؛ فلم يمنع مراقب الحسابات من تقديم خدماته المهنية المختلفة لعملاء المراجعة ، ولكن اشترط موافقة لجنة المراجعة ، وأن تفصح إدارة الشركة عن ذلك للجمعية العامة للشركة ، وفي التقرير السنوي الصادر عنه .

**ثانياً : نتائج الدراسة التطبيقية وإختبارات الفروض**

كشفت الدراسة التطبيقية حول مستوى إلتزام الشركات المقيدة بالبورصة المصرية بالإفصاح المحاسبي عن الخدمات الإستشارية من خلال اختبار مدى صحة الفروض البحثية عن مجموعة النتائج التالية :

١- لا تلتزم الشركات المقيدة بسوق الأوراق المالية بالإفصاح المحاسبي عن الخدمات الإستشارية التي تتلقاها من مراقب حساباتها، مما تسبب في تدني مستوى الإفصاح عن (%) غير ملتزمة بالإفصاح عن الخدمات الإستشارية التي تتلقاها من مراقبي حساباتهم .

٢- يتأثر مستوى الإفصاح عن الخدمات الإستشارية بنوع ملكية الشركة، حيث تبين وجود إختلاف في مستوى الإفصاح عن الخدمات الإستشارية مع إختلاف نوع الملكية للشركات .

٣- لا يتأثر مستوى الإفصاح عن الخدمات الإستشارية بالقطاع الصناعي الذي تنتمي إليه الشركة ، حيث أن الشركات الملتزمة منتشرة بين القطاعات المختلفة .

٤- يتأثر مستوى الإفصاح عن الخدمات الإستشارية بحجم مكتب المراجعة الذي ينتمي إليه مراقب الحسابات، حيث تبين أن مكاتب المراجعة المتوسطة والصغرى تفصح عن (%) .

٥- لا يتأثر مستوى الإفصاح عن الخدمات الإستشارية بتغيير مراقب الحسابات، حيث تبين أن تغيير المراقب ليس له تأثير جوهري على مستوى الإفصاح عن الخدمات % من الحالات لم يتغير مستوى الإفصاح سواء تم تغيير مراقب الحسابات أم لا، وإذا تغير مستوى الإفصاح فلا يرجع لتغيير مراقب الحسابات .

٦- لا يتأثر مستوى الإفصاح عن الخدمات الإستشارية بمدة الإرتباط بمراقب الحسابات، حيث تبين عدم وجود تأثير لطول مدة الإرتباط على مستوى الإفصاح عن الخدمات الإستشارية .

٧- يتأثر مستوى الإفصاح عن الخدمات الإستشارية بالمشاركة في عملية المراجعة، حيث تبين أنه في حالة قيام مراقب حسابات بعملية المراجعة منفرداً يكون مستوى الإفصاح عن الخدمات الإستشارية أعلى مما لو كان مشتركاً مع مكتب مراجعة أو أكثر .

**ثالثاً : توصيات الدراسة**

بناءً على النتائج التي توصلت إليها الدراسة التطبيقية، يمكن بلورة التوصيات التالية :

١- ضرورة إلتزام مجالس إدارات الشركات بالإفصاح الكافي عن الخدمات الإستشارية التي تحصل عليها الشركة، خاصة من مراقب حساباتها في بند منفصل في الإيضاحات المتممة ، ونسبتها إلى أتعاب عملية المراجعة .

٢- ضرورة إلتزام مكاتب المحاسبة والمراجعة، تبعاً للإمكانيات البشرية المتاحة، بتكوين فريق متخصص لتقديم الخدمات الإستشارية يكون منفصلاً تماماً عن فريق المراجعة .

٣- ضرورة منح ترخيص لمكاتب المحاسبة والمراجعة المؤهلة لتقديم خدمات إستشارية طبقاً لشروط تأهيل محددة، وعدم الترخيص لمكاتب المراجعة لتقديم الخدمات الإستشارية طالما ليس لديها قسم خاص لأداء هذه الخدمات .

- ( من قواعد القيد توضح ما إذا تم إسناد أو طلب خدمات إستشارية من مراقب الحسابات أم لا، وإذا تم ذلك فما قيمة الأتعاب المدفوعة مقابل تلك الخدمات وما نسبتها إلى أتعاب المراجعة .
- ٥- ضرورة إلزام مراقب الحسابات بمعايير أداء الخدمات الإستشارية، من خلال إصدارها بقرار ملزم من جهة حكومية مثل الهيئة العامة للرقابة المالية، ووضع آليات للرقابة وضمن الالتزام بها .
- ٦- وضع نموذج استرشادي لإعداد تقرير الخدمات الإستشارية يحدد شكل ومحتوى التقرير .
- ٧- ضرورة أن تكون المسؤولية تضامنية بين مراقب الحسابات ومجلس إدارة الشركة حول الإفصاح عن الخدمات الإستشارية .
- ٨- ضرورة التركيز على نوع ملكية الشركة، وحجم مكتب المراجعة، وعمليات المراجعة المشتركة، حيث تبين أن هذه العوامل تؤثر على مستوى الإلتزام بالإفصاح المحاسبي عن الخدمات الإستشارية في البيئة المصرية .

## مراجع البحث

( ، " الإفصاح المالي أثره وأهميته في نمو الأعمال التجارية العربية داخل البلاد عمان ، الأردن .

( ، " قياس أثر فجوة التوقعات في المراجعة على قرارات المستثمرين في سوق

( ، " أثر تبني المراجعة المشتركة على فجوة التوقعات في المراجعة : دراسة ميدانية

( ، " انخفاض مستوى أتعاب المراجعة وآثاره على مكاتب المراجعة في المملكة العربية

( ، " تقويم انعكاسات الخدمات الاستشارية على إستقلالية المراجع الخارجي ببيئة

، العدد الأول .

( " دور مراقب الحسابات في تقديم الخدمات الاستشارية مع إشارة لما مطبق في الجامعة المستنصرية ، العدد التاسع والخمسون .

( ، " إتجاه مكاتب المراجعة في المملكة السعودية نحو توسيع نطاق خدماتها المهنية :

٩ . محمد حسني عبدالجليل صبيحي (١٩٩٧) ، " مفهوم وخصائص جودة المراجعة المالية بجمهورية مصر العربية - دراسة نظرية وميدانية " ، **المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية** ، كلية التجارة جامعة حلوان ، السنة الحادية عشر ، العدد الأول .

( ، " تقديم المحاسب القانوني للخدمات الاستشارية بين السماح والمنع في المملكة

## ثانياً : قوانين وقرارات

بشأن الشركات التجارية " .

- \_\_\_\_\_ ، النظام الأساسي للشركات المساهمة العامة .

بشأن " معايير الإنضباط المؤسسي وحوكمة الشركات المساهمة العامة " .

وتعديلاته .

( ، " نظام الشركات " متاحة على الموقع الإلكتروني للوزارة :  
<https://m.mci.gov.sa/cl2015/Pages/main.aspx>

- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين " نظام المحاسبين القانونيين " الصادر  
متاحة على الموقع الإلكتروني للهيئة :

<https://socpa.org.sa/Socpa/About-Socpa/Accountant-s-Regulations.aspx>

م بشأن " تنظيم مزاوله مهنة المحاسبة والمراجعة " .

الخاص بشركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسؤولية  
المحدودة فـ \_\_\_\_\_ سـ \_\_\_\_\_ بتمبر

( الميثاق العام لأداب وسلوكيات المهنة".

بشأن إصدار الدليل المصري لحوكمة الشركات " ، الإصدار الثالث .

( ، "مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لحوكمة الشركات " . <https://cipe-arabia.org>

### ثالثاً : المراجع الأجنبية

27. American Institute of Certified Public Accountants, (2015), "Consulting Services ", available at : <https://publication.cpa2biz.com/MainUI/PrintDocument.ashx4/13/2015>
28. Arrunada, B., (1999), "The Provision of Non-Audit Services by Auditor Let the Market Evolve and Decide", *International Review of Law and Economics*, 19, pp. 513-531.
29. Ashbaugh, H., (2004), "Ethical Issues Related to the Provision of Audit and Non-Audit Services: Evidence from Academic Research", *Journal of Business Ethics*, 52(2), pp. 143-148.
30. Baker, C., (1993), "Self-regulation in the Public Accounting Profession: The Structural Response of the Large Public Accounting Firms to a Changing Environment", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 6(2), pp. 68-80.

31. Barkess, L. and Simnett, R., (1994), "The Provision of other Services by Auditor: Independence and Pricing Issues", *Accounting and Business Research*, 24(94), pp. 99-108.
32. Cox, C., Cone, K. and Bamberger, G., (2000), "Comments on the SEC's Proposed Auditor Independence Standards", (SEC File No. S7-13-00).
33. Ezzamel, M., Gwilliam, D.R. and Holland, K.M., (1996), "Some Empirical Evidence from Publicly Quoted UK Companies on the Relationship between the Pricing of Audit and Non-audit Services", *Accounting and Business Research*, Volume 27, Issue 1, pp. 3-16.
34. Ezzamel, M., Gwilliam, D.R. and Holland, K.M., (2002), "The Relationship Between Categories of Non-Audit Services and Audit Fees: Evidence From U.K. Companies", *International Journal of Auditing*, Vol. 6, Issue 1, pp. 13-35.
35. Linden, S., (1997), "The Impact of Non-Audit Services on Auditor Independence", Second Place Award - Massachusetts Society of CPAs, State-Wide Essay Contest.
36. Lisa, M. G.; Linda, S. M.; Terry L. N., (2006), "The Effects of Joint Provision and Disclosure of Nonaudit Services on Audit Committee Members' Decisions and Investors' Preferences", *the Accounting Review*, Vol. 81 No. 4, pp. 873-896.
37. Michele D. Meckfessel, Drew Sellers, (2017) "The impact of Big 4 consulting on audit reporting lag and restatements", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 32 Issue: 1, pp.19-49, <https://doi.org/10.1108/MAJ-02-2016-1321>
38. Reiner Quick, Matthias Sattler, Daniela Wiemann, (2013) "Agency conflicts and the demand for non-audit services", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 28 Issue: 4, pp.323-344, <https://doi.org/10.1108/02686901311311927>
39. Scheiner, J. H. and Jack, E. K., (1982), "An empirical investigation of Auditor involvement in non Audit Services", *Journal of Accounting Research*, Autumn, pp. 482-496.
40. Velte, P., (2017), "What do we know about empirical joint audit research? A literature review", *Accounting and Financial Control*, Volume 1, Issue 1.
41. William, G., and James A., (1985), " An Empirical Investigation of Stockholder Reaction to Disclosures Required by ASR No. 250", *Journal of Accounting Research*, vol. 23, No. 2 Autumn, pp. 859-870.
42. Wines, G., (1994), "Auditor Independence, Audit Qualifications and The Provision of Non-Audit Services: A note", *Accounting & Finance*, Volume 34, Issue 1, May 1994, pp. 75-86.



## رابعاً : المواقع الالكترونية

- الموقع الالكتروني للبورصة المصرية :
- [www.egx.com.eg/ar/homepage.aspx](http://www.egx.com.eg/ar/homepage.aspx)
- الموقع الالكتروني " مباشر مصر " :
- <https://www.mubasher.info/countries/eg/companies>
- Australian Securities & Investments Commission (ASIC);
- <https://sitesearch.asic.gov.au/>

## ملاحق البحث

م	اسم الشركة	٢٠١٠	٢٠١١	٢٠١٢	٢٠١٣	٢٠١٤	٢٠١٥	٢٠١٦	٢٠١٧
١	شركة سيدي كريس للبيروكيماويات	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠
٢	شركة كفر الزيات للمبيدات والكيماويات	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠
٣	شركة الجيزة العامة للمقاولات	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠

والاستثمار العقاري								
٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٤ شركة مصر بني سويف للأسمنت
١	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٥ شركة السويس للأسمنت
٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٦ شركة أسمنت بورتيلاند طره المصرية
١	١	١	٠	٠	٠	٠	٠	٧ شركة أسمنت سيناء
١	١	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٨ شركة مصر للأسمنت "قنا"
١	١	١	١	١	١	١	١	٩ شركة العز للسيراميك والبورسلين (الجوهرة)
٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	١٠ شركة القاهرة للدواجن
٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	١١ شركة الزيوت المستخلصة ومنتجاتها
١	١	١	١	١	١	١	١	١٢ شركة الاسماعيلية - مصر للدواجن
٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	١٣ شركة أجواء للصناعات الغذائية - مصر
٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	١٤ شركة جهينة للصناعات الغذائية
١	١	١	١	١	١	١	١	١٥ شركة الاسكندرية للخدمات الطبية
١	١	٠	٠	٠	٠	٠	٠	١٦ شركة سبأ الدولية للأدوية والصناعات الكيماوية
٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	١٧ الشركة العربية للأدوية والصناعات الكيماوية
١	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	١٨ شركة الكابلات الكهربائية المصرية
١	١	١	١	١	١	١	١	١٩ الشركة العربية للصناعات الهندسية
٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٢٠ شركة النصر لصناعة المحوولات والمنتجات الكهربائية
١	١	١	١	١	١	١	١	٢١ الشركة المصرية لخدمات النقل والتجارة (إيجيترانس)
٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٢٢ الشركة المصرية لمدينة الانتاج الاعلامي
١	١	١	١	١	١	٠	٠	٢٣ شركة مجموعة جي ام سي للاستثمارات الصناعية والتجارية والمالية
٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٢٤ شركة الشرقية للدخان (ايسترن كومباني)
٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٢٥ شركة النساجون الشرفيون للسجاد
١	١	٠	١	١	١	١	١	٢٦ شركة داييس للملابس الجاهزة
١	١	١	١	٠	٠	٠	٠	٢٧ شركة العبور للاستثمار العقاري
٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٢٨ شركة الشمس لاسكان والتعمير
٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٢٩ الشركة الخليجية الكندية للاستثمار العقاري العربي
٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٣٠ شركة مينا للاستثمار السياحي

والعقاري								
١	١	١	١	١	١	١	٠	٣١ الشركة الوطنية للاسكان للنقابات المهنية
٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٣٢ شركة مجموعة طلعت مصطفى القابضة
١	١	١	١	١	١	١	٠	٣٣ شركة شمال إفريقيا للاستثمار العقاري
٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٣٤ شركة القاهرة للاسكان والتعمير
١	٠	١	٠	٠	٠	٠	٠	٣٥ شركة أسيوط الإسلامية الوطنية للتجارة التمنية
٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٣٦ شركة رابطة القابضة للتكنولوجيا والاتصالات
٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٣٧ شركة مصر للاتصالات (أورنج)
٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٣٨ الشركة المصرية لخدمات التليفون المحمول (موبينيل)
١	١	١	١	١	١	٠	٠	٣٩ الشركة المصرية للاتصالات
٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٤٠ شركة رمكو لانشاء القرى السياحية
١	١	١	١	١	١	١	١	٤١ الشركة المصرية للمنتجات السياحية
١	١	١	٠	٠	٠	٠	٠	٤٢ شركة بيراميزا للفنادق والقرى السياحية - بيراميزا
٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٤٣ شركة غاز مصر
٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٤٤ شركة العز الدخيلة للصلب- الاسكندرية
٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٤٥ شركة حديد عز
١	١	١	١	١	١	١	١	٤٦ شركة السادس من اكتوبر للتنمية والاستثمار
١	١	١	١	١	١	١	١	٤٧ شركة عامر القابضة (عامر جروب)
٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٤٨ شركة النعيم القابضة للاستثمارات
٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٤٩ شركة الخدمات الملاحية والبتروولية - ماريدايف
٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٥٠ شركة بايونيرز القابضة للاستثمارات المالية

م	مكتب المراجعة	عدد الشركات	أداء عملية المراجعة		مستوى الإفصاح		
			منفرد	مشترك	ملتزم جزئياً	ملتزم غير ملتزم	
١	المتضامنون للمحاسبية والمراجعة (Ernst & Young Global)	١٤	٩	٥	١	٣	١٠

٧	-	٤	٦	٥	١١	حازم حسن (KPMG International)	٢
٦	١	٣	٨	٢	١٠	الجهاز المركزي للمحاسبات	٣
٣	١	١	٣	٢	٥	مصطفى شوقي وشركاه (MAZARS)	٤
٤	-	-	٢	٢	٤	مجدي حشيش وشركاه (RSM International)	٥
١	-	١	٢	-	٢	صالح وبرسوم وعبدالعزیز Deloitte Touche Tohmatsu	٦
٢	-	١	١	٢	٣	نصر أبو العباس وشركاه Macintyre Strater International Limited (MSI)	٧
١	٢	-	١	٢	٣	د. عبد العزيز حجازي (Horwath)	٨
١	١	١	٣	-	٣	وحيد عبد الغفار وشركاه BACKER TILLY	٩
١	١	-	١	١	٢	محمد هلال Grant Thornton International	١٠
٣٦	٩	١٢	٣٢	٢٥	٥٧	مجموع الشركات عملاء المكاتب الكبرى	
-	-	١	-	١	١	مكتب د. محمد محمود السيد	١١
١	-	-	١	-	١	حسن محمود الحشاش وشركاه	١٢
١	-	-	١	-	١	فايز فؤاد	١٣
١	-	-	١	-	١	د. أحمد محمد نور	١٤
١	١	-	-	٢	٢	أحمد سلطان وشركاه	١٥
-	-	١	-	١	١	مكتب الدلجوي (سمير عزيز الدلجوي)	١٦
-	-	١	-	١	١	عبد الوهاب كمال وشركاه	١٧
١	-	-	-	١	١	مكتب د. محمود طه محمد السقاري	١٨
-	-	١	١	-	١	سامي يس مرقس	١٩
١	-	١	١	١	٢	مكتب زروق وشركاه	٢٠
١	-	-	١	-	١	خالد بدير كمال	٢١
١	-	-	١	-	١	حسن حمزة النشرتي	٢٢
١	-	-	-	١	١	محمد عادل ناصف وشركاه	٢٣
١	-	-	١	-	١	شربين مراد نور الدين	٢٤
١٠	١	٥	٨	٨	١٦	مجموع الشركات عملاء المكاتب المتوسطة والصغرى	
٤٦	١٠	١٧	٤٠	٣٣	٧٣	المجموع الكلي	