

تقويم انعكاسات الخدمات الاستشارية على استقلالية المراجع الخارجي ببيئة الأعمال السودانية

د. صالح حامد محمد علي ادم*

مستخلص الدراسة

تمثلت مشكلة الدراسة في توضيح مدى تأثير انعكاسات الخدمات الاستشارية المقدمة للعميل من قبل المراجع الخارجي على حياده وإستقلاله، وبيان العلاقة بين وجود ضوابط رقابية على أتعاب الخدمات الاستشارية بالسودان . هدفت الدراسة إلي إختبار أثر انعكاسات الخدمات الاستشارية على حياد وإستقلال المراجع الخارجي بالسودان . توصلت الدراسة إلى أن أداء المراجع الخارجى للخدمات الاستشارية للعميل يؤثر على حياده واستقلاله، وأن وجود ضوابط رقابية على أتعاب الخدمات الاستشارية يؤثر على حياد واستقلال المراجع الخارجى . أوصت الدراسة بضرورة صياغة معايير للخدمات الأخرى التي يقدمها المراجع الخارجي للعملاء في السودان حتي يتم ضمان الحفاظ على إستقلالية وحياد المراجع الخارجي في أداء عملية المراجعة، وضرورة قيام مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة بالسودان بوضع ضوابط رقابية لتنظيم عملية الممارسة الفعلية للمراجع الخارجي .

* استاذ المحاسبة المساعد – كلية التجارة جامعة النيلين

Abstract

The problem of the study was to clarify the impact of the implications of advisory services provided to the client by the External Auditor on the impartiality and exploitation, and the statement of the relationship between the existence of controls on fees for advisory services in Sudan. This study aimed to test the effect of reflections advisory services on the neutrality and the exploitation of Sudan's external auditor. The study found that the performance of the External Auditor for consultancy services for the client affect the impartiality and independence, and that the existence of controls on advisory services fees affect the impartiality and independence of the external auditor, are these controls. The study recommended Druroh drafting standards for other services provided by the external auditor to customers in Sudan until it is ensure the preservation of the independence and impartiality of the external auditor in the performance review process, and the need for Regulatory Board accounting and auditing profession in Sudan develop controls to regulate the practice of the External Auditor.

المبحث الأول

الإطار المنهجي والدراسات السابقة

طبيعة مشكلة الدراسة :

تعد استقلالية المراجع الخارجي أحد الموضوعات التي زاد الاهتمام بها، ليست في الوقت الراهن ولكن منذ زمن بعيد ، مما قد جعل استقلالية المراجع مطلباً حتمياً ، وهدفاً أساسياً للعديد من الهيئات والمنظمات المهنية المهمة بتنظيم وتطوير مهنة المحاسبة والمراجعة . وفي السنوات الأخيرة فقد واجهت مهنة المراجعة العديد من الانتقادات ، فيما يتعلق بقيام المراجعين بتقديم خدمات استشارية للشركات عملاء المراجعة ، مما قد أدى إلى تأثير هذه الخدمات على حيادهم واستقلاليتهم ، الأمر الذي أدى إلى انهيار العديد من الشركات ، بالإضافة إلى إغلاق بعض مكاتب المراجعة الكبيرة ، نظراً لعدم الالتزام بهذا المعيار ، الأمر الذي جعل العديد من الكتابات والبحوث تتجه مجدداً نحو دراسة طبيعة العلاقة بين أداء الخدمات الاستشارية والمحافظة على الحياد والاستقلال في العديد من البيئات المحاسبية ، وبذلك فإن الدراسة الحالية تعتبر امتداداً للدراسات السابقة في مجال دراسة تأثير وانعكاسات الخدمات الاستشارية على درجة استقلالية المراجع الخارجي .

ومن هنا فإن مشكلة الدراسة الحالية تتلخص في توضيح مدى تأثير وانعكاسات عملية تقديم الخدمات الاستشارية للعميل على حياد وإستقلال المراجع الخارجي ، وتوضيح العلاقة بين وجود ضوابط رقابية على أتعاب الخدمات الاستشارية ، وضمان المحافظة على حياد وإستقلال المراجع الخارجي بالسودان .

أهداف الدراسة :

يتمثل الهدف الأساسي لهذه الدراسة في معرفة أثر انعكاسات الخدمات الاستشارية على حياد وإستقلال المراجع الخارجي بالسودان ، وذلك من خلال اختبار فروض الدراسة ، ويتم تحقيق هذا الهدف من خلال الأهداف الفرعية التالية :

- 1- تحديد مدى تأثير الخدمات الاستشارية المقدمة للعميل على حياد واستقلال المراجع الخارجي .
- 2- التعرف على مدى فاعلية الرقابة على أتعاب الخدمات الاستشارية في المحافظة على حياد وإستقلال المراجع الخارجي عند أدائه لهذه الخدمات للعميل .
- 3- تقديم بعض التوصيات التي يمكن أن تساهم في حل مشاكل الإستقلالية التي تواجه المراجع الخارجي عند أدائه الخدمات الاستشارية بهدف زيادة الثقة على المهنة تجاه الرأي العام .
- 4- توجيه عناية الهيئات والمنظمات المهنية المسؤولة عن تنظيم وتطوير مهنة المحاسبة والمراجعة بالسودان بوضع معايير وضوابط لتنظيم عملية ممارسة الخدمات الاستشارية لضمان جودة أداء المراجع الخارجي .

أهمية الدراسة :

- تستمد هذه الدراسة أهميتها من خلال الآتي :
- 1- ندرة الدراسات التطبيقية التي تناولت العلاقة بين تأثير الخدمات الاستشارية وانعكاساتها على حياد وإستقلال المراجع الخارجي بالسودان ، لذا تعد هذه الدراسة من الدراسات الإضافية في هذا الاتجاه ، الأمر الذي يشير أيضاً إلى أهمية هذه الدراسة .

- 2- تعد هذه الدراسة كروية موضوعية لتحديد مدى حاجة البيئة السودانية لقيام مكاتب المراجعة بتوسيع نطاق خدماتها المهنية ، ومدى قدرة هذه الخدمات على تلبية احتياجات العملاء .
- 3- تستمد هذه الدراسة أهميتها من أن زيادة الاهتمام بحياد واستقلال المراجع الخارجي يؤدي إلى زيادة جودة الأداء المهني للمراجع الخارجي .
- 4- إن الاهتمام بحياد وإستقلال المراجع الخارجي في السودان يؤدي إلى توفير معلومات أساسية ذات موثوقية لمستخدمي التقارير المالية في الشركات عملاء المراجعة عن كفاءة وفاعلية عملية المراجعة ، مما يؤدي إلى ضمان استمراريتهم مستقبلاً .

فروض الدراسة :

لبيان مدى تأثير وانعكاسات الخدمات الاستشارية على حياد واستقلال المراجع الخارجي بالسودان ، قام الباحث ببناء هذه الدراسة على الفرضين التاليين :

- **الفرض الأول :** توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أداء المراجع الخارجي للخدمات الاستشارية ودرجة التأثير على حياده واستقلاله .
- **الفرض الثاني :** وجود ضوابط رقابية على أتعاب الخدمات الاستشارية يقلل من مخاطر التأثير على حياد واستقلال المراجع الخارجي بالسودان .

حدود الدراسة :

- تقتصر هذه الدراسة على الخدمات الاستشارية الإضافية ، والتي تقدمها مكاتب المراجعة للعميل ، والأتعاب التي تتقاضاها نظير أدائها لهذه الخدمات فقط دون خدمة المراجعة التقليدية وأتعابها .
- تقتصر هذه الدراسة على مكاتب المحاسبة والمراجعة فقط والعاملة في السودان دون غيرها من مكاتب المحاسبة والمراجعة الأخرى .

منهج الدراسة :

تعتمد هذه الدراسة على المناهج البحثية التالية :

- **المنهج الاستقرائي :** وتعتمد الدراسة على هذا المنهج في تحليل ما ورد في الكتب والدوريات العلمية والدراسات السابقة ، بهدف التعرف على ما يلي :
 - أهم البحوث والدراسات المتعلقة بالخدمات الاستشارية .
 - الإطار العام للخدمات الاستشارية كإحدى الأساليب المؤثرة على حياد وإستقلال الأداء المهني للمراجع الخارجي .
- **المنهج الاستنباطي :** ويتم الاعتماد على هذا المنهج من خلال تحليل نتائج الدراسة الميدانية المطبقة على عينة من مكاتب المحاسبة والمراجعة ، والمحللين والمدراء الماليين ، وبعض الأكاديميين ذات الاختصاص ، وذلك بهدف استنباط الواقع العملي لمكاتب المحاسبة والمراجعة السودانية ، من حيث قيامها بتقديم خدمات استشارية وأثر هذه الخدمات وأتعاها كأسلوب مؤثر على الحياد والإستقلال المهني لهذه المكاتب ومراجعتها.

خطة الدراسة :

تحقيقاً لأهداف هذه الدراسة سوف يتم تقسيمها إلى المباحث التالية :

- **المبحث الأول :** الإطار المنهجي والدراسات السابقة .
- **المبحث الثاني :** الإطار الفكري للخدمات الاستشارية .
- **المبحث الثالث :** الدراسة الميدانية .
- **المبحث الرابع :** النتائج والتوصيات .

الدراسات السابقة :

من خلال قيام الباحث بمراجعة أدبيات الموضوع ، وجدت دراسات عديدة تناولت بعض متغيرات هذه الدراسة ، لذلك يحاول الباحث من خلال هذه الدراسة توظيف ما جاء في تلك الدراسات لتحقيق أهداف الدراسة الحالية، وفيما يلي أهم هذه الدراسات :

- دراسة : د. علي أحمد ، (1994م) :

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم وتطوير دور المراجعين الخارجيين بخصوص الممارسة المهنية للخدمات الاستشارية التي يقدمونها لعملائهم مع الحفاظ في نفس الوقت على إستقلالهم وحيادهم .

وقد خلصت الدراسة إلى أن ما يجب على المراجعين الخارجيين مراعاته قبل الموافقة على قبول مهمة تقديم الخدمات الاستشارية ، أن تكون مهمة المراجعين مقتصرة على تقديم هذه الخدمات في شكل المشورة والتوصيات والاقتراحات ، وذلك لضمان المحافظة على حيادهم وإستقلالهم .

- دراسة : Craswell ، (1999م) :

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تأثير تقديم الخدمات الاستشارية على قرارات المراجعين ، وكذلك على نوعية تقرير المراجعة . ولقد توصلت الدراسة إلى أن قيام المراجع الخارجي بتقديم مثل هذا النوع من الخدمات لا يشكل أي تهديد على حياده واستقلاله فيما يتعلق بإبداء رأيه الفني ، بمعنى عدم وجود تأثير لهذه الخدمات على استقلالية المراجع في إعداد تقارير المراجعة وإبداء رأي متحفظ بشأنها .

- دراسة : Elaine ، (2003م) :

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تأثير الخدمات الاستشارية التي يقدمها المراجع الخارجي على إستقلاليته ، وقد خلصت الدراسة إلى وجود علاقة عكسية بين أداء المراجع الخارجي لهذه الخدمات وبين درجة التأثير على حياده واستقلاله .

- دراسة : د. فوزية حامد ، ود. حسام عبد المحسن ، (2007م) :

ركزت هذه الدراسة بصفة أساسية على الكشف والتقيب عن الأسباب والدوافع التي تدعو مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية إلى توسيع نطاق الخدمات الاستشارية ، بالإضافة إلى الوقوف على مدى تأثير هذه

الخدمات على حياد وإستقلال هذه المكاتب . ولقد أوضحت نتائج الدراسة الميدانية إلى وجود العديد من العوامل التي ساهمت في سبيل أن تقوم هذه المكاتب بتوسيع نطاق خدماتها الاستشارية ، كما أن أداء هذه الخدمات يعد ذات تأثيرات محدودة على الحياد والإستقلال المهني لمكاتب المراجعة .

- دراسة : د. عصام قريط ، (2008م) :

سعت هذه الدراسة للتعرف على المهام الأخرى التي تقوم بها مكاتب المراجعة في غير مجال المراجعة ، ومدى تأثير هذه المهام على حياد وموضوعية ونزاهة المراجعين الخارجيين في الأردن . وقد توصلت الدراسة إلى أن قيام مكاتب المراجعة بمهام أخرى بخلاف خدمة المراجعة التقليدية وخاصة تقديم خدمات استشارية للعميل يعد ذات تأثيرات واضحة على الحياد والإستقلال المهني لهذه المكاتب .

- دراسة : د. عاصم محمد ، (2008م) :

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على الأسباب التي أدت إلى زيادة إهتمام المراجعين الخارجيين بالخدمات الاستشارية ، وتقويم جودة أدائهم المهني لهذه الخدمات . ولقد توصلت الدراسة في أن المراجع الخارجي يتمتع بصلاحيات كاملة لأداء وتقديم الخدمات الاستشارية من منظور شامل في ضوء المعايير المهنية للمراجعة وقواعد السلوك المهني ، وظروف ومتطلبات العميل ، ويفقد المراجع هذه الصلاحيات في حالة التأثير السلبي لهذه الخدمات على إستقلاله وموضوعيته . أى عند أدائه لهذه الخدمات لنفس عميل المراجعة .

- دراسة : Salehi ، (2009م) :

استهدفت هذه الدراسة فحص العلاقة بين الخدمات الاستشارية واستقلال المراجع الخارجي ، وقد خلصت الدراسة إلى أن قيام المراجع الخارجي بالجمع بين تقديم الخدمات الاستشارية وأعمال المراجعة للشركات

يعد ذات تأثيرات سلبية على حياده واستقلاله ، كما أن هذه التأثيرات تختلف بمقدار نسبة الأتعاب التي يتقاضاها المراجع من خلال أدائه لهذه الخدمات .

- دراسة : Muhamed etal ، (2010م) :

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تأثير الخدمات الاستشارية على استقلالية المراجع الخارجي ، وقد خلصت الدراسة إلى أن قيام المراجع بتقديم الخدمات الاستشارية قد يؤثر سلباً على استقلالية المراجع .

من خلال استعراض الدراسات السابقة يخلص الباحث إلى ما يلي :

- 1- قلة الدراسات التي تمت في البيئة السودانية لموضوع الخدمات الاستشارية على الرغم من تعددها في البيئات الأخرى .
- 2- اتفاق الدراسات السابقة على أن أداء المراجع الخارجي للخدمات الاستشارية له تأثيرات ملحوظة على حياد وإستقلال المراجع الخارجي على الرغم من اختلاف نتائج الدراسات فيما يتعلق بنوعية هذا التأثير .
- 3- اختلاف الدراسة الحالية ، والتي يعترف الباحث بإجراءها عن الدراسات السابقة في أنها تتناول بعداً جديداً وهو ربط عملية المحافظة على حياد وإستقلال المراجع الخارجي من خلال تفعيل ضوابط رقابية على أتعاب الخدمات الاستشارية المقدمة للعميل ، والذي يمثل حسب علم الباحث اتجاهاً بحثياً جديداً .

المبحث الثاني

الإطار الفكري للخدمات الاستشارية

أولاً : ماهية الخدمات الاستشارية :

هناك العديد من المفاهيم والتعريفات التي أسهم بها الفكر المحاسبي حول ماهية الخدمات الاستشارية أهمها ما يلي :

- الخدمات الاستشارية ، "هي الخدمات التي يقدمها المراجع الخارجي والتي لا تتعلق بعملية المراجعة التقليدية" . (د. سالم العتيبي ، 2009م) .
 - الخدمات الاستشارية ، "هي خدمات يقدمها الأعضاء الممارسون للمهنة بهدف تقديم العون للعملاء فيما يتعلق بالنشاطات الاقتصادية سواء كانت إدارية ، مالية ، إلكترونية ، أو غير ذلك" . (د. عبد الوهاب نصر ، د. شحاتة السيد ، 2009م) .
 - الخدمات الاستشارية ، "وهي خدمات تقدمها مكاتب المحاسبة والمراجعة لعملائها بخلاف خدمة المراجعة" . (Beattie and Fearnley, 2003) .
 - الخدمات الاستشارية : "هي خدمات مهنية مستقلة تساعد مديري الإدارة التنفيذية بالشركات في تحقيق الأهداف المطلوبة بالشركة" (Milan, 2002, K) .
- ثانياً : العوامل التي ساهمت في توسيع مكاتب المراجعة لنطاق خدماتها الاستشارية : (د. سمير سعد مرقص ، 2007م) :
- 1- تلبية المزيد من الطلب على الخدمة الاستشارية لشركات عملاء المراجعة .
 - 2- الاستخدام الأفضل للطاقة والخبرات الموجودة في مكاتب المراجعة في تحقيق أرباح أكبر وزيادة حجم النشاط ، بالإضافة إلى إرضاء العملاء .
 - 3- تنمية القدرات الفنية الحقيقية لدى العاملين بمكاتب المراجعة وتحقيق الإثراء الوظيفي لديهم وإعطائهم المجال لتطبيق الخبرات المتوافرة لديهم في مجالات حقيقية .
 - 4- الاستفادة القصوى من الطاقات والخبرات الموجودة بمكاتب المراجعة والاستفادة منهم على مدار السنة في أداء الخدمات الاستشارية .
 - 5- الإلمام والدراية الكاملة لمراجعي الحسابات بنشاط الشركات مما يسهل لهم إمكانية تقديم الخدمات الاستشارية التي تتطلب إماماً كاملاً لطبيعة النشاط وظروف الشركة .

- 6- إمكانية وقوف المراجع على نواحي القوة والضعف في توصياته التي سبق أن قدمها للشركات العميلة عند تقديم خدماتهم العادية أو عند تقديم متابعة نتائج الاستشارات السابق تقديمها.
- 7- تحقيق عائد أفضل لمكاتب المراجعة ، بالإضافة الى الإرتقاء بالأداء المهني داخل مكاتب المراجعة

ثالثاً : أهداف تقديم الخدمات الاستشارية :

- تهدف مكاتب المراجعة إلى تحقيق العديد من الأهداف من خلال قيامها بتقديم الخدمات الاستشارية ، أهمها : (د. محمد الرملي ، 2003م) :
- 1- تقديم النصح والمشورة لإدارة الشركات لمساعدتها على أداء وظائفها .
 - 2- اكتشاف وتشخيص المشكلات وتقديم تحذيرات مبكرة بذلك في الأجل القصير .
 - 3- تقديم العون في حل المشاكل التي لا تستطيع خدمة المراجعة التقليدية حلها .
 - 4- اقتراح الحلول لإدارة الشركات بهدف علاج مشاكلها وتحفيز الإدارة على اتخاذ الإجراءات المصححة .
 - 5- تقييم وإعادة النظر في التطوير المقترح للسياسات والإجراءات والنظم بما يمكن أن يسهم في تحسين الأداء الإداري لمنشآت الأعمال في الأجل الطويل .

رابعاً : شروط وخصائص الخدمات الاستشارية :

- هناك العديد من الخصائص والشروط التي يجب مراعاتها من قبل مكاتب المراجعة عند قيامها بتقديم الخدمات الاستشارية وهي : (د. عصام قريط ، 2008م) :

- 1- أن يتم تقديم الخدمات الاستشارية وفقاً لحاجات ورغبات الإدارة في إحداث التغيير المنشود على صعيد الشركة التي تقدم لها الخدمات الاستشارية .
- 2- أن تمارس الخدمات الاستشارية من قبل الأشخاص الأكفاء مهنيًا والمؤهلين علمياً.
- 3- الابتعاد عن المؤثرات الداخلية والخارجية ، وعن نطاق العلاقات الخاصة بالشخصية عند تقديمها لصالح شركات العملاء ، وذلك بهدف ضمان استقلاليتهم وحيادهم وموضوعيتهم .
- 4- يجب الحفاظ على سرية البيانات والمعلومات المتعلقة بالخدمة الاستشارية المقدمة إلى الشركات ، وذلك حفاظاً على تدعيم الإدارة التنافسية .
- 5- تقديم الخدمات الاستشارية يوجب على مكاتب المراجعة أن تكون هذا الخدمات على سبيل المشورة والاقتراح ، ولهذا يحظر عليها إطلاقاً عدم اتخاذ أي قرار أو ممارسة أية وظيفة في الشركات المقدم لها الخدمة الاستشارية .

خامساً : مزايا تقديم الخدمات الاستشارية :

- أداء مكاتب المراجعة للخدمات الاستشارية يحقق لها العديد من المزايا أهمها ما يلي : (محمد سمير ، 1997م) :
- 1- زيادة واتساع المعرفة بأنشطة العميل ، مما يؤدي إلى تحسين أداء المراجعة وتخفيض تكاليفها.
 - 2- إمكانية اجتذاب الأفراد في المهنة .
 - 3- زيادة قدرة مكاتب المراجعة على مواجهة الاحتياجات المعقدة في مجال استخدام الحاسب الآلي لمراجعة أنظمة تشغيل البيانات المتطورة .

- 4- زيادة جودة القوائم المالية ، ومن ثم تسهيل أداء المراجعة نتيجة لتقديم الخدمات الاستشارية في مجال أنظمة الرقابة الداخلية ، أو تصميم أنظمة المعلومات .
- 5- التعرف على نقاط القوة والضعف من خلال التوصيات الخاصة بالجوانب الإدارية بالتنظيم.

المبحث الثالث

الدراسة الميدانية

أولاً: أهداف الدراسة الميدانية :

تهدف الدراسة الميدانية إلي إختبار ما إذا كانت هنالك علاقة بين أداء المراجع الخارجى للخدمات الاستشارية للعميل ودرجة التأثير على حياده وإستقلاله ، وما إذا كان وجود ضوابط رقابية على أتعاب الخدمات الاستشارية يؤثر على حياد وإستقلال المراجع الخارجى .

ثانياً : مجتمع وعينة الدراسة :

يتكون مجتمع الدراسة من المراجعين والمستخدمين للمعلومات المحاسبية ، والأكاديميين المختصين ، أما عينة الدراسة فقد تم اختيارها من مجتمع الدراسة ، حيث قام الباحث بتوزيع عدد (70) استمارة استبانة على المستهدفين ، وقد استجاب عدد (65) ، بنسبة استجابة بلغت (92.86%) ، حيث أعادوا الاستبانة بعد ملئها بالمعلومات المطلوبة ، وهذا مؤشر أولي جيد لمدى تفاعل المبحوثين مع الدراسة .

ثالثاً : أداة الدراسة :

1/ أداة الدراسة ومكوناتها :

إستخدم الباحث إستمارة الإستبيان لجمع البيانات من عينة الدراسة ، حيث تضمنت إستمارة الإستبانة البيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة ،

وإحتوت على بيانات حول المؤهل العلمي ، الوظيفة الحالية، المؤهل المهني، التخصص العلمي، سنوات الخبرة؛ كذلك تضمنت عبارات فرضيتين، إشتملت كل فرضية علي عدد (7) عبارات ، طلب من أفراد عينة الدراسة أن يحددوا استجابتهم عن ما تصفه كل عبارة وفق مقياس ليكرت الخماسي المتدرج الذي يتكون من خمس مستويات (أوافق بشدة، أوافق، محايد، لا أوافق، لا أوافق بشدة) ، كما أرفق مع الاستبانة خطاب للمبحوثين تم فيه تنويرهم بموضوع الدراسة وهدفه وغرض الاستبانة. (راجع الملحق رقم (1)).

2/ الثبات والصدق الإحصائي :

لحساب صدق وثبات الاستبانة ، قام الباحث بأخذ عينة استطلاعية لأفراد من مجتمع الدراسة وتم حساب ثبات الاستبيان من العينة الاستطلاعية بموجب طريقة معامل ألفا كرونباخ ، وكانت النتائج كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (1)
نتيجة اختبار المصدقية لمتغيرات الدراسة

م	المتغيرات	العبارات	معامل ألفا-كرونباخ
1	عبارات الفرضية الأولى	7	72%
2	عبارات الفرضية الثانية	6	75%
	المجموع النهائي	13	83%

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2012م

يتبين للباحث من الجدول رقم (1) بلغت قيمة ألفا لجميع الفقرات (83%) ، هذه النسبة عالية وتعتبر جداً، وبالتالي يمكن الاعتماد على مصداقية أداة القياس وتعميم نتائج الدراسة، وأن قيمة معامل ألفا للإجابات عن فقرات الاستبانة الخاصة بكل متغير من متغيرات الدراسة كانت أكبر من الحد الأدنى المقبول لمعامل الثبات وهو (60%)، ويعني هذا توافر درجة كبيرة

من الثبات في الإجابات، وبالتالي فإنه يمكن تعميم النتائج على مجتمع الدراسة واستخدام العبارات لقياس واختبار فروض الدراسة.

رابعاً : الأساليب الإحصائية المستخدمة :

تم الإعتماد على البرنامج الإحصائي في العلوم الإجتماعية (Spss)، حيث تم استخدام التكرارات والنسب المئوية، المتوسط، الإنحراف المعياري، إختبار مربع كاي لدلالة الفروق.

خامساً : تحليل البيانات واختبار فروض الدراسة :

الفرضية الأولى : "توجد علاقة بين أداء المراجع الخارجي للخدمات الاستشارية للعميل ودرجة التأثير على حياده واستقلاله".

1/ التحليل الوصفي لعبارات الفرضية الأولى :

جدول رقم (2) نتائج التحليل الوصفي لعبارات الفرضية الأولى

العبارات	أوافق %	لأوافق %	محايد %
وجود أقسام متخصصة بمكاتب المراجعة لأداء الخدمات الاستشارية يضمن المحافظة على حياد واستقلال المراجع الخارجي .	92.3	6.2	1.5
ارتفاع مستوى المنافسة بين مكاتب المراجعة في تقديم الخدمات الاستشارية يعد عاملاً جوهرياً للتأثير على حياد واستقلال المراجع.	81.5	6.2	12.3
وجود لجنة مراجعة فعالة بالشركات يقلل من مخاطر التأثير على استقلال المراجع الخارجي .	93.8	0	6.2
قيام مكاتب المراجعة بتقديم خدمات استشارية محاسبية كامسك الدفاتر المحاسبية وإعداد التقارير المالية يفقد المراجع حياده واستقلاله .	67.6	15.4	16.9
الخدمات الاستشارية الادارية المقدمة للشركات عملاء المراجعة يهدد حياد واستقلال المراجع الخارجي .	67.7	15.4	16.9

20	9.7	72.3	أداء خدمات المراجعة الداخلية للعميل يدعم جهود الإدارة في الضغط على المراجع للتضحية بحياده واستقلاله .
15.4	13.9	70.7	تقديم خدمات استشارية ضريبية بجانب خدمات المراجعة التقليدية للعميل يؤثر على حياد واستقلال المراجع .

المصدر: اعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2012م

يتضح للباحث من الجدول رقم (2) مايلي:

1. أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن وجود أقسام متخصصة بمكاتب المراجعة لأداء الخدمات الاستشارية يضمن المحافظة على حياد واستقلال المراجع الخارجى ، حيث بلغت نسبتهم (92.3%) ، بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (6.2%) ، أما الذين لم تبد منهم إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (1.5%) .
2. أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن ارتفاع مستوى المنافسة بين مكاتب المراجعة فى تقديم الخدمات الاستشارية يعد عاملاً جوهرياً للتأثير على حياد واستقلال المراجع ، حيث بلغت نسبتهم (81.5%) بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (6.2%) ، أما الذين لم تبد منهم إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (12.3%) .
3. أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن وجود لجنة مراجعة فعالة بالشركات يقلل من مخاطر التأثير على استقلال المراجع الخارجى ، حيث بلغت نسبتهم (93.8%) ، بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (0%) ، أما الذين لم تبد منهم إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (6.2%) .
4. أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن قيام مكاتب المراجعة بتقديم خدمات استشارية محاسبية كامسالك الدفاتر المحاسبية وإعداد التقارير المالية يفقد المراجع حياده واستقلاله ، حيث بلغت نسبتهم (67.6%) ، بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (15.4%) ، أما الذين لم تبد منهم إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (16.9%) .

5. أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن الخدمات الاستشارية الادارية المقدمة للشركات عملاء المراجعة يهدد حياد واستقلال المراجع الخارجى ، حيث بلغت نسبتهم (67.7%) ، بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (15.4%) ، أما الذين لم تبذ منهم إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (16.9%) .

6. أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن أداء خدمات المراجعة الداخلية للعميل يدعم جهود الإدارة فى الضغط على المراجع للتضحية بحياده واستقلاله ، حيث بلغت نسبتهم (72.3%) ، بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (9.7%) ، أما الذين لم تبذ منهم إجابات محددة ، فقد بلغت نسبتهم (20%) .

7. أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن تقديم خدمات استشارية ضريبية بجانب خدمات المراجعة التقليدية للعميل يؤثر على حياد واستقلال المراجع ، حيث بلغت نسبتهم (70.7%) ، بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (13.9%) ، أما الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (15.4%) .

2/ نتائج إختبار الفرضية الأولى :

جدول رقم (3) نتائج إختبار الفرضية الأولى

الترتيب	المعنوية	قيمة(كاي)	التفسير	الانحراف المعيارى	المتوسط	العبارات
2	0.000	51.24	أوافق	0.765	4.23	وجود أقسام متخصصة بمكاتب المراجعة لأداء الخدمات الاستشارية ضمن المحافظة على حياد واستقلال المراجع الخارجى .
3	0.000	33.27	أوافق	0.818	4.05	ارتفاع مستوى المنافسة بين مكاتب المراجعة فى تقديم الخدمات الاستشارية يعد عاملاً جوهرياً للتأثير على حياد واستقلال المراجع.
1	0.000	21.81	أوافق	0.604	4.38	وجود لجنة مراجعة فعالة بالشركات يقلل

						من مخاطر التأثير على استقلال المراجع الخارجي .
7	0.000	24	أوافق	1.25	3.83	قيام مكاتب المراجعة بتقديم خدمات استشارية محاسبية كامسك الدفاتر المحاسبية واعداد التقارير المالية يفقد المراجع حياد واستقلاله.
6	0.000	25.23	أوافق	1.08	3.84	الخدمات الاستشارية الإدارية المقدمة للشركات عملاء المراجعة يهدد حياد واستقلال المراجع الخارجي .
4	0.000	34.92	أوافق	0.998	3.93	أداء خدمات المراجعة الداخلية للعميل يدعم جهود الإدارة في الضغط على المراجع للتضحية بحياده واستقلاله .
5	0.000	31.53	أوافق	1.03	3.85	تقديم خدمات استشارية ضريبية بجانب خدمات المراجعة التقليدية للعميل يؤثر على حياد واستقلال المراجع .

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2012م

يتضح من الجدول رقم (3) مايلي :

1. أن جميع عبارات مقياس الفرضية الأولى يزيد متوسطها عن الوسط الفرضي للدراسة (3) ، وهذا يدل على أن أفراد عينة الدراسة يوافقون على جميع عبارات وجود علاقة بين أداء المراجع الخارجي للخدمات الاستشارية للعميل ودرجة التأثير على حياده واستقلاله .
2. أن أهم عبارة من عبارات الفرضية الأولى من وجهة نظر أفراد العينة هي (وجود لجنة مراجعة فعالة بالشركات يقلل من مخاطر التأثير على استقلال المراجع الخارجي) ، حيث بلغ متوسط العبارة (4.38) ، بينما أقل عبارة هي (قيام مكاتب المراجعة بتقديم خدمات استشارية محاسبية كامسك الدفاتر المحاسبية وإعداد التقارير المالية يفقد المراجع حياد واستقلاله) ، حيث بلغ متوسط العبارة (3.83) .

3. من خلال قيم اختبار كاي تربيع ومستوى الدلالة المعنوية المحسوبة من الاختبار ، أن جميع عبارات الفرضية جاءت ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية أقل من (5%) ، ولصالح الموافقين على عبارات الفرضية، وعليه نستنتج أن فرضية الدراسة الأولى والتي نصت على أنه (توجد علاقة بين أداء المراجع الخارجي للخدمات الاستشارية للعميل ودرجة التأثير على حياده واستقلاله) تم التحقق من صحتها.

3/ التحليل الوصفي لعبارات الفرضية الثانية :

الفرضية الثانية : "وجود ضوابط رقابية على أتعاب الخدمات الاستشارية يؤثر على حياد واستقلال المراجع الخارجي" .

جدول رقم (4) : التحليل الوصفي لعبارات الفرضية الثانية

العبارات	أوافق %	لأوافق %	محايد %
تحديد أتعاب الخدمات الاستشارية في ضوء التنسيق بين لجنة المراجعة ومجلس الإدارة يحد من ظاهرة التأثير على استقلال المراجع .	86.1	4.7	9.2
اعتماد أتعاب الخدمات الاستشارية كنسبة من الأتعاب الكلية بمكتب المراجعة يعزز حياد واستقلال المراجع ويضمن جودة أدائه المهني.	83	7.8	9.2
التزام الشركات بالإفصاح عن أتعاب الخدمات الاستشارية يفيد في تقييم مستوى التأثير على استقلال المراجع الخارجي .	84.6	4.6	10.8
ضعف الرقابة على أتعاب الخدمات الاستشارية يساعد في التأثير على حياد واستقلال المراجع.	75.4	4.6	20-
مطالبة مكاتب المراجعة بتقديم تقرير تفصيلي عن الوقت اللازم ومستوى الكفاءة المطلوبة لأداء الخدمات الاستشارية يساعد في تقييم مدى معقولية الأتعاب .	83.1	0	16.9
وجود جهات مختصة بفحص معقولية أتعاب الخدمات الاستشارية يدعم الثقة في حياد واستقلال المراجع .	86.2	6.1	7.7

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2012م

- يتضح للباحث من الجدول رقم (4) مايلي:
1. أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن تحديد أتعاب الخدمات الاستشارية في ضوء التنسيق بين لجنة المراجعة ومجلس الإدارة يحد من ظاهرة التأثير على استقلال المراجع ، حيث بلغت نسبتهم (86.1%) ، بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (4.7%) ، أما الذين لم تبذ منهم إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (9.2%) .
 2. أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن اعتماد أتعاب الخدمات الاستشارية كنسبة من الأتعاب الكلية بمكتب المراجعة يعزز حياد واستقلال المراجع ، ويضمن جودة أداء المهني ، حيث بلغت نسبتهم (83%) ، بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (7.8%) ، أما الذين لم تبذ منهم إجابات محددة ، فقد بلغت نسبتهم (9.2%) .
 3. أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن التزام الشركات بالإفصاح عن أتعاب الخدمات الاستشارية يفيد في تقييم مستوى التأثير على استقلال المراجع الخارجي ، حيث بلغت نسبتهم (84.6%) ، بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (4.6%) ، أما الذين لم تبذ منهم إجابات محددة ، فقد بلغت نسبتهم (10.8%) .
 4. أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن ضعف الرقابة على أتعاب الخدمات الاستشارية يساعد في التأثير على حياد واستقلال المراجع ، حيث بلغت نسبتهم (75.4%) ، بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (4.6%) ، أما الذين لم تبذ منهم إجابات محددة ، فقد بلغت نسبتهم (20%) .
 5. أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن مطالبة مكاتب المراجعة بتقديم تقرير تفصيلي عن الوقت اللازم ومستوى الكفاءة المطلوب لأداء الخدمات الاستشارية يساعد في تقييم مدى معقولية الأتعاب ، حيث بلغت نسبتهم

(83.1%) ، بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (0%) ، أما الذين لم تبد منهم إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (16.9%) .

8. أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن وجود جهات مختصة بفحص معقولة أتعاب الخدمات الاستشارية يدعم الثقة في حياد واستقلال المراجع، حيث بلغت نسبتهم (86.2%) ، بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (6.1%) ، أما الذين لم تبد منهم إجابات محددة ، فقد بلغت نسبتهم (7.7%) .

4/ نتائج إختبار الفرضية الثانية :

جدول رقم(5) نتائج إختبار الفرضية الثانية

الترتيب	المعنوية	قيمة(مربع كاي)	التفسير	الانحراف المعياري	المتوسط	العبارات
4	0.000	61.23	أوافق	0.839	4.17	تحديد أتعاب الخدمات الاستشارية في ضوء التنسيق بين لجنة المراجعة ومجلس الإدارة يجد من ظاهرة التأثير على استقلال المراجع .
5	0.000	61.07	أوافق	0.883	4.03	اعتماد أتعاب الخدمات الاستشارية كنسبة من الأتعاب الكلية بمكتب المراجعة يعزز حياد واستقلال المراجع ويضمن جودة أدائه المهني .
6	0.000	75.61	أوافق	0.838	4.01	التزام الشركات بالافصاح عن أتعاب الخدمات الاستشارية يفيد في تقييم مستوى التأثير على استقلال المراجع الخارجي.
3	0.000	42.61	أوافق	0.943	4.12	ضعف الرقابة على أتعاب الخدمات الاستشارية يساعد في التأثير على حياد واستقلال المراجع .

2	0.009	9.35	أوافق	0.704	4.18	مطالبة مكاتب المراجعة بتقديم تقرير تفصيلي عن الوقت اللازم ومستوى الكفاءة المطلوب لاداء الخدمات الاستشارية يساعد في تقييم مدى معقولية الأتعاب .
1	0.000	35.12	أوافق	0.827	4.19	وجود جهات مختصة بفحص معقولية أتعاب الخدمات الاستشارية يدعم الثقة في حياد واستقلال المراجع .

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2012م

يتضح من الجدول رقم (5) مايلي :

1. أن جميع عبارات مقياس الفرضية الثانية يزيد متوسطها عن الوسط الفرضي للدراسة (3) ، وهذا يدل على أن أفراد عينة الدراسة يوافقون على جميع عبارات وجود ضوابط رقابية على أتعاب الخدمات الاستشارية يؤثر على حياد واستقلال المراجع الخارجي .
2. كما يتضح أن أهم عبارة من عبارات الفرضية الثانية من وجهة نظر أفراد العينة هي (وجود جهات مختصة بفحص معقولية أتعاب الخدمات الاستشارية يدعم الثقة في حياد واستقلال المراجع) ، حيث بلغ متوسط العبارة (4.19) ، بينما أقل عبارة هي (التزام الشركات بالافصاح عن أتعاب الخدمات الاستشارية يفيد في تقييم مستوى التأثير على استقلال المراجع الخارجي) ، حيث بلغ متوسط العبارة (4.01) .
3. يتضح من الجدول من خلال قيم اختبار كاي تربيع ومستوى الدلالة المعنوية المحسوبة من الاختبار أن جميع عبارات الفرضية جاءت ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية أقل من (5%) ولصالح الموافقين على عبارات الفرضية ، وعليه نستنتج أن فرضية الدراسة الثانية والتي نصت على أن (وجود ضوابط رقابية على أتعاب الخدمات الاستشارية يؤثر على حياد واستقلال المراجع الخارجي) ، تم التحقق من صحتها.

- ويخلص الباحث بعد الانتهاء من اختبار فروض الدراسة إحصائياً من خلال التحليل الوصفي واختبارات الفروق الى مايلي:
1. وجود علاقة بين أداء المراجع الخارجي للخدمات الاستشارية للعميل ودرجة التأثير على حياده واستقلاله .
 2. وجود ضوابط رقابية على أتعاب الخدمات الاستشارية يؤثر على حياد واستقلال المراجع الخارجي.

المبحث الرابع

النتائج والتوصيات

أولاً : النتائج :

- بناءً على الدراسة الميدانية توصل الباحث إلى النتائج التالية :
- أ/ أداء المراجع الخارجي للخدمات الاستشارية للعميل يؤثر على حياده واستقلاله، من خلال ما يلي :
1. التأثير الإيجابي لوجود أقسام متخصصة بمكاتب المراجعة لأداء الخدمات الاستشارية.
 2. التأثير السلبي لارتفاع مستوى المنافسة بين مكاتب المراجعة في تقديم الخدمات الاستشارية.
 3. التأثير الإيجابي لوجود لجنة مراجعة فعالة بالشركات عملاء المراجعة.
 4. التأثير السلبي لقيام مكاتب المراجعة بتقديم خدمات استشارية محاسبية كإسكاف الدفاتر المحاسبية وإعداد التقارير المالية للعميل.
 5. التأثير السلبي لأداء خدمات المراجعة الداخلية للعميل ينتج عنه ضغوط من جانب الإدارة على المراجع الخارجي.
 6. التأثير السلبي لتقديم خدمات استشارية ضريبية بجانب خدمات المراجعة التقليدية للعميل.

- ب/ وجود ضوابط رقابية على أتعاب الخدمات الاستشارية يؤثر على حياد واستقلال المراجع الخارجي، تتمثل هذه الضوابط الرقابية في ما يلي :
1. تحديد أتعاب الخدمات الاستشارية في ضوء التنسيق بين لجنة المراجعة ومجلس الإدارة.
 2. اعتماد أتعاب الخدمات الاستشارية كنسبة من الأتعاب الكلية بمكتب المراجعة.
 3. التزام الشركات بالإفصاح عن أتعاب الخدمات الاستشارية.
 4. مطالبة مكاتب المراجعة بتقديم تقرير تفصيلي عن الوقت اللازم ومستوى الكفاءة المطلوب لأداء الخدمات الاستشارية.
 5. وجود جهات مختصة بفحص معقولية أتعاب الخدمات الاستشارية.

ثانياً : التوصيات :

- بناءً على نتائج البحث يقدم الباحث التوصيات التالية:
1. ضرورة صياغة معايير للخدمات الأخرى التي يقدمها المراجع الخارجي للعملاء في السودان حتى يتم ضمان الحفاظ على إستقلالية وحياد المراجع الخارجي في أداء عملية المراجعة.
 2. ضرورة قيام مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة بالسودان بوضع ضوابط رقابية لتنظيم عملية الممارسة الفعلية للمراجع الخارجي .

المصادر والمراجع

أولاً : المراجع العربية :

- د. سالم بن عبد الله العتيبي ، جودة المراجعة كأحد دعائم آليات الحوكمة ، مجلة الفكر المحاسبي ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الثاني ، ديسمبر 2009م .
- د.سمير سعد مرقص ، إطار تقديم الاستشارات الضريبية ، مجلة المال والتجارة ، نادي التجارة المصري ، الجزء الأول ، العدد الرابع والستون ، أغسطس 2007م .
- د. عاصم محمد أحمد سرور ، تقييم مدى صلاحية المراجع الخارجي لأداء الخدمات الاستشارية من منظور شامل ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، كلية التجارة ، جامعة بنها ، العدد الثاني ، 2008م .
- د.عبد الوهاب نصر علي ، د. شحاته السيد شحاتة ، قواعد وأخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة في مواجهة الأزمات المالية ، (الإسكندرية : الدار الجامعية ، 2009م) .
- د. عصام قريط ، الخدمات الاستشارية وأثرها على حياد واستقلال المدقق في الأردن ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد الرابع والعشرون ، العدد الأول ، 2008م .
- د. علي أحمد زين ، نموذج مقترح لدور المراجع الخارجي بخصوص تقديم الخدمات الاستشارية للمنشآت العملية ، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية ، كلية التجارة وإدارة الأعمال ، جامعة حلوان ، العدد الأول ، 1994م .
- فوزية حامد ، د. حسام عبد المحسن العنقري ، اتجاه مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية نحو توسيع نطاق خدماتها المهنية ، مجلة جامعة الملك عبد العزيز ، 2007م .
- د. محمد الرملي أحمد ، إطار مقترح لإعادة هندسة الخدمات الاستشارية المقدمة للعملاء في ظل المتغيرات البيئية ، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية ، كلية التجارة وإدارة الأعمال ، العدد الأول ، 2003م .

- محمد سمير عبد الرؤوف ، دراسة تحليلية للعوامل المؤثرة في جودة المراجعة والرقابة عليها مع تطبيق خاص على الممارسة المهنية في جمهورية مصر العربية ، رسالة دكتوراه في المحاسبة ، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية ، 1997م .

ثانياً : المراجع الأجنبية :

- Beattie, V., and Fearnley “Auditor in dependence and Non- audit Services: Aliterrature Review” institute of chartered Accountants of England and Wales (ICAEW), London, 2002.
- Carswell, A “Does the Provision of non Audit Services impair Auditor in depend deuces” international Journal of Auditing, 1999
- Milan, K “Management Consulting A guide to the Profession” International Labara Organization, 2002.
- Salehi, M., Reaction to non- Audit Services : Empirical Evidence of Emerging E Economy, Journal of Contemporary Research in Business, 2009 .
- Muhamed, Z., etal, “Commerlialization of Accounting Profession: the Case of Non- audit Services”, Journal of Economics and Managements, 2010.