

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



الجامعة الإسلامية - غزة
عمادة الدراسات العليا
كلية التجارة
قسم المحاسبة والتمويل

أثر الخدمات الأخرى التي يقدمها مراجع الحسابات بجانب خدمة المراجعة على جودة تقرير المراجع

دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في قطاع غزة

"The Impact of Non-Audit Services on Quality of Auditor's Report"

Field study looking into auditing office practices in Gaza Strip

إعداد الباحث

أحمد يوسف خالد الزهار

إشراف الأستاذ دكتور

حمدي شحدة زعرب

قدمت هذه الدراسة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل

1434هـ-2013م

بِسْمِ اللّٰهِ الرَّحْمٰنِ الرَّحِیْمِ

﴿قُلْ إِنِّ صَلَاتِي وَنُسُكِي وَمَحْيَايَ وَمَمَاتِي لِلَّهِ رَبِّ الْعَالَمِينَ (162) لَا شَرِيكَ لَهُ وَبِذَلِكَ أُمِرْتُ وَأَنَا
أَوَّلُ الْمُسْلِمِينَ (163) قُلْ أَغْيَرَ اللَّهُ بَعْضُ رِبًّا وَهُوَ رَبُّ كُلِّ شَيْءٍ وَلَا تَكْسِبُ كُلُّ نَفْسٍ إِلَّا عَلَيْهَا وَلَا
تَزِرُ وَازِرَةٌ وِزْرَ أُخْرَىٰ ثُمَّ إِلَىٰ رَبِّكُم مَّرْجِعُكُمْ فَيُنَبِّئُكُم بِمَا كُنتُمْ فِيهِ تَخْتَلِفُونَ (164) وَهُوَ الَّذِي
جَعَلَكُمْ خَلَائِفَ الْأَرْضِ وَرَفَعَ بَعْضَكُمْ فَوْقَ بَعْضٍ دَرَجَاتٍ لِّيُبْلُوَكُمْ فِي مَا آتَاكُمْ إِنَّ رَبَّكَ سَرِيعُ
الْعِقَابِ وَإِنَّهُ لَغَفُورٌ رَّحِيمٌ﴾ صدق الله العظيم

(سورة الأنعام)

إهداء

أهدي ثمرة جهدي إلى الذين ضحوا بدمائهم رخيصة في سبيل الله الشهداء والجرحى

إلى الذين ضحوا مجرتهم خلف قضبان الاحتلال الأسرى والأسيرات

إلى الذين سهرت عيونهم على ثغور الوطن لكي نحيا بأمن وأمان إلى المجاهدين والمرابطين

إلى من كانت سبباً في أن أكون جدتي الغالية

إلى والدَيَّ الكريمين هذا غرس يديكما قد أُنِع

إلى زوجتي الحبيبة وأبنائي الأعمام يوسف وملك ومريم وعبد الرحمن

إلى إخواني وسندي في الحياة عبد الله ومصعب

إلى أخواتي الكريمات

إلى كل من علمني حرفاً أو قدم لي عوناً

إلى كل من أحبني وأحبيته

أهدي هذا العمل

شكر وتقدير

الحمد لله القائل "رَبِّ أَوْزَعِنِي أَنْ أَشْكُرَ نِعْمَتَكَ الَّتِي أَنْعَمْتَ عَلَيَّ وَعَلَىٰ وَالِدَيَّ وَأَنْ أَعْمَلَ صَالِحًا تَرْضَاهُ وَأَدْخِلْنِي بِرَحْمَتِكَ فِي عِبَادِكَ الصَّالِحِينَ" (النمل آية 19)، والصلاة والسلام على أشرف المرسلين وسيد الخلق أجمعين سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم القائل "لَا يَشْكُرُ اللَّهُ مَنْ لَا يَشْكُرُ النَّاسَ" (رواه أحمد) أما بعد:

أتوجه بداية بالحمد لله والشكر له بأن وفقني بسلوك طريق إلى جنته مصداقا لقوله صلى الله عليه وسلم "مَنْ سَلَكَ طَرِيقًا يَطْلُبُ فِيهِ عِلْمًا سَلَكَ اللَّهُ بِهِ طَرِيقًا إِلَى الْجَنَّةِ وَإِنَّ الْمَلَائِكَةَ لَتَضَعُ أَجْنِحَتَهَا رِضًا لِطَالِبِ الْعِلْمِ وَإِنَّهُ لَيَسْتَغْفِرُ لِلْعَالِمِ مَنْ فِي السَّمَوَاتِ وَالْأَرْضِ حَتَّىٰ الْحَيْتَانِ فِي الْمَاءِ وَفَضَلَ الْعَالِمُ عَلَى الْعَابِدِ كَفَضْلِ الْقَمَرِ عَلَى سَائِرِ الْكَوَاكِبِ إِنَّ الْعُلَمَاءَ هُمْ وَرَثَةُ الْأَنْبِيَاءِ لَمْ يَرِثُوا دِينَارًا وَلَا دِرْهَمًا وَإِنَّمَا وَرِثُوا الْعِلْمَ فَمَنْ أَخَذَهُ فَمَنْ أَخَذَ بِحِطِّ وَأَفْرِ" (رواه أحمد في مسنده).

كما أتوجه بجزيل الشكر إلى مشرف الدراسة الأستاذ دكتور/ حمدي شحده زعرب الذي لم يدخر جهداً إلا وقدمه لي، وكان مثالا للمشرف الحريص على إخراج هذه الدراسة بصورة وكفاءة مهنية عالية، وأسأل الله عز وجل أن يجعل هذا العمل في ميزان حسناته، كما وأتوجه بالشكر والعرفان إلى لجنة التحكيم العلمية ممثلة بالأستاذ دكتور/ سالم عبد الله حلس مناقشاً داخلياً والدكتور/ بهاء الدين أحمد العريني مناقشاً خارجياً لتفضلهم بقبول مناقشة دراستي.

كما وأتوجه بالشكر للإخوة أصحاب مكاتب المحاسبة والمراجعة لتفضلهم وحسن استجابتهم في تعبئة الاستبانة، وأشكر أيضاً الذين رفضوا استلام أو تعبئة الاستبانة نظرا لانشغالهم، لما كان له من أثر في نفسي على زيادة إصراري على إنجاز الدراسة.

وأخيراً أتوجه بالشكر إلى جامعتي الغراء، الجامعة الإسلامية عموماً وكلية التجارة وهيئتها التدريسية خصوصاً والتي شرفت بالانتماء إليها طوال فترة دراستي في المرحلتين البكالوريوس والماجستير.

الباحث

أحمد يوسف الزهار

ملخص الدراسة

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد الخدمات الأخرى التي يقدمها مراجعو الحسابات في قطاع غزة وأثرها على جودة تقرير المراجع، كذلك دراسة ممارسات مراجعي الحسابات وبيان تلك الممارسات فيما يخص طبيعة الخدمات الأخرى التي يتم تقديمها إلى العملاء ومدى تأثيرها على جودة تقرير المراجع.

ولتحقيق أهداف الدراسة تم جمع البيانات بأسلوب الحصر الشامل لمجتمع الدراسة المكون من 70 مكتب مراجعة وذلك من خلال الاستعانة بتصميم استبانة أعدت خصيصاً لهذا الغرض، وزعت على مجتمع الدراسة وتم استرداد عدد 60 استبانة منها أي بنسبة قدرها 85.71%.

وقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي في أسلوب البحث وأدوات التحليل باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS واستخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة، ومؤشرات تدعم موضوع الدراسة.

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها: إن قيام مراجع الحسابات بتقديم كل من خدمة الاستشارات الإدارية، وخدمة تصميم الأنظمة المالية والإدارية، وخدمات المشورة في الشؤون المحاسبية وفي استخدام الحاسب الآلي في تشغيل البيانات بجانب خدمة المراجعة للعميل يؤثر سلبياً على جودة تقرير المراجع، كما أن تقديم مراجع الحسابات للخدمات الضريبية وخدمة عمل دراسات الجدوى الاقتصادية وإجراء التحقيقات المالية لا يؤثر على جودة تقرير المراجع.

وأوصت الدراسة: ضرورة الفصل بين تقديم مراجع الحسابات لخدمة المراجعة والخدمات الأخرى لنفس العميل وذلك للحفاظ على مصالح المساهمين، وهذا لا يعني منع المراجع من تقديم الخدمات الأخرى، فبإمكان المراجع تقديم الخدمات الأخرى للمنشآت التي لا يقدم لها خدمة المراجعة، وعلى الجهات المسئولة عن الرقابة على مهنة المراجعة وضع المزيد من التشريعات التي تساهم في الحفاظ على المتطلبات الأخلاقية لجودة المراجعة مثل وضع حد أدنى لأتعاب خدمة المراجعة، وتفعيل التدقيق المزدوج (Peer Review)، وتحديد معدل دوران المراجع، وتفعيل لجان المراجعة خاصة في الشركات المساهمة.

Abstract

This study aims firstly at determining the Non-audit services offered by auditors in Gaza Strip and its influence on the quality of auditor's reports; secondly, verifying the auditor's commitment to work principles and its impact on work quality; finally, studying the auditor's practice with regard to the nature of non-audit services which are offered to the clients and its effect on reports quality.

For realizing the aims of study, data has been collected by using an extensive collection method from the sample study which composed of 70 auditing office by using a questionnaire prepared specially for this purpose, distributed among sample study. Sixty questionnaires were handed over which relatively means 85.71%.

The researcher used the analytic descriptive method, using SPSS analysis system, and appropriate statistical measures in order to get valuable indications that support the study subject.

The study has concluded to some results; the auditors offer services such as administrative management consulting, designing financial and administrative system service, counseling service in accountant affairs and computer using of data, in addition to the audit service to the client affect negatively on the auditor's report quality. also presenting auditing reports to the taxation services , making feasibility study, making investigation along with auditing service to the client don't affect the quality of auditor's report.

Recommendations:

- ❖ It is important to separate between auditing services and non-audit services for the same client for the benefit of shareholders. It doesn't mean that the auditor can't offer any other services; actually, he can for those firms that he doesn't audit for.
- ❖ Official supervision bodies must set additional regulations that help on keeping the ethics of auditing quality such as naming a minimum fee for auditing, activating peer review, determining the ratio of auditor turnover, and activating the auditing committees especially in joint stock companies.

قائمة المحتويات

رقم الصفحة	الموضوع
أ	آية قرآنية
ب	إهداء
ج	شكر وتقدير
د	ملخص الدراسة
هـ	Abstract
و	قائمة المحتويات
ط	قائمة الجداول
ك	قائمة الملاحق
الفصل الأول: الإطار العام للدراسة	
1	المقدمة
2	مشكلة الدراسة
3	أهمية الدراسة
3	أهداف الدراسة
4	متغيرات الدراسة
4	فرضيات الدراسة
5	منهجية الدراسة
6	مجتمع الدراسة
7	الدراسات السابقة
18	أهم ما يميز هذه الدراسة
الفصل الثاني: الخدمات الإدارية والاستشارية وعلاقتها بجودة تقرير المراجع	
20	المبحث الأول: الخدمات الإدارية والاستشارية
21	مقدمة
23	تعريف الخدمات الإدارية والاستشارية
24	خصائص الخدمات الإدارية والاستشارية

24	أهمية الخدمات الإدارية والاستشارية
26	تزايد الحاجة إلى الحصول على الخدمات الإدارية والاستشارية
26	أنواع الاستشارات
27	نماذج الاستشارات المقدمة للعملاء
28	العوامل التي تؤثر في فعالية الاستشارات
28	العقبات التي تواجه تقديم الخدمات الإدارية والاستشارية
30	المبحث الثاني: جودة تقرير المراجع
31	مقدمة
31	أسباب تطور الخدمات التي تقدمها مكاتب المراجعة
32	توجه المنشآت للحصول على الخدمات الإدارية والاستشارية
33	أنواع الاستشارات التي يقدمها مراجع الحسابات ومجالاتها
36	مجال ونطاق الخدمات الإدارية والاستشارية
38	موقف مهنة المراجعة من الخدمات الإدارية والاستشارية
40	معايير تقديم الخدمات الإدارية والاستشارية
42	العلاقة بين الخدمات الإدارية والاستشارية وجودة تقرير المراجع
43	مفهوم الجودة
43	تعريف الجودة
43	جودة مراجعة الحسابات
44	أهمية جودة تقرير المراجعة
45	المخاطر الناتجة عن عدم جودة تقرير المراجع
	الفصل الثالث: الدراسة الميدانية
47	المبحث الأول: الطريقة والإجراءات
48	منهجية الدراسة
48	طرق جمع البيانات
49	مجتمع الدراسة
49	أداة الدراسة
50	صدق وثبات الاستبيان
58	ثبات فقرات الاستبانة Reliability

60	المعالجات الإحصائية
62	المبحث الثاني: نتائج الدراسة الميدانية وتفسيرها
63	اختبار التوزيع الطبيعي
64	تحليل الدراسة
69	تحليل فقرات الدراسة
69	اختبار الفرضية الفرعية الأولى
72	اختبار الفرضية الفرعية الثانية
76	اختبار الفرضية الفرعية الثالثة
79	اختبار الفرضية الفرعية الرابعة
81	اختبار الفرضية الفرعية الخامسة
82	اختبار الفرضية الرئيسية الأولى
84	اختبار الفرضية الرئيسية الثانية
الفصل الرابع: النتائج والتوصيات	
88	النتائج
89	التوصيات
90	الدراسات المستقبلية
91	قائمة المراجع
95	قائمة الملاحق

قائمة الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
35	أوجه الاختلاف بين المراجعة الخارجية والمراجعة الإدارية والخدمات الإدارية والاستشارية	1
51	الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول: أثر قيام مراجع الحسابات بتقديم الخدمات الضريبية على جودة تقرير المراجع	2
53	الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني: أثر تقديم مراجع الحسابات لخدمة الاستشارات الإدارية على جودة تقرير المراجع	3
54	الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث: أثر تقديم مراجع الحسابات لخدمة تصميم الأنظمة المالية والإدارية على جودة تقرير المراجع	4
56	الصدق الداخلي لفقرات المحور الرابع: أثر تقديم مراجع لخدمات المشورة في الشئون المحاسبية وفي استخدام الحاسب الآلي في تشغيل البيانات على جودة تقرير المراجع	5
57	الصدق الداخلي لفقرات المحور الخامس: أثر قيام المراجع بعمل دراسات الجدوى الاقتصادية وإجراء التحقيقات المالية على جودة تقرير المراجع	6
58	معامل الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الاستبانة	7
59	معامل الثبات (طريقة التجزئة النصفية)	8
60	معامل الثبات (طريقة الفا كرونباخ)	9
61	أطوال الفترات	10
63	اختبار التوزيع الطبيعي (1-Kolmogorov Sample Smirnov)	11
64	توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر	12
64	توزيع عينة الدراسة حسب متغير عدد سنوات الخبرة	13
65	عدد العاملين في مكتب المراجعة	14
65	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	15
66	توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص	16
66	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الشهادة المهنية	17

67	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المسمى الوظيفي	18
68	الخدمات المهنية التي يقدمها المراجع لعملائه	19
68	نسبة الإيراد من خدمات المراجعة إلى إجمالي إيراد المكتب	20
71	تحليل فقرات المحور الأول	21
74	تحليل فقرات المحور الثاني	22
77	تحليل فقرات المحور الثالث	23
80	تحليل فقرات المحور الرابع	24
82	تحليل فقرات المحور الخامس	25
83	تحليل محاور الدراسة (أثر الخدمات الأخرى التي يقدمها مراجع الحسابات بجانب خدمة المراجعة على جودة تقرير المراجع)	26
85	نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) بين إجابات المبحوثين على تقديم مراجع الحسابات للخدمات الأخرى بجانب خدمة المراجعة عند مستوى دلالة $=0.05$ تعزى إلى حجم مكتب المراجعة	27
86	نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) بين إجابات المبحوثين على تقديم مراجع الحسابات للخدمات الأخرى بجانب خدمة المراجعة عند مستوى دلالة $=0.05$ تعزى إلى سنوات الخبرة	28
86	اختبار شفبه للفروق المتعددة حسب متغير سنوات الخبرة	29

قائمة الملاحق

رقم الصفحة	عنوان الملحق	م
96	أسماء المحكمين	1
97	أداة الدراسة	2
103	أسماء مكاتب المحاسبة والمراجعة	3

الفصل الأول:

الإطار العام للدراسة

- ❖ المقدمة
- ❖ مشكلة الدراسة
- ❖ أهمية الدراسة
- ❖ أهداف الدراسة
- ❖ متغيرات الدراسة
- ❖ فرضيات الدراسة
- ❖ منهجية الدراسة
- ❖ مجتمع الدراسة
- ❖ الدراسات السابقة
- ❖ أهم ما يميز الدراسة

المقدمة:

يعتبر علم المراجعة من العلوم القديمة التي كانت مستخدمة في الحضارات الإنسانية السابقة، حيث أن بعض آثار هذه الحضارات احتوت على قوانين مكتوبة تشبه المصادقات المستخدمة في علم المراجعة الحديث، وقد استخدمت المراجعة كذلك في العصور الإسلامية منذ عهد الخليفة الراشد عمر بن الخطاب رضي الله عنه عندما كان موسم الحج موعداً للمراجعة، حيث يقوم الولاة والعمال بعرض حساباتهم عن العام المنصرم، ولم يقتصر علم المراجعة على ذلك بل إن علم المراجعة كان مستخدماً منذ العصور الوسطى وأكبر ما يدل على ذلك هو أن علم المراجعة استخدم لفظ Audite اللاتيني للدلالة على علم المراجعة (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2001، ص1).

تعرف المراجعة بأنها "عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسابرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية" (المطارنة، 2006، ص13).

ويقصد حديثاً بعلم المراجعة "هو فحص الأنظمة الرقابية والبيانات والمستندات وكذلك الدفاتر المحاسبية الخاصة بالمؤسسة أو المنظمة فحصاً نظامياً ومطابقاً للمواصفات والمعايير العالمية المعترف بها والخروج من هذا الفحص برأي منطقي ومحايد يدل دلالة واضحة عن مدى تطابق القوائم المالية للمنشأة أو المؤسسة لما هو موجود على أرض الواقع ويدل هذا الرأي على مدى تصوير تلك القوائم لنتائج أعمال تلك المؤسسة وذلك خلال فترة زمنية معينة تمثلها تلك القوائم" (الحديب، 2010، ص9).

أما بالنسبة لأهداف المراجعة فإن الناظر لها يستطيع أن يلاحظ التطور التاريخي لأهدافها ومضمونها فقديمًا كانت عملية المراجعة هي وسيلة لاكتشاف ما قد يوجد في الدفاتر والسجلات من أخطاء وغش والحصول على رأي فني محايد حول مطابقة القوائم المالية وتقليل فرص حدوث الأخطاء والغش من خلال تدعيم أنظمة الرقابة الداخلية (الصبان، 1997، ص12)، أما حديثاً فإن أهداف المراجعة تطورت بتطور الزمان والمكان حيث أصبح منوطاً بها مراقبة الخطط الموضوعية ومتابعة تنفيذها كذلك ربط النتائج التي وصل إليها المشروع مع أهدافه المرسومة، وتقييم هذه النتائج والمحاولة إلى الوصول إلى أقصى قدر من الكفاية الإنتاجية وتحقيق أعلى قدر من الرفاهية لأفراد المجتمع الذي يعمل فيه المشروع (السباعي وعمرو، 1991، ص13).

وتتبع أهمية عملية المراجعة من حجم وطبيعة الفئات التي تخدمها عملية المراجعة والتي بدورها تستخدم القوائم المالية المدققة، إذًا فإن عملية المراجعة هي عبارة عن وسيلة وليست غاية ومن أمثلة هذه الفئات المستخدمة لهذه القوائم المديرين التنفيذيين والمستثمرين الحاليين والمتوقعين والمؤسسات الائتمانية ورجال الأعمال والجهات الحكومية والنقابات وغيرها، فكل فئة من هذه الفئات لها استخداماتها الخاص لهذه القوائم ومن خلال عملية المراجعة لهذه القوائم فإن هذه الفئات ستزيد من اعتمادها على هذه القوائم واتخاذ قراراتها بناءً على ما ورد فيها (محمود وآخرون، 2011، ص22)، وبالتالي فإن وجود أي خلل في هذه القوائم من شأنه أن ينعكس سلباً على القرار الذي تم اتخاذه، ومع اتساع الفئات المستخدمة لهذه القوائم المالية والحاجة إلى سرعة الحصول على معلومات دقيقة تطلب من مهنة المراجعة توسيع نطاق خدماتها وكذلك نوعية هذه الخدمات لتستطيع الحفاظ على مكانتها في بيئة المنافسة الموجودة وهذا ما تمخض عنه تقديمها لخدمات أخرى بجانب خدمة مراجعة القوائم المالية، وحاولت الدراسة تحديد أثر تقديم هذه الخدمات على جودة تقرير المراجع.

ويحتوي هذا الفصل على مجموعة من العناصر التي تحاول الدراسة من خلالها توضيح الموضوع محل البحث وهي مشكلة الدراسة وأهمية وأهداف الدراسة، ومتغيرات الدراسة وفرضياتها، المنهجية التي اتبعتها الدراسة وطرق جمع البيانات، وعينة الدراسة ونبذة عن الدراسات السابقة.

مشكلة الدراسة:

إن قيام مكاتب المراجعة بتقديم خدمات أخرى لعملائها أدى إلى بروز تيارين أحدهما معارض لتقديم هذه الخدمات وآخر مؤيد، فأصحاب الرأي المعارض يرون أن تقديم مثل هذه الخدمات من شأنه أن يحد من استقلالية المراجع وبالتالي التأثير على جودة تقرير المراجع، وفي المقابل يرى مؤيدو تقديم هذه الخدمات أن تقديم المراجع لمثل هذه الخدمات لا يؤثر على جودة تقرير المراجع بل يصب في صالحه، وبالتالي يمكن صياغة المشكلة في السؤال التالي:

"ما هو أثر تقديم مراجع الحسابات للخدمات الأخرى بجانب خدمة المراجعة لنفس العميل على جودة تقرير المراجع".

أهمية الدراسة:

تعتبر هذه الدراسة ذات أهمية من كونها توضح طبيعة ونوعية الخدمات المقدمة من مراجعي الحسابات في قطاع غزة، و في محاولة لتحديد سبل الاستفادة من هذه الخدمات في تطوير الحياة العملية والتأكيد على أن جودة عملية المراجعة ذات أهمية كبيرة للكثير من الأطراف في المجتمع والتي تعتمد في اتخاذ قراراتها على المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية، وما قد يترتب عليها من اتخاذ للقرارات التي قد تكون مصيرية للبعض، بالتالي كلما زادت جودة عملية المراجعة كلما زادت درجة الموثوقية والاعتماد على البيانات المنشورة وبالتالي صحة القرارات لدى مستخدمي هذه القوائم.

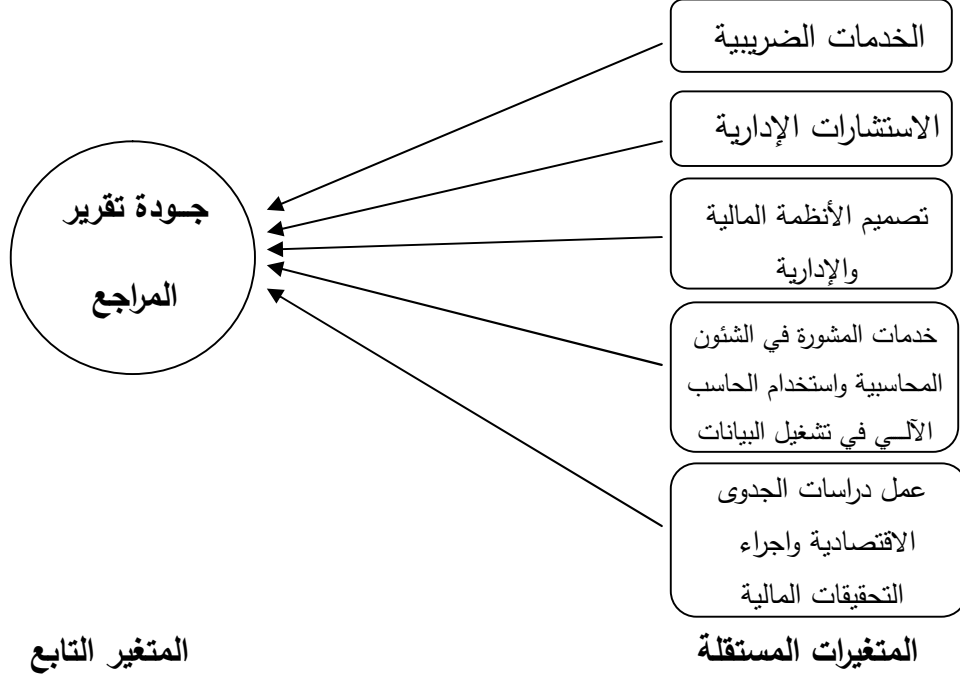
أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة إلى:

- 1- تحديد الخدمات الأخرى التي يقدمها مراجعو الحسابات في قطاع غزة وأثر هذه الخدمات على جودة تقرير المراجع.
- 2- دراسة ممارسات مراجعي الحسابات وبيان الفروقات في تلك الممارسات فيما يخص طبيعة الخدمات الأخرى التي يتم تقديمها للعملاء ومدى تأثيرها على جودة تقرير المراجع.
- 3- تقديم بعض الحلول والتوصيات الممكنة التي قد تساهم في حل المشكلة وتمكن المراجع من أداء عملية المراجعة دون التأثير بالخدمات الأخرى التي يقدمها.

متغيرات الدراسة:

يمكن تمثيل متغيرات الدراسة حسب الشكل رقم (1)



شكل رقم (1) متغيرات الدراسة

فرضيات الدراسة :

الفرضية الأولى: لا يؤثر قيام مراجع الحسابات بتقديم خدمات أخرى بجانب خدمة مراجعة الحسابات لنفس العميل على جودة تقرير المراجع.

وينفرع من هذه الفرضية مجموعة من الفرضيات الفرعية:

الفرضية الفرعية الأولى: لا يؤثر قيام مراجع الحسابات بتقديم الخدمات الضريبية على جودة تقرير المراجع.

الفرضية الفرعية الثانية: لا يؤثر تقديم مراجع الحسابات لخدمة الاستشارات الإدارية على جودة تقرير المراجع.

الفرضية الفرعية الثالثة: لا يؤثر تقديم مراجع الحسابات لخدمة تصميم الأنظمة المالية والإدارية على جودة تقرير المراجع.

الفرضية الفرعية الرابعة: لا يؤثر تقديم مراجع الحسابات لخدمات المشورة في الشؤون المحاسبية وفي استخدام الحاسب الآلي في تشغيل البيانات على جودة تقرير المراجع.

الفرضية الفرعية الخامسة: لا يؤثر قيام مراجع الحسابات بعمل دراسات الجدوى الاقتصادية وإجراء التحقيقات المالية على جودة تقرير المراجع.

الفرضية الثانية: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على تقديم مراجع الحسابات للخدمات الأخرى بجانب خدمة المراجعة عند مستوى دلالة $0.05 =$ تعزى للمتغيرات التالية: حجم مكتب المراجعة - سنوات الخبرة

منهجية الدراسة:

تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي في إعداد الدراسة، حيث يهدف هذا المنهج إلى توفير البيانات والحقائق عن المشكلة موضوع البحث لتفسيرها والوقوف على دلالاتها، وحيث أن المنهج الوصفي التحليلي يتم من خلال الرجوع للوثائق المختلفة كالكتب والصحف والمجلات وغيرها من المواد التي ثبت صدقها بهدف تحليلها للوصول إلى أهداف البحث، فقد تم الاعتماد على هذا المنهج للوصول إلى المعرفة الدقيقة والتفصيلية حول مشكلة البحث، ولتحقيق تصور أفضل وأدق للظاهرة موضع الدراسة (مقداد والفراء، 2004، ص60)، كما أنه تم استخدام أسلوب الحصر الشامل لمجتمع الدراسة واستخدام الاستبانة في جمع البيانات الأولية.

طرق جمع البيانات:

اعتمدت الدراسة على نوعين من البيانات:

1- البيانات الأولية:

وذلك بالبحث في الجانب الميداني بتوزيع استبيانات لدراسة بعض مفردات البحث وحصر وتجميع المعلومات اللازمة في موضوع البحث، ومن ثم تفرغها وتحليلها باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS (Statistical Package for Social Science) واستخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة ومؤشرات تدعم موضوع الدراسة.

2-البيانات الثانوية:

حيث تمت مراجعة الكتب والدوريات والمنشورات الخاصة أو المتعلقة بالموضوع قيد الدراسة، والتي تتعلق بدراسة أثر الخدمات الأخرى التي يقدمها مراجع الحسابات بجانب خدمة المراجعة على جودة تقرير المراجع، وأية مراجع قد تسهم في إثراء الدراسة بشكل علمي، وهدفت الدراسة من خلال اللجوء للمصادر الثانوية إلى التعرف على الأسس والطرق العلمية السليمة في كتابة الدراسات، وكذلك أخذ تصور عام عن آخر المستجدات التي حدثت وتحديث في مجال الدراسة.

مجتمع الدراسة:

ينحصر مجتمع الدراسة بمكاتب المراجعة المصرح لها في قطاع غزة، وقد تم استخدام أسلوب الحصر الشامل لمجتمع الدراسة، وذلك لقلّة عدد المكاتب وضيق المساحة الجغرافية التي تنتوزع عليها مكاتب المراجعة، حيث أن عدد مكاتب المراجعة الموجودة في قطاع غزة هو 153 مكتب مصرح له، يعمل منها 70 مكتب فقط وذلك إما لوفاء صاحب المكتب أو لانتقاله للعمل الحكومي أو لظروف خاصة بصاحب المكتب، ويوجد في مدينة غزة منها 53 مكتب و17 مكتب موزعة على باقي محافظات قطاع غزة(جمعية المحاسبين).

الدراسات السابقة:

أولاً: الدراسات العربية:

1- دراسة (القيق، 2012) بعنوان: "مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة، دراسة ميدانية".

هدفت الدراسة إلى تحديد مدى تطبيق مفهوم رقابة جودة المراجعة وضوابطها وأهدافها وأهمية الالتزام بها، وذلك من خلال تحليل مقومات الرقابة والوقوف على التزام مكاتب المراجعة بها والعمل على التعرف على العوامل المؤثرة في تطبيق رقابة الجودة والعوامل التي تعيق تطبيقها، ولتحقيق هدفها استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وأجرت الدراسة على مكاتب المراجعة في قطاع غزة، حيث تم توزيع عدد 72 استبانة.

وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها، أنه يتوفر لدى مكاتب المراجعة في قطاع غزة تنظيم مهني داخلي إلا أنه لا يحقق رقابة الجودة، أيضاً ضرورة تطوير المتطلبات المهنية للقائمين على مهنة المراجعة، كما يؤثر توفر ضوابط لتقديم الخدمات الاستشارية على تطبيق رقابة الجودة في مكاتب المراجعة.

وأوصت الدراسة بضرورة القيام بالمزيد من العناية اللازمة لمهنة المراجعة والعمل على النهوض بها إلى المستوى اللائق لها بين المهن الأخرى، مع إعادة النظر في القوانين المنظمة للمهنة في فلسطين، وتضمنين موضوع رقابة جودة المراجعة ضمن مقررات مواد المراجعة في الجامعات الفلسطينية.

2- دراسة (الشعار، 2011) بعنوان "أثر الأتعاب التي يتقاضاها المدقق الخارجي في الأردن عن الخدمات الاستشارية على المتطلبات الأخلاقية لجودة التدقيق المحدد بموجب معيار التدقيق الدولي رقم (1)".

هدفت هذه الدراسة إلى بيان الأثر المترتب على الأتعاب التي يتقاضاها المراجع الخارجي في الأردن عن الخدمات الاستشارية على المتطلبات الأخلاقية لجودة التدقيق المحدد بموجب معيار التدقيق الدولي رقم (1) وهدفت إلى تحديد وتعريف الخدمات الاستشارية التي يقدمها المراجع الخارجي للعميل وتصنيف هذه الخدمات إلى مالية وإدارية وتقييم أثر الأتعاب التي يتقاضاها المراجع الخارجي عن الخدمات الاستشارية على المتطلبات الأخلاقية لجودة المراجعة وتقديم

التوصيات التي تحد من أثر هذه الأتعاب على المتطلبات الأخلاقية لجودة المراجعة الخارجية، ولتحقيق ذلك اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وشملت الدراسة مراجعي الحسابات الخارجيين المرخصين من فئة أ وضباط الائتمان في البنوك الأردنية والمديرين الماليين في الشركات المساهمة الأردنية، حيث تم توزيع 150 استبانة وتم استرداد 120 استبانة منها 104 قابلة للتحليل.

وتوصلت الدراسة إلى وجود أثر كبير للأتعاب التي يتقاضاها المراجع الخارجي عن الخدمات الاستشارية المالية على المتطلبات الأخلاقية لجودة المراجعة، كذلك وجود أثر كبير للأتعاب التي يتقاضاها المراجع الخارجي عن الخدمات الاستشارية الإدارية على المتطلبات الأخلاقية لجودة المراجعة.

وأوصت الدراسة إما المنع القطعي لمكاتب المراجعة بتقديم أي نوع من الخدمات الاستشارية المالية أو الإدارية للعميل، أو السماح لمكاتب المراجعة بتقديم الخدمات الاستشارية الإدارية فقط دون الخدمات الاستشارية المالية، كما أوصت الدراسة بحصر ترخيص تقديم الخدمات الاستشارية المالية على مكاتب المراجعة المرتبطة بمكاتب مراجعة خارجية.

3-دراسة (الرفاعي،2009) بعنوان: "أثر الخدمات الأخرى لمراجع الحسابات على جودة المعلومات المحاسبية دراسة ميدانية في سورية".

هدفت الدراسة إلى دراسة طبيعة ومحددات الخدمات الأخرى التي يقدمها مراجع الحسابات وطبيعة ومحددات جودة المعلومات المحاسبية، ومدى أثر تلك الخدمات على مصداقية المعلومات المحاسبية في سورية، ولتحقيق ذلك استخدمت الدراسة المنهج الاستقرائي، حيث تم توزيع عدد 200 استبانة على عينة طبقية من مكاتب المراجعة في مدينة دمشق وعلى الأكاديميين من طلاب الدراسات العليا وأساتذة المحاسبة استرد منها 142 استبانة، قابل منها للتحليل 135 استبانة.

وتوصلت الدراسة إلى أنه يوجد تأثير سلبي للخدمات الاستشارية التي يقدمها مراجع الحسابات على مصداقية المعلومات المحاسبية، كما أن هناك تأثير سلبي للخدمات الضريبية التي يقدمها مراجع الحسابات على مصداقية المعلومات المحاسبية، أي انه يوجد تأثير سلبي لتقديم مراجع الحسابات لخدمات أخرى على جودة المعلومات المحاسبية.

وأوصت الدراسة بضرورة الفصل بين تقديم المراجع لخدمة المراجعة والخدمات الأخرى في سورية وذلك للحفاظ على مصالح المساهمين، وفي حالة لم يتحقق الفصل أوصت الدراسة بضرورة

إفصاح المنشآت عن أتعاب المراجعة وأتعاب الخدمات الأخرى لمعرفة طبيعة ومجمل الأتعاب المدفوعة للمراجع، وأوصت كذلك بأهمية وجود معايير تبين حدود تقديم المراجع للخدمات الأخرى بما يحفظ استقلاليته، وتكوين لجنة مراجعة في الشركات المساهمة بحيث توافق هذه اللجنة على الخدمات الأخرى التي يعهد بها لمراجع الحسابات.

4-دراسة (قريط،2008) بعنوان: "الخدمات الاستشارية وأثرها على حياد المدقق في الأردن".

هدفت الدراسة إلى معرفة مدى استقلالية مراجع الحسابات الخارجي في الأردن عند تقديمه لخدماته الاستشارية لعملائه، وللوصول الى هدف الدراسة اتبعت الدراسة منهجين، الأول تحليل المحتوى لأهم المراجع والبحوث المتعلقة بموضوع البحث، والثاني المنهج الوصفي التحليلي، حيث طبقت الدراسة على منشآت المراجعة المزاولة للمهنة في الأردن وكانت عينة الدراسة عشرة مكاتب تمارس عملها في مدينة عمان من ذات الحجم الكبير.

وتوصلت الدراسة إلى: تمثل أتعاب مراجعي الحسابات الناجمة عن تقديمهم للخدمات الاستشارية لصالح عملائهم جزءاً مهماً من إجمالي دخولهم السنوية، كما يرافق تقديم مراجعي الحسابات للخدمات الاستشارية لمنشأة العميل قيامهم بتقديم خدمات المراجعة المالية أيضاً، واستمرارية مراجعي الحسابات في تقديمهم الخدمات المهنية لمنشأة العميل لمجموعة من الفترات المالية المتتالية، كذلك قيام مكاتب مراجعة الحسابات بتقديم خدمات المراجعة خلال فترات مالية طويلة ومتتالية بالتزامن مع تقديمهم للخدمات الاستشارية، كما أن قلة عدد المراجعين العاملين على صعيد مكاتب المراجعة أدى إلى عدم الفصل بين من يقدم خدمات المراجعة ومن يقدم الخدمات الاستشارية للعملاء.

وأوصت الدراسة المراجعين بضرورة المحافظة على استقلاليتهم ضماناً لكسب ثقة مستخدمي تقاريرهم المهنية وضرورة التخصص على صعيد مكاتب مراجعة الحسابات دعماً لضمان حيادها، بحيث إما أن تقدم خدمات المراجعة المالية أو خدماتها الاستشارية للعملاء المختلفين.

5- دراسة (المعزاز، 2008) بعنوان: "أخلاقيات مهنة المراجعة والمتعاملين معها انهيار شركة Enron والدروس المستفادة".

هدفت هذه الدراسة إلى شرح وتحليل أسباب انهيار شركة Enron عملاق الطاقة عام 2001م وإظهار مدى ارتباط هذا الانهيار بفقدان الكثير من الأخلاقيات والسلوك الذي يجب أن يتحلى به مراجع الحسابات Arthur Anderson الذي كان موكلاً بمراجعة شركة Enron، كذلك إظهار الفساد الموجود والتواطؤ من قبل مجلس الإدارة من جهة وأعضاء لجنة المراجعة من جهة أخرى، ولتحقيق ذلك اتبعت الدراسة المنهج الوصفي النوعي الغير كمي، وتعتبر الدراسة أن اندفاع شركات المراجعة العالمية وراء تقديم الخدمات الاستشارية أثر على استقلال هذه الشركات حيث أن شركات المراجعة الكبرى الخمس عام 1981م كان يبلغ حجم دخلها من الخدمات الاستشارية 15% من إجمالي دخلها وارتفعت هذه النسبة لتصل إلى 50% بحلول العام 1999م.

وأوصت الدراسة بإعطاء موضوع أخلاقيات وسلوكيات المهنة والأعمال المزيد من العناية والاهتمام من كافة الجهات الرسمية والأكاديمية والمهنية، وتخصيص العديد من الندوات والمؤتمرات للحديث عنها، كذلك أوصت بضرورة ربط المبادئ الأخلاقية والتي تحول دون وقوع الغش والاختلاس بمبادئ الإسلام المستمدة من كتاب الله وسنة نبيه لأنها المانع الحقيقي دون وقوع الخيانة والغش، وإعطاء لائحة حوكمة الشركات المزيد من العناية والاهتمام وتعديلها بما يحقق المصلحة من إصدارها وذلك لحماية الشركات وحماية حقوق ملاكها والجهات الأخرى المستفيدة منها.

6- دراسة (الجفري والعنقري، 2007/1427) بعنوان: "اتجاه مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية نحو توسيع نطاق خدماتها المهنية- تحليل ميداني مستند إلى مقتضيات نظرية الوكالة".

هدفت هذه الدراسة إلى الكشف عن المبررات والأسباب التي دفعت بمكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية لتوسيع نطاق خدماتها المهنية لتشمل خدمات الاستشارات المالية والإدارية والاقتصادية والتقنية والخدمات القانونية والائتمانية وغيرها من الخدمات بجانب خدمات المحاسبة التقليدية، كما هدفت الدراسة إلى التعرف على الأثر المترتب على قيام مكاتب المراجعة بتقديم هذه الخدمات إلى عميل المراجعة على استقلال المراجع، وتعتبر أهمية البحث من حجم الدور الذي تلعبه مكاتب المراجعة في المجتمع السعودي ونشاطه الاقتصادي والسياسي.

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها أن زيادة الحاجة والطلب على مثل هذه الخدمات هو الذي أدى إلى تحول مكاتب المراجعة في المملكة إلى تقديم مثل هذه الخدمات وتوسيع نطاق خدماتها، وأن تقديم مثل هذه الخدمات لعملاء المراجعة في نفس الوقت له تأثير سلبي على استقلال المراجع.

وتوصي الدراسة إلى ضرورة إصدار الجهات ذات الاختصاص مجموعة من الأنظمة والمعايير المتعلقة بتقديم الخدمات المهنية الأخرى بشكل أكثر دقة كذلك في حالة الموافقة للمراجعين على تقديم مثل هذه الخدمات فإنه يجب تحديد تلك الخدمات بشكل واضح.

7- دراسة (جربوع، 2005) بعنوان: "المشاكل الناجمة عن تقديم المراجع الخارجي الخدمات الإدارية والاستشارية لعميل المراجعة وموقف القوانين المحلية والإقليمية والدولية من ذلك".

أهمية الدراسة تنبع من زيادة الطلب على الخدمات الإدارية والاستشارية وخاصة في الدول المتقدمة خاصة بعد إخفاق العديد من الشركات العاملة في هذه الدول مما أدى إلى توجه هذه الشركات إلى الاستعانة بالخبراء في شتى المجالات وذلك حتى تنظم هذه الشركات أمورها.

هدفت هذه الدراسة إلى إظهار مناحي الخلل والقصور وفقا لمفهوم الاستقلال المرتبط بأداء هذه الخدمات بجانب عملية المراجعة، كذلك يهدف إلى إظهار مزايا وفوائد التعاقد الخارجي، واتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي لتحقيق أهدافها.

وتوصلت الدراسة إلى أن قيام المراجع بتأدية الخدمات الإدارية والاستشارية بجانب عملية المراجعة لا يؤثر على استقلاليته، كذلك فإن تقديم مثل هذه الخدمات يختلف عن عملية اتخاذ القرار، كما أن مهنة المراجعة لكي تحافظ على كرامتها واحترام من يعتمد على هذه المهنة فإنها يجب عليها أن تحافظ على استقلالها ويكمن حل هذه المشكلة من خلال التخصص داخل المهنة وذلك للارتقاء بمهنة المراجعة، والفريق الذي يقدم خدمات المراجعة يختلف عن الفريق الذي يقدم خدمات إدارية واستشارية في نفس المكتب.

8- دراسة (القشي، 2005) بعنوان: "انهيار بعض الشركات العالمية وأثرها في بيئة المحاسبة".

تعتبر أهمية هذه الدراسة من أهمية مهنة المراجعة نفسها والدور الذي تلعبه هذه المهنة في بيئة الأعمال ولدى متخذي القرارات وبالتالي فإن التعرف على أسباب حدوث الانهيارات في العالم المالي له أثر في توعية المهتمين والمحاسبين بتلك الأسباب.

هدفت هذه الدراسة لتسليط الضوء على الأسباب وراء انهيار شركة Enron للطاقة والذي كان على أثره انهيار شركة Arthur Anderson للمراجعة وتحديد نوع العلاقة والخدمات التي كانت شركة آرثر أندرسون تقدمها لشركة Enron ومن هو المسؤول عن هذا الانهيار وتحديد دور شركة Arthur Anderson فيه، ولتحقيق ذلك استخدمت الدراسة الأسلوب الوصفي التحليلي.

وتوصلت الدراسة إلى أن أهم أسباب الانهيار لم تحدث بسبب قصور في معايير المحاسبة الدولية المنفذة في الشركة أو معايير المراجعة ولكن كانت المشكلة في أخلاقيات المهنة نفسها لدى شركة Arthur Anderson، ليس ذلك فقط بل إن شركة Arthur Anderson كانت تقدم العديد من الخدمات لشركة Enron بجانب خدمة المراجعة فكانت تقدم خدمات المراجع الداخلي والمستشار المالي كما أنها كانت تقدم خدمة الرقابة الداخلية، أي أنها بمثابة موظف لدى شركة Enron، وتعتبر الدراسة أن إحدى وسائل الحل الممكنة تتمثل في تطوير وإنشاء وسائل تشجع المراجعين على الالتزام بأخلاقيات المهنة وإنشاء وسائل تحدد أتعاب المراجعين وتحدد المنافسة غير الشريفة التي تدفع البعض نحو التوجه إلى السلوك اللا أخلاقي.

9- دراسة (البيب، 2004) بعنوان: "الخدمات بخلاف مهام المراجعة وحجم شركة المراجعة واستقلال المراجع الخارجي دراسة ميدانية".

هدفت الدراسة إلى القيام بدراسة تحليلية لطبيعة ونوعية العلاقة بين أتعاب الخدمات بخلاف مهام المراجعة الخارجية وبين استقلال المراجع الخارجي ومحاولة تقديم مدخل مقترح للضوابط التي تدعم الأركان المهنية لمعيار استقلال المراجع الخارجي.

وتوصلت الدراسة إلى وجود تأثير سلبي لأتعاب الخدمات بخلاف مهام المراجعة على استقلال المراجع الخارجي، كما توصلت الدراسة إلى توافر دليل ميداني على عدم تأثير أتعاب عمليات المراجعة الخارجية على حسابات منشآت الأعمال على استقلال المراجع الخارجي، وكذلك عدم

وجود علاقة ارتباط بين حجم مكتب المراجعة وبين الأثر المتوقع لأتعايب الخدمات بخلاف مهام المراجعة على استقلال المراجع الخارجي.

وأوصت الدراسة بضرورة تكثيف الجهود الرامية إلى تدعيم استقلال المراجع الخارجي من خلال تضافر مجموعة من العوامل الضرورية لذلك منها تطوير معيار الاستقلال وتطوير دليل السلوك الأخلاقي لهنة المراجعة الخارجية، كما أوصت الدراسة بضرورة تطوير عمل لجان المراجعة بالشركات المساهمة وتفعيل نظام حوكمة الشركات.

10- دراسة (العنقري، 2003/1424) بعنوان: "توسيع نطاق الخدمات المهنية وآثاره على مكاتب المراجعة التي تعمل في المملكة السعودية".

هدفت الدراسة إلى كشف وتحديد نطاق التغييرات التي حدثت على مكاتب المراجعة التي تعمل في المملكة العربية السعودية الناجمة عن قيام هذه المكاتب بتوسيع نطاق الخدمات المهنية التي تقدمها لعملائها، عبر تقديم خدمات استشارية إلى جانب خدمات المحاسبة والمراجعة، وهدفت الدراسة أيضا إلى تقييم مدى أهمية وجدوى مثل هذا التوسع بالنسبة لمكاتب المراجعة من ناحية ومدى أحقيتها بتقديم مثل هذه الخدمات للعملاء من ناحية أخرى، ولتحقق الدراسة هدفها اعتمدت المنهج النظري الذي لا يتطلب اختبار فرضيات، بل يعتمد على النقاش الموضوعي والمقنع والتي تم الحصول عليها من خلال النقاش مع أربعة مكاتب مراجعة في المملكة العربية السعودية وعدد من المهنيين.

وتوصلت الدراسة إلى أن تقديم مكاتب المراجعة لخدمات استشارية وتوسيع نطاق خدماتها أدى إلى ظهور وحدوث تغييرات امتد أثرها ليشمل جانباً من أساس هذه المكاتب الفكري والثقافي والاجتماعي، بالإضافة إلى بعض المظاهر الفنية والتقنية، كما توصلت الدراسة إلى أن هذا التطور في طبيعة الخدمات التي تقدمها مكاتب المراجعة ناتج وبصورة محدودة عن حدوث تطورات طبيعية ومقبولة في مكونات هذه الخدمات.

11- دراسة (الجبر وعلي،2000) بعنوان: "تقديم المحاسب القانوني للخدمات الاستشارية بين السماح والمنع في المملكة العربية السعودية".

هدفت الدراسة إلى الإجابة على السؤال التالي: هل يسمح بقيام المراجع بتقديم الخدمات الاستشارية الإدارية، أم يحظر عليه ذلك في ضوء ما تقضي به نصوص الأنظمة واللوائح وقواعد السلوك المهني ومعايير المراجعة في المملكة العربية السعودية؟، ولتحقيق ذلك اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي.

وتوصلت الدراسة إلى تأييد ما أخذت به الدول المتقدمة في مجال المهنة من حيث السماح للمراجع بتقديم الخدمات الاستشارية أو الإدارية لعملائه، مع وجود مجموعة من الضوابط لحماية استقلال المراجع.

وأوصت الدراسة بالتأكيد على أهمية دور لجان المراجعة في الشركات المساهمة السعودية، والمساعدة إلى إصدار معيار التقارير الخاصة التي يقدمها المراجع، وضرورة التأكيد على أهمية تطبيق معيار الرقابة النوعية الذي أصدرته الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، وبالنسبة لمكاتب المحاسبة القانونية التي يمكنها أن تقدم خدمات استشارية لعملائها لا بد أن يتضمن هيكلها التنظيمي وجود قسم مستقل للخدمات الاستشارية، ولا بد أن تراعي عند تقديمها لخدماتها الاستشارية أن يتوقف دورها عند تقديم النصح والمشورة.

ثانياً: الدراسات الأجنبية

1- دراسة (Causholli, Chambers and Payne,2011) بعنوان:

"FEE PRESSURE PROSPECTIVE NON-AUDIT SERVICE AND AUDIT QUALITY".

افتترضت الدراسة أن الحوافز الاقتصادية المترتبة على الضغط للحصول على ارتباطات استشارية مستقبلية ستؤثر سلباً على جودة تقرير المراجع، لذلك تم من خلال هذه الدراسة اختبار العلاقة بين الإيرادات المحصلة من جراء تقديم الخدمات الإدارية والاستشارية من جانب وجودة تقرير المراجع من جانب آخر وذلك من خلال مجموعة من المقاييس.

وتوصلت الدراسة إلى أن استقلالية مراجع الحسابات ستكون مهددة عندما يكون تحت ضغط زيادة العوائد من عملاء المراجعة الذين يقوم بالمراجعة لهم، كما أن اتفاق العملاء مع المراجع على تقديم الخدمات الإدارية والاستشارية من شأنه أن يزيد من حجم هذا الضغط على المراجع، كما توصلت الدراسة إلى أن الإيرادات المستقبلية للخدمات الإدارية والاستشارية ستؤثر سلباً على الجودة عندما يكون المراجع يحاول الحصول على عوائد مرتفعة من جراء تقديمه للخدمات الإدارية والاستشارية.

2- دراسة (Habib,2009) بعنوان:

"NON-AUDIT SERVICE AND FINANCIAL REPORTING QUALITY: A META ANALYSIS".

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح أثر الخدمات الإدارية والاستشارية على جودة القوائم المالية وذلك من خلال التحليل الإحصائي meta analysis وتوصلت الدراسة إلى وجود مبررات لمخاوف منظمي المهنة حيال تزايد إيرادات المراجعين من جراء تقديمهم للخدمات الإدارية والاستشارية، حيث تعتبر هذه الإيرادات كتهديد محتمل لاستقلالية المراجع وذلك من وجهة نظر الأطراف ذات العلاقة.

توصلت الدراسة إلى أن الارتباط بين إيرادات الخدمات الإدارية والاستشارية وجودة التقارير المالية منخفض جداً ويتوزع بشكل غير متجانس، ومن خلال التحليل يتضح أن على الهيئات المنظمة للمهنة تقييد إمكانية تقديم الخدمات الإدارية والاستشارية من قبل المراجع الخارجي لنفس

العميل، كما تضمنت النتائج أن الجهات المنظمة للمهنة لم تقم بوضع القيود المناسبة على المراجعين لتقديم الخدمات الإدارية والاستشارية بجانب خدمة المراجعة.

3- دراسة (Sori,2006) بعنوان:

"AUDIT, NONAUDIT SERVICES AND AUDITOR INDEPENDENCE".

هدفت هذه الدراسة لمعرفة توقعات كل من المراجعين الماليين - مكاتب الإقراض - والمدراء في الشركات حول الجمع بين تقديم خدمات المراجعة وخدمات غير المراجعة وتأثيرها على استقلال المراجع، يتفق غالبية المستطلعين على أن تقديم خدمات المراجعة والخدمات الإدارية والاستشارية لنفس العميل من خلال نفس فريق العمل سيهدد الاستقلالية للمراجع، وفي جهة أخرى يتفق أيضا غالبية المستطلعين إلى أن تقديم كلا النوعين من الخدمات من خلال فريقين للعمل يعمل كل منهما في دائرة أحدهما يقدم خدمة مراجعة الحسابات والفريق الآخر يقدم الخدمات الإدارية والاستشارية وكلا الفريقين يعمل في مؤسسة واحدة لن يهدد الاستقلالية لدى مراجع الحسابات الخارجي.

كما توصلت الدراسة إلى أن تهديد الاستقلالية سيكون محدود إذا كان تقديم الخدمات الإدارية والاستشارية مقتصرة على غير زبائن المراجعة أو أن تقديم كلا النوعين من الخدمات في آن واحد ممنوع على المراجعين.

أوصت الدراسة بأن البديل الأفضل هو منع شركات المراجعة من تقديم الخدمات الإدارية والاستشارية والفصل السليم للأفراد القائمين على تقديم خدمات المراجعة والخدمات الاستشارية والإدارية وذلك من خلال إدارات مستقلة عن بعضها البعض.

4- دراسة (Ye, Carson and Simnett, 2006) بعنوان:

"THREATS TO AUDITOR INDEPENDENCE THE IMPACT OF NONAUDIT SERVICES, TENURE AND ALUMNI AFFILIATION".

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد أثر تقديم مراجع الحسابات الخارجي لخدمة مراجعة الحسابات بجانب خدمات إدارية واستشارية لنفس العميل وما مدى تأثيره على استقلالية وحياد مراجع الحسابات في ضوء الانهيارات التي حدثت مؤخرًا للشركات الكبرى في الولايات المتحدة الأمريكية وأستراليا وباقي أنحاء العالم.

توصلت الدراسة إلى أن طول فترة التعاقد بين المراجع والعميل من شأنها أن تدفع العملاء للحصول على الخدمات الإدارية والاستشارية من خلال مراجعهم الحاليين، حيث أن هذا الربط بين أداء كلا النوعين من الخدمات من شأنه أن يجنبهم التكلفة العالية، كما أظهرت الدراسة أن تقديم الخدمات الإدارية والاستشارية مع طول فترة تناوب الزملاء يمكن أن يكون مهدداً للاستقلالية والحياد لدى مراجع الحسابات، بينما أظهرت الدراسة أن وجود علاقة بين العميل والزميل ومدى المراجعة للعميل لا يوجد لها تأثير سلبي على استقلال وحياد مراجع الحسابات.

5- دراسة (Jenkins and Krawczyk, 2000) بعنوان:

"THE RELATIONSHIP BETWEEN NONAUDIT SERVICES AND PERCEIVED AUDITOR INDEPENDENCE".

طرحت الدراسة سؤالاً عن كيفية التأثير الذي يحدث في استقلال ونزاهة وموضوعية مراجع الحسابات الخارجي عندما يقوم بتقديم خدمات إدارية واستشارية لعميل المراجعة في نفس الوقت الذي يقدم له خدمة المراجعة، حيث أن الدراسات السابقة التي تناولت هذا الموضوع كانت مبهمه وغير قطعية لذلك يتم مناقشة هذه القضية في المجالس المهنية للوصول إلى حجم واتجاه هذا التأثير بصورة دقيقة.

والسؤال الذي تطرحه الدراسة هو اختبار اختلاف وجهات نظر المشاركين في استقلال المراجع ونزاهته وموضوعيته في حالة تقديمه لخدمات المراجعة فقط وفي حالة تقديمه لخدمات أخرى بجانب خدمة المراجعة.

توصلت الدراسة إلى أنه يوجد تأثير إيجابي في توقعات المشاركين حول استقلال ونزاهة وموضوعية المراجع علاوة على ذلك يوجد تأثير إيجابي لدى المشاركين برغبتهم على الاعتماد على آراء المراجع وما توصل له الباحث يتفق مع ما توصلت إليه دراسات سابقة.

6- دراسة (Tahinakis and Nicolaou) بعنوان:

"AN EMPIRICAL ANALYSIS ON THE INDEPENDENCE OF THE GREEK CERTIFIED AUDITOR-ACCOUNTANT".

هدفت هذه الدراسة لاختبار التأثيرات المتوقعة على استقلال مراجع الحسابات وذلك من خلال مجموعة من العوامل التي قد تؤثر على استقلاليته وهي حجم منشأة المراجعة وتقديم المراجع لخدمات إدارية واستشارية والمنافسة القائمة بين منشآت المراجعة وأخيرا مدة بقاء المراجع مع العميل نفسه، ومن خلال مجموعة مختلفة من أساليب التحليل والتي تمت على 3 مجموعات رئيسية في اليونان وهم المراجعون المصرح لهم والمديرون التنفيذيون في إدارات الإقراض في البنوك وأخيرا المحللين الماليين.

من خلال الدراسة تبين أن المراجعين والمحللين الماليين يرون أن شركات المراجعة الصغيرة الحجم عندما تعمل في ظل المنافسة الشديدة وتقوم بتقديم خدمات استشارية وفي نفس الوقت تقدم خدمة المراجعة لنفس العميل لمدة تزيد عن 3 سنوات فإن هذا سيعطي مؤشر خطر مرتفع لإمكانية فقدان مراجع الحسابات لاستقلاليته، بينما يرى المديرون التنفيذيون أن المنافسة الشديدة وتقديم الخدمات الاستشارية سيكون تأثيرها على استقلالية مراجع الحسابات ضعيف.

أهم ما يميز هذه الدراسة:

- 1- بالرغم من أهمية الدراسات السابقة إلا أن معظمها لم تنطرق إلى هذا الموضوع خاصة في قطاع غزة، وقد تناولت هذه الدراسات هذا الموضوع في بيئة تختلف عن قطاع غزة.
- 2- تعتبر هذه الدراسة من الدراسات القليلة التي تطرقت إلى موضوع أثر تقديم الخدمات الإدارية والاستشارية على جودة تقارير المراجعة في قطاع غزة.
- 3- أغلب الدراسات السابقة ركزت على جوانب جزئية من تقديم الخدمات الإدارية والاستشارية، بينما ركزت هذه الدراسة على كافة الخدمات التي تقدمها مكاتب المراجعة في قطاع غزة وإظهار تأثير هذه الخدمات على جودة تقرير المراجع.

الفصل الثاني

الخدمات الإدارية والاستشارية وعلاقتها بجودة تقرير المراجع

يتناول هذا الفصل موضوع الخدمات الإدارية والاستشارية وعلاقتها بجودة تقرير المراجع وذلك من خلال مبحثين:

المبحث الأول: الخدمات الإدارية والاستشارية

المبحث الثاني: جودة تقرير المراجع

المبحث الأول

الخدمات الإدارية والاستشارية

في هذا المبحث تم تناول موضوع الخدمات الإدارية والاستشارية من خلال مجموعة من العناوين وهي:

❖ مقدمة

❖ تعريف الخدمات الإدارية والاستشارية

❖ خصائص الخدمات الإدارية والاستشارية

❖ أهمية الخدمات الإدارية والاستشارية

❖ تزايد الحاجة إلى الحصول على الخدمات الإدارية والاستشارية

❖ أنواع الاستشارات

❖ نماذج الاستشارات المقدمة للعملاء

❖ العوامل التي تؤثر في فعالية الاستشارات

❖ العقبات التي تواجه تقديم الخدمات الإدارية والاستشارية

مقدمة:

الاستشارة هي طلب الرأي في أمر يهم المستشار والاستشارة مأخوذة من قول العرب: شرت الدابة، وشورتها إذا علمت خبرها بجري أو غيره، وشرت الدابة إذا امتحنتها فعرفت هيتها في سيرها، وشرت العسل إذا أخذته من مواضع النحل، ومن خلال هذه المفاهيم يتم الربط بين المعنى اللغوي والمعنى الاصطلاحي، فكونك تشور الدابة، أي تختبرها، وكونك تشور العسل، أي تبتغي الصفاء والنقاء في العسل بأخذه من مواطنه الأصلية، واستشاره أي طلب منه المشورة، ومعنى قولهم شاورت فلاناً أي أظهرت ما عندي وما عنده، وزيادة الألف والسين والتاء في بداية الكلمة "الاستشارة" هي للطلب أي طلب المشورة من الآخرين، والمستشار هو عليم يؤخذ رأيه في أمر هام علمي أو فني أو سياسي أو قضائي أو غيره(المعجم الوسيط).

والاستشارة ليست حديثة عهد على الناس فقد عرفت الاستشارات منذ القدم، فقديمًا كان الناس يستشيرون رجال الدين والحكماء والأطباء(عفيفي، 2003، ص1)، كما إن مبدأ الشورى في الإسلام هو مبدأ قرآني وأصل من أصول هذا الدين، وهو عام لجميع شئون المجتمع سواء كانت سياسية أو اجتماعية أو اقتصادية، فهي ترسم للمجتمع منهاج التضامن والتكافل والمشاركة في الفكر والرأي والمال، ولاتساع هذا المنهج في ديننا الحنيف نستطيع أن نسمي هذه الشريعة بشريعة الشورى، فالإسلام يحض على المشورة واستشارة أهل العلم والخبرة والفراسة وتبادل النصائح والخبرات فيما بينهم، كما ويحض الإسلام الفرد والجماعة قبل إصدار أي قرار بالاستشارة، وتقديم المشورة وإن لم تطلب منه وهذا يتمثل بواجب الأمر بالمعروف والنهي عن المنكر(الشاوي، 1992، ص9) فعن أبي سعيد الخدري رضي الله عنه قال سمعت رسول الله صلى الله عليه وسلم يقول "من رأى منكم منكراً فليغيره بيده، فإن لم يستطع فبلسانه، فإن لم يستطع فبقلبه، وذلك أضعف الإيمان" رواه مسلم، والدلائل القرآنية خير شاهد ودليل فقد حث رب العزة عباده بالسؤال والاستفسار والاستعانة بأهل العلم وذلك عندما تواجههم مسألة لا نص فيها ولا علم لهم بها، فقال في محكم التنزيل " وَمَا أَرْسَلْنَا قَبْلَكَ إِلَّا رِجَالًا نُوْحِي إِلَيْهِمْ فَاسْأَلُوا أَهْلَ الدِّكْرِ إِنْ كُنْتُمْ لَا تَعْلَمُونَ " (الأنبياء آية7)، وقال في موضع آخر " فَبِمَا رَحْمَةٍ مِنَ اللَّهِ لَنْتَ لَهُمْ وَلَوْ كُنْتَ فَظًا غَلِيظَ الْقَلْبِ لَأَفْضَوْا مِنْ حَوْلِكَ فَاعْفُ عَنْهُمْ وَاسْتَغْفِرْ لَهُمْ وَشَاوِرْهُمْ فِي الْأَمْرِ فَإِذَا عَزَمْتَ فَتَوَكَّلْ عَلَى اللَّهِ إِنَّ اللَّهَ يُحِبُّ الْمُتَوَكِّلِينَ " (آل عمران آية159). ولنا في رسول خير أسوة واقتداء فقد استشار الرسول صلى الله عليه وسلم أصحابه في أكثر من موطن، فاستشارهم في أسرى بدر هل يقتلهم أم يفاديهم، واستشارهم في معركة أحد هل يمكث في المدينة بانتظار المشركين أم يخرج إليهم، كما استشار أصحابه صلى الله

عليه وسلم في غزوة الخندق فأشار عليه سلمان الفارسي رضي الله عنه بحفر الخندق، وقد روى الترمذي عن أبي هريرة قوله "ما رأيت أحداً أكثر مشورة لأصحابه من رسول الله صلى الله عليه وسلم" وإجمالاً كان صلى الله عليه وسلم أكثر الناس مشورة في أحواله كلها في السلم والحرب وأمور الخاصة والعامة وهذا ما شهد به أصحابه رضوان الله عليهم، وفي هذا السياق قال النووي رحمه الله إذا أمر الله النبي صلى الله عليه وسلم بالاستشارة مع أنه أكمل الخلق، فما الظن بغيره.

ونظراً للتطور ونمو المعرفة الإنسانية والمستوى الحضاري والتكنولوجي الحادث في العالم والذي يلقي بظلاله على العديد من المجالات أدى إلى تطور ونمو مجالات التخصص بل ومجالات التخصص الدقيق في المهن والأعمال إلى درجة أصبح من المتعذر على المدراء والعاملين أن يحيطوا بها وأن يتقنوها جميعاً وبالتالي فإن المنشآت سيبيرز لها من حين إلى آخر حاجتها إلى الحصول على خدمات إدارية واستشارية في مجال معين أو تخصص معين، وإن توظيف شخص مؤهل وكفاء داخل المنشأة للقيام بهذه المهام قد يكلف المنشأة أكثر مما قد يحققه لها وبالتالي فإن عملية الاستعانة بمتخصصين ستكون أجدى وأكثر نفعاً لهذه المنشآت (جربوع، 2005، ص 285).

وبرزت الخدمات الاستشارية بمفهومها الحديث، فكانت بدايات هذا الظهور في مطلع القرن العشرين وذلك في الولايات المتحدة الأمريكية على يد كل من العالم Gilbreth والعالم Gant وذلك من خلال الأسلوب العلمي للاستشارات وذلك بالاستفسار عن صحة الطرق والأساليب التي يتم إتباعها وطرح بدائل وأساليب علمية في المجالات التصنيعية، كما إن Fredrick Taylor استخدم الاستشارات الإدارية عندما كان يقوم باختباراته في دراسة الوقت والحركة وربط الحافز المادي بالعمل (أبو شيخة، 2008، ص 17).

تعريف الخدمات الإدارية والاستشارية:

قد عرف مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي الخدمات الاستشارية بأنها "الاستشارات المهنية التي تهدف أساساً إلى تحسين كفاءة وفعالية استخدام العميل للطاقت والموارد المتاحة له مما يحقق أهداف التنظيم" (قريط، 2008، 15).

كما عرفتها جمعية الاستشارات الإدارية الأمريكية ACME بأنها "هي محاولة تتم بواسطة أشخاص مدربين وذوي خبرة لمساعدة الإدارة في حل مشكلاتها وتحسين أعمالها بواسطة تطبيق حلول موضوعية مركزة على معلومات متخصصة ومعرفة علمية وعملية ومهارات وتحليل منظم للحقائق" (Mckenna, 1995, P51).

كما تعرف الخدمات الاستشارية بأنها "تلك الخدمات التي يقوم بها شخص كفاء أو جهة متخصصة ويتمتع باستقلال ملموس وتأهيل كافٍ في مجال الخدمة ذاتها ويتم تقديم الخدمات بناءً على طلب الجهة المعنية وطبقاً للحدود التي ترسمها لها تلك الجهة التي تملك الحق في الأخذ بهذه الطريقة وتطبيقها أو رفضها" (أبو القمصان، 2007، 133).

كما وتعرف بأنها "الممارسة المهنية بتقديم المشورة والمعونة لإدارة المنشأة بغية تحقيق الأهداف وإرشاد المنشأة إلى الأسلوب المؤدي إلى تحقيقها عن طريق رفع مستوى الأداء في مجالات التخطيط والتنظيم والحوافز والاتصال وقياس مستويات الانجاز واستخدام الموارد البشرية والمادية كما أنها تحتوي على العوامل الفنية التي تتعلق بفاعلية الإدارة وكفاءتها" (جمعة، 1999، 312).

من خلال التعريفات السابقة يمكن تعريف الخدمة الإدارية والاستشارية بأنها "هي خدمة مقدمة من شخص مهني مستقل بناءً على طلب الإدارة أو المنشأة بهدف مساعدتها لحل مشكلة معينة أو لتحسين استغلالها للموارد بما يعود بالفائدة على المنشأة".

خصائص الخدمات الإدارية والاستشارية:

- تتمتع الخدمات الإدارية والاستشارية بمجموعة من الخصائص التي تتميز بها وهي كالتالي (جمعة، 2009، 539 قريط، 2008، 15):
- 1- يتم تقديم هذه الخدمات بناءً على رغبة الإدارة وطلبها، حيث أن الإدارة تهدف من الحصول على هذه الخدمات إحداث تغيير على مستوى المنشأة.
 - 2- يجب أن يتم تقديم هذه الخدمات من خلال أفراد ذوي كفاءة ومؤهلين علمياً وعملياً ولديهم دراية بالتعامل في مثل هذه الظروف التي تحتاج المنشأة استشارات عنها.
 - 3- يجب أن يقدم المراجع هذه الخدمات في ظل استقلاله عن المنشأة، بحيث يتجنب جميع الظروف والأحوال التي قد تؤثر على استقلاله وحياده وموضوعيته لكي يستطيع الحكم على الأمور بصورة صحيحة ودون تحيز.
 - 4- يجب أن يحافظ المراجع عند تقديمه للخدمات الإدارية والاستشارية على سرية المعلومات الخاصة بالعميل وذلك لتمكن المنشأة من الحفاظ على موقعها التنافسي.
 - 5- إن حصول هذه المنشآت على الخدمات الإدارية والاستشارية من خلال مراجع الحسابات لا يكون إلا على سبيل المشورة، أي أن هذه الخدمات هي خدمات على سبيل الاقتراح والنصيحة، وبالتالي يجب أن تخلو هذه الخدمات من أي عنصر من عناصر اتخاذ القرار أو حتى عناصر السلطة.

أهمية الخدمات الإدارية والاستشارية:

إن التطور الكبير الذي وصلت إليه الأسواق العالمية من انتشار للشركات الدولية ومتعددة الجنسيات والشركات الصناعية والتجارية والخدمية والتي يعمل كل منها في جانب من جوانب الأنشطة الاقتصادية أدى إلى ظهور الحاجة إلى وجود كفاءات وكوادر تستطيع القيام بمهام اتخاذ القرارات، وفي ظل الترابط السريع بين العالم كله ووصوله إلى كونه قرية صغيرة فلا بد لصناعة القرار أن تكون سريعة وذات موثوقية في ذات الوقت، لما قد يترتب عليها من نتائج، وحيث إن توافر جميع الكوادر المطلوبة داخل المؤسسة ذاتها يلقي بآثاره العكسية على هذه الشركة من حيث الكلفة العالية التي قد تتحملها هذه المنشآت فكان لزاماً على هذه المنشآت الاستعانة بأشخاص مؤهلين من خارج الشركة للحصول على الاستشارات الإدارية والمالية لتلبي احتياجاتهم (جربوع، 2005، ص285)، وحديثاً فإن الاستشارات الإدارية تعتبر ذات أهمية كبيرة، كما

أن نطاق تقديم هذه الخدمات ينمو بصورة كبيرة للمساعدة في تأدية الأنشطة والفعالية في استخدام الموارد (Lang,1982,P47).

إن أهمية الخدمات الإدارية والاستشارية نابعة من دورها الذي تلعبه في المجتمع، حيث أن طالب الخدمات الإدارية والاستشارية إنما يهدف من حصوله على هذه الخدمات أن يحصل إلى حل مشكلة قائمة وقد استعصى عليه إيجاد حل لها، أو تعزيز موقفه وتطوير ذاته ليحقق مراده ويحدث نماءً في منشأته، وتلعب الخدمات الإدارية والاستشارية دوراً هاماً في ترشيد عملية صنع القرار واتخاذها في المنشآت، كما تساعد في عملية التشخيص السليم والموضوعي للمشاكل والعقبات الموجودة داخل المنشأة، كما أن الخدمات الإدارية والاستشارية تعمل على نقل الخبرات والمعارف الموجودة لدى المستشار وتوظيفها في حل المشاكل التي تواجهها المنشأة(مخيمر وآخرون،2000،ص45).

إن دور الخدمات الإدارية والاستشارية لا ينحصر في حل المشاكل الموجودة فعلاً ولكن إن دورها يمتد ليشمل مساعدة المنشآت للتعرف وإدراك مسؤوليتها بالمشكلات التي قد تتطلب منهم المواجهة والتحليل ومن ثم تعمل على إثارة الرغبة لديهم في مواجهة هذه المشكلات والعمل على إحداث التغيير المنشود(مخيمر وآخرون،2000،ص19).

ولكي تؤتي الخدمات الاستشارية أكلها لا بد على مقدم الخدمات الاستشارية أن يجيد استخدام مجموعة من العناصر، العنصر الأول العنصر البشري حيث أن تعيين أشخاص لا يتمتعون بالكفاءة والمؤهل المطلوب للعمل الذي يقوم به يعمل على تعثر المنشأة وعدم قدرتها على النهوض بنفسها بالمستوى الذي تريده، بمعنى أن وضع الرجل المناسب في المكان المناسب يعمل على التغلب على المشاكل والصعوبات الإدارية، وبالنسبة للعنصر الثاني فهو العنصر المالي فعليه إنفاق المال بدون تبذير أو في غير محله، كذلك الوقت والذي ينبغي على مقدم الخدمات الاستشارية استغلال كل دقيقة من وقته بما يعود بالفائدة على المنشأة، وأخيراً يجب عليه أن ينجز عمله وفق ما هو مطلوب منه حسب المواصفات والمقاييس(بوحوش،1981،ص18).

تزايد الحاجة إلى الحصول على الخدمات الإدارية والاستشارية:

لقد زادت الحاجة إلى الحصول على الخدمات الإدارية والاستشارية وذلك لوجود مجموعة من العوامل والأسباب (عفيفي، 2003، ص2):

- التطور الاقتصادي والإداري والمالي على مستوى العالم وما يرتبط به من ظهور اختصاصات ومشاكل تحتاج إلى مستوى عالي من الكفاءة والمهنية لإيجاد الحلول لها.
- تحتاج المنشآت أحياناً الحصول على خدمات إدارية واستشارية محدودة وبالتالي ليس من المناسب لهذه المنشآت توظيف أفراد داخل المنشأة للقيام بمثل هذه المهام وذلك بمقارنة التكلفة بالعائد.
- لو أن هذه المنشآت قامت بتوظيف متخصصين فقد يظهر لها الحاجة إلى متخصصين في مجالات أخرى أو على مستوى مهني وكفاءة أعلى.
- إن الحصول على الخدمات الإدارية والاستشارية من خلال مستشارين خارجيين يزود الإدارة بميزتين الأولى تتمثل في استقلال مقدم الخدمات الإدارية والاستشارية عن المنشأة والثانية هي إمكانية توافر الرؤية الكلية للحالة التي تحتاج إلى إيجاد حل لها أو تقديم المشورة عنها.
- إن الحصول على الخدمات الإدارية والاستشارية من خلال مستشار خارجي يمكن المنشأة من الحصول على خدمات أكثر من متخصص، حيث أن المستشار الخارجي لديه القدرة على تشكيل فرق استشارية تضم أكثر من تخصص مرتبط بموضوع المشكلة محل الاستشارة وبالتالي استفادة المنشأة على مستوى أوسع من هذه الخبرات.
- التغيير في السياسات الإدارية للمنشآت والتي أولت الاهتمام بمستوى الرضا لعملائها وخاصة بعد زيادة مستوى الوعي والثقافة لديهم من خلال المنظمات المهنية والاتحادات والنقابات التي تنادي بحقوقهم.

أنواع الاستشارات:

تتنوع أشكال وأنواع الاستشارات حسب التالي (أبو شيخة، 2010، ص25):

- 1- الاستشارات الإدارية: وهذه الاستشارات تختص بمختلف النواحي الإدارية داخل المنشأة كطرق وأساليب العمل وتبسيط الإجراءات والاستفسارات الخاصة بالتنظيم الداخلي وتحديد نواحي القصور والاحتياجات التأهيلية والتدريبية وأسس اختبار العاملين وعلاقة المنشأة بما يحيط بها من منشآت وظروف.

2- الاستشارات الفنية: وتختص هذه الاستشارات بالمعدات المستخدمة لأداء العملية الإنتاجية أو المستخدمة في تقديم الخدمة والتي تشمل المباني والآلات وطرق الإنتاج وكيفية تطويرها.

كما يمكن تصنيف الاستشارات وفقاً لنوع الوظيفة التي يتم الحصول على الاستشارة عنها فيكون هناك استشارات مرتبطة بالتمويل وأخرى بالإنتاج وثالثة بالترويج ورابعة بالتوزيع وغيرها من الوظائف المتنوعة أو بحسب المصدر أو الجهة المقدمة للاستشارة، أي مستشار داخلي من داخل المنشأة أو مستشار خارجي من نفس الدولة أو من خارجها أي من دولة أخرى، كما قد يتم تقديم الاستشارة من قبل فرد واحد أو من قبل مجموعة من المستشارين ومن الممكن أن تعمل هذه المجموعة في صورة فريق متجانس أو على شكل مجموعات منفصلة عن بعضها تنتمي كل منها إلى تخصص معين (أبو شيخة، 2010، ص26).

إن كل نوع من الأنواع سابقة الذكر له ما يميزه عن النوع الآخر وله ما يعيبه ويبقى اختيار نوع الاستشارة بناءً على ما يحقق أعلى فائدة للمنشأة التي ترغب بالحصول على الاستشارات وبما يتناسب مع قدرات ومؤهلات المستشار.

نماذج الاستشارات المقدمة للعملاء:

تتنوع نماذج الاستشارات الإدارية المقدمة للعملاء وذلك من خلال المستشارين على النحو التالي (أبو شيخة، 2008، ص20-21) (Schein, 1988, P5-7):

• نموذج شراء الخبرة (The Purchase Of Expertise Model):

ويعتبر هذا النموذج أكثر النماذج شيوعاً، حيث أن العميل ومن خلال هذا النموذج يقوم بتحديد المشكلة التي يرغب في الحصول على استشارة عنها وبعد ذلك يقوم بالتوجه إلى خبير استشاري في مجال المشكلة لإيجاد الحلول المناسبة له، وبالتالي فإن مهمة المستشار تكون واضحة ومحددة ومن أمثلة هذه الاستشارات البحوث المتعلقة بالمستهلكين وتصميم الأنظمة المحاسبية وقياس الرضا لدى العاملين في المنشأة وإجراء دراسات للتعرف على الروح المعنوية للعاملين.

• نموذج الطبيب والمريض (The Doctor Patient Model):

وهو نموذج شائع أيضاً ومن خلال هذا النموذج فإن المستشار يلعب دور الطبيب، حيث أن العميل يقوم بشرح ما يعانيه من خلل أو قصور في كل أو بعض أجزاء المنشأة للمستشار لكي يستطيع الوصول إلى مكامن الضعف، حينها يقوم المستشار بنفسه بتشخيص أوجه القصور والخلل في النظام المعمول به لدى العميل ومن ثم يقوم بطرح البدائل الممكنة للحل على العميل.

العوامل التي تؤثر في فعالية الاستشارات:

يوجد مجموعة من العوامل والعناصر التي تؤثر في فعالية الخدمات الإدارية والاستشارية يمكن تلخيصها كالتالي (الصالح، 2003، ص6):

- 1- مقدم الخدمات الإدارية والاستشارية.
- 2- المستشار أو العميل.
- 3- الجوانب التنظيمية والفنية.
- 4- أسلوب إجراء الخدمات الإدارية والاستشارية.
- 5- سلوكيات العمل الإداري والاستشاري.

العقبات التي تواجه تقديم الخدمات الإدارية والاستشارية:

كغيرها من المهن تعترض طريق تقديم الخدمات الإدارية والاستشارية العديد من العقبات والمشكلات التي تعيق تنفيذها ومنها (عفيفي، 2003، ص4):

- 1- عدم القدرة على تحديد حاجة العميل من الاستشارة المطلوبة بصورة دقيقة.
- 2- عدم إدراك المنشآت بحاجتها إلى الحصول على الخدمات الإدارية والاستشارية.
- 3- حداثة المهنة فلا يوجد معايير تنظم هذه الخدمات وكيفية أدائها.
- 4- عدم معرفة مقدم الخدمات الإدارية والاستشارية بالمعلومات الأساسية والضرورية عن المنشأة وصعوبة الحصول عليها وخاصة عند عدم رغبة الإدارة بتقديم المزيد من المعلومات التي تعتبرها حساسة وقد تضر بموقفها التنافسي في السوق.
- 5- اختلاف القيم والمفاهيم بين مقدم الخدمات الإدارية والاستشارية والعميل.
- 6- صعوبة التواصل بين طرفي العملية وخصوصاً عند كون العميل غير ملم بالنواحي الإدارية والمالية، وكذلك على مستوى اللغة عند كون المستشار أجنبياً.

7- بعض العملاء من أصحاب المنشآت والمدراء يتعاملون مع مقدم الخدمات الإدارية والاستشارية على أنه موظف يعمل عندهم وعليه أن يبني توصياته بناءً على رؤية وأهداف الإدارة.

8- وجود مقاومة للتغيير، أي مقاومة الإدارة لتوصيات مقدم الخدمات الإدارية والاستشارية.

9- وجود عقدة المستشار الأجنبي وذلك بسبب التطور الذي يعيشه الغرب والفارق التكنولوجي والمعرفي بين الغرب والعالم الثالث.

10- قد تنظر الإدارة إلى التوصيات والمقترحات التي يقدمها المستشار على أنها حلول غير واقعية أو مثالية صعبة التحقق وبالتالي عدم الأخذ بها.

المبحث الثاني

جودة تقرير المراجع

في هذا المبحث تم تناول موضوع جودة تقرير المراجع من خلال مجموعة من العناوين وهي:

- ❖ مقدمة
- ❖ أسباب تطور الخدمات التي تقدمها مكاتب المراجعة
- ❖ توجه المنشآت للحصول على الخدمات الإدارية والاستشارية
- ❖ أنواع الاستشارات التي يقدمها مراجع الحسابات
- ❖ مجال ونطاق الخدمات الإدارية والاستشارية
- ❖ موقف مهنة المراجعة من الخدمات الإدارية والاستشارية
- ❖ العلاقة بين الخدمات الإدارية والاستشارية وجودة تقرير المراجع
- ❖ مفهوم الجودة
- ❖ تعريف الجودة
- ❖ جودة مراجعة الحسابات
- ❖ أهمية جودة تقرير المراجعة
- ❖ المخاطر الناتجة عن عدم جودة تقرير المراجع

مقدمة:

ما من شك أن مهنة المراجعة حققت تطوراً ملحوظاً وذلك من أجل مواكبة المنافسة خاصة في العقدين الأخيرين من القرن الماضي، فلم يقتصر دور المراجع على إضفاء الثقة على القوائم المالية، بل أصبح يقدم العديد من الخدمات لكي يحافظ على بقائه في سوق المهنة (Beattie and Fearnley, 1998, P1).

ولأن المراجع يتمتع بالعديد من الخصائص العلمية والعملية في العديد من مجالات المعرفة الإدارية والمالية فإن ذلك يمكنه من تقديم الخدمات الإدارية والاستشارية التي قد يطلبها أحد عملائه منه وذلك في سبيل الوصول إلى الفعالية والكفاءة في أدائه لأعماله وبالتالي زيادة أرباح العميل جراء حصوله على هذه الخدمات (شبير، 1997، ص37).

أسباب تطور الخدمات التي تقدمها مكاتب المراجعة:

أكدت العديد من الدراسات أن الدافع من وراء هذه التغيرات في طبيعة الخدمات التي تقدمها مكاتب المراجعة يرجع إلى مجموعة من العوامل هي (الجفري والعنقري، 2007/1427، ص226):

- 1- اللحاق بالمتطلبات والظروف الاقتصادية.
- 2- احتدام المنافسة بين مكاتب المراجعة ومحاولة كل مكتب تمييز نفسه عن الآخرين.
- 3- أن عمليات المراجعة الكبرى محتكرة من قبل مجموعة صغيرة من مكاتب المراجعة الكبيرة.
- 4- المنافسة الموجودة بين مكاتب المراجعة وأثرها على تدني العوائد من جراء عمليات المراجعة والمحاولة لزيادة دخل هذه المكاتب من خلال تقديم هذه الخدمات.

ولذلك فإن مكاتب المراجعة أصبحت تقدم لعملائها خدمات ومساعدات مهنية وفنية تخرج عن نطاق خدماتها التقليدية المتعلقة بالمراجعة المالية وعمليات التأكيد الأخرى، فأصبحت مكاتب المراجعة تقدم الخدمات التي ليس لها معايير للتصديق، أي أن المراجع لا يقوم بإعطاء رأي من خلال هذه الخدمات التي يقدمها لعملائه وإنما الهدف منها هو مساعدة الإدارة أو العميل في تحسين قدراته والارتقاء به وذلك لتحقيق أهدافه.

أسباب توجه المنشآت للحصول على الخدمات الإدارية والاستشارية:

إن توجه المنشآت للحصول على الخدمات الإدارية والاستشارية مرتبط بمجموعة من العوامل والأسباب (جمعة، 2009، ص541):

- 1- إن الإدارة ستتجه للحصول على الخدمات الإدارية والاستشارية عندما تدرك أنها غير قادرة على التعامل مع المشكلة القائمة لذلك تقوم بالبحث عن خبير للحصول على الاستشارات.
- 2- كثرة المشاكل التي تواجهها المنشآت والتي تتطلب منها اتخاذ القرارات، وقد لا يتوفر لهذه المنشآت إدارة تتمتع بالخبرة والمعرفة لتقييم البدائل واختيار الأسلوب الأمثل للتعامل مع هذه المشاكل.
- 3- التغيرات التي تحدث في التشريعات وظهور أنشطة جديدة وطبيعة العلاقات سواء الاجتماعية والبيئية والإنسانية والتي تتغير بمعدل يصعب على المدير متابعته.
- 4- عدم امتلاك المنشآت لموظفين يتمتعون بالمهارات والكفاءة التي تؤهلهم للتعامل مع جميع الظروف التي قد تواجهها المنشأة.

أسباب توجه المنشآت للحصول على الخدمات الإدارية والاستشارية من المراجع الخارجي:

لعل توجه المنشآت إلى الحصول على خدمات إدارية واستشارية من المراجع الخارجي يرتبط بمجموعة من الأسباب والعوامل التي عززت هذا التوجه (جمعة، 2009، ص540):

- 1- الخبرة والمهارة التي يتمتع بها مراجع الحسابات وذلك من خلال التأهيل الأكاديمي الذي يحصل عليه المراجع وكذلك من خلال الخبرة العملية التي يحصل عليها المراجع من خلال حياته العملية والتي يستطيع العميل من خلال طلب الخدمة من مراجع الحسابات توظيفها لخدمة أهدافه.
- 2- إن الخدمة التي يقدمها المراجع لعملائه هي عبارة عن خدمة متخصصة يتم تقديمها بصفة مؤقتة والتي قد يكون دافعها عدم توفر الكوادر المتخصصة لدى الشركات ورغبة العملاء بالحصول على هذه الخدمات بصورة سريعة.
- 3- موقع المراجع الخارجي المستقل عن العميل يؤهله للحكم على المسائل المطروحة والمشاكل الموجودة بصورة حيادية وموضوعية بعيداً عن التحيز الذي قد يقع به أي شخص آخر يعمل داخل المؤسسة والذي قد تربطه علاقات أو التزامات داخل المؤسسة أو المنشأة.

- 4- إن الإدارة تسعى من خلال حصولها على الخدمات الإدارية والاستشارية إلى توفير دليل علمي وموضوعي يعزز الثقة والموضوعية في قدراتها، وخاصة أن المراجع عند قيامه بأداء هذه الخدمات يجب أن يتمتع بالموضوعية وعليه الالتزام بمعايير المهنة وتقاليدها.
- 5- إن الإدارة تسعى من خلال الحصول على هذه الخدمات من خلال المراجع الخارجي الاستفادة من إدراكه لطبيعة عمل المنشأة أو المؤسسة وذلك من خلال أدائه لعملية المراجعة وانعكاس ذلك على سرعة الحصول على الاستشارة وكذلك جودتها.

أنواع الاستشارات التي يقدمها مراجع الحسابات ومجالاتها:

قسم الاتحاد الدولي للمحاسبين الخدمات التي يقدمها مراجع الحسابات الخارجي إلى ثلاث مجموعات (الذنبات، 2006، ص 59-63):

1- خدمات تتعلق بالاطلاع وقد تم ترقيمها (2000-2699) والاطلاع: هي عملية لا يتم إجراؤها للحصول على تأكيد معقول حول صحة ودقة البيانات المالية المرحلية ويتم أداء الاطلاع من خلال الاستفسار بشكل أساسي من الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية والمحاسبية في المنشأة، وكذلك من خلال القيام بالاختبارات والإجراءات التحليلية التي قد توجه انتباه المراجع إلى جوانب قد تؤثر على البيانات المرحلية ويقرر المراجع عن رأيه في صحة البيانات المالية وذلك من خلال التأكيد السلبي.

التأكيد السلبي: يقوم المراجع من خلاله وعند إجراءه لاختباره ومراجعته ولم يكتشف تحريفات تتسم بالأهمية النسبية، فإنه يبين هذا الأمر من خلال الإشارة بأنه لم يظهر له من خلال عملية الاطلاع ما يشير إلى أن البيانات المالية لا تعطي صورة عادلة وحقيقية عن الوضع الحالي للمنشأة (الديسبي، 2002، 1008).

2- خدمات تتعلق بأنواع أخرى من عمليات التأكيد وقد تم ترقيمها (3000-3699) وإن الهدف من هذا المعيار هو عملية إرشاد وتقديم المبادئ الأساسية للمراجعين وذلك عند أدائهم لعمليات وخدمات التأكيد الأخرى، كما أن هذا المعيار يستخدم تعبيرين وذلك للتفريق بين نوعين من خدمات التأكيد التي يمكن للمراجع تقديمها:

- عملية تأكيد معقولة: حيث تهدف هذه الخدمة إلى تقليل مخاطر التأكيد إلى مستوى منخفض بشكل مقبول في ظل ظروف العملية.
- عملية تأكيد محدودة: وهي تقليل مخاطر التأكيد إلى مستوى مقبول في ظل ظروف العملية.

وتشير ظروف العملية إلى شروط ومحددات العملية، وطبيعة عملية التأكيد هل هو تأكيد معقول أو تأكيد محدود، كذلك خصائص الموضوع محل التأكيد، واحتياجات المستخدمين المقصودين، وخصائص الجهة المسؤولة وبيئتها وأمور أخرى مثل الأحداث والمعاملات والظروف والممارسات التي يمكن أن يكون لها أثر كبير على العملية (جمعة، 2011، ص38).

3- خدمات أخرى ذات العلاقة وتم ترقيمها (4000-4699) وقد صدر عن هذه الخدمات معياران:

المعيار الأول: التعاقد للقيام بإجراءات متفق عليها تتعلق بالبيانات المالية والهدف من هذا المعيار هو توفير الإرشادات حول مسؤوليات المراجع المهنية وذلك عند قيامه بالخدمات المطلوبة منه، ويهتم هذا المعيار بالخدمات المرتبطة بالبيانات المالية وبالرغم من ذلك فإنه يوفر إرشادات للخدمات المرتبطة بالبيانات الغير مالية.

إن قيام المراجع بأداء إجراءات وخدمات متفق عليها قد يشمل قيامه بأداء إجراءات مرتبطة ببنود منفردة من البيانات المالية كالدائنين أو المدينين أو المشتريات وغيرها من البنود أو بإحدى البيانات المالية كقائمة الدخل أو قائمة المركز المالي أو بها مجتمعة.

المعيار الثاني: التعاقد لتنفيذ خدمات تحضير البيانات المالية والهدف من هذا المعيار هو تحديد المعايير والإرشادات التي توضح مسؤولية المراجع وأن المراجع عند أدائه لهذه الخدمات فإنه يعتبر محاسباً عن المنشأة وليس مراجعاً لها، أي أن مسؤولياته هي مسؤولية المحاسب المهني المرتبطة في مجال ممارسة المهنة.

أثناء تقديم هذه الخدمات فإن المحاسب يقوم بتوظيف خبرته ودرايته المحاسبية في أداء المهام وليس خبرته في مجال خدمات المراجعة وبالتالي فإنه لن يقوم بإبداء رأيه حول صحة وعدالة المعلومات المالية الموجودة.

يعرف الإعداد: هو عرض في صورة قوائم مالية للمعلومات التي تمثل الإدارة بدون التعهد بالتعبير عن أي تأكيد عن هذه القوائم (الديسبي، 2002، 993).

ويجب على المراجع عند أدائه لهذه الخدمات أن يلتزم بقواعد السلوك المهني للمحاسبين القانونيين إلا أن الاستقلالية ليست متطلباً عند إجراء وتقديم هذه الخدمات.

الفرق بين المراجعة الخارجية والمراجعة الإدارية والخدمات الإدارية والاستشارية:

أهم الفروق يمكن مقارنتها في الجدول التالي:

جدول (1): أوجه الاختلاف بين المراجعة الخارجية والمراجعة الإدارية والخدمات الإدارية والاستشارية

م	البيان	المراجعة الخارجية	المراجعة الإدارية	الخدمات الإدارية والاستشارية
1	الشخص القائم به	المراجع الخارجي	قد يكون المراجع الخارجي أو الداخلي	خبراء مكاتب المراجعة الخارجية
2	الهدف منها	إبداء رأي صحة وعدالة البيانات المالية	مساعدة الإدارة في اكتشاف مواطن الضعف وعلاجها مع إبداء رأي فني انتقادي محايد وموضوعي عن كفاءة وفاعلية أداء الإدارة	مساعدة إدارة المنشأة في حل بعض المشاكل في مجالات معينة بقصد استحداث التغيير المنشود في هذه المجالات
3	النطاق (المجال)	الدفاتر والسجلات المالية، والمستندات التي تتعلق بالبيانات المالية	المنشأة كوحدة واحدة، أو جزء منها بجميع مكوناتها أو مشتملاتها	المشاكل التي تحددها إدارة المنشأة
4	توقيت الإنجاز	في نهاية المدة غالباً	بصفة منتظمة ومتكررة	عندما تطلب الإدارة ذلك
5	أسلوب الإنجاز المتبع	اختباري	الفحص الميداني والمشاهدة الفعلية، والتحليل المقارن وعقد المقابلات	يختلف طبقاً للواجب المحدد، وحسب نوع المشكلة المراد حلها

المصدر: جمعة، 2009، ص 231

مجال ونطاق الخدمات الإدارية والاستشارية:

تصنف الخدمات الإدارية والاستشارية وذلك وفقا لطبيعة المنشأة وسياساتها وطبيعة المهام التي تقوم بها (جمعة، 2009، 547) (قريط، 2008، 20-22):

1- تطوير المنشأة ووضع سياساتها الخاصة:

عمل الدراسات المتعلقة بالتنمية الاقتصادية والصناعية، والتخطيط قصير وطويل الأجل ووضع الأهداف المرتبطة بكل خطة، وتطوير أنظمة الرقابة الإدارية، وتصميم الهيكل التنظيمي داخل المنشأة وتحديد الوصف الوظيفي لكل مسمى وظيفي ومسئوليات الإدارة، وإعداد التقارير ونظم المعلومات، وتقديم الإرشادات الإدارية والعمل على تطوير الإدارة وخفض التكلفة الإدارية وتحسين الربحية، وتقدير نصيب المنشأة في الأعمال والتجارة.

2- الخدمات المالية والمحاسبية:

القيام بالتخطيط المالي قصير وطويل الأجل، وتحليل وتقييم الوضع المالي الحالي للمنشأة، وإعداد وتصميم نظم المعلومات المالية والمحاسبية، ووضع وإعداد الموازنات، وأنظمة التكاليف ومراقبة عملها، والقيام بالنسب وإعداد المؤشرات المالية، وتقييم رأس المال المستثمر وتقدير تكاليف رأس المال.

3- الخدمات المتعلقة بالتسويق:

إعداد نظم المعلومات الخاصة بعمليات التسويق، وإعداد الأبحاث الاقتصادية والتسويقية، وتطوير المنتجات وأنظمة التسعير، والتنبؤ بحجم الطلب والأسواق المتاحة، وترويج وتسويق السلع والمنتجات، وأماكن المخازن وكيفية تنظيمها.

4- الخدمات المتعلقة بالإنتاج:

نظم تخطيط ومراقبة عمليات الإنتاج، وبرمجة الإنتاج وتصميم نظام الإنتاج، والتخطيط لعمليات الصيانة ووضع التقديرات الخاصة بها، واختيار الآلات والمعدات المستخدمة في الإنتاج، وطرق مناولة المواد، والرقابة على الجودة والرقابة على المواد وحسن استخدامها.

5- الخدمات المرتبطة بالتشغيل الإلكتروني للبيانات:

تقييم كفاءة التشغيل الحالية للبيانات، وإعداد دراسات الجدوى حول التحول من النظام التقليدي إلى النظام الإلكتروني لتشغيل البيانات، وتصميم النظام الإلكتروني، وإجراء الاختبارات على الأجهزة وموثوقية النظام، وإعداد دليل إجراءات التشغيل للبيانات.

6- الخدمات المرتبطة بإدارة وتعيين الأفراد:

وضع السياسات الخاصة بالعمالة وكيفية تنظيمها، وعملية اختيار وتعيين الموظفين، وإعداد نظام المكافآت والحوافز وسلم الرواتب والأجور، وتحديد الحاجة للأيدي العاملة، وتنمية الأيدي العاملة من خلال برامج التدريب، وتقييم وتوصيف الوظائف.

7- الخدمات المرتبطة بدراسات الجدوى الاقتصادية:

القيام بالدراسات المتعلقة بالأسواق المتاحة والمنتجات المنافسة، والقيام بالتقديرات الخاصة بالاستثمارات المطلوبة، ووضع اقتراحات حول هيكل التمويل الخاص بالمشاريع، وتحليل حساسية المشروع، وتحليل النتائج والتوصيات.

8- الخدمات المرتبطة بإدارة المشاريع:

الحصول على التراخيص المطلوبة والمتابعة لدى الجهات الرسمية، وتوفير مصادر التمويل المطلوبة للمشروعات، وإعداد العقود والمستندات والاتفاقيات، والقيام بالإشراف على مراحل التنفيذ للمشروعات.

9- الخدمات الدولية:

تقديم الاقتراحات بما يخص التعامل مع الشركات الدولية، والتخطيط الضريبي بين الدول، والمساعدة في تنظيم عمليات الاندماج الدولية بين الشركات.

موقف مهنة المراجعة من الخدمات الإدارية والاستشارية:

موقف مهنة المراجعة في فلسطين:

كغيرها من البلاد العربية فإن واقع المهنة في فلسطين لا يختلف كثيراً، وبحسب القانون الفلسطيني الصادر في 2004/9/8م والمطبق على أراضي السلطة الفلسطينية في الفصل السادس المادة(21) يحق لمراجع الحسابات:

- تقديم المشورة والخبرة المهنية والقيام بأعمال التحكيم والتصفيات في المجالات المحاسبية والمالية والضريبية.
- فحص ومراجعة حسابات الأفراد والشركات والمؤسسات والهيئات.

وبحسب المادة(23) من القانون الفلسطيني لمزاولة مهنة مراجعة الحسابات رقم (9) لسنة 2004م يحظر على المراجع المزاول للمهنة القيام بالأعمال التالية:

1. العمل موظفاً لدى الحكومة أو لدى أي من المؤسسات العامة أو البلديات أو لدى أية جهة خاصة أخرى من غير مزاولي المهنة.
2. احتراف التجارة أو الصناعة أو العمل في أية مهنة أخرى.
3. مزاولة مهنة مراجعة حسابات أية شركة يكون شريكاً فيها.
4. القيام بالدعاية لنفسه بأية وسيلة من وسائل الإعلان بطريقة مخلة بكرامة المهنة.
5. مضاربة أو منافسة أي مراجع آخر للحصول على العمل بصورة تسيء إلى المهنة.
6. إفشاء المعلومات والأسرار التي اطلع عليها من خلال عمله مراجعاً، إلا في الحالات التي يستوجبها القانون وللجهات التي يسمح أو يستوجب تقديم تلك المعلومات والأسرار إليها.
7. إبداء رأي يخالف حقيقة ما تضمنته الدفاتر والسجلات والبيانات المحاسبية والتوقيع على تقارير حسابات لم يراجعها هو أو أحد العاملين تحت إمرته.
8. الشهادة والتوقيع على صحة بيانات وحسابات ختامية وميزانيات لا تعكس الوضع المالي الصحيح للجهة التي كلف بمراجعة حساباتها.
9. تدوين بيانات كاذبة في أي تقرير أو حسابات أو وثيقة قام بإعدادها في إطار مزاولته المهنة.
10. وضع تقارير غير صحيحة أو المصادقة على وقائع مغايرة في أية وثيقة يتوجب إصدارها بموجب قواعد مزاولة المهنة.
11. المصادقة على توزيع أرباح صورية أو غير حقيقية.

موقف ساربينز أوكسلي وهيئة سوق الأوراق المالية الأمريكية:

تمت المصادقة على قانون ساربينز أوكسلي (SOX) في الكونجرس الأمريكي وذلك بعد أزمة الانهيارات في كبرى الشركات في الولايات المتحدة الأمريكية، وذلك في محاولة من الكونجرس لمنع حدوث وتكرار مثل هذه الحوادث، ومن أهم ما نص عليه هذا القانون هو تشكيل هيئة تعمل على مراقبة أداء المراجعين الذين يراجعون القوائم المالية للشركات العامة، كذلك أقر إنشاء لجان للمراجعة داخل كل شركة عامة، كما تضمن أن تصدر الشركة ضمن تقاريرها المالية السنوية المنشورة تقريراً يسمى بتقرير الرقابة الداخلية يقوم من خلاله مجلس الإدارة بالتأكيد على مسؤوليته عن إقامة نظام رقابة داخلية في الشركة وأن يكون هذا النظام فعالاً (الدوجي وعلى، 2011، ص8).

ومن الخدمات التي يمنع المراجع من تقديمها لنفس المنشأة محل المراجعة حسب قانون ساربينز أوكسلي وهيئة سوق الأوراق المالية الأمريكية (الدوجي وعلى، 2011، ص19):

- تصميم نظم المعلومات المالية والعمل على تنفيذها.
- التقييم أو خدمات التقييم.
- الخدمات الاكتوارية: تعريف الاكتواري حسب الجمعية الدولية للاكتواريين I.A.A فإن الاكتواري هو مفكر متعدد المواصفات الاستراتيجية متمرس في النظريات والتطبيقات في علوم الرياضيات والإحصاءات والاقتصاد.
- المراجعة الداخلية للحسابات بالاستعانة بمصادر خارجية.
- وظائف إدارة الموارد البشرية.
- وسيط أو سمسار أو وكيل خدمات مصرفي أو مستشار استثمار.
- الخدمات القانونية والخبرة الغير متعلقة بعملية التدقيق.
- كذلك أي خدمات منعها وحددها PCAOB وذلك من خلال اللوائح.

موقف المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA:

أكدت لجنة أخلاقيات المهنة التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA بأن قيام مراجع الحسابات بتقديم خدمات إدارية واستشارية لنفس عميل المراجعة لا يؤثر على استقلاليته وذلك من الناحية النظرية طالما لم يكن المراجع في موقع اتخاذ القرار، أي أن قراراته استشارية وبالتالي فإنه لا يفقد الحكم المهني والموضوعي المحايد (قريط، 2008، ص23).

وبما أن موقف المراجع يختلف باختلاف المهمة الموكلة إليه من كونها عملية مراجعة يريد إعطاء حكم مهني محايد عن صحة القوائم المالية أو خدمة إدارية أو استشارية يعمل من خلالها المراجع على الدفاع عن عميله فإن معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي ومن خلال لجنة الخدمات الاستشارية والإدارية التابعة للمعهد وضع بعضاً من المعايير التي تحكم ممارسة هذه الخدمات (الجبر وعلي، 2000، ص81).

معايير تقديم الخدمات الإدارية والاستشارية:

لا بد من توفر مجموعة من المعايير في الشخص الذي يقدم الخدمات الإدارية والاستشارية (جربوع، 2005، ص291) (الجبر وعلي، 2000، ص82):

1- المعايير العامة:

- الخصائص الشخصية: يجب أن يتمتع مراجع الحسابات بالحياد والاستقلال التام والموضوعية في أسلوب تفكيره وعمله عند تقديم الخدمات الإدارية والاستشارية.
- الكفاءة والتأهيل المهني: يجب إنجاز وتقديم الخدمات الإدارية والاستشارية من خلال أفراد يتمتعون بالكفاءة والقدرة على ربط المعلومات وتحليلها وبناء الاستشارات السليمة من خلال ما لديه من معطيات ومعلومات.
- العناية المهنية: يجب على المراجع عند أدائه للمهام الموكلة إليه بذل العناية المهنية الواجبة والمقبولة لإتمام عمله بصورة سليمة.
- التخطيط السليم والإشراف على عمل المساعدين: يجب على المراجع القيام بالتخطيط والرقابة والإشراف على جميع العمليات وكذلك المساعدين بشكل ملائم وكافي.
- كفاية البيانات والمعلومات: يجب جمع القدر الكافي والملائم من البيانات والمعلومات والعمل على تطويرها من أجل الخروج بمقترحات ونتائج سليمة.
- التنبؤات: يجب على مراجع الحسابات أن لا يقترن اسمه بأية تنبؤات لعمليات أو صفقات مستقبلية بشكل يوحي للغير بأنه يصادق على صحتها أو إمكانية الاعتماد عليها.

2- المعايير الفنية:

- دور مقدم الخدمات الإدارية والاستشارية: يجب أن يحافظ المراجع من خلال أدائه للخدمات الإدارية والاستشارية وخلال جميع مراحل الخدمة على حياده وألا يقوم بدور الإدارة بأي حال من الأحوال.

- الاتفاق مع العميل: عند الاتفاق مع العميل يجب توضيح حدود وطبيعة الخدمة المراد تقديمها وذلك من خلال اتفاق مكتوب من العميل للمراجع وذلك لمنع حدوث أي غموض أو لبس خلال أو بعد تقديم الخدمة للعميل.
- منفعة العميل: ويقصد بها ما يتوقع أن يحصل عليه العميل بعد حصوله على الخدمة الإدارية أو الاستشارية، ولذلك فهي من أهم الاعتبارات عند إجراء التعاقد على هذه الخدمات، لذلك يجب على المراجع قبل تقديم الخدمة للعميل المحاولة لتحديد وتقدير حجم المنفعة المتوقعة أن يحصل عليها العميل، كما يجب عليه ألا يقوم بالتعهد بالنتائج المتوقعة لا ضمناً ولا صراحةً.
- تبليغ النتائج: يجب أن يبلغ المراجع العميل بالمعلومات المتعلقة بنتائج الخدمة الإدارية أو الاستشارية المقدمة للعميل بالإضافة إلى كافة التحفظات والعقبات التي واجهته خلال أدائه للخدمة.

العلاقة بين الخدمات الإدارية والاستشارية وجودة تقرير المراجع:

عقب الأزمة المالية التي هزت العالم والتي كان من أهم تداعياتها حدوث الانهيارات المالية المتتالية لكبرى الشركات في عدد من دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية عام 1997 وما تبعها من أزمة هزت السوق الأمريكية والتي عرفت بأزمة شركة Enron عام 2001 والتي تعمل في مجال الطاقة وكذلك أزمة شركة World Com الأمريكية للاتصالات عام 2002 مروراً بأزمة الرهن العقاري عام 2008 ووصولاً إلى الأزمة التي تمر بها أوروبا حالياً والتي تهدد مستقبل الاتحاد الأوروبي كاتحاد والتي تنذر بإمكانية إعلان دول من الاتحاد الأوروبي لإفلاسها، مع كل هذه التداعيات والتطورات التي تجتاح العالم فإن الأنظار سرعان ما تتحول إلى محاولة معرفة الأسباب التي أدت إلى مثل هذه النتائج، فكان لا بد من وقفة مع المراجعين وذلك للوقوف على مدى مسؤليتهم عن حدوث مثل هذه الأزمات وذلك نتيجة لعدم أدائهم لأعمالهم وفق معايير المراجعة ولعدم التزامهم بآداب وسلوك المهنة، وهذا أدى إلى تشوه صورة مراجع الحسابات وخاصة بعد حادثة شركة Enron والتي تورطت فيها شركة Arthur Anderson إحدى شركات المراجعة الخمس الكبرى في العالم والتي كانت تقدم مجموعة من الخدمات المختلفة لشركة Enron (جبران، 2010، ص3)، حيث أن شركة Arthur Anderson كانت تتقاضى مبلغ 25 مليون دولار كأتعاب القيام بمراجعة حسابات شركة Enron عن عام 2000م وكانت تتقاضى مبلغ 27 مليون دولار نظير تقديمها للخدمات الاستشارية لشركة Enron لنفس العام، كما أن شركة Arthur Anderson كانت تقدم خدمات أخرى لشركة Enron حيث كانت تتولى مهام المراجعة الداخلية لنفس الشركة كما كانت أيضاً تشترك معها في المكاتب، كما كانت تحصل منها على مبلغ 52 مليون دولار سنوياً مقابل تمزيق الأوراق لذات الشركة (المعتاز، 2008، ص266)، إن هذا النمو في الصلات والعلاقات التجارية بين مراجع الحسابات وعملائه أدى إلى ظهور أسئلة ذات علاقة بطبيعة العلاقة بين مراجع الحسابات وعملائه (Jenkins and Lawe, 1999).

هذه العوامل والأحداث أدت إلى التأثير سلباً على مراجع الحسابات والتقارير الذي يقوم بإصداره حيث أن تقرير المراجع فقد ثقة المستخدمين وخاصة الأطراف الخارجية، وذلك لأنه فقد أهم ما يجب أن يتميز به عند إعدادة ألا وهو الجودة، والذي يعبر عن رأي المراجع بالقوائم المالية ومدى عدالتها (جبران، 2010، ص3).

مفهوم الجودة:

يعتبر مفهوم الجودة من المفاهيم الإدارية الحديثة والتي كان للتطور الحادث في العالم تأثير كبير على المؤسسات والشركات وخاصة في السنوات الأخيرة نحو تطبيقها وذلك من أجل تحقيق أفضل أداء وتحسين إنتاجيتها وزيادة أرباحها وذلك في ظل المنافسة العالمية (الدرادكة، 2006، ص15).

وكغيرها من المهن التي تسعى لتطوير ذاتها والمحافظة على مكانتها فإن مهنة المراجعة أولت مفهوم الجودة الاهتمام العلمي والمهني وذلك بصورة كبيرة خاصة على المستوى الدولي للمهنة وذلك لما تشكل الجودة من أهمية كبيرة على عملية المراجعة خاصة في ظل الانتقادات الموجهة للمهنة (جبران، 2010، ص4).

تعريف الجودة:

تعرف الجودة بأنها "مجموعة من المزايا والخصائص الخاصة بالمنتج أو الخدمة والتي تساهم في إشباع رغبات المستهلكين وتتضمن السعر والأمان والتوفر والموثوقية والاعتمادية وقابلية الاستعمال" (الدرادكة، 2006، ص16).

جودة مراجعة الحسابات:

جودة المراجعة هي "السياسات والإجراءات التي يصممها ويتبناها المراجع لكي يعطي تأكيداً معقولاً على أنه يمثل لمعايير المهنة والمتطلبات التنظيمية والقانونية وأن التقرير الصادر عن المكتب أو الشركاء يتلاءم مع الظروف (الشعار، 2011، ص24).

وتعرف أيضاً "هي احتمالية شرط قيام المراجع باكتشاف الأخطاء والثغرات في النظام المحاسبي للعميل والقيام بتسجيل ذلك في التقرير الذي يصدره" (جبران، 2010، ص13).

وبحسب هذا التعريف فإن مفهوم الجودة يرتبط بأمرين أساسيين (أبوهين، 2005، ص46):

- أن يقوم مراجع الحسابات من خلال عملية المراجعة باكتشاف الأخطاء الموجودة في النظام المحاسبي.
- أن يقوم بتسجيل وتدوين ما توصل إليه من نتائج في تقرير يقوم بإصداره بعد انتهاء عملية المراجعة.

أهمية جودة تقرير المراجعة:

إن أهمية جودة تقرير المراجعة تكمن في الخطوات المترتبة والتي ستبنى من قبل مستخدمي القوائم المالية على نتيجة هذا التقرير، بمعنى أن هناك عدداً من الأطراف ذات العلاقة التي ستقوم باتخاذ مجموعة من القرارات الخاصة بها بناءً على الحكم المهني الموضح في تقرير المراجع والذي قد يكون قراراً بالاستثمار في مجال معين أو بالإحجام عن الاستثمار في هذا المجال (الرفاعي، 2009، 234).

حيث أن الزيادة في جودة المعلومات تعمل على تخفيض درجة تردد متخذ القرار وبالتالي فإنها تعمل على اتخاذ القرار الأمثل الذي بدوره يحقق هدف متخذ القرار.

الأطراف الخارجية المهمة بتقرير المراجع:

من أهم الأطراف الخارجية اهتماماً بتقرير المراجعة هي (الرفاعي، 2009، ص 235):

- المستثمرون: وهم الذين تبنى قراراتهم الاستثمارية بناءً على المعلومات الواردة بهذا التقرير وتقييمهم لهذه الفرصة الاستثمارية.
- المقرضون: وتهتم هذه الفئة بالحصول على البيانات التي تؤكد قدرة المنشأة أو المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها اتجاه الغير.
- إدارة الشركة: وهي الجهة المسؤولة عن إعداد القوائم المالية وبالتالي فإن الحكم الصحيح والسليم على هذه القوائم يساعد الإدارة في تحديد أماكن الضعف والقصور والعمل على علاجها، كما يساعدها في اتخاذ القرارات بصورة سليمة.
- الجهات الحكومية: والتي بدورها تعتمد على القوائم المالية التي تم مراجعتها في عملية تحديد الضرائب وفي عملية الرقابة على المؤسسات والقيام بعمليات التخطيط.

كما يوجد العديد من الجهات والأطراف الخارجية التي قد تكون مهمة بهذه البيانات المالية والتي تعتبر أن تقرير المراجع يمثل عنصر أساسي في صحة أو عدم صحة هذه البيانات المالية.

أما بالنسبة لمنشأة المراجعة نفسها فإن جودة تقرير المراجعة تهمها أيضاً، حيث أن منشأة المراجعة يجب أن تهتم بأداء مستوى عالي من الخدمة وتحسين جودة المراجعة لتستطيع المنافسة بين منشآت المراجعة، بالإضافة لكي تحافظ على عملائها الجيدين لديها والعمل على كسب عملاء جدد يُقدرون مستوى وجودة الخدمات التي تقدمها منشأة المراجعة (القيوق، 2012، ص 26).

المخاطر الناتجة عن عدم جودة تقرير المراجع:

قد يترتب على تقرير المراجعة الذي لا يتمتع بالجودة نوعين من المخاطر (القيق، 2012، ص28)

• المخاطر المرتبطة بمنشأة المراجعة:

- 1- مثل فقد منشأة المراجعة لعملائها وتدني سمعتها لديهم.
- 2- تناقص حصة منشأة المراجعة السوقية من العملاء.
- 3- تعرض المنشأة للمسائلة القانونية والقضائية وتحملهم لتعويضات قد تفرض عليهم نتيجة تضرر أصحاب المصلحة.
- 4- إهدار موارد مالية وبشرية في محاولة من المنشأة لتصحيح الانحراف الحاصل أو معالجة القصور الموجود.

• المخاطر المرتبطة بالعملاء ومستخدمي القوائم المالية:

وتتمثل هذه المخاطر بالخسائر التي قد يتعرض لها هؤلاء العملاء أو المستخدمين للقوائم المالية وذلك نتيجة لاتخاذهم لقرارات استثمارية غير سليمة بالاعتماد على تقرير المراجع.

الفصل الثالث

الدراسة الميدانية

تناول هذا الفصل الدراسة الميدانية وذلك من خلال مبحثين:

المبحث الأول: الطريقة والإجراءات

المبحث الثاني: تحليل النتائج واختبار الفرضيات

المبحث الأول:

الطريقة والإجراءات

في هذا المبحث تم تناول موضوع الطريقة والإجراءات التي اتبعتها الدراسة وذلك من خلال
العناوين التالية:

❖ **منهجية الدراسة**

❖ **طرق جمع البيانات**

❖ **مجتمع وعينة الدراسة**

❖ **أداة الدراسة**

❖ **صدق وثبات الاستبانة**

❖ **المعالجات الإحصائية**

تمهيد:

يتناول هذا المبحث وصفاً لمنهج الدراسة، ولأفراد مجتمع الدراسة وعينتها، وكذلك أداة الدراسة المستخدمة وطرق إعدادها، وصدقها وثباتها، كما يتضمن هذا الفصل وصفاً للإجراءات التي تم استخدامها في تقنين أدوات الدراسة وتطبيقها، وأخيراً المعالجات الإحصائية التي تم الاعتماد عليها في تحليل الدراسة.

منهجية الدراسة:

تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي في إعداد الدراسة، حيث يهدف هذا المنهج إلى توفير البيانات والحقائق عن المشكلة موضوع البحث لتفسيرها والوقوف على دلالاتها، وحيث أن المنهج الوصفي التحليلي يتم من خلال الرجوع للوثائق المختلفة كالكتب والصحف والمجلات وغيرها من المواد التي ثبت صدقها بهدف تحليلها للوصول إلى أهداف البحث، فقد تم الاعتماد على هذا المنهج للوصول إلى المعرفة الدقيقة والتفصيلية حول مشكلة البحث، ولتحقيق تصور أفضل وأدق للظاهرة موضع الدراسة (مقداد والفرا، 2004، ص60)، كما أنه تم استخدام أسلوب الحصر الشامل لمجتمع الدراسة واستخدام الاستبانة في جمع البيانات الأولية.

طرق جمع البيانات:

اعتمدت الدراسة على نوعين من البيانات:

1-البيانات الأولية.

وذلك بالبحث في الجانب الميداني بتوزيع استبيانات لدراسة بعض مفردات البحث وحصر وتجميع المعلومات اللازمة في موضوع البحث، ومن ثم تفرغها وتحليلها باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS (Statistical Package for Social Science) واستخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة ومؤشرات تدعم موضوع الدراسة.

2-البيانات الثانوية.

تمت مراجعة الكتب والدوريات والمنشورات الخاصة أو المتعلقة بالموضوع قيد الدراسة، والتي تتعلق بدراسة أثر الخدمات الأخرى التي يقدمها مراجع الحسابات بجانب خدمة المراجعة على جودة تقرير المراجع، وأية مراجع قد تسهم في إثراء الدراسة بشكل علمي، وهدفت الدراسة من خلال اللجوء للمصادر الثانوية التعرف على الأسس والطرق العلمية السليمة في كتابة الدراسات، وكذلك أخذ تصور عام عن آخر المستجدات التي حدثت وتحدثت في مجال الدراسة.

مجتمع الدراسة:

ينحصر مجتمع الدراسة بمكاتب المراجعة المصرح لها في قطاع غزة وقد تم استخدام أسلوب الحصر الشامل لمجتمع الدراسة وذلك لقلّة عدد المكاتب وضيق المساحة الجغرافية التي تتوزع عليها مكاتب المراجعة، حيث أن عدد مكاتب المراجعة الموجودة في قطاع غزة بحسب جمعية المحاسبين الفلسطينيين هو 153 مكتب مصرح له، يعمل منها 70 مكتب فقط وذلك إما لوفاء صاحب المكتب أو لانتقاله للعمل الحكومي أو لظروف خاصة بصاحب المكتب، يوجد في مدينة غزة منها 53 مكتب و 17 مكتب موزعة على باقي محافظات قطاع غزة، وتم توزيع أداة الدراسة على جميع أفراد مجتمع الدراسة وقد تم استرداد 60 استبانة، وبعد تفحص الاستبانات لم يستبعد أي منهما نظراً لتحقق الشروط المطلوبة للإجابة.

أداة الدراسة:

تم إعداد الاستبانة على النحو التالي:

1. الجزء الأول: يتكون من معلومات تتعلق بالبيانات الشخصية والوظيفية ويتكون من 9 فقرات.
2. الجزء الثاني: يتناول أثر الخدمات الأخرى التي يقدمها مراجع الحسابات بجانب خدمة المراجعة على جودة تقرير المراجع وتم تقسيمه إلى ستة محاور كما يلي:
 - أ- المجال الأول : أثر قيام مراجع الحسابات بتقديم الخدمات الضريبية بجانب خدمة المراجعة للعميل على جودة تقرير المراجع ويتكون من 16 فقرة.
 - ب-المحور الثاني: أثر تقديم مراجع الحسابات لخدمة الاستشارات الإدارية بجانب خدمة المراجعة للعميل على جودة تقرير المراجع ويتكون من 13 فقرة.
 - ت-المحور الثالث: أثر تقديم مراجع الحسابات لخدمة تصميم الأنظمة المالية والإدارية للعميل بجانب خدمة المراجعة على جودة تقرير المراجع ويتكون من 11 فقرة.
 - ث-المجال الرابع: أثر تقديم المراجع لخدمات المشورة في الشؤون المحاسبية وفي استخدام الحاسب الآلي في تشغيل البيانات بجانب خدمة المراجعة للعميل على جودة تقرير المراجع ويتكون من 5 فقرات.
 - ج-المجال الخامس: أثر قيام المراجع بعمل دراسات الجدوى الاقتصادية وإجراء التحقيقات المالية بجانب خدمة المراجعة للعميل على جودة تقرير المراجع ويتكون من 4 فقرات.

صدق وثبات الاستبيان:

صدق الاستبانة يعني التأكد من أنها سوف تقيس ما أعدت لقياسه (العساف، 1995، ص429)، كما يقصد بالصدق "شمول الاستبانة لكل العناصر التي يجب أن تدخل في التحليل من ناحية، ووضوح فقراتها ومفرداتها من ناحية ثانية، بحيث تكون مفهومة لكل من يستخدمها" (عبيدات وآخرون، 2001، ص179)، وقد تم التأكد من صدق أداة الدراسة كما يلي:

صدق فقرات الاستبيان : تم التأكد من صدق فقرات الاستبيان بطريقتين.

• الصدق الظاهري للأداة:

تم عرض أداة الدراسة في صورتها الأولية على مجموعة من المحكمين تألفت من (6) أعضاء من أعضاء الهيئة التدريسية في كلية التجارة بالجامعة الإسلامية متخصصين في المحاسبة والإحصاء، ويوضح الملحق رقم (1) أسماء المحكمين الذين قاموا مشكورين بتحكيم أداة الدراسة، وقد طلب الباحث من المحكمين إبداء آرائهم في مدى ملائمة العبارات لقياس ما وضعت لأجله، ومدى وضوح صياغة العبارات ومدى مناسبة كل عبارة للمحور الذي تنتمي إليه، ومدى كفاية العبارات لتغطية كل محور من محاور متغيرات الدراسة الأساسية هذا بالإضافة إلى اقتراح ما يروونه ضرورياً من تعديل صياغة العبارات أو حذفها، أو إضافة عبارات جديدة لأداة الدراسة.

• صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة:

تم حساب الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان على عينة الدراسة الاستطلاعية البالغ حجمها 25 مفردة، وذلك بحساب معاملات الارتباط بين كل فقرة والدرجة الكلية للجزء التابعة له كما يلي:
الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول: أثر قيام مراجع الحسابات بتقديم الخدمات الضريبية على جودة تقرير المراجع.

جدول رقم (2) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، حيث إن القيمة الاحتمالية لكل فقرة اقل من 0.05 وقيمة r المحسوبة اكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.396، وبذلك تعتبر فقرات المحور الأول صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول(2):الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول: أثر قيام مراجع الحسابات بتقديم الخدمات الضريبية على جودة تقرير المراجع

مستسل	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
1	تعتبر عوائد الخدمات الضريبية التي يقدمها مراجع الحسابات لنفس عميل المراجعة ذات أهمية نسبية للمراجع.	0.624	0.001
2	يتم الفصل في مكتب المراجعة بين من يقدم الخدمات الضريبية ومن يقدم خدمات المراجعة لنفس العميل.	0.439	0.028
3	تتأثر أتعاب مراجع الحسابات عند تقديم الخدمات الضريبية لنفس عميل المراجعة.	0.406	0.044
4	يتم الحصول على أتعاب الخدمات الضريبية التي يقدمها مراجع الحسابات لنفس عميل المراجعة بناءً على التوصل إلى نتيجة محددة من هذه الخدمات.	0.553	0.004
5	يتم الربط من قبل العميل بين نتائج الخدمات الضريبية المقدمة من مراجع الحسابات وأتعاب مراجع الحسابات.	0.619	0.001
6	يتم إعطاء أهمية أكبر للعميل الذي يتم تقديم الخدمات الضريبية له بجانب خدمة المراجعة على غيره ممن لا يقدم له مراجع الحسابات سوى خدمة المراجعة.	0.760	0.000
7	تقديم مراجع الحسابات للخدمات الضريبية يعمل على اتجاه المراجع نحو عدم إظهار الحقائق اتفاقاً مع الإدارة.	0.785	0.000
8	تقديم مراجع الحسابات للخدمات الضريبية يمكنه من التأثير أو التحكم بمقدار الربح الخاضع للضريبة.	0.766	0.000
9	تقديم مراجع الحسابات للخدمات الضريبية يعطي الإدارة المرونة وحرية التصرف بما يؤدي للتلاعب في الأرباح.	0.643	0.001
10	يستطيع مكتب المراجعة من خلال تحقيق الإدارة للنجاح أن يكون لنفسه السمعة الحسنة.	0.566	0.003
11	تتعامل الإدارة مع مراجع الحسابات الذي يقدم لها الخدمات الضريبية بجانب خدمة المراجعة كأحد موظفيها.	0.771	0.000

مسلسل	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
12	تقديم مراجع الحسابات للخدمات الضريبية بجانب خدمة المراجعة يجعل المراجع يميل لمصلحة العميل نتيجة ما يتقاضاه من أتعاب عن خدماته الضريبية.	0.713	0.000
13	يقوم مراجع الحسابات بإبلاغ العميل الذي يقدم له خدمات ضريبية بجانب خدمة المراجعة بأن المسؤولية عن محتويات الإقرار الضريبي تقع بصفة أساسية على العميل.	0.414	0.040
14	تقديم مراجع الحسابات للخدمات الضريبية بجانب خدمة المراجعة يساعد الإدارة على التهرب الضريبي.	0.825	0.000
15	قيام مراجع الحسابات بتعبئة وإعداد الإقرار الضريبي عن عميله الذي يقدم له خدمة المراجعة يؤثر سلباً على حياد واستقلال المراجع.	0.655	0.000
16	يعتبر تقديم مراجع الحسابات للخدمات الضريبية بجانب خدمة المراجعة مؤشراً سلبياً على جودة تقرير المراجع.	0.701	0.000

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "23" تساوي 0.396

الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني: أثر تقديم مراجع الحسابات لخدمة الاستشارات الإدارية على جودة تقرير المراجع.

جدول رقم (3) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، حيث إن القيمة الاحتمالية لكل فقرة أقل من 0.05 وقيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.396، وبذلك تعتبر فقرات المحور الثاني صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول(3):الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني: أثر تقديم مراجع الحسابات لخدمة الاستشارات الإدارية على جودة تقرير المراجع

مسلسل	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
1	يتمتع فريق العمل الذي يقدم الخدمات الإدارية والاستشارية بجانب خدمة المراجعة بالتأهيل العلمي والتخصص المهني.	0.676	0.000
2	تعتبر الخدمات الإدارية والاستشارية التي يقدمها مراجع الحسابات للعميل عبارة عن معلومات سرية.	0.528	0.007
3	يمكن لمراجع الحسابات ومن خلال عمليات المراجعة السابقة لنفس المنشأة تكوين رأي استشاري بشأن المنشأة حول نواحي الضعف والقوة.	0.582	0.002
4	تعتبر الخدمات الإدارية والاستشارية التي يقدمها مراجع الحسابات بمثابة قرارات واجبة التنفيذ.	0.676	0.000
5	يجب على مراجع الحسابات أن يعمل على متابعة إذا ما تم تطبيق الاستشارات التي قدمها للمنشأة.	0.528	0.007
6	يعمل مراجع الحسابات من خلال تقديمه للخدمات الإدارية والاستشارية بجانب خدمة مراجعة الحسابات إلى توفير الحماية لمصالح إدارة المنشأة.	0.582	0.002
7	إن الخدمات الإدارية والاستشارية التي يقدمها مراجع الحسابات بجانب خدمة المراجعة تؤدي إلى تحول مسؤوليات والتزامات المراجع لتصبح أمام إدارة المنشأة محل المراجعة بدلاً من المالك ومستخدمي القوائم المالية.	0.644	0.001
8	تقديم مراجع الحسابات للخدمات الإدارية والاستشارية بجانب خدمة المراجعة يعمل على تردد المراجع بالتحفظ في تقريره خوفاً من فقدان العميل.	0.731	0.000
9	طول مدة المراجعة للعميل نفسه يدفعه للتوجه إلى الحصول على الخدمات الإدارية والاستشارية من خلال المراجع الخارجي.	0.676	0.000
10	قيام مراجع الحسابات بتقديم خدماته الإدارية والاستشارية لعملائه لا يخلق منه موظفاً لدى المنشأة.	0.560	0.004
11	قيام مراجع الحسابات بتقديم الخدمات الإدارية والاستشارية لعميل المراجعة سيقربه من موقع اتخاذ القرار وسيزيد علاقاته الشخصية معه وبالتالي يؤثر سلباً على جودة تقرير المراجع.	0.665	0.000

مسلسل	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
12	تقديم مراجع الحسابات للخدمات الإدارية والاستشارية يعمل على عدم تقديم المراجع لإرشادات تحذيرية للمستثمرين عن احتمال فشل المنشأة مستقبلاً.	0.659	0.000
13	تقديم مراجع الحسابات للخدمات الإدارية والاستشارية يعمل على فقدان ثقة مستخدمي القوائم المالية بتقرير المراجع.	0.691	0.000

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "23" تساوي 0.396

الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث: أثر تقديم مراجع الحسابات لخدمة تصميم الأنظمة المالية والإدارية على جودة تقرير المراجع.

جدول رقم (4) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، حيث إن القيمة الاحتمالية لكل فقرة اقل من 0.05 وقيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.396، وبذلك تعتبر فقرات المحور الثالث صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول (4): الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث: أثر تقديم مراجع الحسابات لخدمة تصميم الأنظمة المالية والإدارية على جودة تقرير المراجع.

مسلسل	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
1	تعتبر عوائد تصميم الأنظمة المالية والإدارية بجانب خدمة مراجعة الحسابات لنفس العميل ذات أهمية نسبية لمراجع الحسابات.	0.614	0.001
2	يقوم مراجع الحسابات وفي ضوء تقديره الشخصي بتقدير ما إذا كان نطاق وطبيعة تقديم خدمات تصميم الأنظمة المالية والإدارية إلى نفس عميل المراجعة قد يؤدي إلى تضارب المصالح عند أداء وظيفة المراجعة لهذا العميل.	0.739	0.000
3	يقوم مراجع الحسابات وقبل الدخول في أي نشاط بتقدير ما إذا كان هذا النشاط يتفق مع دوره كمهني وأنه امتداد معقول ونوع من أنواع التوسع والتطوير لخدمات موجودة فعلاً يقدمها العضو أو آخرون في المهنة.	0.579	0.002
4	يوجد لدى مراجع الحسابات الذي يمارس المهنة رقابة نوعية للتأكد من أن خدمات وضع وتصميم الأنظمة المالية والإدارية يتم تأديتها بكفاءة وأنها تخضع للإشراف الكافي.	0.456	0.022

مسلسل	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
5	يقوم مراجع الحسابات بتقييم النظام المالي والإداري بعد تصميم النظام من خلاله.	0.767	0.000
6	يشارك مراجع الحسابات الذي قام بتصميم النظام المالي والإداري للعميل في عملية المراجعة لنفس العميل.	0.593	0.002
7	يتم تقييم النظام المالي والإداري للعميل عند تقديم خدمة المراجعة لنفس العميل بالرغم من مسئولية مراجع الحسابات عن تصميمه.	0.641	0.001
8	عند تقديم مراجع الحسابات لخدمات وضع وتصميم الأنظمة المالية والإدارية لنفس عميل المراجعة فإن المراجع يمكن أن يتغاضى عن ذكر بعض التحفظات عن بعض الأخطاء الموجودة في النظام المالي أو الإداري.	0.493	0.012
9	يعمل مراجع الحسابات من خلال تقديمه لخدمات وضع وتصميم الأنظمة المالية والإدارية إلى رفع الكفاءة والفاعلية لدى المنشأة.	0.732	0.000
10	تتأثر استقلالية مراجع الحسابات عند تصميم أنظمة مالية وإدارية لعملاء يتم تقديم خدمات المراجعة لهم.	0.558	0.004
11	قيام مراجع الحسابات بتصميم الأنظمة المالية والإدارية بجانب خدمة المراجعة لنفس العميل يؤثر سلباً على جودة تقرير المراجعة.	0.550	0.004

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "23" تساوي 0.396

الصدق الداخلي لفقرات المحور الرابع: أثر تقديم المراجع لخدمات المشورة في الشئون المحاسبية وفي استخدام الحاسب الآلي في تشغيل البيانات على جودة تقرير المراجع.

جدول رقم (5) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الرابع، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، حيث إن القيمة الاحتمالية لكل فقرة أقل من 0.05 وقيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.396، وبذلك تعتبر فقرات المحور الرابع صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول (5):الصدق الداخلي لفقرات المحور الرابع: أثر تقديم المراجع لخدمات المشورة في الشئون المحاسبية وفي استخدام الحاسب الآلي في تشغيل البيانات على جودة تقرير المراجع

مسلسل	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
1	في حال تقديم استشارات حول استخدام الحاسب الآلي في تشغيل البيانات يتم الاستعانة بمتخصصين في هذا المجال.	0.461	0.020
2	يوجد لدى مراجع الحسابات الذي يمارس المهنة رقابة نوعية للتأكد من أن خدمات تقييم استخدام الحاسب الآلي يتم تأديتها بكفاءة وأنها تخضع للإشراف الكافي.	0.704	0.000
3	من وجهة نظر مستخدمى القوائم المالية يعتبر تقديم مراجع الحسابات لخدمات المشورة في الشئون المحاسبية بجانب خدمة المراجعة عاملاً غير مؤثر على جودة تقارير المراجعة.	0.631	0.001
4	إن طول مدة الارتباط بين المراجع والعميل تعمل على زيادة المعرفة لدى المراجع حول النظام الآلي في تشغيل البيانات الموجودة لدى العميل.	0.562	0.003
5	إن نجاح المنشآت التي قام المراجع بتقديم المشورة المحاسبية لها تعمل على تأثر سمعة مكتب المراجعة بهذا النجاح.	0.546	0.005

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "23" تساوي 0.396

الصدق الداخلي لفقرات المحور الخامس: أثر قيام المراجع بعمل دراسات الجدوى الاقتصادية وإجراء التحقيقات المالية على جودة تقرير المراجع.

جدول رقم (6) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الخامس، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، حيث إن القيمة الاحتمالية لكل فقرة اقل من 0.05 وقيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.396، وبذلك تعتبر فقرات المحور الخامس صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول (6): الصدق الداخلي لفقرات المحور الخامس: أثر قيام المراجع بعمل دراسات الجدوى الاقتصادية وإجراء التحقيقات المالية على جودة تقرير المراجع.

القيمة الاحتمالية	معامل الارتباط	الفقرة	مسلسل
0.000	0.886	يتم الحصول على أتعاب القيام بدراسات الجدوى الاقتصادية أو إجراء التحقيقات المالية بجانب خدمة المراجعة بناءً على التوصل إلى نتيجة محددة من هذه الخدمات.	1
0.000	0.907	يتم تحديد قيمة أتعاب القيام بدراسات الجدوى الاقتصادية أو إجراء التحقيقات المالية بجانب خدمة المراجعة وفق نتائج هذه الخدمات.	2
0.000	0.648	في حالة تقديم المراجع لاستشارة اقتصادية ومن خلال تطبيقها لم يثبت جدواها يتم تحميل المسؤولية لمراجع الحسابات.	3
0.000	0.473	عند إجراء تحقيقات مالية خاصة يتم مناقشة الإجراءات اللازمة لأداء الخدمة مع العميل وذلك بهدف معرفة رأيه فيها.	4

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "23" تساوي 0.396

❖ صدق الاتساق البنائي لمحاور الدراسة

جدول رقم (7) يبين معاملات الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05، حيث إن القيمة الاحتمالية لكل فقرة اقل من 0.05 وقيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.396.

جدول(7):معامل الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الاستبانة

المحور	العنوان	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
الأول	أثر قيام مراجع الحسابات بتقديم الخدمات الضريبية بجانب خدمة المراجعة للعميل على جودة تقرير المراجع	0.916	0.000
الثاني	أثر تقديم مراجع الحسابات لخدمة الاستشارات الإدارية بجانب خدمة المراجعة للعميل على جودة تقرير المراجع	0.811	0.000
الثالث	أثر تقديم مراجع الحسابات لخدمة تصميم الأنظمة المالية والإدارية بجانب خدمة المراجعة للعميل على جودة تقرير المراجع	0.892	0.000
الرابع	أثر تقديم المراجع لخدمات المشورة في الشؤون المحاسبية وفي استخدام الحاسب الآلي في تشغيل البيانات بجانب خدمة المراجعة للعميل على جودة تقرير المراجع	0.784	0.000
الخامس	أثر قيام المراجع بعمل دراسات الجدوى الاقتصادية وإجراء التحقيقات المالية بجانب خدمة المراجعة للعميل على جودة تقرير المراجع	0.568	0.003

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "23" تساوي 0.396

ثبات فقرات الاستبانة Reliability:

أما ثبات أداة الدراسة فيعني التأكد من أن الإجابة ستكون واحدة تقريبا لو تكرر تطبيقها على الأشخاص ذاتهم في أوقات مختلفة (العساف، 1995، ص430). وقد تم إجراء خطوات الثبات على العينة الاستطلاعية نفسها بطريقتين هما طريقة التجزئة النصفية ومعامل ألفا كرونباخ.

1- طريقة التجزئة النصفية **Split-Half Coefficient**: تم إيجاد معامل ارتباط بيرسون بين معدل الأسئلة الفردية الرتبة ومعدل الأسئلة الزوجية الرتبة لكل بعد وقد تم تصحيح معاملات الارتباط باستخدام معامل ارتباط سبيرمان براون للتصحيح (Spearman-Brown Coefficient) حسب المعادلة التالية:

$$\text{معامل الثبات} = \frac{2}{1+r} \text{ حيث } r \text{ معامل الارتباط وقد بين جدول رقم (8) أن هناك معامل ثبات}$$

كبير نسبياً لفقرات الاستبيان مما مكن من استخدام الاستبانة بكل طمأنينة.

جدول(8):معامل الثبات (طريقة التجزئة النصفية)

المحور	عنوان المحور	التجزئة النصفية		
		عدد الفقرات	معامل الارتباط	معامل الارتباط المصحح
الأول	أثر قيام مراجع الحسابات بتقديم الخدمات الضريبية على جودة تقرير المراجع	16	0.6957	0.8205
الثاني	أثر تقديم مراجع الحسابات لخدمة الاستشارات الإدارية على جودة تقرير المراجع	13	0.7245	0.8402
الثالث	أثر تقديم مراجع الحسابات لخدمة تصميم الأنظمة المالية والإدارية على جودة تقرير المراجع	11	0.7628	0.8654
الرابع	أثر تقديم المراجع لخدمات المشورة في الشئون المحاسبية وفي استخدام الحاسب الآلي في تشغيل البيانات على جودة تقرير المراجع	5	0.7426	0.8523
الخامس	أثر قيام المراجع بعمل دراسات الجدوى الاقتصادية وإجراء التحقيقات المالية على جودة تقرير المراجع	4	0.7451	0.8539
	جميع المحاور	65	0.7337	0.8464

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "23" تساوي 0.396

2- طريقة ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha:

تم استخدام طريقة ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة كطريقة ثانية لقياس الثبات وقد بين جدول رقم (9) أن معاملات الثبات مرتفعة مما مكن من استخدام الاستبانة بكل طمأنينة.

جدول(9): معامل الثبات (طريقة ألفا كرونباخ)

المحور	عنوان المحور	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ
الأول	أثر قيام مراجع الحسابات بتقديم الخدمات الضريبية على جودة تقرير المراجع	16	0.8572
الثاني	أثر تقديم مراجع الحسابات لخدمة الاستشارات الإدارية على جودة تقرير المراجع	13	0.8671
الثالث	أثر تقديم مراجع الحسابات لخدمة تصميم الأنظمة المالية والإدارية على جودة تقرير المراجع	11	0.8879
الرابع	أثر تقديم المراجع لخدمات المشورة في الشؤون المحاسبية وفي استخدام الحاسب الآلي في تشغيل البيانات على جودة تقرير المراجع	5	0.8702
الخامس	أثر قيام المراجع بعمل دراسات الجدوى الاقتصادية وإجراء التحقيقات المالية على جودة تقرير المراجع	4	0.8689
	جميع الفقرات	65	0.8874

المعالجات الإحصائية:

لتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات التي تم تجميعها، فقد تم استخدام العديد من الأساليب الإحصائية المناسبة باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) وفيما يلي مجموعة من الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات:

1- تم ترميز وإدخال البيانات إلى الحاسب الآلي، حسب مقياس ليكرت الخماسي

(1 غير موافق بشدة، 2 غير موافق، 3 موافق بدرجة متوسطة، 4 موافق، 5 موافق بشدة) ولتحديد طول فترة مقياس ليكرت الخماسي (الحدود الدنيا والعليا) المستخدم في محاور الدراسة، تم حساب المدى (5-1=4)، ثم تقسيمه على عدد فترات المقياس الخمسة للحصول على طول الفقرة أي (0.8=5/4)، بعد ذلك تم إضافة هذه القيمة إلى اقل قيمة في المقياس (وهي الواحد

الصحيح) وذلك لتحديد الحد الأعلى للفترة الأولى وهكذا وجدول رقم (10) يوضح أطوال الفترات كما يلي:

جدول(10): أطوال الفترات

الفترة	1.80-1.0	2.60-1.80	3.40-2.60	4.20-3.40	5.0-4.20
درجة الموافقة	غير موافق بشدة	غير موافق	موافق بدرجة متوسطة	موافق	موافق بشدة
الوزن	1	2	3	4	5

2- تم حساب التكرارات والنسب المئوية للتعرف على الصفات الشخصية لمفردات الدراسة وتحديد استجابات أفرادها اتجاه عبارات المحاور الرئيسية التي تتضمنها أداة الدراسة.

3- المتوسط الحسابي Mean وذلك لمعرفة مدى ارتفاع أو انخفاض استجابات أفراد الدراسة عن كل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة الأساسية، مع العلم بأنه يفيد في ترتيب العبارات حسب أعلى متوسط حسابي (كشك، 1996، ص89).

4- تم استخدام الانحراف المعياري (Standard Deviation) للتعرف على مدى انحراف استجابات أفراد الدراسة لكل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة ولكل محور من المحاور الرئيسية عن متوسطها الحسابي، ويلاحظ أن الانحراف المعياري يوضح التشتت في استجابات أفراد الدراسة لكل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة إلى جانب المحاور الرئيسية، فكلما اقتربت قيمته من الصفر كلما تركزت الاستجابات وانخفض تشتتها بين المقياس (إذا كان الانحراف المعياري واحد صحيحاً فأعلى فيعني عدم تركز الاستجابات وتشتتها).

5- اختبار ألفا كرونباخ لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة.

6- معامل ارتباط بيرسون لقياس صدق الفقرات.

7- معادلة سبيرمان براون للثبات.

8- اختبار كولومجروف-سمرنوف لمعرفة نوع البيانات هل تتبع التوزيع الطبيعي أم لا (1-Sample K-S).

9- اختبار t لمتوسط عينة واحدة One sample T test لمعرفة الفرق بين متوسط الفقرة والمتوسط الحيادي "3".

10- تحليل التباين الأحادي للفروق بين ثلاث متوسطات فأكثر.

11- اختبار شفیه للمقارنات المتعددة بين المتوسطات.

المبحث الثاني:

نتائج الدراسة الميدانية وتفسيرها

في هذا المبحث تم تناول موضوع نتائج الدراسة الميدانية وتفسيرها وذلك من خلال العناوين التالية:

❖ اختبار التوزيع الطبيعي

❖ تحليل فقرات وفرضيات الدراسة

اختبار التوزيع الطبيعي:

(اختبار كولمجروف- سمرنوف (1- Sample K-S))

تم استخدام اختبار كولمجروف- سمرنوف لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات لأن معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعياً، ويوضح الجدول رقم (11) نتائج الاختبار حيث أن القيمة الاحتمالية لكل محور أكبر من 0.05 ($sig. > 0.05$) وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ويجب استخدام الاختبارات المعلمية.

جدول(11): اختبار التوزيع الطبيعي(1-Sample Kolmogorov-Smirnov)

المحور	عنوان المحور	عدد الفقرات	قيمة Z	القيمة الاحتمالية
الأول	أثر قيام مراجع الحسابات بتقديم الخدمات الضريبية على جودة تقرير المراجع	16	0.783	0.573
الثاني	أثر تقديم مراجع الحسابات لخدمة الاستشارات الإدارية على جودة تقرير المراجع	13	1.116	0.166
الثالث	أثر تقديم مراجع الحسابات لخدمة تصميم الأنظمة المالية والإدارية على جودة تقرير المراجع	11	0.774	0.588
الرابع	أثر تقديم المراجع لخدمات المشورة في الشؤون المحاسبية وفي استخدام الحاسب الآلي في تشغيل البيانات على جودة تقرير المراجع	5	0.961	0.314
الخامس	أثر قيام المراجع بعمل دراسات الجدوى الاقتصادية وإجراء التحقيقات المالية على جودة تقرير المراجع	4	0.523	0.947
	جميع الفقرات	65	0.602	0.862

تحليل الدراسة:

الجدول التالية تبين خصائص وسمات مجتمع الدراسة كما يلي:

1- العمر:

يبين جدول رقم (12) أن 45.0% من عينة الدراسة بلغت أعمارهم "أكثر من 45 سنة، و 25.0% من عينة الدراسة بلغت أعمارهم "من 25-35 سنة"، و 23.3% من عينة الدراسة بلغت أعمارهم "من 36-45 سنة"، و 6.7% من عينة الدراسة بلغت أعمارهم "أقل من 25 سنة".

جدول (12): توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر

العمر	التكرار	النسبة
أقل من 25 سنة	4	6.7%
من 25-35 سنة	15	25.0%
من 36-45 سنة	14	23.3%
أكثر من 45 سنة	27	45.0%
المجموع	60	100.0%

2- عدد سنوات الخبرة:

يبين جدول رقم (13) أن 38.3% من عينة الدراسة بلغ عدد سنوات الخبرة لهم "أكثر من 20 سنة"، و 36.7% من عينة الدراسة بلغ عدد سنوات الخبرة لهم "من 11-20 سنة"، و 16.7% من عينة الدراسة بلغ عدد سنوات الخبرة لهم "من 5-10 سنوات" و 8.3% من عينة الدراسة بلغ عدد سنوات الخبرة لهم "أقل من 5 سنوات".

جدول (13): توزيع عينة الدراسة حسب متغير عدد سنوات الخبرة

عدد سنوات الخبرة	التكرار	النسبة
أقل من 5 سنوات	5	8.3%
من 5-10 سنوات	10	16.7%
من 11-20 سنة	22	36.7%
أكثر من 20 سنة	23	38.3%
المجموع	60	100.0%

3- عدد العاملين في مكتب المراجعة:

يبين جدول رقم (14) أن 76.7% من مكاتب المراجعة بلغ عدد العاملين في مكتب المراجعة "أقل من 5 أشخاص"، و20.0% من مكاتب المراجعة بلغ عدد العاملين في مكتب المراجعة "من 6 إلى 10 أشخاص"، و3.3% من مكاتب المراجعة بلغ عدد العاملين في مكتب المراجعة "من 11 إلى 15 شخص".

جدول (14): عدد العاملين في مكتب المراجعة

النسبة	التكرار	عدد العاملين في مكتب المراجعة
76.7%	46	أقل من 5 أشخاص
20.0%	12	من 6 إلى 10 أشخاص
3.3%	2	من 11 إلى 15 شخص
100.0%	60	المجموع

4- المؤهل العلمي:

يبين جدول رقم (15) أن 80.0% من عينة الدراسة مؤهلهم العلمي "بكالوريوس"، و20.0% من عينة الدراسة مؤهلهم العلمي "دراسات عليا"، ومن خلال هذه النتيجة يتضح وجود قصور في عدد حملة الشهادات العليا بين عينة الدراسة واعتماد العينة على خبرتها العملية في أداء خدماتها، حيث أن 75% من عينة الدراسة لديها خبرة تبدأ من 11 سنة وتصل لأكثر من 20 سنة.

جدول (15): توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

النسبة	التكرار	المؤهل العلمي
80.0%	48	بكالوريوس
20.0%	12	دراسات عليا
100.0%	60	المجموع

5- التخصص:

يبين جدول رقم (16) أن 96.7% من عينة الدراسة تخصصهم "محاسبة"، و 1.7% من عينة الدراسة تخصصهم "علوم مالية ومصرفية"، و 1.7% من عينة الدراسة تخصصهم "اقتصاد".

جدول (16) : توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص

النسبة	التكرار	التخصص
96.7%	58	محاسبة
1.7%	1	علوم مالية ومصرفية
1.7%	1	اقتصاد
100.0%	60	المجموع

6- الشهادة المهنية:

يبين جدول رقم (17) أن 55.0% من عينة الدراسة حاصلين على شهادة "المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ACPA"، و 25.0% من عينة الدراسة حاصلين غير حاصلين على أي شهادة مهنية، و 16.7% من عينة الدراسة حاصلين على شهادات مهنية أخرى، و 3.3% من عينة الدراسة حاصلين على شهادة "CPA أمريكية".

جدول (17): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الشهادة المهنية

النسبة	التكرار	الشهادة المهنية
55.0%	33	المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ACPA
3.3%	2	CPA أمريكية
25.0%	15	لا يوجد
16.7%	10	أخرى
100.0%	60	المجموع

7- المسمى الوظيفي:

يبين جدول رقم (18) أن 66.7% من عينة الدراسة المسمى الوظيفي لهم "صاحب أو شريك مكتب مراجعة"، و13.3% من عينة الدراسة المسمى الوظيفي لهم "مدير مراجعة حسابات"، و10.0% من عينة الدراسة المسمى الوظيفي لهم "مراجع حسابات رئيسي"، و10.0% من عينة الدراسة المسمى الوظيفي لهم "مساعد مراجع حسابات".

جدول(18):توزيع عينة الدراسة حسب متغير المسمى الوظيفي

النسبة	التكرار	المسمى الوظيفي
%66.7	40	صاحب أو شريك مكتب مراجعة
%13.3	8	مدير مراجعة حسابات
%10.0	6	مراجع حسابات رئيسي
%10.0	6	مساعد مراجع حسابات
%100.0	60	المجموع

8- الخدمات المهنية التي يقدمها المراجع لعملائه:

يبين جدول رقم (19) أن 28.6% من الخدمات المهنية التي يقدمها المراجع لعملائه هي "خدمات محاسبية"، و26.0% من الخدمات المهنية التي يقدمها المراجع لعملائه هي "خدمات ضريبية"، و21.4% من الخدمات المهنية التي يقدمها المراجع لعملائه هي "استشارات مالية"، و7.1% من الخدمات المهنية التي يقدمها المراجع لعملائه هي "كشف الغش والاختلاس"، و5.6% من الخدمات المهنية التي يقدمها المراجع لعملائه هي "استشارات قانونية"، و5.1% من الخدمات المهنية التي يقدمها المراجع لعملائه هي "خدمات إدارية"، و3.6% من الخدمات المهنية التي يقدمها المراجع لعملائه هي "خدمات مهنية أخرى"، و2.6% من الخدمات المهنية التي يقدمها المراجع لعملائه هي "استشارات إدارية".

جدول(19):الخدمات المهنية التي يقدمها المراجع لعملائه

النسبة المئوية	التكرار	الخدمات المهنية التي يقدمها المراجع لعملائه
28.6%	56	خدمات محاسبية
5.1%	10	خدمات إدارية
26.0%	51	خدمات ضريبية
21.4%	42	استشارات مالية
5.6%	11	استشارات قانونية
2.6%	5	استشارات إدارية
7.1%	14	كشف الغش والاختلاس
3.6%	7	أخرى
100.0%	196*	المجموع

*وصل التكرار إلى 196 وذلك بسبب إمكانية اختيار أكثر من خدمة يمكن أن يقدمها المراجع.

9- نسبة إيراد خدمات المراجعة إلى إجمالي إيراد المكتب:

يبين جدول رقم (20) أن 51.7% من عينة الدراسة يرون بأن نسبة الإيراد من خدمات المراجعة إلى إجمالي إيراد المكتب من "31%-50%"، و 31.6% من عينة الدراسة يرون بأن نسبة الإيراد من خدمات المراجعة إلى إجمالي إيراد المكتب من "10%-30%"، و 16.7% من عينة الدراسة يرون بأن نسبة الإيراد من خدمات المراجعة إلى إجمالي إيراد المكتب من "أكثر من 50%".

جدول(20):نسبة إيراد خدمات المراجعة إلى إجمالي إيراد المكتب

النسبة	التكرار	نسبة إيراد خدمات المراجعة إلى إجمالي إيراد المكتب
51.7%	31	31%-50%
16.7%	10	أكثر من 50%
31.6%	19	10%-30%
100.0%	60	المجموع

مما سبق من نتيجة يتبين أن 83.3% من عينة الدراسة نسبة ايراد خدمات المراجعة إلى اجمالي ايراد المكتب لديهم هي من 50% فما دون، وبالتالي فإن ايراد الخدمات الأخرى يمثل نسبة مرتفعة من ايراد مكتب المراجعة، وهو ما يعتبر مؤشر لأهمية ايراد الخدمات الأخرى.

تحليل فقرات الدراسة:

تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة (One Sample T test) لتحليل فقرات الاستبانة، وتكون الفقرة ايجابية بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.00 أو (القيمة الاحتمالية اقل من 0.05 والوزن النسبي أكبر من 60%)، وتكون الفقرة سلبية بمعنى أن أفراد العينة لا يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة t المحسوبة أصغر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.00 أو (القيمة الاحتمالية أقل من 0.05 والوزن النسبي اقل من 60%)، وتكون آراء العينة في الفقرة محايدة إذا كان مستوى الدلالة لها أكبر من 0.05

تحليل فرضيات الدراسة:

الفرضية الأولى: لا يؤثر قيام مراجع الحسابات بتقديم خدمات أخرى بجانب خدمة مراجعة الحسابات لنفس العميل على جودة تقرير المراجع.
وينفرد من هذه الفرضية مجموعة من الفرضيات الفرعية:

الفرضية الفرعية الأولى: لا يؤثر قيام مراجع الحسابات بتقديم الخدمات الضريبية على جودة تقرير المراجع عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (21) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات المحور الأول (أثر قيام مراجع الحسابات بتقديم الخدمات الضريبية على جودة تقرير المراجع) وتبين النتائج أن أعلى ثلاث فقرات حسب الوزن النسبي هي كما يلي:

1. في الفقرة رقم "13" بلغ الوزن النسبي "79.67%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "مراجع الحسابات يقوم بإبلاغ العميل الذي يقدم له خدمات ضريبية بجانب خدمة المراجعة بأن المسئولية عن محتويات الإقرار الضريبي تقع بصفة أساسية على العميل".

2. في الفقرة رقم "10" بلغ الوزن النسبي "73.33%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "مكتب المراجعة يستطيع من خلال تحقيق الإدارة للنجاح أن يكون لنفسه السمعة الحسنة".

3. في الفقرة رقم "2" بلغ الوزن النسبي "72.33%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه "يتم الفصل في مكتب المراجعة بين من يقدم الخدمات الضريبية ومن يقدم خدمات المراجعة لنفس العميل".

كما تبين النتائج أن اقل ثلاث فقرات حسب الوزن النسبي هي كما يلي:

1. في الفقرة رقم "7" بلغ الوزن النسبي "54.67%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.103" وهي أكبر من 0.05 مما يدل على أن "تقديم مراجع الحسابات للخدمات الضريبية يعمل على اتجاه المراجع نحو عدم إظهار الحقائق اتفاقاً مع الإدارة".

2. في الفقرة رقم "11" بلغ الوزن النسبي "53.67%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.087" وهي أكبر من 0.05 مما يدل على أن "الإدارة تتعامل مع مراجع الحسابات الذي يقدم لها الخدمات الضريبية بجانب خدمة المراجعة كأحد موظفيها".

3. في الفقرة رقم "9" بلغ الوزن النسبي "53.33%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.042" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "تقديم مراجع الحسابات للخدمات الضريبية لا يعطي الإدارة المرونة وحرية التصرف بما يؤدي للتلاعب في الأرباح".

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الأول تساوي 3.13، والوزن النسبي يساوي 62.67% وهو أكبر من الوزن النسبي المحايد "60%" وقيمة t المحسوبة المطلقة تساوي 1.377 وهي أقل من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.174 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على أن قيام مراجع الحسابات بتقديم الخدمات الضريبية بجانب خدمة المراجعة للعميل لا يؤثر على جودة تقرير المراجع عند مستوى دلالة $r = 0.05$.

وبناءً على النتائج تم قبول الفرضية القائلة "لا يؤثر قيام مراجع الحسابات بتقديم الخدمات الضريبية على جودة تقرير المراجع".

وبمقارنة نتيجة الدراسة مع دراسة الرفاعي (2009) ودراسة قريط (2008) فإن النتيجة تختلف معها حيث توصلت الدراستان أن تقديم مراجع الحسابات للخدمات الضريبية بجانب خدمة المراجعة يؤثر سلباً على مصداقية مراجع الحسابات، فهي تؤثر على الربح الخاضع للضريبة وتؤدي إلى تطور

العلاقة بين مكتب المراجعة والإدارة بحيث يصبح مكتب المراجعة معتمداً على نجاح الإدارة لتكوين سمعة له، كما توصلنا إلى نتيجة مفادها بأن تقديم كلا الخدمتين من شأنه أن يؤثر في حياد واستقلالية المراجع.

جدول(21): تحليل فقرات المحور الأول أثر قيام مراجع الحسابات بتقديم الخدمات الضريبية على جودة تقرير المراجع

مسلسل	الفقرة	الحسابي المتوسط	المعياري	النسبي الوزن	قيمة t	الاحتمالية القيمة
1	تعتبر عوائد الخدمات الضريبية التي يقدمها مراجع الحسابات لنفس عميل المراجعة ذات أهمية نسبية للمراجع.	3.43	1.125	68.67	2.982	0.004
2	يتم الفصل في مكتب المراجعة بين من يقدم الخدمات الضريبية ومن يقدم خدمات المراجعة لنفس العميل.	3.62	1.180	72.33	4.047	0.000
3	تتأثر أتعاب مراجع الحسابات عند تقديم الخدمات الضريبية لنفس عميل المراجعة.	3.25	1.114	65.00	1.738	0.087
4	يتم الحصول على أتعاب الخدمات الضريبية التي يقدمها مراجع الحسابات لنفس عميل المراجعة بناءً على التوصل إلى نتيجة محددة من هذه الخدمات.	3.13	1.241	62.67	0.832	0.409
5	يتم الربط من قبل العميل بين نتائج الخدمات الضريبية المقدمة من مراجع الحسابات وأتعاب مراجع الحسابات.	3.07	1.376	61.33	0.375	0.709
6	يتم إعطاء أهمية أكبر للعميل الذي يتم تقديم الخدمات الضريبية له بجانب خدمة المراجعة على غيره ممن لا يقدم له مراجع الحسابات سوى خدمة المراجعة.	2.92	1.331	58.33	-0.485	0.630
7	تقديم مراجع الحسابات للخدمات الضريبية يعمل على اتجاه المراجع نحو عدم إظهار الحقائق اتفاقاً مع الإدارة.	2.73	1.247	54.67	-1.657	0.103
8	تقديم مراجع الحسابات للخدمات الضريبية يمكنه من التأثير أو التحكم بمقدار الربح الخاضع للضريبة.	3.02	1.282	60.33	0.101	0.920
9	تقديم مراجع الحسابات للخدمات الضريبية يعطي الإدارة المرونة وحرية التصرف بما يؤدي للتلاعب في الأرباح.	2.67	1.244	53.33	-2.075	0.042

القيمة الاحتمالية	قيمة t	النسبي الوزني	الاحتراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة	مسلسل
0.000	4.632	73.33	1.115	3.67	يستطيع مكتب المراجعة من خلال تحقيق الإدارة للنجاح أن يكون لنفسه السمعة الحسنة.	10
0.087	-1.742	53.67	1.408	2.68	تتعامل الإدارة مع مراجع الحسابات الذي يقدم لها الخدمات الضريبية بجانب خدمة المراجعة كأحد موظفيها.	11
1.000	0.000	60.00	1.353	3.00	تقديم مراجع الحسابات للخدمات الضريبية بجانب خدمة المراجعة يجعل المراجع يميل لمصلحة العميل نتيجة ما ينقضه من أتعاب عن خدماته الضريبية.	12
0.000	7.372	79.67	1.033	3.98	يقوم مراجع الحسابات بإبلاغ العميل الذي يقدم له خدمات ضريبية بجانب خدمة المراجعة بأن المسؤولية عن محتويات الإقرار الضريبي تقع بصفة أساسية على العميل.	13
0.419	-0.814	57.33	1.268	2.87	تقديم مراجع الحسابات للخدمات الضريبية بجانب خدمة المراجعة يساعد الإدارة على التهرب الضريبي.	14
0.360	0.922	63.00	1.260	3.15	قيام مراجع الحسابات بتعبئة وإعداد الإقرار الضريبي عن عميله الذي يقدم له خدمة المراجعة يؤثر سلباً على حياد واستقلال المراجع.	15
0.759	-0.309	59.00	1.254	2.95	يعتبر تقديم مراجع الحسابات للخدمات الضريبية بجانب خدمة المراجعة مؤشراً سلبياً على جودة تقرير المراجع.	16
0.174	1.377	62.67	0.750	3.13	جميع الفقرات	

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "59" تساوي 2.0

الفرضية الفرعية الثانية: لا يؤثر تقديم مراجع الحسابات لخدمة الاستشارات الإدارية على جودة تقرير المراجع عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (22) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات المحور الثاني (أثر تقديم مراجع الحسابات لخدمة الاستشارات الإدارية على جودة تقرير المراجع) وتبين النتائج أن أعلى ثلاث فقرات حسب الوزن النسبي هي كما يلي:

1. في الفقرة رقم "1" بلغ الوزن النسبي "84.67%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "فريق العمل الذي يقدم الخدمات الإدارية والاستشارية بجانب خدمة المراجعة يتمتع بالتأهيل العلمي والتخصص المهني".
2. في الفقرة رقم "3" بلغ الوزن النسبي "82.67%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه "يمكن لمراجع الحسابات ومن خلال عمليات المراجعة السابقة لنفس المنشأة تكوين رأي استشاري بشأن المنشأة حول نواحي الضعف والقوة".
3. في الفقرة رقم "2" بلغ الوزن النسبي "75.67%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "الخدمات الإدارية والاستشارية التي يقدمها مراجع الحسابات للعميل تعتبر معلومات سرية".

كما تبين النتائج أن أقل ثلاث فقرات حسب الوزن النسبي هي كما يلي:

1. في الفقرة رقم "8" بلغ الوزن النسبي "58.67%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.701" وهي أكبر من 0.05 مما يدل على أن "تقديم مراجع الحسابات للخدمات الإدارية والاستشارية بجانب خدمة المراجعة يعمل على تردد المراجع بالتحفظ في تقريره خوفاً من فقدان العميل".
2. في الفقرة رقم "12" بلغ الوزن النسبي "58.00%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.536" وهي أكبر من 0.05 مما يدل على أن "تقديم مراجع الحسابات للخدمات الإدارية والاستشارية يعمل على عدم تقديم المراجع لإرشادات تحذيرية للمستثمرين عن احتمال فشل المنشأة مستقبلاً".
3. في الفقرة رقم "13" بلغ الوزن النسبي "53.67%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.045" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "تقديم مراجع الحسابات للخدمات الإدارية والاستشارية لا يعمل على فقدان ثقة مستخدمي القوائم المالية بتقرير المراجع".

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الثاني تساوي 3.35، والوزن النسبي يساوي 67.08% وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد "60%" وقيمة t المحسوبة تساوي 4.661 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن تقديم مراجع الحسابات لخدمة الاستشارات الإدارية بجانب خدمة المراجعة للعميل يؤثر على جودة تقرير المراجع عند مستوى دلالة

$$.r = 0.05$$

وبناءً على النتائج السابقة تم رفض الفرضية القائلة "لا يؤثر تقديم مراجع الحسابات لخدمة الاستشارات الإدارية على جودة تقرير المراجع" وهو ما يعني وجود علاقة بين تقديم كلا الخدمتين معاً وعدم جودة تقرير المراجع.

وتعارضت نتيجة الدراسة مع دراسة الجبر وعلي(2000) ودراسة جريوع(2005) وبحسب الدراستين فإنهما يؤيدان تقديم مراجع الحسابات للاستشارات الإدارية لعملائه مع وجود مجموعة من الضوابط لحماية استقلال المراجع ولما له من أثر ايجابي بالنسبة للعملاء، كما أن قيام مراجع الحسابات بتقديم خدمة الاستشارات الإدارية بجانب مراجعة الحسابات لا يؤثر على استقلاله وذلك لوجود فرق بين توفير خدمات واستشارات للإدارة وبين اتخاذ القرارات ذاتها، كما أن استقلال مراجع الحسابات عن منشأة العميل هو ما يجعل لخدماته قيمة حيث أنه ينظر للأمور نظرة واقعية غير عاطفية.

جدول(22): تحليل فقرات المحور الثاني أثر تقديم مراجع الحسابات لخدمة الاستشارات الإدارية على جودة تقرير المراجع.

مسلل	الفقرة	الحسابي المتوسط	المعياري الانحراف	النسبي الوزن	قيمة t	الاحتمالية القيمة
1	يتمتع فريق العمل الذي يقدم الخدمات الإدارية والاستشارية بجانب خدمة المراجعة بالتأهيل العلمي والتخصص المهني.	4.23	0.767	84.67	12.451	0.000
2	تعتبر الخدمات الإدارية والاستشارية التي يقدمها مراجع الحسابات للعميل عبارة عن معلومات سرية.	3.78	1.091	75.67	5.563	0.000
3	يمكن لمراجع الحسابات ومن خلال عمليات المراجعة السابقة لنفس المنشأة تكوين رأي استشاري بشأن المنشأة حول نواحي الضعف والقوة.	4.13	0.769	82.67	11.409	0.000
4	تعتبر الخدمات الإدارية والاستشارية التي يقدمها مراجع الحسابات بمثابة قرارات واجبة التنفيذ.	3.08	1.094	61.67	0.590	0.557
5	يجب على مراجع الحسابات أن يعمل على متابعة إذا ما تم تطبيق الاستشارات التي قدمها للمنشأة.	3.40	1.012	68.00	3.062	0.003
6	يعمل مراجع الحسابات من خلال تقديمه للخدمات الإدارية والاستشارية بجانب خدمة مراجعة الحسابات إلى توفير الحماية لمصالح إدارة المنشأة.	3.62	1.027	72.33	4.653	0.000

القيمة الاحتمالية	قيمة t	النسبة الوزنية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة	مسلسل
0.751	0.319	61.00	1.213	3.05	إن الخدمات الإدارية والاستشارية التي يقدمها مراجع الحسابات بجانب خدمة المراجعة تؤدي إلى تحول مسؤوليات والتزامات المراجع لتصبح أمام إدارة المنشأة محل المراجعة بدلا من المالك ومستخدمي القوائم المالية.	7
0.701	-0.386	58.67	1.339	2.93	تقديم مراجع الحسابات للخدمات الإدارية والاستشارية بجانب خدمة المراجعة يعمل على تردد المراجع بالتحفظ في تقريره خوفا من فقدان العميل.	8
0.314	1.016	62.67	1.016	3.13	طول مدة المراجعة للعميل نفسه يدفعه للتوجه إلى الحصول على الخدمات الإدارية والاستشارية من خلال المراجع الخارجي.	9
0.000	4.822	74.00	1.124	3.70	قيام مراجع الحسابات بتقديم خدماته الإدارية والاستشارية لعملائه لا يخلق منه موظفا لدى المنشأة.	10
0.753	-0.316	59.00	1.227	2.95	قيام مراجع الحسابات بتقديم الخدمات الإدارية والاستشارية لعميل المراجعة سيقربه من موقع اتخاذ القرار وسيزيد علاقاته الشخصية معه وبالتالي يؤثر سلباً على جودة تقارير المراجعة.	11
0.536	-0.622	58.00	1.245	2.90	تقديم مراجع الحسابات للخدمات الإدارية والاستشارية يعمل على عدم تقديم المراجع لإرشادات تحذيرية للمستثمرين عن احتمال فشل المنشأة مستقبلاً.	12
0.045	-2.044	53.67	1.200	2.68	تقديم مراجع الحسابات للخدمات الإدارية والاستشارية يعمل على فقدان ثقة مستخدمي القوائم المالية بتقرير المراجع.	13
0.000	4.661	67.08	0.588	3.35	جميع الفقرات	

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "59" تساوي 2.0

الفرضية الفرعية الثالثة: لا يؤثر تقديم مراجع الحسابات لخدمة تصميم الأنظمة المالية والإدارية على جودة تقرير المراجع عند مستوى دلالة $r = 0.05$.

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (23) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات المحور الثالث (أثر تقديم مراجع الحسابات لخدمة تصميم الأنظمة المالية والإدارية للعميل على جودة تقرير المراجع) وتبين النتائج أن أعلى ثلاث فقرات حسب الوزن النسبي هي كما يلي:

1. في الفقرة رقم "5" بلغ الوزن النسبي "76.00%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "مراجع الحسابات يقوم بتقييم النظام المالي والإداري بعد تصميم النظام من خلاله".

2. في الفقرة رقم "9" بلغ الوزن النسبي "75.67%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "مراجع الحسابات يعمل من خلال تقديمه لخدمات وضع وتصميم الأنظمة المالية والإدارية إلى رفع الكفاءة والفاعلية لدى المنشأة".

3. في الفقرة رقم "4" بلغ الوزن النسبي "74.67%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه "يوجد لدى مراجع الحسابات الذي يمارس المهنة رقابة نوعية للتأكد من أن خدمات وضع وتصميم الأنظمة المالية والإدارية يتم تأديتها بكفاءة وأنها تخضع للإشراف الكافي".

كما تبين النتائج أن أقل ثلاث فقرات حسب الوزن النسبي هي كما يلي:

1. في الفقرة رقم "8" بلغ الوزن النسبي "59.33%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.835" وهي أكبر من 0.05 مما يدل على أنه "عند تقديم مراجع الحسابات لخدمات وضع وتصميم الأنظمة المالية والإدارية لنفس عميل المراجعة فإن المراجع يمكن أن يتغاضى عن ذكر بعض التحفظات عن بعض الأخطاء الموجودة في النظام المالي أو الإداري".

2. في الفقرة رقم "10" بلغ الوزن النسبي "56.67%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.279" وهي أكبر من 0.05 مما يدل على أن "تتأثر استقلالية مراجع الحسابات عند تصميم أنظمة مالية وإدارية لعملاء يتم تقديم خدمة المراجعة لهم".

3. في الفقرة رقم "11" بلغ الوزن النسبي "53.00%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.017" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "قيام مراجع الحسابات بتصميم الأنظمة المالية والإدارية بجانب خدمة المراجعة لنفس العميل لا يؤثر سلباً على جودة تقرير المراجعة".

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الثالث تساوي 3.30، والوزن النسبي يساوي 66.09% وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد "60%" وقيمة t المحسوبة تساوي 4.084 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن تقديم مراجع الحسابات لخدمة تصميم الأنظمة المالية والإدارية للعميل بجانب خدمة المراجعة يؤثر على جودة تقرير المراجع عند مستوى دلالة $r = 0.05$.

وبناءً على ما سبق من نتيجة تم رفض الفرضية القائلة "لا يؤثر تقديم مراجع الحسابات لخدمة تصميم الأنظمة المالية والإدارية على جودة تقرير المراجع" أي وجود علاقة بين تقديم كلا الخدمتين وعدم جودة تقرير المراجع.

جدول (23): تحليل فقرات المحور الثالث أثر تقديم مراجع الحسابات لخدمة تصميم الأنظمة المالية والإدارية على جودة تقرير المراجع

مسلسل	الفقرة	الحسابي المتوسط	المعياري الانحراف	النسبي الوزن	قيمة t	القيمة الاحتمالية
1	تعتبر عوائد تصميم الأنظمة المالية والإدارية بجانب خدمة مراجعة الحسابات لنفس العميل ذات أهمية نسبية لمراجع الحسابات.	3.27	1.118	65.33	1.848	0.070
2	يقوم مراجع الحسابات وفي ضوء تقديره الشخصي بتقدير ما إذا كان نطاق وطبيعة تقديم خدمات تصميم الأنظمة المالية والإدارية إلى نفس عميل المراجعة قد يؤدي إلى تضارب المصالح عند أداء وظيفة المراجعة لهذا العميل.	3.00	1.150	60.00	0.000	1.000
3	يقوم مراجع الحسابات وقبل الدخول في أي نشاط بتقدير ما إذا كان هذا النشاط يتفق مع دوره كمهني وأنه امتداد معقول ونوع من أنواع التوسع والتطوير لخدمات موجودة فعلا يقدمها العضو أو آخرون في المهنة.	3.55	0.999	71.00	4.266	0.000

القيمة الاحتمالية	قيمة t	النسبي الوزني	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة	مسلسل
0.000	5.742	74.67	0.989	3.73	يوجد لدى مراجع الحسابات الذي يمارس المهنة رقابة نوعية للتأكد من أن خدمات وضع وتصميم الأنظمة المالية والإدارية يتم تأديتها بكفاءة وأنها تخضع للإشراف الكافي.	4
0.000	5.789	76.00	1.070	3.80	يقوم مراجع الحسابات بتقييم النظام المالي والإداري بعد تصميم النظام من خلاله.	5
0.017	2.453	66.33	1.000	3.32	يشارك مراجع الحسابات الذي قام بتصميم النظام المالي والإداري للعميل في عملية المراجعة لنفس العميل.	6
0.002	3.227	69.00	1.080	3.45	يتم تقييم النظام المالي والإداري للعميل عند تقديم خدمة المراجعة لنفس العميل بالرغم من مسئولية مراجع الحسابات عن تصميمه.	7
0.835	-0.209	59.33	1.235	2.97	عند تقديم مراجع الحسابات لخدمات وضع وتصميم الأنظمة المالية والإدارية لنفس عميل المراجعة فإن المراجع يمكن أن يتغاضى عن ذكر بعض التحفظات عن بعض الأخطاء الموجودة في النظام المالي أو الإداري.	8
0.000	6.714	75.67	0.904	3.78	يعمل مراجع الحسابات من خلال تقديمه لخدمات وضع وتصميم الأنظمة المالية والإدارية إلى رفع الكفاءة والفاعلية لدى المنشأة.	9
0.279	-1.093	56.67	1.181	2.83	تتأثر استقلالية مراجع الحسابات عند تصميم أنظمة مالية وإدارية لعملاء يتم تقديم خدمات المراجعة لهم.	10
0.017	-2.460	53.00	1.102	2.65	قيام مراجع الحسابات بتصميم الأنظمة المالية والإدارية بجانب خدمة المراجعة لنفس العميل يؤثر سلباً على جودة تقرير المراجعة.	11
0.000	4.084	66.09	0.578	3.30	جميع الفقرات	

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "59" تساوي 2.0

الفرضية الفرعية الرابعة: لا يؤثر تقديم مراجع الحسابات لخدمات المشورة في الشئون المحاسبية وفي استخدام الحاسب الآلي في تشغيل البيانات على جودة تقرير المراجع عند مستوى دلالة $r = 0.05$.

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (24) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات المحور الرابع (أثر تقديم مراجع الحسابات لخدمات المشورة في الشئون المحاسبية وفي استخدام الحاسب الآلي في تشغيل البيانات على جودة تقرير المراجع) مرتبة تنازلياً حسب الوزن النسبي كما يلي:

1. في الفقرة رقم "2" بلغ الوزن النسبي "80.33%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه "يوجد لدى مراجع الحسابات الذي يمارس المهنة رقابة نوعية للتأكد من أن خدمات تقييم استخدام الحاسب الآلي يتم تأديتها بكفاءة وأنها تخضع للإشراف الكافي".

2. في الفقرة رقم "1" بلغ الوزن النسبي "78.67%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه "في حال تقديم استشارات حول استخدام الحاسب الآلي في تشغيل البيانات يتم الاستعانة بمتخصصين في هذا المجال".

3. في الفقرة رقم "4" بلغ الوزن النسبي "73.67%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على "إن طول مدة الارتباط بين المراجع والعميل تعمل على زيادة المعرفة لدى المراجع حول النظام الآلي في تشغيل البيانات الموجودة لدى العميل".

4. في الفقرة رقم "5" بلغ الوزن النسبي "71.67%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على "إن نجاح المنشآت التي قام المراجع بتقديم المشورة المحاسبية لها تعمل على تأثير سمعة مكتب المراجعة بهذا النجاح".

5. في الفقرة رقم "3" بلغ الوزن النسبي "62.67%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.329" وهي أكبر من 0.05 مما يدل على أن "من وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية يعتبر تقديم مراجع الحسابات لخدمات المشورة في الشئون المحاسبية بجانب خدمة المراجعة عاملاً غير مؤثر على جودة تقرير المراجع".

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الرابع تساوي 3.67، والوزن النسبي يساوي 73.40% وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد "60%" وقيمة t المحسوبة تساوي 9.571 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن تقديم مراجع الحسابات لخدمات المشورة في

الشئون المحاسبية وفي استخدام الحاسب الآلي في تشغيل البيانات بجانب خدمة المراجعة للعميل يؤثر على جودة تقرير المراجع عند مستوى دلالة $r = 0.05$.

وبناءً على ما تم التوصل إليه من نتيجة، تم رفض الفرضية القائلة "لا يؤثر تقديم مراجع الحسابات لخدمات المشورة في الشئون المحاسبية، وفي استخدام الحاسب الآلي في تشغيل البيانات على جودة تقرير المراجع".

جدول(24): تحليل فقرات المحور الرابع: أثر تقديم مراجع الحسابات لخدمات المشورة في الشئون المحاسبية وفي استخدام الحاسب الآلي في تشغيل البيانات على جودة تقرير المراجع

مسلل	الفقرة	الحسابي المتوسط	المعياري الانحراف	النسبي الوزني	قيمة t	الاحتمالية القيمة
1	في حال تقديم استشارات حول استخدام الحاسب الآلي في تشغيل البيانات يتم الاستعانة بمتخصصين في هذا المجال.	3.93	0.918	78.67	7.874	0.000
2	يوجد لدى مراجع الحسابات الذي يمارس المهنة رقابة نوعية للتأكد من أن خدمات تقييم استخدام الحاسب الآلي يتم تأديتها بكفاءة وأنها تخضع للإشراف الكافي.	4.02	0.701	80.33	11.236	0.000
3	من وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية يعتبر تقديم مراجع الحسابات لخدمات المشورة في الشئون المحاسبية بجانب خدمة المراجعة عاملاً غير مؤثر على جودة تقارير المراجعة.	3.13	1.049	62.67	0.984	0.329
4	إن طول مدة الارتباط بين المراجع والعميل تعمل على زيادة المعرفة لدى المراجع حول النظام الآلي في تشغيل البيانات الموجودة لدى العميل.	3.68	0.911	73.67	5.809	0.000
5	إن نجاح المنشآت التي قام المراجع بتقديم المشورة المحاسبية لها تعمل على تأثر سمعة مكتب المراجعة بهذا النجاح.	3.58	1.078	71.67	4.191	0.000
	جميع الفقرات	3.67	0.542	73.40	9.571	0.000

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية '59' تساوي 2.0

الفرضية الفرعية الخامسة: لا يؤثر قيام مراجع الحسابات بعمل دراسات الجدوى الاقتصادية وإجراء التحقيقات المالية على جودة تقرير المراجع عند مستوى دلالة $r = 0.05$.

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (25) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات المحور الخامس (اثر قيام مراجع الحسابات بعمل دراسات الجدوى الاقتصادية وإجراء التحقيقات المالية على جودة تقرير المراجع) مرتبة تنازلياً حسب الوزن النسبي كما يلي:

1. في الفقرة رقم "4" بلغ الوزن النسبي "70.67%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه "عند إجراء تحقيقات مالية خاصة يتم مناقشة الإجراءات اللازمة لأداء الخدمة مع العميل وذلك بهدف معرفة رأيه فيها".

2. في الفقرة رقم "1" بلغ الوزن النسبي "62.67%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.414" وهي أكبر من 0.05 مما يدل على أنه "يتم الحصول على أتعاب القيام بدراسات الجدوى الاقتصادية أو إجراء التحقيقات المالية بجانب خدمة المراجعة بناءً على التوصل إلى نتيجة محددة من هذه الخدمات".

3. في الفقرة رقم "2" بلغ الوزن النسبي "59.33%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.852" وهي أكبر من 0.05 مما يدل على أنه "يتم تحديد قيمة أتعاب القيام بدراسات الجدوى الاقتصادية أو إجراء التحقيقات المالية بجانب خدمة المراجعة وفق نتائج هذه الخدمات".

4. في الفقرة رقم "3" بلغ الوزن النسبي "51.33%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.005" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه "في حالة تقديم المراجع لاستشارة اقتصادية ومن خلال تطبيقها قد ثبت عدم جدواها لا يتم تحميل المسؤولية لمراجع الحسابات".

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الخامس تساوي 3.05، والوزن النسبي يساوي 61.00% وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد "60%" وقيمة t المحسوبة تساوي 0.441 وهي أقل من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.661 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على أن قيام مراجع الحسابات بعمل دراسات الجدوى الاقتصادية وإجراء التحقيقات المالية بجانب خدمة المراجعة للعميل لا يؤثر على جودة تقرير المراجع عند مستوى دلالة $r = 0.05$.

بناءً على هذه النتيجة تم قبول الفرضية القائلة "لا يؤثر قيام مراجع الحسابات بعمل دراسات الجدوى الاقتصادية وإجراء التحقيقات المالية على جودة تقرير المراجع" وعليه تبين أنه لا يوجد علاقة بين تقديم المراجع كلتا الخدمتين معاً على جودة تقرير المراجع.

جدول(25):تحليل فقرات المحور الخامس أثر قيام مراجع الحسابات بعمل دراسات الجدوى الاقتصادية وإجراء التحقيقات المالية على جودة تقرير المراجع

مستل	الفقرة	الحسابي المتوسط	المعياري الانحراف	النسبي الوزن	قيمة t	القيمة الاحتمالية
1	يتم الحصول على أتعاب القيام بدراسات الجدوى الاقتصادية أو إجراء التحقيقات المالية بجانب خدمة المراجعة بناءً على التوصل إلى نتيجة محددة من هذه الخدمات.	3.13	1.255	62.67	0.823	0.414
2	يتم تحديد قيمة أتعاب القيام بدراسات الجدوى الاقتصادية أو إجراء التحقيقات المالية بجانب خدمة المراجعة وفق نتائج هذه الخدمات.	2.97	1.377	59.33	-0.187	0.852
3	في حالة تقديم المراجع لاستشارة اقتصادية ومن خلال تطبيقها لم يثبت جدواها يتم تحميل المسؤولية لمراجع الحسابات.	2.57	1.155	51.33	-2.906	0.005
4	عند إجراء تحقيقات مالية خاصة يتم مناقشة الإجراءات اللازمة لأداء الخدمة مع العميل وذلك بهدف معرفة رأيه فيها.	3.53	0.873	70.67	4.734	0.000
	جميع الفقرات	3.05	0.879	61.00	0.441	0.661

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "59" تساوي 2.0

اختبار الفرضية الرئيسية الأولى: لا يؤثر قيام مراجع الحسابات بتقديم خدمات أخرى بجانب خدمة مراجعة الحسابات لنفس العميل على جودة تقرير المراجع.

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (26) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في محاور الدراسة و يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع المحاور يساوي 3.20، والوزن النسبي يساوي 63.91% وهي اكبر من الوزن النسبي المحايد "60%" وقيمة t المحسوبة تساوي 2.738 وهي اكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0، والقيمة الاحتمالية 0.008 وهي اقل من 0.05 مما يدل على أن الخدمات الأخرى التي يقدمها مراجع الحسابات بجانب خدمات المراجعة تؤثر على جودة تقرير المراجع.

وبناءً على النتائج السابقة تم رفض الفرضية القائلة "لا يؤثر قيام مراجع الحسابات بتقديم خدمات أخرى بجانب خدمة مراجعة الحسابات لنفس العميل على جودة تقرير المراجع".
 هذه النتيجة اتفقت مع ما توصلت إليه كل من دراسة Causholli, Chambers and Payne (2011) ودراسة الشعار (2011) ودراسة الرفاعي (2009) ودراسة قريط (2008) ودراسة أبو القمصان (2007) ودراسة الجفري والعنقري (1427) ودراسة Sori (2006) ودراسة Ye, Carson (2006) and Simnett (2006) ودراسة ليبب (2004) ودراسة Jenkins and Krawczyk (2000) ودراسة الحسنى (1998) ودراسة موسى (1992) ودراسة يمانى (1991) ودراسة Tahinakis and Nicolaou، وإن اختلفت هذه الدراسات بمستوى تأثير هذه الخدمات على استقلالية المراجع وبالتالي جودة تقرير المراجع.

واختلفت نتيجة الدراسة مع ما توصلت إليه كل من دراسة Habib (2009) ودراسة (2005) ودراسة الجبر وعلي (2000) حيث رأت هذه الدراسات أنه لا تأثير واضح أو كبير على مصداقية واستقلالية مراجع الحسابات عند جمعه لتقديم الخدمات الأخرى بجانب خدمة المراجعة لنفس العميل.

جدول (26): تحليل محاور الدراسة (أثر الخدمات الأخرى التي يقدمها مراجع الحسابات على جودة تقرير المراجع)

المحور	عنوان المحور	الاحتمالية	قيمة t	النسبي الوزني	الاحتراف المعياري	المتوسط الحسابي
الأول	أثر قيام مراجع الحسابات بتقديم الخدمات الضريبية على جودة تقرير المراجع	0.174	1.377	62.67	0.750	3.13
الثاني	أثر تقديم مراجع الحسابات لخدمة الاستشارات الإدارية على جودة تقرير المراجع	0.000	4.661	67.08	0.588	3.35
الثالث	أثر تقديم مراجع الحسابات لخدمة تصميم الأنظمة المالية والإدارية على جودة تقرير المراجع	0.000	4.084	66.09	0.578	3.30
الرابع	أثر تقديم مراجع الحسابات لخدمات المشورة في الشؤون المحاسبية وفي استخدام الحاسب الآلي في تشغيل البيانات على جودة تقرير المراجع	0.000	9.571	73.40	0.542	3.67

المحور	عنوان المحور	الحسابي المتوسط	المعياري الانحراف	النسبي الوزن	قيمة t	الاحتمالية القيمة
الخامس	أثر قيام مراجع الحسابات بعمل دراسات الجدوى الاقتصادية وإجراء التحقيقات المالية على جودة تقرير المراجع	3.05	0.879	61.00	0.441	0.661
	جميع الفقرات	3.20	0.553	63.91	2.738	0.008

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "59" تساوي 2.0

الفرضية الثانية: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على تقديم مراجع الحسابات للخدمات الأخرى بجانب خدمة المراجعة عند مستوى دلالة 0.05 = تعزى للمتغيرات التالية: حجم مكتب المراجعة- سنوات الخبرة وينبثق من هذه الفرضية الفرضيات الفرعية التالية:

2.1- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين حول تقديم مراجع الحسابات للخدمات الأخرى بجانب خدمة المراجعة عند مستوى دلالة 0.05 = تعزى إلى حجم مكتب المراجعة.

تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار الفروق في آراء عينة الدراسة حول تقديم الخدمات الإدارية والاستشارية بجانب خدمة المراجعة عند مستوى دلالة 0.05 = تعزى إلى حجم مكتب المراجعة عند مستوى دلالة 0.05 = r، والنتائج مبينة في جدول رقم (27) ويتبين أن قيمة F المحسوبة لجميع المحاور مجتمعة تساوي 0.107 وهي اقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي 3.16، كما أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0.899 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق في استجابة عينة الدراسة حول تقديم الخدمات الإدارية والاستشارية بجانب خدمة المراجعة عند مستوى دلالة 0.05 = تعزى إلى حجم مكتب المراجعة.

وبناءً على النتائج السابقة تم قبول الفرضية القائلة "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على تقديم مراجع الحسابات للخدمات الأخرى بجانب خدمة المراجعة عند مستوى دلالة 0.05 = تعزى لحجم مكتب المراجعة".

ويرجع السبب وراء عدم وجود فروق ذات دلالة هو أن مكاتب المراجعة الموجودة في قطاع غزة غالبيتها مكاتب متقاربة من حيث عدد العاملين فيها، فعدد المكاتب التي يعمل فيها أقل من 5 أشخاص 46 مكتب يمثلون نسبة 76.7% من مجتمع الدراسة، وعدد المكاتب التي يعمل فيها من 5 إلى 10 هو 12 مكتب يمثل نسبة 20.0% من مجتمع الدراسة.

جدول (27): نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) بين إجابات المبحوثين على تقديم مراجع الحسابات للخدمات الأخرى بجانب خدمة المراجعة عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ تعزى إلى حجم مكتب المراجعة

عنوان المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة "F"	القيمة الاحتمالية
تقديم مراجع الحسابات للخدمات الأخرى بجانب خدمة المراجعة	بين المجموعات	0.067	2	0.034	0.107	0.899
	داخل المجموعات	17.965	57	0.315		
	المجموع	18.032	59			

قيمة F الجدولية عند درجة حرية "2، 57" ومستوى دلالة 0.05 تساوي 3.16

2.2- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على تقديم مراجع الحسابات للخدمات الأخرى بجانب خدمة المراجعة عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ تعزى إلى سنوات الخبرة

تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار الفروق في آراء عينة الدراسة حول تقديم الخدمات الإدارية والاستشارية بجانب خدمة المراجعة عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ تعزى إلى سنوات الخبرة عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، والنتائج مبينة في جدول رقم (28) ويتبين أن قيمة F المحسوبة لجميع المحاور مجتمعة تساوي 3.763 وهي أكبر من قيمة F الجدولية والتي تساوي 2.77، كما أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0.016 وهي أقل من 0.05 مما يدل على وجود فروق في استجابة عينة الدراسة حول تقديم مراجع الحسابات للخدمات الأخرى بجانب خدمة المراجعة عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ تعزى إلى سنوات الخبرة، ويبين اختبار شففيه جدول رقم (29) أن الفروق بين فئة الخبرة "من 11-20 سنة"، وفئة الخبرة "من 5-10 سنوات"، والفروق لصالح فئة الخبرة "من 5-10 سنوات" كما توجد فروق بين فئة الخبرة "من 11-20 سنة"، وفئة الخبرة "أقل من 5 سنوات"، والفروق لصالح فئة الخبرة "أقل من 5 سنوات".

بناءً على النتائج السابقة تم رفض الفرضية القائلة "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على تقديم مراجع الحسابات للخدمات الأخرى بجانب خدمة المراجعة عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ تعزى لسنوات الخبرة".

جدول(28): نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) بين إجابات المبحوثين على تقديم مراجع الحسابات للخدمات الأخرى بجانب خدمة المراجعة عند مستوى دلالة =0.05 تعزى إلى سنوات الخبرة

عنوان المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة " F "	القيمة الاحتمالية
تقديم مراجع الحسابات للخدمات الأخرى بجانب خدمة المراجعة	بين المجموعات	3.025	3	1.008	3.763	0.016
	داخل المجموعات	15.007	56	0.268		
	المجموع	18.032	59			

قيمة F الجدولية عند درجة حرية "3، 56" ومستوى دلالة 0.05 تساوي 2.77

جدول(29): اختبار شففيه للفروق المتعددة حسب متغير سنوات الخبرة

الفرق بين المتوسطات	أقل من 5 سنوات	من 5-10 سنوات	من 11-20 سنة	أكثر من 20 سنة
أقل من 5 سنوات		-0.006	0.537°	0.488
من 5-10 سنوات	0.006		0.543°	0.494
من 11-20 سنة	-0.537°	-0.543°		-0.049
أكثر من 20 سنة	-0.488	-0.494	0.049	

الفصل الرابع

النتائج والتوصيات

❖ النتائج

❖ التوصيات

❖ الدراسات المستقبلية

النتائج:

جاءت هذه الدراسة لتلقي الضوء على الخدمات الأخرى التي يقدمها مراجع الحسابات بجانب خدمة المراجعة لنفس العميل، ومدى تأثيرها على جودة تقرير المراجع، وبناءً على الدراسة الميدانية واختبار فرضيات الدراسة تم التوصل إلى النتائج التالية:

- 1- قيام مراجع الحسابات بتقديم الخدمات الضريبية بجانب خدمة المراجعة لا يؤثر على جودة تقرير المراجع.
- 2- قيام مراجع الحسابات بتقديم خدمة الاستشارات الإدارية بجانب خدمة المراجعة يؤثر سلباً على جودة تقرير المراجع.
- 3- قيام مراجع الحسابات بتقديم خدمة تصميم الأنظمة المالية والإدارية بجانب خدمة المراجعة يؤثر سلباً على جودة تقرير المراجع.
- 4- قيام مراجع الحسابات بتقديم خدمات المشورة في الشؤون المحاسبية وفي استخدام الحاسب الآلي في تشغيل البيانات بجانب خدمة المراجعة يؤثر سلباً على جودة تقرير المراجع.
- 5- قيام مراجع بعمل دراسات الجدوى الاقتصادية وإجراء التحقيقات المالية بجانب خدمة المراجعة لا يؤثر على جودة تقرير المراجع.
- 6- عدم وجود فروق في استجابة عينة الدراسة حول تقديم مراجع الحسابات للخدمات الأخرى بجانب خدمة المراجعة عند مستوى دلالة $0.05 =$ تعزى إلى حجم مكتب المراجعة.
- 7- وجود فروق في استجابة عينة الدراسة حول تقديم مراجع الحسابات للخدمات الأخرى بجانب خدمة المراجعة عند مستوى دلالة $0.05 =$ تعزى إلى سنوات الخبرة، وبيين اختبار شفاهة أن الفروق بين فئة الخبرة "من 11-20 سنة"، وفئة الخبرة "من 5-10 سنوات"، والفروق لصالح فئة الخبرة "من 5-10 سنوات" كما توجد فروق بين فئة الخبرة "من 11-20 سنة"، وفئة الخبرة "أقل من 5 سنوات"، والفروق لصالح فئة الخبرة "أقل من 5 سنوات".

التوصيات :

في ضوء ما توصلت إليه الدراسة من نتائج، يوصي الباحث بمجموعة من التوصيات التي يأمل من خلالها تطوير مهنة المراجعة:

1- أن يحرص مراجعو الحسابات على استقلالهم وحيادهم حفاظاً على كسبهم ثقة مستخدمي التقارير المالية وغيرها.

2- ضرورة الفصل بين تقديم مراجع الحسابات لخدمة المراجعة والخدمات الأخرى لنفس العميل وذلك للحفاظ على مصالح المساهمين، وهذا لا يعني منع المراجع من تقديم الخدمات الأخرى، فبإمكان المراجع تقديم الخدمات الأخرى للمنشآت التي لا يقدم لها خدمة المراجعة.

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

4- على الجهات المسؤولة عن الرقابة على مهنة المراجعة وضع المزيد من التشريعات التي تساهم في الحفاظ على المتطلبات الأخلاقية لجودة المراجعة مثل وضع حد أدنى لأتعاب خدمة المراجعة، وتفعيل التدقيق المزدوج (Peer Review)، وتحديد معدل دوران المراجع، تفعيل لجان المراجعة خاصة في الشركات المساهمة.

5- التشديد في تطبيق العقوبات على المراجعين المخالفين لأداب وسلوك المهنة.

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

7- اختيار المراجع الكفاء والمتمتع بالخبرة المهنية والكفاءة العلمية لتقديم الخدمات الاستشارية إلى العملاء.

الدراسات المستقبلية:

يقترح الباحث إجراء بعض الدراسات في مجال تقديم مراجع الحسابات لخدمات أخرى بجانب خدمة المراجعة:

- 1- إجراء دراسة حول أثر تقديم مراجع الحسابات لخدمات أخرى بجانب خدمة المراجعة على جودة تقرير المراجع- دراسة ميدانية على الأطراف الخارجية المستخدمة للتقارير المالية.
- 2- إجراء دراسة حول أثر وجود رقابة مهنية على تقديم الخدمات الأخرى على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات.
- 3- إجراء دراسة حول أثر قيام مراجع الحسابات بالإفصاح عن إيرادات الخدمات الأخرى التي يقدمها لعميل المراجعة على جودة تقريره.
- 4- إجراء دراسة حول مدى معرفة العملاء بطبيعة الخدمات الاستشارية المقدمة من مراجع الحسابات وطبيعة موقف المراجع أمام عملائه عند أدائه للخدمات الإدارية والاستشارية.
- 5- إجراء دراسة حول أثر التنافس المحموم بين مكاتب المراجعة في قطاع غزة في محاولة لكسب المزيد من العملاء وما له من تأثير على جودة الخدمات وأتاعاب هذه الخدمات.

المراجع

- 1- القرآن الكريم.
 - 2- الحديث الشريف، صحيح مسلم ومسنن الإمام أحمد.
- الكتب العربية:**
- 3- الحدرب، زهير، "علم تدقيق الحسابات" الطبعة الأولى، دار البداية ناشرون وموزعون، 2010م.
 - 4- الدرادكة، مأمون سليمان، "إدارة الجودة الشاملة وخدمة العملاء" عمان، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، 2006م.
 - 5- الديسطي، محمد محمد، "المراجعة مدخل متكامل"، تأليف ألفين أرنز وجيمس لوبك، الرياض، دار المريخ للنشر، 2002م.
 - 6- الذنيبات، علي عبد القادر، "تدقيق الحسابات في ضوء معايير التدقيق الدولية والأنظمة والقوانين المحلية نظرية وتطبيق"، الطبعة الأولى، 2006م.
 - 7- السباعي، مهيب، وعمرو، وهبي، "علم تدقيق الحسابات"، عمان، الطبعة الأولى، دار الفكر للنشر والتوزيع، 1991م.
 - 8- الشاوي، توفيق، "فقه الشورى والاستشارة"، المنصورة، الطبعة الثانية، دار الوفاء للطباعة والنشر والتوزيع، 1992م.
 - 9- الصبان، محمد سمير، "المراجعة مدخل عملي تطبيقي"، الاسكندرية، الدار الجامعية، 1997م.
 - 10- العساف، صالح أحمد، "المدخل إلى البحث في العلوم السلوكية" الرياض، مكتبة العبيكان، 1995م.
 - 11- المجمع العربي للمحاسبين، "المبادئ الأساسية للتدقيق"، عمان، مطابع الشمس، 2001م.
 - 12- المطارنة، غسان فلاح، "تدقيق الحسابات المعاصر- الناحية النظرية" عمان، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، 2006م.
 - 13- المعجم الوسيط.
 - 14- أبو شيخة، نادر أحمد، "الاستشارات الإدارية" عمان، الطبعة الثالثة، دار المسيرة للتوزيع والنشر والطباعة، 2010م.
 - 15- أبو شيخة، نادر أحمد، "الاستشارات الإدارية"، عمان، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، 2008م.
 - 16- بوحوش، عمار، "الاتجاه الحديث للاستشارات"، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، 1981م.
 - 17- جريوع، يوسف محمود، "بحوث ودراسات لتطوير مهنة مراجعة الحسابات لمواجهة المشكلات المعاصرة" 2005م.
 - 18- جمعة، أحمد حلمي، "التدقيق ورقابة الجودة- التأكيد، رقابة الجودة، المراجعة، الخدمات الأخرى ذات العلاقة" عمان، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، 2011م.

- 19- جمعة، أحمد حلمي، "التدقيق والتأكيد الحديث المشاكل والمسئوليات-الأدوات والخدمات"، عمان، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، 2009م.
- 20- جمعة، أحمد حلمي، "التدقيق الحديث للحسابات"، عمان، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، 1999م.
- 21- عبيدات، نوقان، وعدس، عبد الرحمن، وعبد الخالق، كايد، "البحث العلمي مفهومه، أدواته، وأساليبه" عمان، دار الفكر، 2001م.
- 22- قانون مزولة مهنة مراجعة الحسابات رقم (9) لسنة 2004م.
- 23- كشك، محمد بهجت، "مبادئ الإحصاء واستخداماتها في مجالات الخدمة الاجتماعية"، الاسكندرية، دار الطباعة الحرة، 1996م.
- 24- محمود، رأفت سلامة، وكلبونة، أحمد يوسف، وزريقات، عمر محمد، "علم تدقيق الحسابات العملي"، عمان، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، 2011م.
- 25- مخيمر، وآخرون، "تظم ومهارات استشارات تحسين الأداء المؤسسي"، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، 2000م.
- 26- مقداد، محمد ابراهيم، والفرا، ماجد محمد، "مناهج البحث العلمي والتحليل الإحصائي في العلوم الادارية"، غزة، الطبعة الأولى، دار المقداد للطباعة، 2004م.

الدراسات العربية:

- 27- الجبر، نبيه عبد الرحمن، وعلي، جمعة محمد، "تقديم المحاسب القانوني للخدمات الاستشارية بين السماح والمنع في المملكة العربية السعودية"، مجلة البحوث المحاسبية، المجلد الرابع، العدد الثاني، 2000م.
- 28- الجفري، فوزية حامد، والعنقري، حسام عبد المحسن، "اتجاه مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية نحو توسيع نطاق خدماتها المهنية: تحليل ميداني مستند إلى مقتضيات نظرية الوكالة" مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة، المجلد 1، العدد الثاني، 1427هـ.
- 29- الحسني، صادق، "استقلال المراجع: دراسة تحليلية مقارنة في ضوء المعايير الدولية والتشريعات المنظمة للمهنة" عمان، مجلة دراسات، المجلد 26، العدد الأول، 1998م.
- 30- الدوغجي، علي حسين، وعلي، أسامة عبد المنعم، "دور قانون ساربينز أوكسلي في رفع كفاءة مهنة التدقيق الخارجي"، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 86، 2011م.
- 31- الرفاعي، مزنة عبد اللطيف، "أثر الخدمات الأخرى لمراجع الحسابات على جودة المعلومات المحاسبية- دراسة ميدانية في سورية" دورية الإدارة العامة، المجلد التاسع والأربعون، العدد الثاني، 2009م.
- 32- الشعار، اسماعيل حمد، "أثر الأتعاب التي يتقاضاها المدقق الخارجي في الأردن عن الخدمات الاستشارية على المتطلبات الأخلاقية لجودة التدقيق المحدد بموجب معيار التدقيق رقم (1)" رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، 2011م.

- 33- الصالح، عادل بن أحمد، "الاستشارات الإدارية الواقع والمأمول" ورقة عمل في المؤتمر العربي الثاني للاستشارات والتدريب، الشارقة، 21-23 ابريل 2003م.
- 34- العنقري، حسام بن عبد المحسن، "توسيع نطاق الخدمات المهنية وأثره على مكاتب المراجعة التي تعمل في المملكة العربية السعودية"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة المجلد 17 العدد الثاني، 1424هـ.
- 35- القشي، ظاهر شاهر، "انهيار بعض الشركات العالمية وأثرها في بيئة المحاسبة"، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، المجلة العربية للإدارة، المجلد 25، العدد الثاني، 2005م.
- 36- القيق، أمير جمال، "مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة"، غزة، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، 2012م.
- 37- المعزاز، احسان بن صالح، "أخلاقيات مهنة المراجعة والمتعاملين معها، انهيار شركة إنرون والدروس المستفادة"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة، المجلد 22، العدد الأول، 2008م.
- 38- أبو القمصان، محمد أسامة/إبراهيم، "العوامل المؤثرة على استقلالية وحياد المراجع الخارجي: دراسة تطبيقية ميدانية على المراجعين القانونيين في قطاع غزة- فلسطين"، غزة، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، 2007م.
- 39- أبو هين، إياد حسن، "العوامل المؤثرة في جودة التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونيين في فلسطين" غزة، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، 2005م.
- 40- جبران، محمد علي، "العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن"، الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة، الرياض، 18-19 مايو 2010م.
- 41- شبير، صلاح، "مكاتب المحاسبة والمراجعة والخدمات الاستشارية للإدارة"، غزة، مجلة المحاسب الفلسطيني، 1997م.
- 42- عفيفي، صديق محمد، "المستشار الإداري معايير التأهيل والاعتماد" ورقة عمل في المؤتمر العربي الثاني للاستشارات والتدريب، الشارقة، 21-23 ابريل 2003م.
- 43- قريط، عصام قريط، "الخدمات الاستشارية وأثرها على حياد المدقق في الأردن"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد الأول، 2008م.
- 44- لبيب، خالد محمد، "الخدمات بخلاف مهام المراجعة، وحجم شركة المراجعة، واستقلال المراجع الخارجي دراسة ميدانية"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، جامعة المنصورة، العدد الثاني، 2004م.
- 45- موسى، علي محمد، "استقلالية المراجع الخارجي بين النظرية والتطبيق" رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة فار يونس، ليبيا، 1992م.
- 46- يمانى، عبد الله قاسم، "دراسة اختبارية لبعض العوامل المهمة المؤثرة على استقلال المراجع الخارجي من وجهة نظر المراجعين والمقرضين ومحلي الاستثمار في المملكة العربية السعودية" الرياض، مجلة الإدارة العامة، العدد 71، 1991م.

المراجع الأجنبية:

الكتب الأجنبية:

- 1- Edgar H. Schein, "**Process Consultation**", Addison wesly publishing company, 1988.

الدراسات الأجنبية:

- 2- Christopher D. Mckenna, "The Origins of modern management consulting", **Business and Economic History, volume twenty four, no1, 1995.**
- 3- Gregory Jenkins, and Kathy Krawczyk, "The Relationship between non-audit services and perceived auditor independence", 2000.
- 4- Gregory Jenkins and Jordan Lawe, "Auditor as advocates for their clients: perceptions of the auditor-client relationship", **The journal of applied business research, volume 15 no.2, 1999.**
- 5- Habib," Non-audit service fees and financial reporting quality: A meta-analysis",2009.
- 6- Jonathan Lang, "Toward a model of communication in process consultation", 1982.
- 7- Monika Causholli and Dennis Chambers and Jeff L. Payne, "Fee Pressure, Prospective Non-Audit Services and Audit Quality",2011.
- 8- Panayiotis Tahinakis, and Anna Nicolaou, "An Empirical analysis on the independence of the Greek certified auditor-accountant, **Accounting Business and the Public Interest, Vol. 3, No. 1.**
- 9- Ping Ye, and Elizabeth Carson, and Roger Simnett, "Threats to auditor independence: The Impact of non-audit services, tenure and alumni affiliation",2006.
- 10- Vivien Beattie and Stella Fearnley, "Audit market competition: Auditor changes and the impact of tendering" **the british accountant review, 30(3), 1998.**
- 11- Zulkarnain Muhamad Sori, "Audit, Non-Audit Services and Auditor Independence,2006.

الملاحق

ملحق رقم (1)

أسماء المحكمين

م	الاسم	مكان العمل
1	أ.د. سالم حلس	الجامعة الإسلامية
2	أ.د. علي شاهين	الجامعة الإسلامية
3	د. ماهر ضرغام	الجامعة الإسلامية
4	د. عصام البحيصي	الجامعة الإسلامية
5	د. نافذ بركات	الجامعة الإسلامية
6	د. صبري مشتهى	جامعة القدس المفتوحة

ملحق رقم (2)

الاستبانة

بسم الله الرحمن الرحيم



الجامعة الإسلامية بغزة

كلية الدراسات العليا

قسم المحاسبة والتمويل

الأخ الكريم / الأخت الكريمة حفظه / ها الله

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

تحية طيبة وبعد:

يقوم الباحث بإجراء دراسة ميدانية تهتم بمهنة مراجعة الحسابات وتطويرها للوصول إلى أفضل النتائج واستكمالاً لنيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، بعنوان /

أثر الخدمات الأخرى التي يقدمها مراجع الحسابات بجانب خدمة المراجعة على جودة

تقرير المراجع

(دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في قطاع غزة)

لذا أمل من سيادتكم التكرم بالإجابة على أسئلة هذه الاستبانة بدقة، حيث أن صحة نتائج هذه الاستبانة تعتمد بدرجة كبيرة على صحة إجابتك.

إن تعاونك معي هو دعم للبحث العلمي والتنمية في فلسطين، مع العلم أن المعلومات التي سيتم الحصول عليها لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

شاكرًا لكم حسن تعاونكم

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام ،،،،

الباحث

أحمد يوسف الزها

يرجى التكرم بوضع علامة بجانب العبارة المناسبة من العبارات التالية:-

1- العمر:

أقل من 25 سنة من 25-35 سنة من 36-45 سنة أكثر من 45 سنة

2- عدد سنوات الخبرة:

أقل من 5 سنوات من 5-10 سنوات من 11-20 سنة أكثر من 20 سنة

3- عدد العاملين في مكتب المراجعة:

أقل من 5 أشخاص من 6 إلى 10 أشخاص من 11 إلى 15 شخص أكثر من 15 شخص

4- المؤهل العلمي:

دبلوم بكالوريوس دراسات عليا أخرى حدد:-----

5- التخصص:

محاسبة علوم مالية ومصرفية اقتصاد إدارة أعمال

6- الشهادة المهنية:

المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ACPA CPA أمريكية ACCA,CA بريطانية لا يوجد أخرى حددها -----

7- المسمى الوظيفي:

صاحب أو شريك مكتب مراجعة مدير مراجعة حسابات مراجع حسابات رئيسي مساعد مراجع حسابات أخرى حددها -----

8- الخدمات المهنية التي يقدمها المراجع لعملائه (يمكن اختيار أكثر من خدمة):

خدمات محاسبية خدمات إدارية خدمات ضريبية استشارات مالية استشارات قانونية استشارات إدارية كشف الغش والاختلاس

أخرى حدد:-----

9- نسبة الإيراد من خدمات المراجعة إلى إجمالي إيراد المكتب:

30%-10% 50%-31% أكثر من 50%

الفرضية الفرعية الأولى: لا يؤثر قيام مراجع الحسابات بتقديم الخدمات الضريبية على جودة تقرير المراجع.

م	الفقرات	درجة الموافقة				
		درجة كبيرة جداً	درجة كبيرة	درجة متوسطة	درجة قليلة	درجة قليلة جداً
1	تعتبر عوائد الخدمات الضريبية التي يقدمها مراجع الحسابات لنفس عميل المراجعة ذات أهمية نسبية للمراجع.					
2	يتم الفصل في مكتب المراجعة بين من يقدم الخدمات الضريبية ومن يقدم خدمات المراجعة لنفس العميل.					
3	تتأثر أتعاب مراجع الحسابات عند تقديم الخدمات الضريبية لنفس عميل المراجعة.					
4	يتم الحصول على أتعاب الخدمات الضريبية التي يقدمها مراجع الحسابات لنفس عميل المراجعة بناءً على التوصل إلى نتيجة محددة من هذه الخدمات.					
5	يتم الربط من قبل العميل بين نتائج الخدمات الضريبية المقدمة من مراجع الحسابات وأتعاب مراجع الحسابات.					
6	يتم إعطاء أهمية أكبر للعميل الذي يتم تقديم الخدمات الضريبية له بجانب خدمة المراجعة على غيره ممن لا يقدم له مراجع الحسابات سوى خدمة المراجعة.					
7	تقديم مراجع الحسابات للخدمات الضريبية يعمل على اتجاه المراجع نحو عدم إظهار الحقائق اتفاقاً مع الإدارة.					
8	تقديم مراجع الحسابات للخدمات الضريبية يمكنه من التأثير أو التحكم بمقدار الربح الخاضع للضريبة.					
9	تقديم مراجع الحسابات للخدمات الضريبية يعطي الإدارة المرونة وحرية التصرف بما يؤدي للتلاعب في الأرباح.					
10	يستطيع مكتب المراجعة من خلال تحقيق الإدارة للنجاح أن يكون لنفسه السمعة الحسنة.					
11	تتعامل الإدارة مع مراجع الحسابات الذي يقدم لها الخدمات الضريبية بجانب خدمة المراجعة كأحد موظفيها.					
12	تقديم مراجع الحسابات للخدمات الضريبية بجانب خدمة المراجعة يجعل المراجع يميل لمصلحة العميل نتيجة ما يتقاضاه من أتعاب عن خدماته الضريبية.					
13	يقوم مراجع الحسابات بإبلاغ العميل الذي يقدم له خدمات ضريبية بجانب خدمة المراجعة بأن المسؤولية عن محتويات الإقرار الضريبي تقع بصفة أساسية على العميل.					
14	تقديم مراجع الحسابات للخدمات الضريبية بجانب خدمة المراجعة يساعد الإدارة على التهرب الضريبي.					
15	قيام مراجع الحسابات بتعبئة وإعداد الإقرار الضريبي عن عميله الذي يقدم له خدمة المراجعة يؤثر سلباً على حياد واستقلال المراجع.					
16	يعتبر تقديم مراجع الحسابات للخدمات الضريبية بجانب خدمة المراجعة مؤشراً سلبياً على جودة تقرير المراجع.					

الفرضية الفرعية الثانية: لا يؤثر تقديم مراجع الحسابات لخدمة الاستشارات الإدارية على جودة تقرير المراجع.

درجة الموافقة					الفقرات	م
درجة قليلة جدا	درجة قليلة	درجة متوسطة	درجة كبيرة	درجة كبيرة جدا		
					يتمتع فريق العمل الذي يقدم الخدمات الإدارية والاستشارية بجانب خدمة المراجعة بالتأهيل العلمي والتخصص المهني.	17
					تعتبر الخدمات الإدارية والاستشارية التي يقدمها مراجع الحسابات للعميل عبارة عن معلومات سرية.	18
					يمكن لمراجع الحسابات ومن خلال عمليات المراجعة السابقة لنفس المنشأة تكوين رأي استشاري بشأن المنشأة حول نواحي الضعف والقوة.	19
					تعتبر الخدمات الإدارية والاستشارية التي يقدمها مراجع الحسابات بمثابة قرارات واجبة التنفيذ.	20
					يجب على مراجع الحسابات أن يعمل على متابعة إذا ما تم تطبيق الاستشارات التي قدمها للمنشأة.	21
					يعمل مراجع الحسابات من خلال تقديمه للخدمات الإدارية والاستشارية بجانب خدمة مراجعة الحسابات إلى توفير الحماية لمصالح إدارة المنشأة.	22
					إن الخدمات الإدارية والاستشارية التي يقدمها مراجع الحسابات بجانب خدمة المراجعة تؤدي إلى تحول مسؤوليات والتزامات المراجع لتصبح أمام إدارة المنشأة محل المراجعة بدلا من المالك ومستخدمي القوائم المالية.	23
					تقديم مراجع الحسابات للخدمات الإدارية والاستشارية بجانب خدمة المراجعة يعمل على تردد المراجع بالتحفظ في تقريره خوفا من فقدان العميل.	24
					طول مدة المراجعة للعميل نفسه يدفعه للتوجه إلى الحصول على الخدمات الإدارية والاستشارية من خلال المراجع الخارجي.	25
					قيام مراجع الحسابات بتقديم خدماته الإدارية والاستشارية لعملائه لا يخلق منه موظفا لدى المنشأة.	26
					قيام مراجع الحسابات بتقديم الخدمات الإدارية والاستشارية لعميل المراجعة سيقره من موقع اتخاذ القرار وسيزيد علاقاته الشخصية معه وبالتالي يؤثر سلباً على جودة تقارير المراجعة.	27
					تقديم مراجع الحسابات للخدمات الإدارية والاستشارية يعمل على عدم تقديم المراجع لإرشادات تحذيرية للمستثمرين عن احتمال فشل المنشأة مستقبلاً.	28
					تقديم مراجع الحسابات للخدمات الإدارية والاستشارية يعمل على فقدان ثقة مستخدمي القوائم المالية بتقرير المراجع.	29

الفرضية الفرعية الثالثة: لا يؤثر تقديم مراجع الحسابات لخدمة تصميم الأنظمة المالية والإدارية على جودة تقرير المراجع.

درجة الموافقة					الفقرات	م
درجة قليلة جدا	درجة قليلة	درجة متوسطة	درجة كبيرة	درجة كبيرة جدا		
					تعتبر عوائد تصميم الأنظمة المالية والإدارية بجانب خدمة مراجعة الحسابات لنفس العميل ذات أهمية نسبية لمراجع الحسابات.	30
					يقوم مراجع الحسابات وفي ضوء تقديره الشخصي بتقدير ما إذا كان نطاق وطبيعة تقديم خدمات تصميم الأنظمة المالية والإدارية إلى نفس عميل المراجعة قد يؤدي إلى تضارب المصالح عند أداء وظيفة المراجعة لهذا العميل.	31
					يقوم مراجع الحسابات وقبل الدخول في أي نشاط بتقدير ما إذا كان هذا النشاط يتفق مع دوره كمهني وأنه امتداد معقول ونوع من أنواع التوسع والتطوير لخدمات موجودة فعلا يقدمها العضو أو آخرون في المهنة.	32
					يوجد لدى مراجع الحسابات الذي يمارس المهنة رقابة نوعية للتأكد من أن خدمات وضع وتصميم الأنظمة المالية والإدارية يتم تأديتها بكفاءة وأنها تخضع للإشراف الكافي.	33
					يقوم مراجع الحسابات بتقييم النظام المالي والإداري بعد تصميم النظام من خلاله.	34
					يشارك مراجع الحسابات الذي قام بتصميم النظام المالي والإداري للعميل في عملية المراجعة لنفس العميل.	35
					يتم تقييم النظام المالي والإداري للعميل عند تقديم خدمة المراجعة لنفس العميل بالرغم من مسئولية مراجع الحسابات عن تصميمه.	36
					عند تقديم مراجع الحسابات لخدمات وضع وتصميم الأنظمة المالية والإدارية لنفس عميل المراجعة فإن المراجع يمكن أن يتغاضى عن ذكر بعض التحفظات عن بعض الأخطاء الموجودة في النظام المالي أو الإداري.	37
					يعمل مراجع الحسابات من خلال تقديمه لخدمات وضع وتصميم الأنظمة المالية والإدارية إلى رفع الكفاءة والفاعلية لدى المنشأة.	38
					تتأثر استقلالية مراجع الحسابات عند تصميم أنظمة مالية وإدارية لعملاء يتم تقديم خدمات المراجعة لهم.	39
					قيام مراجع الحسابات بتصميم الأنظمة المالية والإدارية بجانب خدمة المراجعة لنفس العميل يؤثر سلباً على جودة تقرير المراجعة.	40

الفرضية الفرعية الرابعة: لا يؤثر تقديم المراجع لخدمات المشورة في الشئون المحاسبية وفي استخدام الحاسب الآلي في تشغيل البيانات على جودة تقرير المراجع.					
م	الفقرات	درجة الموافقة			
		درجة كبيرة جدا	درجة كبيرة	درجة متوسطة	درجة قليلة قليلا جدا
41	في حال تقديم استشارات حول استخدام الحاسب الآلي في تشغيل البيانات يتم الاستعانة بمتخصصين في هذا المجال.				
42	يوجد لدى مراجع الحسابات الذي يمارس المهنة رقابة نوعية للتأكد من أن خدمات تقييم استخدام الحاسب الآلي يتم تأديتها بكفاءة وأنها تخضع للإشراف الكافي.				
43	من وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية يعتبر تقديم مراجع الحسابات لخدمات المشورة في الشئون المحاسبية بجانب خدمة المراجعة عاملاً غير مؤثر على جودة تقارير المراجعة.				
44	إن طول مدة الارتباط بين المراجع والعميل تعمل على زيادة المعرفة لدى المراجع حول النظام الآلي في تشغيل البيانات الموجودة لدى العميل.				
45	إن نجاح المنشآت التي قام المراجع بتقديم المشورة المحاسبية لها تعمل على تأثر سمعة مكتب المراجعة بهذا النجاح.				
الفرضية الفرعية الخامسة: لا يؤثر قيام المراجع بعمل دراسات الجدوى الاقتصادية وإجراء التحقيقات المالية على جودة تقرير المراجع.					
46	يتم الحصول على أتعاب القيام بدراسات الجدوى الاقتصادية أو إجراء التحقيقات المالية بجانب خدمة المراجعة بناءً على التوصل إلى نتيجة محددة من هذه الخدمات.				
47	يتم تحديد قيمة أتعاب القيام بدراسات الجدوى الاقتصادية أو إجراء التحقيقات المالية بجانب خدمة المراجعة وفق نتائج هذه الخدمات.				
48	في حالة تقديم المراجع لاستشارة اقتصادية ومن خلال تطبيقها لم يثبت جدواها يتم تحميل المسئولية لمراجع الحسابات.				
49	عند إجراء تحقيقات مالية خاصة يتم مناقشة الإجراءات اللازمة لأداء الخدمة مع العميل وذلك بهدف معرفة رأيه فيها.				

مع جزيل الشكر والتقدير

ملحق رقم (3)

مكاتب المحاسبة والمراجعة

اسم المكتب	م	اسم المكتب	م
مكتب أبو غلوة للمحاسبة والتدقيق	36	المكتب العصري للمحاسبة والمراجعة	1
مكتب أورينت للمحاسبة	37	المكتب القانوني سلامة القيشاوي	2
مكتب آدم للمحاسبة والمراجعة	38	الوفاء للمراجعة والاستشارات المالية	3
مكتب بدر الدين للمحاسبة والمراجعة	39	الوفاء وشركاهم للاستشارات والتدقيق	4
مكتب بيت المقدس	40	سابا وشركاهم للتدقيق	5
مكتب حسام الدين عويضة للمحاسبة والمراجعة	41	شركة الراي للمحاسبة	6
مكتب حنين للمحاسبة والمراجعة	42	شركة أبو غزالة للخدمات الاستشارية والمالية	7
مكتب حيفا للمحاسبة	43	شركة أنور أبو دون وشريكه	8
مكتب خبراء الزيتون للمحاسبة والمراجعة	44	شركة مطير وعلمي وشركاهم	9
مكتب دار المحاسبة للمحاسبة والتدقيق	45	شركة نشوان للمحاسبة والمراجعة	10
مكتب سبيل للمحاسبة والمراجعة	46	طلال أبو غزالة وشركاهه للمراجعة	11
مكتب سلسبيل للمحاسبة والمراجعة	47	مجموعة الأعرج للمحاسبة والمراجعة	12
مكتب شاهين للمحاسبة	48	مجموعة الغد للمحاسبة والمراجعة	13
مكتب شعاع للمحاسبة والمراجعة	49	مكتب الأهرام للمحاسبة والمراجعة	14
مكتب صافي وأبو شعبان للمحاسبة والمراجعة	50	مكتب البراء للمحاسبة والمراجعة	15
مكتب طيبة للمحاسبة والمراجعة	51	مكتب الخبراء العرب للمحاسبة والمراجعة	16
مكتب عبد الجليل شعلان للمحاسبة والمراجعة	52	مكتب الخروبي وشركاه للمحاسبة والمراجعة	17
مكتب عبد الحكيم العلمي للمحاسبة والمراجعة	53	مكتب الخطيب للمحاسبة والمراجعة	18
مكتب عبد المالك صيام للمحاسبة والمراجعة	54	مكتب الرياط للمحاسبة والمراجعة	19
مكتب عطوة للمحاسبة	55	مكتب الشرق الأوسط	20
مكتب عطية قرمان للمحاسبة والمراجعة	56	مكتب العالمية للمحاسبة والمراجعة	21
مكتب عكيلة للمحاسبة والمراجعة	57	مكتب العباس للمحاسبة والمراجعة	22

مكتب علاء الدين للمحاسبة والمراجعة	58	مكتب العودة للمحاسبة والمراجعة	23
مكتب غرناطة للمحاسبة والمراجعة	59	مكتب الغول للمحاسبة والمراجعة	24
مكتب فلسطين للمحاسبة والمراجعة	60	مكتب القدس للمحاسبة والمراجعة	25
مكتب فيريست للمحاسبة والمراجعة	61	مكتب المحاسبون المتحدون	26
مكتب قويدر للمحاسبة والمراجعة	62	مكتب المختار للمحاسبة والمراجعة	27
مكتب محمد أبو شعبان للمحاسبة والمراجعة	63	مكتب المنار للمحاسبة والمراجعة	28
مكتب محمد غراب للمحاسبة والمراجعة	64	مكتب النور للمحاسبة والمراجعة	29
مكتب نبيل فروانة للمحاسبة والمراجعة	65	مكتب الهباش للمحاسبة والمراجعة	30
مكتب نصار للمحاسبة والاستشارات	66	مكتب الهدى للمحاسبة والمراجعة	31
مكتب نصار للمحاسبة والمراجعة	67	مكتب الوليد للمحاسبة والمراجعة	32
مؤسسة حمادة للمحاسبة والمراجعة	68	مكتب اليرموك للمحاسبة والمراجعة	33
مؤسسة فلسطين للمحاسبة والمراجعة	69	مكتب إرنست ويانغ	34
مؤسسة كنعان للمحاسبة والمراجعة	70	مكتب أبو خليل الخروبي للمحاسبة والمراجعة	35