

أثر الخدمات بخلاف التأكد على جودة المراجعة الخارجية

(دراسة نظرية تطبيقية)

أ.د. عاطف عبد المجيد عبد الرحمن أستاذ المحاسبة والمراجعة كلية التجارة – جامعة سوهاج	د. نصر الدين محمد علي هندي أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد كلية التجارة – جامعة أسيوط	أ. نجوان احمد محمود احمد الشرقاوي باحثة ماجستير بقسم المحاسبة كلية التجارة – جامعة سوهاج
---	--	--

أولاً: مقدمة الدراسة:

تطوير مهنة المراجعة قد انطوي علي عدة جوانب مثل تطوير أهداف ووظائف وأدوات المراجعة ومستوي الخبرات المهنية لمراجعي الحسابات، الامر الذي انعكس علي طبيعة الخدمات المهنية المقدمة واستحداث أنواع جديدة منها، الخدمات بخلاف التأكد (Non-Attest Services (NAS أحد أهم نتائج تطور المهنة واحتدام المنافسة في سوق الخدمات المهنية والتي ساعدت علي زيادة فاعلية دور مراجع الحسابات لدي عملائه، حيث صاحب زيادة حدة المنافسة ظهور انواع عديدة ومختلفة من هذه الخدمات والتي تميزت بها المكاتب العالمية التي تسعى دائماً لحجز مقعد دائم في سوق الخدمات المهنية وتحقيق أكبر قدر من التعاقدات طويلة الأجل.

وتتمثل الخدمات بخلاف التأكد في الخدمات التي يقدمها مراجع الحسابات لعملائه والتي تتضمن تقديم النصح والمشورة للعميل بما يضمن الاستفادة من المهارات الفنية والمعرفية التي يحظى بها المراجع وذلك بغرض تحقيق أهداف العميل وتعريف المشكلات التي تواجهه وتقييم الفرص والبدائل المتاحة وصياغة الإجراءات المقترحة ومتابعة التنفيذ⁽¹⁾. وتعد الخدمات بخلاف التأكد من أهم التحديات التي تواجه مهنة المراجعة وخاصة الجدل المثار حول طبيعة العلاقة بينها وتحقيق جودة المراجعة الخارجية، وخاصة عند تقديم مراجع الحسابات لهذه الخدمات لنفس العميل.

(1) American Institute of Certified Public Accountants(AICPA), (2014), **Consulting Services Standards, Statement on Standards for Consulting Services No.1**, Available At: www.aicpa.org, (Accessed: 2016, May 12).

ثانياً: مشكلة الدراسة:

وعلى الرغم من ضرورة التزام المراجع باتباع إرشادات معايير المراجعة الدولية والإصدارات والقوانين المنظمة للمهنة وذلك كضمانة لتوافر الحد الأدنى من تحقيق جودة مراجعة القوائم المالية إلا أنه باستقراء القوانين والإصدارات والمعايير التي تناولت تقديم المراجع للخدمات بخلاف التأكد وذلك على الصعيد المحلي والعربي والدولي قد تبين وجود قدر من عدم الوضوح في بعض نصوصها هذا فضلاً عن وجود تعارض بين هذه الإصدارات والقوانين، وهو ما يعد عاملاً محفزاً قد يؤدي لحدوث ارتباك في واقع الممارسة العملية للمهنة ينعكس سلباً على درجة التزام مراجعي الحسابات بهذه القوانين والإصدارات. ويمكن تفصيل هذه المشكلة في تساؤلات فرعية كما يلي:

- ١- ما هي الخدمات بخلاف التأكد؟
- ٢- ما هو دور المراجع في الخدمات بخلاف التأكد؟
- ٣- ما أثر الخدمات بخلاف التأكد على جودة المراجعة؟

ثالثاً: أهداف الدراسة:

تتمثل أهداف البحث فيما يلي:

- ١- تفسير العلاقة بين تقديم الخدمات بخلاف التأكد وتحقيق جودة المراجعة.
- ٢- دراسة مدى تأثير التزام مراجع الحسابات بمتطلبات المعايير والإصدارات المهنية المتعلقة بهذه الخدمات على تحقيق جودة المراجعة.
- ٣- إجراء دراسة ميدانية للتعرف على طبيعة واتجاه العلاقة بين تقديم مراجع الحسابات الخارجى للخدمات بخلاف التأكد والآليات المحققة لجودة المراجعة الخارجية.
- ٤- تقديم نموذج مقترح للضوابط الرامية لدعم الاطار الفكري والعملية لتفسير العلاقة بين تقديم هذه الخدمات وآليات جودة المراجعة الخارجية.

رابعاً: أهمية الدراسة:

يستمد هذا البحث أهميته من المستويين النظرى والتطبيقي، فمن المستوى النظرى يعد امتداداً للدراسات السابقة التى تناولت موضوع الخدمات بخلاف التأكد وتأثيرها على جودة المراجعة الخارجية، وذلك للأسباب التالية:

- ١- تزايد الطلب على الخدمات بخلاف التأكد للوفاء باحتياجات العملاء في سبيل تحقيق أهدافهم التشغيلية والاستراتيجية ومواجهة التغيرات العالمية والتحديات وما سوف يترتب على ذلك من تحقيق نمو لحجم تعاملات مراجع الحسابات وتحقيق منافع أخرى تساعده على أداء عملية المراجعة بكفاءة عالية.
- ٢- الخدمات الضريبية تمثل جانباً هاماً من إجمالي الخدمات التي تقدمها مكاتب المراجعة، خاصة وأن هذه الخدمات تكون على علاقة مباشرة بالبيانات المحاسبية. ونظراً لأهمية هذا النوع من الخدمات فقد أنشأ مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي لجنة خاصة بمسئوليات وممارسة الخدمات الضريبية

Committee on Responsibilities & Tax Practice، وقد صدر عنها عدة إيضاحات تعرف

وتحدد مسؤوليات مراجع الحسابات عند ممارسة مثل هذا النوع من الخدمات.

٣- تزايد المخاطر التي تتعرض لها مهنة المراجعة في ظل الأزمات التي صاحبها توجيه أصابع الاتهام لعدة أطراف منها مراجعي الحسابات، ومن ثم زادت الحاجة إلي دراسة كيفية قياس وحماية تحقيق الجودة في مواجهة مخاطر المهنة.

٤- الحاجة إلي دراسة تحقيق التوازن بين المنافع التي تتحقق لمراجع الحسابات عند تقديم هذه الخدمات وتخفيض المخاطر المهنية التي يواجهها.

ومن المستوى التطبيقي تتمثل في وضع نموذج يمكن من خلاله تفسير العلاقة بين تقديم مراجع الحسابات للخدمات بخلاف التأكد لنفس العملاء وجودة المراجعة الخارجية.

خامساً: فروض الدراسة:

استهدف الباحث اختبار صحة ثلاثة فروض رئيسيه وتتمثل هذه الفروض فيما يلي:

الفرض الرئيسي الأول

"لا توجد اختلافات معنوية على مستوى العينة المرتبطة بالمراجعة حول تقديم الخدمات بخلاف التأكد ولا توجد اختلافات دالة احصائياً على مستوى العينة المرتبطة بالمراجعة بتقديم الخدمات بخلاف التأكد". ويتم تقسيم هذا الفرض إلي فرضين فرعيين وتتمثل فيما يلي:

❖ **الفرض الفرعي الأول**

"لا توجد اختلافات معنوية على مستوى العينة المرتبطة بالمراجعة حول تقديم الخدمات الاستشارية المالية ولا توجد اختلافات دالة احصائياً على مستوى العينة المرتبطة بالمراجعة بتقديم الخدمات الاستشارية المالية".

❖ **الفرض الفرعي الثاني**

"لا توجد اختلافات معنوية على مستوى العينة المرتبطة بالمراجعة حول تقديم الخدمات الاستشارية الإدارية ولا توجد اختلافات دالة احصائياً على مستوى العينة المرتبطة بالمراجعة بتقديم الخدمات الاستشارية الإدارية".

الفرض الرئيسي الثاني

"لا توجد اختلافات معنوية على مستوى العينة المرتبطة بالمراجعة بشأن تحقيق جودة المراجعة الخارجية ولا توجد اختلافات دالة احصائياً على مستوى العينة المرتبطة بالمراجعة بشأن تحقيق جودة المراجعة الخارجية".

ويتم تقسيم هذا الفرض إلى خمس فروض فرعية وتتمثل فيما يلي:

❖ الفرض الفرعي الأول

"لا توجد اختلافات معنوية على مستوى العينة المرتبطة بالمراجعة حول تحقيق عناصر كفاءة وفاعلية أداء المهام بمكتب المراجعة ولا توجد اختلافات دالة احصائياً على مستوى العينة المرتبطة بالمراجعة بشأن تحقيق عناصر كفاءة وفاعلية أداء المهام بمكتب المراجعة".

❖ الفرض الفرعي الثاني

"لا توجد اختلافات معنوية على مستوى العينة المرتبطة بالمراجعة حول تحقيق عناصر جودة تقرير المراجعة ولا توجد اختلافات دالة احصائياً على مستوى العينة المرتبطة بالمراجعة حول تحقيق عناصر جودة تقرير المراجعة".

❖ الفرض الفرعي الثالث

"لا توجد اختلافات معنوية على مستوى العينة المرتبطة بالمراجعة حول ألتزام مراجع الحسابات بمتطلبات الأداء المهني ولا توجد اختلافات دالة احصائياً على مستوى العينة المرتبطة بالمراجعة حول ألتزام مراجع الحسابات بمتطلبات الأداء المهني".

❖ الفرض الفرعي الرابع

"لا توجد اختلافات معنوية على مستوى العينة المرتبطة بالمراجعة حول تحقيق استقلال مراجع الحسابات ولا توجد اختلافات دالة احصائياً على مستوى العينة المرتبطة بالمراجعة حول تحقيق استقلال مراجع الحسابات".

❖ الفرض الفرعي الخامس

"لا توجد اختلافات معنوية على مستوى العينة المرتبطة بالمراجعة حول تطبيق رقابة الجودة بمكاتب المراجعة ولا توجد اختلافات دالة احصائياً على مستوى العينة المرتبطة بالمراجعة حول تطبيق رقابة الجودة بمكاتب المراجعة".

الفرض الرئيسي الثالث

"لا يوجد تأثير معنوي لتقديم مكتب المراجعة للخدمات بخلاف التأكد علي تحقيق جودة المراجعة الخارجية".

ويتم تقسيم هذا الفرض إلى خمس فروض فرعية وتتمثل فيما يلي:

❖ الفرض الفرعي الأول

"لا يوجد تأثير معنوي لتقديم الخدمات بخلاف التأكد علي تحقيق عناصر كفاءة وفاعلية أداء المهام بمكتب المراجعة".

❖ الفرض الفرعي الثاني

"لا يوجد تأثير معنوي لتقديم مكتب المراجعة للخدمات بخلاف التأكد علي تحقيق عناصر جودة تقرير المراجعة".

❖ الفرض الفرعي الثالث

"لا يوجد تأثير معنوي لتقديم مكتب المراجعة للخدمات بخلاف التأكد علي ألتزام مراجع الحسابات بمتطلبات الأداء المهني".

❖ الفرض الفرعي الرابع

"لا يوجد تأثير معنوي لتقديم مكتب المراجعة للخدمات بخلاف التأكد علي تحقيق استقلال مراجع الحسابات".

❖ الفرض الفرعي الخامس

"لا يوجد تأثير معنوي لتقديم مكتب المراجعة للخدمات بخلاف التأكد علي تطبيق رقابة الجودة بمكتب المراجعة".

سادساً: حدود الدراسة:

١- يتناول قياس الجودة من منظور مراجعي الحسابات ومن منظور منشآت العميل المسجلة ببورصة الأوراق المالية ومن منظور بعض الفئات المستفيدة من تحقيق الجودة وهم المحللين الماليين والمستثمرين والمراجعين الداخليين وذلك دون غيرهم من الفئات، وذلك علي الرغم من اختلاف مدارك وأهداف المستفيدين من الجودة حول كيفية تحقيقها وأثرها في قراراتهم.

٢- يقتصر علي كافة الخدمات بخلاف التأكد المقدمة للشركات المسجلة ببورصة الأوراق المالية علي اختلاف احجامها وذلك دون الخدمات التي تقدم للمؤسسات الثقافية لمحدودية اهميتها النسبية وضعف او انعدام التطبيق بمصر.

٣- يقتصر علي مراجعي الحسابات بمكاتب المراجعة الخاصة المهنية مع استبعاد مراجعي الحسابات بالجهاز المركزي للمحاسبات نظراً لانه محظور عليهم وفقاً لقانون الجهاز تقديم هذه الخدمات لعملائهم مما يعني عدم تعرضهم لمشكلة البحث.

سابعاً: اسلوب الدراسة:

تعتمد الدراسة على كلاً من اسلوبى الدراسة النظرية والدراسة التطبيقية على النحو التالى:

١ - أسلوب الدراسة النظرية:

تختص بمراجعة الكتب والدوريات العربية والاجنبية ومختلف المصادر العلمية المتخصصة الأخرى بغرض توصيف وتحليل متغيرات وعناصر الدراسة وتقديم نموذج مقترح يفسر العلاقة بين تقديم مراجع الحسابات للخدمات بخلاف التأكد لنفس العملاء وجودة المراجعة الخارجية.

٢ - أسلوب الدراسة التطبيقية:

ويتم فيها إجراء دراسة ميدانية من خلال تصميم قائمة استقصاء وتوجيهها إلى عدد من أطراف المجتمع المالي المهمة بعملية المراجعة وهم المديرين الماليين والمراجعين والمحللين الماليين وموظفى الائتمان فى البنوك التجارية. وتهدف قائمة الاستقصاء إلى التعرف على آراء هذه الأطراف بخصوص طبيعة العلاقة

بين تقديم مراجع الحسابات للأنواع المختلفة من الخدمات بخلاف التأكد لعملاء المراجعة والآليات المكونة والمحققة لجودة المراجعة الخارجية.

ثامناً: تنظيم الدراسة: تحقيقاً لأهداف الدراسة، فقد تم تبويبها الى قسمين وهم:

- القسم الاول: تقديم الخدمات بخلاف التأكد كأحد تحديات تحقيق جودة المراجعة الخارجية.
- القسم الثانى: الدراسة الميدانية.

القسم الاول

تقديم الخدمات بخلاف التأكد كأحد تحديات تحقيق جودة المراجعة الخارجية

مقدمه:

يتناول هذا القسم أبرز الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع البحث، وذلك بغرض التعرف علي ما توصلت إليه هذه الدراسات من نتائج من ناحية، وبيان ما يمكن أن تسهم به الدراسة الحالية سواء بالإثبات أو النفي أو الإضافة إلي الدراسات السابقة، وتم عرض هذه الدراسات في ثلاث مجموعات أساسية روعي عرضها بأسلوب يراعي التدرج الزمني، فضلاً عن تفسير طبيعة العلاقة بين تقديم الخدمات بخلاف التأكد ومقومات جودة المراجعة.

أولاً: تحليل وتقييم الدراسات السابقة:

(١) الدراسات التي تبنت وجود علاقة سلبية بين تقديم المراجع الخارجي للخدمات بخلاف التأكد وجودة المراجعة:

أ- دراسته (Liu, C., et al., 2010)^(١) بعنوان: "Earnings Quality and Perceived Auditor Independence: Irrelevance of Non Audit Services Time Period"

هدف الدراسة

اختبار إذا ما كان تقديم المراجع الخارجي للخدمات بخلاف التأكد يؤثر بشكل سلبي علي إدراك المستثمرين لاستقلال المراجع الخارجي.

نتائج الدراسة

انخفاض استقلال المراجع الظاهري مع زيادة تقديم المراجع للخدمات بخلاف التأكد سواء كانت روتينية أو غير روتينية بغض النظر عن الفترة الزمنية، وتشمل الخدمات بخلاف التأكد الروتينية - المتكررة علي: خدمات الضريبية، خدمات المعاشات والموظفين، خدمات تصميم وتنفيذ نظم المعلومات المالية، وعلى الجانب الآخر تشمل الخدمات بخلاف التأكد غير روتينية غير متكررة علي: خدمات الاندماج والاستحواذ، وغيرها من خدمات الأخرى التي لا تصنف ضمن خدمات بخلاف التأكد روتينية.

فتأثير السلبي للخدمات بخلاف التأكد الروتينية اكبر من التأثير السلبي للخدمات بخلاف التأكد غير روتينية علي معاملات استجابة أسعار الأسهم للأرباح المعلنة ERCs.

ب- دراسة (د. صالح حامد محمد علي ادم، ٢٠١٤)^(٢) بعنوان: "تقويم انعكاسات الخدمات الاستشارية على استقلالية المراجع الخارجي ببيئة الأعمال السودانية".

(1) Liu, C., et al., (2010), "Earnings Quality and Perceived Auditor Independence: Irrelevance of Non Audit Services Time Period", **Indian Journal of Economics and Business**, 9(4), Available At: <http://ssrn.com/abstract=1556012>.

(2) د. صالح حامد محمد علي ادم، (٢٠١٤)، "تقويم انعكاسات الخدمات الاستشارية على استقلالية المراجع الخارجي ببيئة

الاعمال السودانية"، مجلة كلية الاقتصاد العلمية، كلية التجارة، جامعة النيلين، العدد الرابع، ص ص ٢٦٣-٢٨٨.

هدف الدراسة

تحديد مدى تأثير الخدمات الاستشارية المقدمة للعميل على استقلال المراجع الخارجي، والتعرف على مدى فاعلية الرقابة على أتعاب هذه الخدمات في المحافظة على إستقلاله عند أدائه لهذه الخدمات.

نتائج الدراسة

التأثير السلبي لقيام مكاتب المراجعة بتقديم كلاً من الخدمات الاستشارية المحاسبية كإمسك الدفاتر المحاسبية وإعداد التقارير المالية للعميل، وخدمات المراجعة الداخلية للعميل ينتج عنه ضغوط من جانب الإدارة على المراجع الخارجي، والخدمات الاستشارية الضريبية بجانب خدمات المراجعة التقليدية للعميل. وأن وجود ضوابط رقابية على أتعاب الخدمات الاستشارية يؤثر على حياد واستقلال المراجع الخارجي.

(٢) الدراسات التي تبنت وجود علاقة إيجابية بين تقديم المراجع الخارجي للخدمات بخلاف التأكد وجودة المراجعة:

أ- دراسة (حسام الدين حسين إبراهيم، ٢٠٠٢)^(١) بعنوان: "قياس أثر تقديم الخدمات الاستشارية للعملاء علي زيادة منافع مهنة المراجعة".

هدف الدراسة

إبراز أهمية تقديم مكاتب المحاسبة للخدمات بخلاف التأكد للعملاء كمسار لتطوير مهنة المراجعة، وأيضاً دراسة منافع مهنة المراجعة، وأثرها علي زيادة درجة الثقة بها وما يحققه لجميع أطراف المهنة.

نتائج الدراسة

يمكن لمكاتب المراجعة تعظيم منافعها في ظل تقديمها للخدمات بخلاف التأكد والتي تتمثل في اكتساب فرص للتعليم، والمحافظة علي سمعة المكتب ووضع التنافسي، وتوافر مرونة الجدولة الزمنية لمكاتب المحاسبة بما ينعكس في شكل وفورات في الوقت والتكلفة وتحقيق الرضا للمحاسبين من خلال العمل في مجالات متنوعة تبرز إمكانياتهم، وانخفاض عدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكاتب المحاسبة. ويمكن لمنشآت العميل تعظيم منافعها في ظل حصولها من مكاتب المراجعة علي الخدمات بخلاف التأكد والتي تتمثل في تحقيق الاستخدام الأمثل لمواردها، واثّر ذلك علي زيادة قدرتها علي تحقيق أهدافها. وأيضاً يمكن للأطراف الأخرى المهتمة بمهنة المراجعة تعظيم منافعها في ظل تقديم مكتب المراجعة للخدمات بخلاف التأكد ومن ثم زيادة قدرتها علي اتخاذ قرارات سليمة.

ب - دراسة (De Fuentes, C., Pucheta-Martinez, C., 2009)^(٢) بعنوان: "Auditor Independence, Joint Determination of Audit and Non-Audit Fees and the

(٢) حسام الدين حسين إبراهيم، (٢٠٠٢)، "قياس أثر تقديم الخدمات الاستشارية للعملاء علي زيادة منافع مهنة المراجعة"، رسالة دكتوراه (غير منشورة)، كلية التجارة ببورسعيد، جامعة قناة السويس، ص ١-٢٠٠.

(١) De Fuentes, C., and Pucheta-Martinez, C., (2009), "Auditor Independence, Joint Determination of Audit and Non-Audit Fees and the Incidence of Qualified Audit Reports", Academia, Revista Latinoamericana de Administracion, 43, pp.63-92.

"Incidence of Qualified Audit Reports".

هدف الدراسة

تحليل ظاهرة تقديم مراجع الحسابات للخدمات بخلاف التأكد، وما قد يحدثه تقديم هذه الخدمات من ضعف لاستقلاله، وخاصة في البيئات التي تقل بها مخاطر التقاضي وتصبح غير رادعة لمنع حدوث أي تجاوزات، ولذلك تستهدف الدراسة التطبيق على بيئة مكاتب المراجعة بأسبانيا والتي اتسمت بانخفاض مخاطر التقاضي بها.

نتائج الدراسة

تحديد أتعاب المراجعة والخدمات بخلاف التأكد يتم في نفس توقيت، وأن مراجعي الحسابات المسؤولين عن تقديم كل هذه الخدمات المهنية يتوافر لديهم قدر ضخم ومتساوٍ من المعرفة المتبادلة، هذا فضلاً عن تأكيد الدراسة على أن المراجع لا يمتنع عن تقديم رأي متحفظ في حال تقديمه لهذه الخدمات لنفس العميل.

(٣) الدراسات التي تبنت عدم وجود علاقة بين تقديم المراجع الخارجي للخدمات بخلاف التأكد وجودة المراجعة.

أ- دراسة (Hope, O., and Langli, J., 2008)^(١) بعنوان: "Auditor Independence in A private Firm Setting".

هدف الدراسة

إذا ما كان مراجع الحسابات الخارجي علي استعداد للتضحية باستقلاله في مقابل الاحتفاظ بالعملاء الذين يدفعون له أتعاب المراجعة وأتعاب الخدمات بخلاف التأكد، وتحليل العلاقة بين (أتعاب المراجعة، أتعاب الخدمات بخلاف التأكد)، وإصدار المراجع أنواع مختلفة من تقارير المراجعة.

نتائج الدراسة

لا يوجد أي دليل علي وجود علاقة عكسية بين أتعاب الخدمات بخلاف التأكد و أتعاب المراجعة وإصدار مراجع الحسابات الخارجي تقارير متحفظة عن استمرارية الشركة أو أنواع مختلفة من تقارير المراجعة، مما يدل علي أن المخاوف التي أظهرها المنظمين حول اعتماد المراجعين المفرط علي أتعاب العميل يؤدي إلي تقليل استقلاله قد يكون في غير محلة أو مبالغ فيه.

ب- دراسة (Callaghan, J., et al., 2009)^(٢) بعنوان: "Going Concern Audit Opinions and the Provision of Non audit Services: Implications for Auditor Independence of Bankrupt Firms"

(2) Hope, O., and Langli, J., (2008), "Auditor Independence in A private Firm Setting", Working Paper, The University of Toronto, March, pp.1-42.

(1) Callaghan, J., et al., (2009), "Going Concern Audit Opinions and the Provision of Non audit Services: Implications for Auditor Independence of Bankrupt Firms", Auditing: A journal of Practice and Theory, 28(1), pp.153-169.

هدف الدراسة

تحليل وقياس أثر أتعاب تقديم كل من خدمات المراجعة والخدمات بخلاف التأكد علي استقلال مراجع الحسابات، وذلك بالتطبيق على الشركات الأهمية التي تعرضت بالفعل لإفلاس، وذلك بالمقارنة بالشركات الأسترالية التي يتوقع تعرضها لمخاطر التعثر المالي.

نتائج الدراسة

عدم وجود أي تأثير علي استقلال المراجع عند تقاضه أتعاب الخدمات بخلاف التأكد، هذا فضلاً عن تأكيد الدراسة إلى عدم وجود أي تأثير لأتعاب المراجعة أيضاً علي الاستقلال، وفسرت الدراسة اختلاف نتائج الدراسة في حالة التطبيق علي الشركات الأمريكية المفلسة عن نتائج الدراسات المطبقة علي الشركات الأسترالية المتعثرة، إلي اختلاف البيئة القانونية في الدولتين، حيث تنخفض تكلفة الإفلاس بجانب إعطاء مزايا تقاعد للمديرين في حالة الإفلاس الاختياري وطلب الحماية من الدائنين.

رابعاً: تحليل وتقييم الدراسات السابقة:

- (١) تباينت آراء الدراسات السابقة فيما يتعلق بطبيعة واتجاه العلاقة بين تقديم مراجع الحسابات لهذه الخدمات وتحقيق الجودة، مما يعنى أهمية القيام بالمزيد من الابحاث التطبيقية فى هذا المجال.
- (٢) متغيرات الواقع العالمى لمهنة المراجعة، كأنهيار العديد من منشآت الأعمال الكبرى، واشتراك بعض مراجعى الحسابات فى بعض الانحرافات المهنية وما تبعه من إصدار قوانين تنص على منعهم من تقديم أنواع محددة من الخدمات بخلاف التأكد، إنما تفسر هذه المتغيرات زيادة الوزن النسبي لأهمية الدراسات السابقة التي تبنت وجود علاقة سلبية بين تقديم الخدمات بخلاف التأكد وجودة المراجعة، وذلك بالمقارنة بالوزن النسبي لأهمية الدراسات التي تبنت اتجاه وجود علاقة ايجابية.
- (٣) تبين للباحث عدم التزام عديد من العملاء بالافصاح الكامل عن معلومات الخدمات المهنية التي تحصل عليها من مراجع الحسابات وعدم وضوح هذه المعلومات بتقارير الشفافية التي تُصدرها مكاتب المراجعة المصرية بصفة دورية.

رابعاً: تفسير العلاقة بين تقديم الخدمات بخلاف التأكد وجودة المراجعة الخارجية:

(١) العلاقة بين تقديم الخدمات بخلاف التأكد واستقلال مراجع الحسابات الخارجي:

أ- الأثر الايجابي للخدمات بخلاف التأكد علي استقلال مراجع الحسابات الخارجى:

تشير العديد من الدراسات الي وجود أثر إيجابي لتقديم الخدمات بخلاف التأكد علي استقلال المراجع حيث يرى أحد الباحثين أن تقديم هذه الخدمات لنفس العملاء هي حالة يتوافر فيها جانب الموضوعية والذي يحمي استقلال المراجع وذلك اعتماداً علي أن تقديمها هو بمثابة عمل استشاري تحكمه القواعد والقوانين المنظمة للعقود ودون أن ينشئ هذا العقد لواقع يجعل المراجع بمثابة تابع أو مرسوم لإدارة منشأة

العميل^(١)، وفي ذات السياق أشار أحد الباحثين إلي أن كون هذه الخدمات تتميز في إمكانية إزالة العوائق المالية والإدارية والفنية بالمنشأة وذلك قبل أداء المراجع للمراجعة ومن ثم تجنب المراجع التعرض لأي ضغوط محتلمة من الإدارة خلال عملية المراجعة^(٢).

ويري آخر أن تقديم الخدمات بخلاف التأكد وخاصة الخدمات غير الروتينية تؤدي إلي زيادة اعتماد منشأة العميل علي المراجع، وبالتالي زيادة قوة المراجع علي مقاومة ضغوط العميل وهذا يؤدي الي زيادة استقلال المراجع^(٣).

ب- الأثر السلبي للخدمات بخلاف التأكد علي استقلال مراجع الحسابات الخارجي:

يقابل الآراء الداعمة للدور الإيجابي لتقديم الخدمات بخلاف التأكد علي استقلال مراجع الحسابات آراء أخرى تتبني وجهة نظر رافضة ومؤكدة لوجود تأثير سلبي علي الاستقلال، وينشأ هذا الأثر السلبي نتيجة لتعرض المراجع خلال تقديمه لهذه الخدمات لمجموعة من التهديدات وهي (تهديد المصلحة الشخصية Self-Interest ويتحقق هذا التهديد عندما يعتمد المراجع علي أنعاب هذه الخدمات كدخل أساسي، تهديد الفحص Self-Review والذي ينشأ من مراجعة المراجع لما قام مسبقاً بإعداد أو بتقديم النصح والمشورة بخصوصه، تهديد الدفاع عن عميل Advocacy ويحدث ذلك عندما يتبنى المراجع موقف ورأي العميل أمام الغير، تهديد التعاطف أو التآلف الشخصي مع العملاء Familiarity وفيه يحرص المراجع علي العميل حتى لا يلجأ إلي مراجع حسابات آخر ليقدم له هذه الخدمات)^(٤).

ت- عدم تأثير الخدمات بخلاف التأكد علي استقلال مراجع الحسابات الخارجي:

وخلافاً مع الآراء الداعمة لكل من الأثر الإيجابي أو الأثر السلبي لتقديم الخدمات بخلاف التأكد فإن ثمة آراء مؤيدة لغياب أي تأثير لهذه الخدمات علي الاستقلال، وتبني وجهة النظر هذه علي افتراض توافر الثقة في المراجع والتي تجعله قادراً دوماً علي حماية استقلاله كضمانه لثقة مستخدمي القوائم المالية في البيانات المالية المنشورة للمنشأة الخاضعة للمراجعة، وأن حجم مكتب المراجعة الكبير ليس دليلاً علي نزاهة المراجع

(١) د. محمد عبد الفتاح محمد، (٢٠٠١)، "الإسناد الخارجي لأداء وظائف المراجعة الداخلية وأثره علي استقلالية المراجع الخارجي وجودة المراجعة"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، السنة الخامسة، ص ١٨٩.

(2) Firth, M., (2002), "Auditor-Provided Consultancy Services and Their Associations with Audit Fees and Audit Opinions", **Journal of Business Finance & Accounting**, 29(5-6), p.687.

(3) د. كمال الدين مصطفى الدهراوي، (١٩٩١)، "توازن القوى بين المراجع والشركة وأثره علي استقلال المراجع"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، العدد الثاني، المجلد الثامن والعشرون، ص ٤٣٢.

(4) IFAC, (2006), **Code of Ethics for Professional Accountants**, Available at: <http://Ethics.iit.edu>, (Accessed: 2012, February 20).

من وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية وخاصة المستثمرين وهو ما تحقق في الفترات اللاحقة لنشر بعض الانتهاكات التي ارتبطت بإسم بعض مكاتب المراجعة الكبرى^(١).

ويدعم الرأي المؤيد لغياب تأثير هذه الخدمات علي الاستقلال عدة دراسات حيث يشير أحد الباحثين إلي أن تقديم الخدمات بخلاف التأكد لا يرتبط بإعادة إصدار القوائم المالية كمقياس علي تحقيق الاستقلال^(٢).

ث- تأثير نوع الخدمات بخلاف التأكد علي استقلال مراجع الحسابات الخارجي:

إن المتابع لقضية علاقة الخدمات بخلاف التأكد بجودة مراجعة القوائم المالية يجد أمامه تساؤلاً جديراً بالاهتمام وهو إلي أي مدي يوجد فارق حقيقي في درجة المخاطر التي تحدثها التهديدات السابق الإشارة إليها في حالة تقديم أنواع محددة من هذه الخدمات عن باقيتها؟.

حيث توصل احد الباحثين إلي أن تقديم خدمات تصميم نظم المعلومات يعرض المراجع لضغوط ناتجة من تهديد الفحص^(٣) وهو الأمر الذي أكدت عليه أحد الباحثين وحدد أن تهديد الفحص يزداد أكثر عند تقديم خدمة تصميم نظم المعلومات المحاسبية^(٤)، وانتقد آخر تقديم مراجع الحسابات لخدمات التقاضي والتي تأخذ احدي صورتين فإما أن يكون المراجع بمثابة خبير يساعد محامي العميل بالرأي الفني لتقييم موضوع القضية قبل المرافعة فيها، وإما أن يكون بمثابة شاهد لإثبات وجهة نظر العميل أمام المحكمة، ويرى الباحث أن كلتا الصورتين تتناقض مع المنطق فكيف يستقيم أن يساعد المراجع عملية لإظهار حقيقة أمام القضاء أو تفسير تصرفاته والدفاع عنها؟ في الوقت الذي تربطه بهذا العميل علاقة تعاقدية لتقديم المراجعة^(٥).

٢) العلاقة بين تقديم الخدمات بخلاف التأكد والمتطلبات المهنية والأخلاقية والسلوكية لمراجع الحسابات الخارجي:

تناولت عدة دراسات بالتحليل العلاقة بين تقديم مراجع الحسابات للخدمات بخلاف التأكد والأداء المهني للمراجع متمثلاً في مدي التزامه بالمتطلبات المهنية، الأخلاقية والسلوكية، تشير العديد من الدراسات إلي وجود أثر إيجابي لتقديم الخدمات بخلاف التأكد على أداء مراجع الحسابات خلال المراجعة وذلك بغض

(1) Bugeja, M., (2011), "Takeover Premiums and The Perception of Auditor of Auditor Independence and Reputation", **The British Accounting Review**, 43(4), December, p.290.

(2) Bloomfield, D., and Shackman, J., (2008), "Non audit Service Fees, Auditor Characteristics and Earnings Restatements", **Managerial Auditing Journal**, 23(2), p.126.

(3) Lai, K., and Krishnan, G., (2009), "Are Non-Audit Services Associated with Firm Value? Evidence from Financial Information System-Related Services", **Accounting and Finance** 49(3), September, p.615.

(4) Al-Eissa, A., (2009), "Non audit Services and Auditor Independence the Case of Sauch Arabia", **Thesis of Doctor Philosophy**, Victoria University, p.218.

(٥) د. على أحمد زين، (١٩٩٤)، "نموذج مقترح لدور المراجع الخارجي بخصوص تقديم الخدمات الاستشارية للمنشآت العميلة"، **المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية**، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، السنة الثمانية، العدد الأول، ص ٢٨-٣٠.

النظر عن تحقق الاستقلال من عدمه، حيث يتمثل الأثر الايجابي في عدة جوانب منها اكتساب مجموعة من المعارف والخبرات بطبيعة النظام المحاسبي لمنشأة العميل وكذلك النظم الرقابية المطبقة^(١) وكذلك البيئة التنافسية التي تعمل بها المنشأة ومركزها المالي وموقفها الائتماني^(٢).

٣) العلاقة بين تقديم الخدمات بخلاف التأكد وكفاءة وفاعلية أداء المهام بمكاتب المراجعة:

من استقراء وتحليل الدراسات التي تناولت العلاقة بين تقديم الخدمات بخلاف التأكد ودور إدارة مكاتب المراجعة في تحقيق كفاءة وفاعلية أداء المهام فإنه يمكن القول بأنها لم تأخذ القدر الكافي من التحليل والنقد في هذه الدراسات، حيث ربطت عدة آراء كفاءة وفاعلية أداء المهام بالمكتب باحتمال التعرض للتقاضي عند تقديم هذه الخدمات.

وقد أشار احد الباحثين إلى أن إدارة مكاتب المراجعة يتنازعها دافعان خلال تقديمها لهذه الخدمات، حيث تحاول دائماً المبادلة بين دافع الحرص على استقلال أعضاء فرق عمل المراجعة ودافع الحرص على تحقيق عوائد طويلة الأجل للمكتب وبعد معيار المبادلة في هذه الحالة هو درجة احتمال التعرض للتقاضي، أي كلما زاد هذا الاحتمال زاد اهتمام المكتب بتحقيق الاستقلال وكلما قل هذا الاحتمال اهتموا أكثر بتحقيق العوائد طويلة الأجل بتقديم أنواع عدة من الخدمات بخلاف التأكد^(٣).

٤) العلاقة بين تقديم الخدمات بخلاف التأكد ومعايير الرقابة علي جودة المراجعة:

يُعول الكثير من الباحثين على ضرورة اتباع إدارة مكتب المراجعة لمقوم الرقابة على تحقيق الجودة داخلها وذلك كضمان لتحقيق باقي مقوماتها في الواقع العملي لمهنة المراجعة، وخاصة في ظل تقديم الأنواع المختلفة من الخدمات بخلاف التأكد^(٤).

وقد أشار أحد الباحثين إلى أنه في حالة عدم توافر حماية لاستقلال المراجع بواسطة آلية رقابة الجودة فإنه من المؤكد أن يؤثر تقديم الخدمات بخلاف التأكد علي موضوعية المراجع عند مراجعة نفس العميل^(١)، وهو الأمر الذي أكدت عليه سابقاً لجنة الأخلاقيات التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين

^(١) سامي حسن علي، (٢٠٠٣)، "نموذج مقترح لقياس وضبط جودة الأداء المهني في المراجعة - دراسة ميدانية"، رسالة دكتوراه (غير منشورة)، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ص ٩٩.

^(٢) عادل اسحق علي، (٢٠٠٧)، "تأثير المتغيرات المحاسبية والاقتصادية على تطوير وتطور أداء وخدمات مهنة المراجعة - دراسة ميدانية"، رسالة دكتوراه (غير منشورة)، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ص ١٥٨.

^(٣) Duh, R., (2007), "an Experimental Study on Non-Audit Services and Auditor Decisions: Pre-and Post- Pro comp Scandal", **Taiwan Accounting Review**, 6(2), p.142.

^(٤) د.محمد سامي راضي، (١٩٩٨)، "الخصائص المحددة لجودة المراجعة - دراسة ميدانية للمحيط المهني في مصر"، مجلة آفاق جديدة، كلية التجارة، جامعة المنوفية، العدد الثاني، ص ٢٦٣.

^(١) Salehi, M., (2009), "In the Name of Independence: with Regard to Practicing Non-Audit Service by External Auditors", **International Business Research**, 2(2), April, p.144.

(AICPA)^(٢) عندما أصدرت قواعد جديدة لاستقلال المراجع تتبني مراجعة النظير كأداة لتطبيق رقابة الجودة وذلك للتأكد من وفاء المراجع بمتطلبات أداء الخدمات بخلاف التأكد وعدم أداء الخدمات التي تؤثر على استقلاله.

خامساً: المتطلبات الواجب توافرها لضمان تحقيق جودة مراجعة الخارجية في ضوء الخدمات بخلاف التأكد:

- ١- الفصل بين مجموعات عمل الخدمات بخلاف التأكد ومجموعات المراجعة^(٣).
- ٢- ضلوع الجمعيات المهنية بدورها الفاعل في تطوير ميثاق آداب وسلوكيات المهنة^(٤) ليكتسب صفة الالتزام.
- ٣- تضمين ميثاق وآداب وسلوكيات المهنة إلزام مكاتب المراجعة بمتطلبات الإفصاح عن حجم وأتعاب الخدمات بخلاف التأكد وتحديد كنسبة من جملة أتعاب المكتب^(٥).
- ٤- اشتراط الحصول على موافقة الجمعية العمومية للمساهمين لصحة عقد تقديم مراجع الحسابات لهذه الخدمات وليس لجنة المراجعة الممثلة لهم^(٦) مع الوفاء بمتطلبات الإفصاح الكامل^(٧) عن حجم وأتعاب كافة الخدمات.
- ٥- وضع مكاتب المراجعة لنظام يقوم على تقييم عقود الخدمات بخلاف التأكد بحيث يقيم بصفة مستمرة التهديدات المحتمل وقوعها من كل عقد على حده^(٨) مع وضع آليات المناسبة للحد من هذه التهديدات لكل نوع من الخدمات.

(2) AICPA, (2003), **Professional Ethics Executive Committee (PEEC) Requirement of Non-audit Services**, Available at www.aicpa.org (Accessed: 2012, February 20).

(3) محمد عبد الفتاح محمد، مرجع سبق ذكره، ص ١٩٣.

(4) Salehi, M., and Moradi, M., (2010), "Iranian Angle to Non-Audit Services: Some Empirical Evidence", **Managing Global Transitions**, 8(2), June.

(5) د. إيمان حسين الشاطري، د. حسام عبد المحسن العنقري، (٢٠٠٦)، "انخفاض مستوى أتعاب المراجعة وأثره على جودة الأداء المهني - دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية"، مجلة الآداب والعلوم الإنسانية، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، المجلد العشرون، العدد الأول، ص ١٠٩.

(٦) د. علي أحمد زين، مرجع سبق ذكره، ص ٢١.

(7) Jenkins, J., and Krawczyk, K., (2003), "Disclosure of Non-audit Services Fees: Perception of Investors and Accounting professionals", **The Journal of Applied Business Research**, 19(4), p.77.

(8) Audit Practices Board (APB), (2010), **Standard 5- Non-audit Services Provided to Audited entities**, www.frc.org.uk/apb, (Accessed: 2015, December 20).

القسم الثاني: الدراسة الميدانية

مقدمة:

تتناول القسم تصميم قائمة الاستقصاء، ومجتمع وعينة البحث، والأساليب الاحصائية المستخدمة لتحليل بيانات البحث، هذا فضلاً عن نتائج اختبارات فروض البحث، والتصور المبدئي للنموذج المقترح للعلاقة بين الخدمات بخلاف التأكد ومقومات جودة المراجعة الخارجية.

أولاً: منهجية الدراسة الميدانية:

(١) **تصميم قائمة الاستقصاء:** اشتملت قوائم الاستقصاء علي خمسة أقسام متتالية وفقاً للترتيب التالي: القسم الأول: ويتناول هذا القسم الخدمات بخلاف التأكد الي يقدمها مراجع الحسابات لعملاء المراجعة. القسم الثاني: ويتعرض هذا القسم إلي كفاءة وفاعلية أداء المهام بمكتب المراجعة عند تقديم كافة خدماته المهنية. القسم الثالث: ويتعرض هذا القسم إلي عناصر جودة تقرير المراجعة عند تقديم كافة خدماته المهنية. القسم الرابع: ويتناول هذا القسم متطلبات الأداء المهني الواجب توافرها لدي عضو فريق الخدمات بخلاف التأكد.

القسم الخامس: ويختص هذا القسم بتناول استقلال مراجع الحسابات. القسم السادس: وتنتهي القائمة بتناول متطلبات رقابة الجودة بمكاتب المراجعة.

(٢) مجتمع وعينة البحث:

أ- مجتمع البحث:

- المجموعة الأولى: منشآت العمل المسجلة ببورصة الأوراق المالية.
 - المجموعة الثانية: مراجعي الحسابات الذين يقدمون الخدمات بخلاف التأكد لعملاء المراجعة.
 - المجموعة الثالثة: المستفيدين من جودة المراجعة الخارجية.
- ب- عينة البحث: يعتمد الباحث علي نوع العينة العشوائية الطبقية في اختيار مفردات العينات علي ان يتم تحديد حجم العينات بطريقة حكمية.

الجدول رقم (٢)

استجابات مفردات عينة البحث

القوائم المستبعدة		القوائم المستخدمة في التحليل		القوائم الواردة		حجم العينة (القوائم الموزعة)	مجتمع البحث
نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد		
5%	1	95%	18	95%	19	20	منشأة العميل
4%	5	96%	123	98%	128	130	اعضاء مكاتب المراجعة التي تقدم الخدمات بخلاف التأكد
2%	2	98%	96	98%	98	100	المستفيدين من جودة المراجعة الخارجية

٣) الأساليب الإحصائية المستخدمة لتحليل بيانات البحث:

أ- تحليل الاعتمادية (التحقق من الثبات والصدق الذاتي لمتغيرات البحث):

وسوف يتم التحقق من مدي ثبات المتغيرات باستخدام اختبار الفا كرونباخ (Alpha) فكلما إقترب معامل الثبات من الواحد الصحيح (1) وتجاوز قيمة (0.7) يكون معامل الثبات كافياً للحكم علي ثبات قائمة الاستقصاء ويحسب معامل الصدق بالجذر التربيعي لمعامل الثبات.

الجدول رقم (٣)

معامل الثبات والصدق الذاتي لمتغيرات البحث

المجتمع	معامل الثبات	معامل الصدق	مستوى الاعتمادية
العينة الأولى	0.897	0.947	مرتفع
العينة الثانية	0.856	0.925	مرتفع
العينة الثالثة	0.926	0.962	مرتفع

ب- تحليل نتائج استخدام المقاييس الإحصائية الاستدلالية لأقسام البحث:

يتم إجراء اختبار Kruskal-Wallis وذلك لتحليل تباين الثلاث عينات، حيث يتم الحكم علي مدى صحة فروض البحث عند معامل الثقة 95%، فكلما زاد مستوي المعنوية المحسوب عن مستوي المعنوية (0.05) فذلك يعني عدم وجود فروق معنوية والعكس صحيح.

ت- الاساليب الإحصائية:

تحليل الإنحدار المتدرج Stepwise Regression Analysis لأغراض تحديد أي من الخدمات بخلاف التأكد هي الأكثر تأثيراً علي تحقيق الجودة وذلك طبقاً لمعامل إنحدار وقيمة كل من F, T Test ومدي الجوهرية.

ثانياً: نتائج واختبارات فروض البحث:

(١) اختبار الفرض الرئيسي الأول:

أ- اختبار الفرض الفرعي الأول: ويعكس الجدول التالي رقم (٤) نتيجة تطبيق اختبار التباين علي عينات البحث.

الجدول رقم (٤)

الفروق المعنوية بين الأطراف المرتبطة بالمراجعة حول تقديم الخدمات الاستشارية المالية

الرمز	الخدمات بخلاف التأكد	Chi-Square	المعنوية	الدلالة الاحصائية
X1	خدمات استشارية مالية	14.138	0.001	فروق معنوية

ب- اختبار الفرض الفرعي الثاني:

يعكس الجدول التالي رقم (٥) نتيجة تطبيق اختبار التباين علي عينات البحث.

الجدول رقم (٥)

الفروق المعنوية بين الأطراف المرتبطة بالمراجعة حول تقديم الخدمات الاستشارية الإدارية

الرمز	الخدمات بخلاف التأكد	Chi-Square	المعنوية	الدلالة الاحصائية
X2	خدمات استشارية إدارية	0.905	0.636	فروق غير معنوية
X	الإجمالي	6.894	0.032	فروق معنوية

ويتضح من الجدول السابق رفض الفرض الرئيسي الأول والقاتل بأنه "لا توجد اختلافات معنوية على مستوى العينة المرتبطة بالمراجعة حول تقديم الخدمات بخلاف التأكد ولا توجد اختلافات دالة احصائياً على مستوى العينة المرتبطة بالمراجعة بتقديم الخدمات بخلاف التأكد".

(١) اختبار الفرض الرئيسي الثاني:

أ- اختبار الفرض الفرعي الأول:

ويعكس الجدول رقم (٦) نتيجة تطبيق اختبار التباين علي عينات البحث.

الجدول رقم (٦)

الفروق المعنوية بين الأطراف المرتبطة بالمراجعة حول تحقيق عناصر كفاءة وفاعلية أداء المهام
بمكتب المراجعة

الرمز	كفاءة وفاعلية أداء المهام بمكتب المراجعة	Chi-Square	المعنوية	الدلالة الاحصائية
Y1	الإجمالي	107.478	0.000	فروق معنوية

ويتضح من الجدول السابق رفض الفرض الفرعي الأول والقاتل بأنه "لا توجد اختلافات معنوية على مستوى العينة المرتبطة بالمراجعة حول تحقيق عناصر كفاءة وفاعلية أداء المهام بمكتب المراجعة ولا توجد اختلافات دالة احصائية على مستوى العينة المرتبطة بالمراجعة بشأن تحقيق عناصر كفاءة وفاعلية أداء المهام بمكتب المراجعة".

ب- اختبار الفرض الفرعي الثاني:

ويوضح الجداول التالي رقم (٧) نتيجة تطبيق اختبار التباين علي عينات البحث.

الجدول رقم (٧)

الفروق المعنوية بين الأطراف المرتبطة بالمراجعة حول تحقيق عناصر جودة تقرير المراجعة

الرمز	عناصر جودة تقرير المراجعة	Chi-Square	المعنوية	الدلالة الاحصائية
Y2	الإجمالي	133.883	0.000	فروق معنوية

ويتضح من الجدول السابق رفض الفرض الفرعي الثاني والقاتل بأنه "لا توجد اختلافات معنوية على مستوى العينة المرتبطة بالمراجعة حول تحقيق عناصر جودة تقرير المراجعة ولا توجد اختلافات دالة احصائية على مستوى العينة المرتبطة بالمراجعة حول تحقيق عناصر جودة تقرير المراجعة".

ت- اختبار الفرض الفرعي الثالث:

يعكس الجدول التالي رقم (٨) نتيجة تطبيق اختبار التباين علي عينات البحث.

الجدول رقم (٨)

الفروق المعنوية بين الأطراف المرتبطة بالمراجعة حول متطلبات الأداء المهني لمراجع الحسابات

الرمز	متطلبات الأداء المهني لمراجع الحسابات	Chi-Square	المعنوية	الدلالة الاحصائية
Y3	الإجمالي	155.599	0.000	فروق معنوية

ويتضح من الجدول السابق رفض الفرض الفرعي الثالث والقاتل بأنه "لا توجد اختلافات معنوية على مستوى العينه المرتبطة بالمراجعة حول ألتزام مراجع الحسابات بمتطلباتالأداءالمهني ولا توجد اختلافات دالة احصائياً على مستوى العينه المرتبطة بالمراجعة حول ألتزام مراجع الحسابات بمتطلباتا لأداءالمهني".

ث- أختبار الفرض الفرعي الرابع:

يعكس الجدول التالي رقم (٩) نتيجة تطبيق اختبار التباين علي عينات البحث.

الجدول رقم (٩)

الفروق المعنوية بين الأطراف المرتبطة بالمراجعة حول تحقيق استقلال مراجع الحسابات

الرمز	استقلال مراجع الحسابات	Chi-Square	المعنوية	الدالة الاحصائية
Y4	الإجمالي	7.316	0.026	فروق معنوية

ويتضح من الجدول السابق رفض الفرض الفرعي الرابع والقاتل بأنه "لا توجد اختلافات معنوية على مستوى العينه المرتبطة بالمراجعة حول تحقيق استقلال مراجع الحسابات ولا توجد اختلافات دالة احصائياً على مستوى العينه المرتبطة بالمراجعة حول تحقيق استقلال مراجع الحسابات".

ج- أختبار الفرض الفرعي الخامس:

يعكس الجدول التالي رقم (١٠) نتيجة تطبيق اختبار التباين علي عينات البحث.

الجدول رقم (١٠)

الفروق المعنوية بين الأطراف المرتبطة بالمراجعة حول تطبيق متطلبات رقابة الجودة بمكاتب المراجعة

الرمز	رقابة الجودة بمكاتب المراجعة	Chi-Square	المعنوية	الدالة الاحصائية
Y5	الإجمالي	21.936	0.000	فروق معنوية

ويتضح من الجدول السابق رفض الفرض الفرعي الخامس والقاتل بأنه "لا توجد اختلافات معنوية على مستوى العينه المرتبطة بالمراجعة حول تطبيق رقابة الجودة بمكاتب المراجعة ولا توجد اختلافات دالة احصائياً على مستوى العينه المرتبطة بالمراجعة حول تطبيق رقابة الجودة بمكاتب المراجعة".

وفي ضوء ما سبق يتوصل الباحث الي رفض الفرض الرئيسي الثاني والقاتل بأنه: "لا توجد اختلافات معنوية على مستوى العينه المرتبطة بالمراجعة بشأن تحقيق جودة المراجعة الخارجية ولا توجد اختلافات دالة احصائياً على مستوى العينه المرتبطة بالمراجعة بشأن تحقيق جودة المراجعة الخارجية".

(٢) اختبار الفرض الرئيسي الثالث:

أ- اختبار الفرض الفرعي الأول:

الجدول رقم (١١)

معالم نموذج الانحدار المتدرج المقترح لكفاءة قوفا عليا أداء المهام بمكتب المراجعة للمعينة الأولى

المعوية	T	B	المتغير
0.000	10.843	2.059	الثابت
0.005	3.332	0.280	X1-4 خدمات إعداد الموازنات التقديرية.
0.040	-2.245	-0.158	X2-5 خدمات تصميم معايير تعيين الموظفين.
R = 0.656 R ² = 0.430		F.test = 5.654 Sig = 0.015	

الجدول رقم (١٢)

معالم نموذج الانحدار المتدرج المقترح لكفاءة قوفا عليا أداء المهام بمكتب المراجعة للمعينة الثانية

المعوية	T	B	المتغير
0.000	8.540	2.083	الثابت
0.019	2.377	0.197	X1-1 الخدمات الضريبية.
R = 0.211 R ² = 0.045		F.test = 5.651 Sig = 0.019	

الجدول رقم (١٣)

معالم نموذج الانحدار المتدرج المقترح لكفاءة قوفا عليا أداء المهام بمكتب المراجعة للمعينة الثالثة

المعوية	T	B	المتغير
0.000	12.990	0.675	الثابت
0.000	8.497	0.130	X1-1 الخدمات الضريبية
0.000	8.782	0.138	X1-2 خدمات تصميم أنظمة المعلومات المحاسبية
0.000	4.879	0.074	X1-3 خدمات تصميم أنظمة محاسبة التكاليف
0.001	3.589	0.045	X1-4 خدمات إعداد الموازنات التقديرية
0.000	3.865	0.051	X1-5 خدمات تقييم الشركات لأغراض الاندماج
0.000	3.999	0.048	X2-1 خدمات دراسات الجدوى الاقتصادية
0.004	2.932	0.046	X2-2 خدمات دراسات وأبحاث السوق
0.000	3.793	0.054	X2-3 خدمات تحليل وتقييم المخاطر
0.000	3.813	0.052	X2-4 خدمات تصميم معايير تقييم الأداء
0.035	2.148	0.032	X2-5 خدمات تصميم معايير تعيين الموظفين
0.000	3.911	0.053	X2-6 خدمات التحليلات الإحصائية
R = 0.970 R ² = 0.941		F.test = 121.014 Sig = 0.000	

ويتضح من الجداول السابقة أن بعض الخدمات بخلاف التأكد لها تأثير معنوي أما باقي الخدمات فليس لها تأثير معنوي علي كفاءة وفاعلية أداء المهام بمكتب المراجعة والخدمات ذات التأثير والمكونة لنماذج الانحدار هي خدمات ذات قوة ارتباط ضعيفة وكذلك قوة تفسيرية ضعيفة.

ويمكن من خلال نتائج تحليل الانحدار السابقة الوصول إلي رفض الفرض الفرعي الأول لكل من العينة الأولى والثانية والثالثة والقالل بأنه "لا يوجد تأثير معنوي لتقديم الخدمات بخلاف التأكد علي تحقيق عناصر كفاءة وفاعلية أداء المهام بمكتب المراجعة".

ب- اختبار الفرض الفرعي الثاني:

الجدول رقم (١٤)

معالم نموذج الانحدار المتدرج المقترح لعناصر جودة تقرير المراجعة للعينة الأولى

المتغير	B	T	المعنوية
الثابت	3.052	12.675	0.000
X1-2 خدمات تصميم أنظمة المعلومات المحاسبية.	-0.271	-2.158	0.046
F.test = 4.657		R = 0.475	
Sig = 0.046		R ² = 0.225	

الجدول رقم (١٥)

معالم نموذج الانحدار المتدرج المقترح لعناصر جودة تقرير المراجعة للعينة الثانية

المتغير	B	T	المعنوية
الثابت	1.605	5.619	0.000
X1-1 الخدمات الضريبية.	0.312	3.426	0.001
X1-5 خدمات تقييم الشركات لأغراض الاندماج.	-0.139	-3.351	0.001
X2-5 خدمات تصميم معايير تعيين الموظفين.	0.097	2.013	0.046
F.test = 7.504		R = 0.399	
Sig = 0.000		R ² = 0.159	

الجدول رقم (١٦)

معالم نموذج الانحدار المتدرج المقترح لعناصر جودة تقرير المراجعة للعينة الثالثة

المتغير	B	T	المعنوية
الثابت	0.360	4.658	0.000
X1-1 الخدمات الضريبية.	0.522	18.713	0.000
X1-2 خدمات تصميم أنظمة المعلومات المحاسبية.	0.298	12.682	0.000
F.test = 350.528		R = 0.940	
Sig = 0.000		R ² = 0.883	

ويتضح من الجداول السابقة أن بعض الخدمات بخلاف التأكد لها تأثير معنوي أما باقي الخدمات فليس لها تأثير معنوي علي عناصر جودة تقرير المراجعة والخدمات ذات التأثير والمكونة لنماذج الانحدار السابق هي خدمات ذات قوة ارتباط ضعيفة وكذلك قوة تفسيرية ضعيفة. ويمكن من خلال نتائج تحليل الانحدار السابقة الوصول إلي رفض الفرض الفرعي الثاني لكل من العينة الأولى والثانية والثالثة والقائل بأنه "لا يوجد تأثير معنوي لتقديم مكتب المراجعة للخدمات بخلاف التأكد علي تحقيق عناصر جودة تقرير المراجعة".

ت- اختبار الفرض الفرعي الثالث:

الجدول رقم (١٧)

معالم نموذج الانحدار المتدرج المقترح لمتطلبات الأداء المهني لمراجع الحسابات للعينة الأولى

المتغير	B	T	المعنوية
الثابت	0.288	0.672	0.512
X1-1 الخدمات الضريبية.	0.657	4.098	0.001
X2-2 خدمات دراسات وأبحاث السوق.	-0.171	-2.246	0.041
X2-5 خدمات تصميم معايير تعيين الموظفين.	0.321	3.706	0.002
F.test = 15.852 Sig = 0.000		R = 0.879 R ² = 0.773	

الجدول رقم (١٨)

معالم نموذج الانحدار المتدرج المقترح لمتطلبات الأداء المهني لمراجع الحسابات للعينة الثانية

المتغير	B	T	المعنوية
الثابت	2.097	12.412	0.000
X2-5 خدمات تصميم معايير تعيين الموظفين.	0.138	3.261	0.001
X2-1 خدمات دراسات الجدوى الاقتصادية.	0.155	2.879	0.005
X2-3 تحليل وتقييم المخاطر.	-0.102	-2.362	0.020
F.test = 6.602 Sig = 0.000		R = 0.378 R ² = 0.143	

الجدول رقم (١٩)

معالم نموذج الانحدار المتدرج المقترح لمتطلبات الأداء المهني لمراجع الحسابات للعينة الثالثة

المتغير	B	T	المعنوية
الثابت	0.860	6.381	0.000
X1-5 خدمات تقييم الشركات لأغراض الاندماج.	0.179	4.086	0.000
X2-1 خدمات دراسات الجدوي الاقتصادية.	0.156	3.456	0.001
F.test = 21.059 Sig = 0.000		R = 0.558 R ² = 0.312	

ويتضح من الجداول السابقة أن بعض الخدمات بخلاف التأكد لها تأثير معنوي أما باقي الخدمات فليس لها تأثير معنوي علي التزام مراجع الحسابات بمتطلبات الأداء المهني والخدمات ذات التأثير والمكونة لنماذج الانحدار السابق هي خدمات ذات قوة ارتباط ضعيفة وكذلك قوة تفسيرية ضعيفة. ويمكن من خلال نتائج تحليل الانحدار السابقة الوصول إلي رفض الفرض الفرعي الثالث لكل من العينة الأولى والثانية والثالثة والقائل بأنه "لا يوجد تأثير معنوي لتقديم مكتب المراجعة للخدمات بخلاف التأكد علي التزام مراجع الحسابات بمتطلبات الأداء المهني".

ث - اختبار الفرض الفرعي الرابع:

الجدول رقم (٢٠)

معالم نموذج الانحدار المتدرج المقترح لاستقلال مراجع الحسابات للعينة الأولى

المتغير	B	T	المعنوية
الثابت	0.579	1.164	0.263
X1-1 الخدمات الضريبية.	0.446	2.342	0.033
X2-4 خدمات تصميم معايير تقييم الأداء.	0.282	3.141	0.007
F.test = 13.577 Sig = 0.000		R = 0.803 R ² = 0.644	

الجدول رقم (٢١)

معالم نموذج الانحدار المتدرج المقترح لاستقلال مراجع الحسابات للعيينة الثانية

المتغير	B	T	المعنوية
الثابت	3.584	32.186	0.000
X1-1 الخدمات الضريبية.	0.329	3.389	0.001
X1-3 خدمات تصميم أنظمة محاسبة التكاليف.	-0.387	-3.144	0.002
X2-1 خدمات دراسة الجدوى الاقتصادية.	0.300	3.198	0.002
X2-2 خدمات دراسات وأبحاث السوق.	-0.388	-3.002	0.003
F.test = 10.4 Sig = 0.000		R = 0.45 R ² = 0.20	

الجدول رقم (٢٢)

معالم نموذج الانحدار المتدرج المقترح لاستقلال مراجع الحسابات للعيينة الثالثة

المتغير	B	T	المعنوية
الثابت	2.682	26.462	0.000
X1-2 خدمات تصميم أنظمة المعلومات المحاسبية.	-0.566	-4.500	0.000
X1-4 خدمات إعداد الموازنات التقديرية.	-0.617	-3.838	0.000
X2-3 خدمات تحليل وتقييم المخاطر.	-0.324	-2.335	0.021
X2-6 خدمات التحليلات الإحصائية.	-0.336	-2.236	0.027
F. test = 11.790 Sign = 0.000		R = 0.55 R ² = 0.30	

ويتضح من الجداول السابقة أن بعض الخدمات بخلاف التأكد لها تأثير **معنوي** أما باقي الخدمات **فليس لها تأثير معنوي** علي استقلال مراجع الحسابات والخدمات ذات التأثير والمكونة لنماذج الانحدار السابق هي خدمات ذات قوة ارتباط **ضعيفة** وكذلك قوة تفسيرية **ضعيفة**، ويمكن من خلال نتائج تحليل الانحدار السابقة الوصول إلي رفض الفرض الفرعي الرابع لكل من العينة الأولى والثانية والثالثة والقائل بأنه "لا يوجد تأثير معنوي لتقديم مكتب المراجعة للخدمات بخلاف التأكد علي تحقيق استقلال مراجع الحسابات".

ج- اختبار الفرض الفرعي الخامس:

الجدول رقم (٢٣)

معالم نموذج الانحدار المتدرج المقترح لتطبيق رقابة الجودة بمكاتب المراجعة للعينة الأولى

المتغير	B	T	المعنوية
الثابت	2.982	10.560	0.000
X1-1 الخدمات الضريبية.	-0.705	-5.889	0.000
X1-3 خدمات تصميم أنظمة محاسبة التكاليف.	0.204	3.249	0.007
X2-1 خدمات دراسات الجدوى الاقتصادية.	0.090	2.204	0.048
X2-2 خدمات دراسات وابحاث السوق.	0.104	2.428	0.032
X2-3 خدمات تحليل وتقييم المخاطر.	0.150	3.163	0.008
F.test = 16.624 Sig = 0.000		R = 0.935 R ² = 0.874	

الجدول رقم (٢٤)

معالم نموذج الانحدار المتدرج المقترح لتطبيق رقابة الجودة بمكاتب المراجعة للعينة الثانية

المتغير	B	T	المعنوية
الثابت	3.850	63.005	0.000
X1-1 الخدمات الضريبية.	0.318	3.965	0.000
X1-2 خدمات تصميم أنظمة المعلومات المحاسبية.	-0.308	-4.151	0.000
X1-3 خدمات تصميم أنظمة محاسبة التكاليف.	0.229	3.259	0.001
X1-4 خدمات إعداد الموازنات التقديرية.	-0.274	-3.050	0.003
X2-1 خدمات دراسات الجدوى الاقتصادية.	0.299	3.612	0.000
X2-2 خدمات دراسات وأبحاث السوق.	-0.216	-3.080	0.002
X2-3 خدمات تحليل وتقييم المخاطر.	0.185	2.313	0.022
F.test = 22.865 Sig = 0.000		R = 0.71 R ² = 0.53	

الجدول رقم (٢٥)

معالم نموذج الانحدار المتدرج المقترح لتطبيق رقابة الجودة بمكاتب المراجعة للعينة الثالثة

المعنوية	T	B	المتغير
0.000	12.710	2.310	الثابت
0.000	7.334	1.119	X1-1 الخدمات الضريبية.
0.000	4.537	0.801	X1-2 خدمات تصميم أنظمة المعلومات المحاسبية.
0.010	-2.609	-0.493	X1-5 خدمات تقييم الشركات لأغراض الاندماج.
0.001	-3.278	-0.542	X2-5 خدمات تصميم معايير تعيين الموظفين.
0.004	2.969	0.566	X2-6 خدمات التحليلات الإحصائية.
R = 0.74 R ² = 0.55		F.test = 27.050 Sig = 0.000	

تشير النتائج السابقة الى أن بعض الخدمات بخلاف التأكد لها تأثير معنوي أما باقي الخدمات فليس لها تأثير معنوي علي تطبيق رقابة الجودة بمكاتب المراجعة ذات التأثير والمكونة لنماذج الانحدار السابق هي خدمات ذات قوة ارتباط قوية وكذلك قوة تفسيرية قوية.

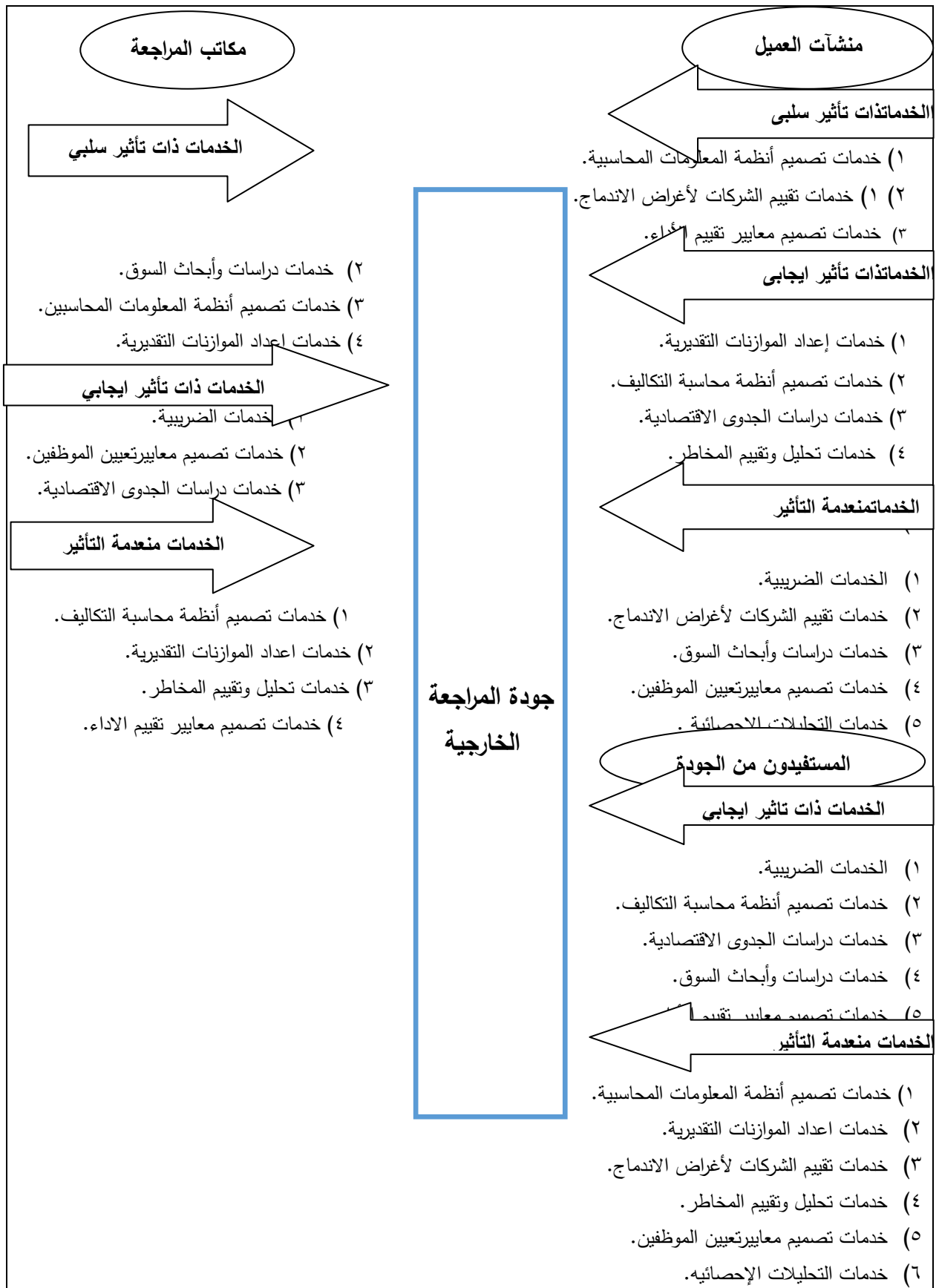
ويمكن من خلال نتائج تحليل الانحدار السابقة الوصول إلي رفض الفرض الفرعي الخامس لكل من العينة الأولى والثانية والثالثة والقائل بأنه "لا يوجد تأثير معنوي لتقديم مكتب المراجعة للخدمات بخلاف التأكد علي تطبيق متطلبات رقابة الجودة بمكاتب المراجعة". لذلك الوصول الي وجود تأثير معنوي لتقديم الخدمات بخلاف التأكد على الجودة مما يدعم من رفض صحة الفرض الرئيسي الثالث والقائل بأنه "لا يوجد تأثير معنوي لتقديم مكتب المراجعة للخدمات بخلاف التأكد علي تحقيق جودة المراجعة الخارجية".

وفي ضوء ما سبق يمكن أن نعكس هذا التأثير المعنوي لتقديم الخدمات بخلاف التأكد علي كلاً من كفاءة وفاعلية أداء المهام بمكتب المراجعة وعناصر جودة تقرير المراجعة ومتطلبات الأداء المهني لمراجع الحسابات واستقلال مراجع الحسابات وتطبيق رقابة الجودة بمكاتب المراجعة من خلال تكوين النموذج المقترح للبحث وذلك وفقاً لنتائج تحليل الارتباط وتحليل الانحدار.

ثالثاً: النموذج المقترح للبحث: الخدمات بخلاف التأكد وجودة المراجعة الخارجية:

الشكل رقم (١)

ملاح النموذج المقترح لتفسير العلاقة بين تقديم الخدمات بخلاف التأكد وجودة المراجعة الخارجية



تعليق علي النموذج المقترح:

- أ- تظهر نتائج الدراسة الميدانية أن تقديم أنواع محددة من الخدمات بخلاف التأكد مثل : (الخدمات الضريبية، خدمات دراسات الجدوى الاقتصادية، خدمات تصميم أنظمة محاسبة التكاليف، خدمات تحليل وتقييم المخاطر) لعملاء المراجعة سوف يؤدي إلى تأثير إيجابي على جودة المراجعة الخارجية، في حين أن تقديم المكتب لأنواع أخرى من الخدمات مثل: (خدمات تصميم أنظمة المعلومات المحاسبية، خدمات تقييم الشركات لأغراض الاندماج) سوف يؤدي الي تأثير سلبي علي الجودة.
- ب- كما نتج أيضاً أن هناك عدة خدمات ليس لها أى علاقة تأثير سواء كان إيجابياً أم سلبياً على الجودة مثل الخدمات (خدمات تصميم معايير تعيين الموظفين، خدمات التحليلات الإحصائية).
- ت- كما نتج أيضاً اختلاف فئات عينات البحث حول ايجابية أو سلبية تأثير بعض الخدمات مثل (خدمات اعداد الموازنات التقديرية، خدمات دراسات وأبحاث السوق، خدمات تصميم معايير تقييم الأداء)، هذا بجانب ان هناك عدة خدمات ليس لها أى تأثير معنوي على جودة المراجعة.

الخلاصة والنتائج والتوصيات

أولاً: خلاصة الدراسة:

القسم الاول: تقديم الخدمات بخلاف التأكد كأحد تحديات تحقيق جودة المراجعة الخارجية:

وقد خلّص الباحث إلى النتائج التالية :

- تحليل وتقييم الدراسات السابقة التي تبنت وجود علاقة سلبية أو ايجابية أو عدم وجود علاقة بين تقديم المراجع الخارجي للخدمات بخلاف التأكد وجودة المراجعة.
- تناول بعض المتطلبات الواجب توافرها لضمان تحقيق الجودة الخارجية في ضوء الخدمات بخلاف التأكد.

القسم الثاني: الدراسة الميدانية:

استهدف القسم إجراء دراسة ميدانية لإستبيان العلاقة بين تقديم المراجع للخدمات بخلاف التأكد لعملاء المراجعة وجودة المراجعة في واقع بيئة الممارسة العملية لمهنة المراجعة في مصر، وذلك للمساعدة في بناء النموذج المقترح لتفسير مشكلة، واختتم بأن هذه الخدمات لها علاقة ذات تأثير جوهري على تحقيق الجودة.

ثانياً: النتائج:

توصلت الدراسة لعدة نتائج على مستوى كل من الدراسة النظرية والتطبيقية، تتمثل فيما يلي:

(١) على مستوى الدراسة النظرية: توصلت إلى النتائج التالية:

تباين آراء الدراسات التي تتناول طبيعة واتجاه العلاقة بين تقديم الخدمات بخلاف التأكد وبين آليات جودة المراجعة الخارجية في البيئة المصرية.

(٢) على مستوى الدراسة التطبيقية: توصلت الدراسة إلي النتائج التالية:

أ- توجد فروق معنوية وعدم اتفاق بين إجابات الأطراف المرتبطة بالمراجعة وذلك لغالبية أنواع الخدمات الاستشارية المالية، وهو ما دعم رفض الفرض الفرعي الأول والقاتل بأنه "لا توجد اختلافات معنوية على

مستوى العينة المرتبطة بالمراجعة حول تقديم الخدمات الاستشارية المالية ولا توجد اختلافات دالة احصائياً على مستوى العينة المرتبطة بالمراجعة بتقديم الخدمات الاستشارية المالية"، ووجود فروق غير معنوية واتفاق تام بين إجابات الأطراف المرتبطة بالمراجعة وذلك لغالبية أنواع الخدمات الاستشارية الإدارية، وهو ما دعم قبول الفرض الفرعي الثاني والقائل بأنه "لا توجد اختلافات معنوية على مستوى العينة المرتبطة بالمراجعة حول تقديم الخدمات الاستشارية الإدارية ولا توجد اختلافات دالة احصائياً على مستوى العينة المرتبطة بالمراجعة بتقديم الخدمات الاستشارية الإدارية"، ودعم ذلك رفض الفرض الرئيسي الأول والقائل بأنه "لا توجد اختلافات معنوية على مستوى العينة المرتبطة بالمراجعة حول تقديم الخدمات بخلاف التأكد ولا توجد اختلافات دالة احصائياً على مستوى العينة المرتبطة بالمراجعة بتقديم الخدمات بخلاف التأكد".

ب- توجد فروق معنوية وعدم اتفاق بين إجابات الأطراف المرتبطة بالمراجعة، وهو ما دعم من رفض الفرض الرئيسي الثاني والقائل بأنه: "لا توجد اختلافات معنوية على مستوى العينة المرتبطة بالمراجعة بشأن تحقيق جودة المراجعة الخارجية ولا توجد اختلافات دالة احصائياً على مستوى العينة المرتبطة بالمراجعة بشأن تحقيق جودة المراجعة الخارجية".

ت- يوجد تأثير معنوي لتقديم الخدمات بخلاف التأكد على الجودة مما يدعم من رفض صحة الفرض الرئيسي الثالث والقائل بأنه "لا يوجد تأثير معنوي لتقديم مكتب المراجعة للخدمات بخلاف التأكد على تحقيق جودة المراجعة الخارجية".

ثالثاً: التوصيات:

أ- توصيات للجهات التشريعية والجهات المنظمة لمهنة المحاسبة والمراجعة.

- العمل على الزام مكاتب المراجعة المصرية بتطبيق التناوب الإلزامى لشريك المراجعة وذلك كل فترة لا تتجاوز ثلاث سنوات، هذا فضلاً عن وجود تشريع ينص صراحة على طول مدة التعاقد الواجبة مع العملاء بما يضمن التغيير الكلى للمكتب وليس شريك المراجعة فقط.

أولاً: مراجع باللغة العربية:

(أ) الدوريات:

١- د. إيمان حسين الشاطري، د. حسام عبد المحسن العنقري، (٢٠٠٦)، "انخفاض مستوى أتعاب المراجعة وآثاره علي جودة الأداء المهني- دراسة ميدانية علي مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية"، مجلة الآداب والعلوم الإنسانية، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، المجلد العشرون، العدد الأول.

٢- د. خالد محمد عبد المنعم، (٢٠٠٤)، "الخدمات بخلاف مهام المراجعة، وحجم شركة المراجعة، واستقلال المراجع الخارجي- دراسة ميدانية"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد الثامن والعشرون، العدد الثاني.

٣- د. صالح حامد محمد علي ادم، (٢٠١٤)، "تقويم انعكاسات الخدمات الاستشارية على استقلالية المراجع الخارجي ببيئة الاعمال السودانية"، مجلة كلية الاقتصاد العلمية، كلية التجارة، جامعة النيلين، العدد الرابع.

٤- د. علي أحمد زين، (١٩٩٤)، "نموذج مقترح لدور المراجع الخارجي بخصوص تقديم الخدمات الاستشارية للمنشآت العميلة"، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، السنة الثمانية، العدد الأول.

٥- د. كمال الدين مصطفى الدهراوي، (١٩٩١)، "توازن القوي بين المراجع والشركة وأثره علي استقلال المراجع"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، العدد الثاني، المجلد الثامن والعشرون.

٦- د. محمد سامي راضي، (١٩٩٨)، "الخصائص المحددة لجودة المراجعة - دراسة ميدانية للمحيط المهني مصر"، مجلة آفاق جديدة، كلية التجارة، جامعة المنوفية، العدد الثاني.

٧- د. محمد عبد الفتاح محمد، (٢٠٠١)، "الإسناد الخارجي لأداء وظائف المراجعة الداخلية وأثره علي استقلالية المراجع الخارجي وجودة المراجعة"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، السنة الخامسة.

(ب) الرسائل العلمية:

١- عادل اسحق علي، (٢٠٠٧)، "تأثير المتغيرات المحاسبية والاقتصادية على تطوير وتطوير أداء وخدمات مهنة المراجعة - دراسة ميدانية"، رسالة دكتوراه (غير منشورة)، كلية التجارة، جامعة عين شمس.

(A) Periodicals:

- 1- Bloomfield, D., and Shackman, J., (2008), "*Non audit Service Fees, Auditor Characteristics and Earnings Restatements*", **Managerial Auditing Journal**, 23(2).
- 2- Bugeja, M., (2011), "*Takeover Premiums and The Perception of Auditor of Auditor Independence and Reputation*", **The British Accounting Review**, 43(4), December.
- 3- Callaghan, J., et al., (2009), "*Going Concern Audit Opinions and the Provision of Non audit Services: Implications for Auditor Independence of Bankrupt Firms*", **Auditing: A journal of Practice and Theory**, 28(1).
- 4- De Fuentes, C., and Pucheta-Martinez, C., (2009), "*Auditor Independence, Joint Determination of Audit and Non-Audit Fees and the Incidence of Qualified Audit Reports*", **Academia, Revista Latinoamericana de Administration**, 43.
- 5- Duh, R., (2007), "*an Experimental Study on Non-Audit Services and Auditor Decisions: Pre-and Post-Pro comp Scandal*", **Taiwan Accounting Review**, 6(2).
- 6- Firth, M., (2002), "*Auditor-Provided Consultancy Services and Their Associations with Audit Fees and Audit Opinions*", **Journal of Business Finance & Accounting**, 29(5-6), p.687.
- 7- Jenkins, J., and Krawczyk, K., (2003), "*Disclosure of Non-audit Services Fees: Perceptions of Investors and Accounting professionals*", **The Journal of Applied Business Research**, 19(4).
- 8- Lai, K., and Krishnan, G., (2009), "*Are Non-Audit Services Associated with Firm Value? Evidence from Financial Information System-Related Services*", **Accounting and Finance** 49(3), September.
- 9- Liu, C., Parkash, M., and Singhal, R., (2010), "*Earnings Quality and Perceived Auditor Independence: Irrelevance of Non audit Services Time Period*", **Indian Journal of Economics and Business**, 9(4), Available At: <http://ssrn.com/abstract=1556012>.
- 10- Salehi, M., (2009), "*In the Name of Independence: with Regard to Practicing Non-Audit Service by External Auditors*", **International Business Research**, 2(2), April.
- 11- Salehi, M., and Moradi, M., (2010), "*Iranian Angle to Non-Audit Services: Some Empirical Evidence*", **Managing Global Transitions**, 8(2), June.

(B) Thesis:

- 1- Al-Eissa, A., (2009), "*Non Audit Services and Auditor Independence the Case of Sauch Arabia*", **Thesis of Doctor Philosophy**, Victoria University.

(C)Others:

- 1- Audit Practices Board (APB), (2010), **Standard 5- Non-audit Services Provided to Audited entities**, www.frc.org.uk/apb, (Accessed: 2015, December 20).
- 2- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), (2003), **Professional Ethics Executive Committee (PEEC) Requirement of Non-audit Services**, Available at www.aicpa.org. (Accessed: 2012, February 20).
- 3-, (2014), **Consulting Services Standards, Statement on Standards for Consulting Services No.1**, Available At: www.aicpa.org, (Accessed: 2016, May 12).
- 4- Hope, O., and Langli, J., (2008), "*Auditor Independence in A private Firm Setting*", **Working Paper**, The University of Toronto, March.
- 5- IFAC, (2006), **Code of Ethics for Professional Accountants**, Available at: <http://Ethics.iit.edu>, (Accessed: 2012, February 20).