

أثر تقديم خدمات بخلاف المراجعة على فجوة التوقعات (دراسة ميدانية)

د. عزه الأزهر - أستاذ محاضر - أ - كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة حمه لخضر - الوادي
خالدي رشيدة - كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير - جامعة عمار ثلجي - الأغواط

ملخص:

إن دراستنا هذه تهدف إلى التعرف على أهم توقعات مستخدمي القوائم المالية وهو حفاظ مراجع الحسابات على استقلاليتهم، و من بين الأمور التي تهدد استقلال مراجع الحسابات هي تأدية الخدمات بخلاف المراجعة، لذلك وجب الاهتمام بالتهديدات التي تهدد هذا الاستقلال وبالخصوص الخدمات بخلاف المراجعة بغية الحد أكثر من ظاهرة فجوة التوقعات في المراجعة، حيث أن تأدية الخدمات بخلاف المراجعة يثير الكثير من الجدل خاصة عقب فشل شركة أنرون والتي كان لديها مكتب مراجعة (مكتب آرثر أندرسون) يراجع حساباتها وفي نفس الوقت يقدم خدمات استشارية لها، ولهذا الغرض قمنا بتصميم دراسة من خلال استبيان موجه إلى مكاتب المراجعة، حيث تم التوصل إلى أن تقدم خدمات بخلاف المراجعة له أثر على فجوة التوقعات من خلال التأثير في استقلال مراجع الحسابات.

الكلمات المفتاح: استقلال مراجع الحسابات، فجوة التوقعات، الخدمات بخلاف المراجعة.

Abstract:

This study is intended to identify the most important expectations of users of financial lists, this is to maintain the independence of the Auditor. And among the things that threaten the independence of the Auditor is, to perform services other than audit. Therefore, must be given the threats that threaten his independence, in particular, services other than audit in order to reduce more than the phenomenon of the expectations gap in the audit. Where the delivery of services other than audit raises a lot of controversy, especially after the failure of Enron, which had the Office of Audit (office of Arthur Anderson) to review their accounts. At the same time, offers advisory services to them, and for this purpose we have designed a study by means of a questionnaire, addressed to audit offices, where they reached to the provision of services other than audit has an impact on the expectations gap through influence the independence of the Auditor. **Keywords :** The independence of the auditor, expectations gap, non-audit services.

I- تمهيد :

بعد موجة الفشل التي مست الشركات العملاقة في الولايات المتحدة الأمريكية، وعقب التطورات التي تشهدها مهنة المراجعة في مختلف الدول، تزايدت الدراسات فيما يخص مجال مراجعة الحسابات، حيث تمحورت مختلف إشكاليات هذه الدراسات على ما هي أهم أسباب انهيار هذه الشركات؟، توصلت هذه الدراسات إلى أن غياب دور الإدارة الفعال يعتبر من بين أهم الأسباب وذلك نتيجة غياب الرقابة والإشراف الفعال على هذه الشركات، حيث تعتبر إدارة المؤسسة المهتم الوحيد في المؤسسة على دعم استقلالية مراجع الحسابات والتغاضي على أي متغير من شأنه أن يهدد هذا الاستقلال يبقى هذا في إطار إدارة فعالة فعلا.

لا يخفى القول أن هناك مجموعة من التهديدات تهدد استقلال المراجع في ظل التطورات الحديثة التي تواجه المهنة، حيث تؤثر هذه التهديدات بشكل كبير على استقلال المراجع وتجعله يقوم بأداء مهامه

بصعوبة كبيرة، وفي ظل هذه التهديدات وتزايد حدة المنافسة بين مكاتب المراجعة وانخفاض أتعاب المراجعة، بالإضافة إلى احتكار المكاتب الكبرى لمهنة المراجعة عروض العمل من قبل الشركات الكبيرة، لم تعد المبالغ التي تتحصل عليها مكاتب المراجعة من قبل زبائنهم مقابل أداء خدمات المراجعة العادية كافية، وهذا ما أدى بمكاتب المراجعة استحداث خدمات أخرى تميز كل مكتب على الآخر في ظل المنافسة بين مكاتب المراجعة، تعتبر هذه الخدمات مختلفة على خدمات المحاسبة والمراجعة التي يقدمها المكتب في السابق، حيث سعت هذه المكاتب إلى تقديم بعض الخدمات التي تسع غالبية المؤسسات إلى البحث مطولا على مؤديها نظرا إلى نقص المكاتب المتخصصة في ذلك، من بين هذه الخدمات الإدارية والاستشارية والتي لها طبيعة تختلف على طبيعة المحاسبة والمراجعة.

نجاح أي عمل تسويقي يعتمد بشكل أساسي على إشباع رغبات العملاء، هذه الفرضية تبرر قدرا كبيرا من التحولات التي تشهدها مكاتب المراجعة من خلال تطورها التاريخي، حيث شهدت أدوار ووظائف مكاتب المراجعة تطورا ملحوظا خاصة بعد تبني هذه المكاتب مفهوما يقتضي أن تكون خدمات المحاسبة والمراجعة أكثر ارتباطا بمخاطر الأعمال والأنشطة التي يمارسها العملاء، مما يتيح قيام المكاتب بتقديم الخدمات والاستشارات والتي تساهم في الارتقاء بمستوى أداء عملائها في المستقبل، ثم أن تبني هذا المفهوم الحديث أتاح لمكاتب المراجعة فرص تسويق خدمات استشارية بخلاف خدمات المحاسبة والمراجع.

ونظرا إلى التأثير التي يؤثرها تآدية خدمات أخرى بخلاف المراجعة على استقلالية المراجع، فإنه من الممكن أن يؤثر على فجوة التوقعات في مهنة المراجعة، يرجع هذا إلى أن استقلال مراجع الحسابات من بين أهم توقعات مستخدمي القوائم المالية من مراجع الحسابات، ولهذا فمن الممكن أن تشكل هذه الخدمات خطر على كل من مستخدمي القوائم المالية وكذا مهنة المراجعة، قبل هذا يجب على المهتمين بمهنة المراجعة معرفة هل تؤثر تآدية هذه الخدمات على استقلال مراجع الحسابات، وبعد الإجابة على هذا التساؤل تبدأ عملية البحث في تقنين مثل هذه الخدمات ومراقبتها بحيث تساهم في التقليل من فجوة التوقعات.

نحاول من خلال دراستنا هذه التعرف على مجموعة من آراء محافظي الحسابات في الجزائر (حوالي 42 مكتب مراجع)، وذلك بغية التعرف على أهم الأسباب الداعية إلى تقديم مكاتب المراجعة مثل هذه الخدمات وهل تؤثر على استقلال مراجع الحسابات، وماذا يتوقع مستخدمي القوائم المالية من مراجعي الحسابات، يرجع اهتمامنا بهذه الدراسة نظرا إلى أن السبب الرئيسي في انهيار أقوى شركات الطاقة في الولايات المتحدة الأمريكية (شركة أنرون) يرجع بالدرجة الأولى إلى أن مكتب المراجعة الذي كان يراجع حسابات (مكتب آرثر أندرسون) لم يستطع الحفاظ على استقلاليته خلال مدة تكليفه بأعمال مراجعة حسابات هذه الشركة نظرا إلى المبالغ الضخمة التي كان يتقاضاها مقابل أداء خدمات بخلاف المراجعة من قبل الشركة والتي كانت تفوق المبالغ التي كان يتقاضاها مقابل تآدية خدمات المراجعة.

كل هذا جعلنا نهتم بالخدمات بخلاف المراجعة ومدى تأثيرها على فجوة التوقعات، حيث أن هذه الأخيرة ظاهرة خطيرة من الواجب العمل على حلها أو تضيقها قدر المستطاع، الجزائر على غرار الدول الأخرى لا تخلو من هذه الفجوة باعتبار أن فجوة التوقعات فجوة دولية، كما أن هناك جهود مختلفة ومتتالية حول إيجاد تعريف محدد لفجوة التوقعات، نحاول أن نقدم أول تعريف ظهر لهذه الفجوة سنة 1973 والذي يعتبر التعريف الشامل والإجرائي لها في دراستنا هذه، حيث عرفها "liggio" على أنها (عبارة عن اختلاف في مستويات الأداء المهني للمراجعة كما يتوقعها مستخدمي القوائم المالية، ومستويات الأداء المهني كما يراها المراجعين أنفسهم، حيث أن هذا الاختلاف هو ما يعرف بفجوة التوقعات)¹.

كما أن الخدمات بخلاف المراجعة (**Non-Audit service**) يمكن لها أن تعرف أيضا على أنها الخدمات التي يقوم بها المراجع بالنيابة عن إدارة الشركة، مثل القيام باختيار وتعيين الموظفين الجدد وقيامه بتقديم برامج تدريبية للعاملين، وكذا القيام بدور استشاري لإدارة الشركة².

من بين الخدمات الأخرى بخلاف خدمات المراجعة التي تقدمها مكاتب المراجعة ما يلي³:

- ✓ **الخدمات الضريبية:** تتراوح هذه الخدمات ما بين إعداد الإقرارات الضريبية بكافة أنواعها إلى خدمات التخطيط والفحص الضريبي، وهناك بعض المراجعين ممن تخصصوا في هذه الخدمة لدرجة أنها تمثل الجزء الأكبر مما يقومون به من خدمات، ونظرا لأهمية هذا النوع من الخدمات فقد أنشأ مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي لجنة خاصة بممارسات ومسؤوليات الخدمات الضريبية وقد صدر عنها عدة نشرات تعرف وتحدد مسؤوليات المحاسب القانوني عند ممارسة هذا النوع من الخدمات.
- ✓ **خدمات الاستشارات الإدارية:** تشمل هذه الخدمات تحليل النظم وتحسين وتطوير النظم الموجودة، وتصميم النظم المحاسبية، وفي بعض الأحيان مساعدة عملائها في الحصول على بعض المهارات والكوادر الإدارية المؤهلة تأهيلا عالميا، ويشجع مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي هذا النوع من الخدمات طالما أنها تتسق مع قدرة المراجع ومسؤولياته وآداب وسلوك المهنة، وعادة ما توجد الكفاءات اللازمة لهذا النوع من الخدمات في مكاتب المراجعة الكبيرة، وقد أنشأ المجمع لجنة أسماها لجنة الخدمات الاستشارية الإدارية.

- ✓ **خدمات المحاسبة الأخرى بخلاف المراجعة في المنشآت الصغيرة:** وتقدم الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة المقدمة للمنشآت الصغيرة، كما أن بعض منشآت المراجعة الكبيرة قد أنشأت أقساما لها لتأدية هذه الخدمة لعملائها، تلك الخدمات تتراوح ما بين استقاء وإعداد الإقرارات الضريبية ومن ثم تكون وظيفة المحاسب كمستشار مالي وضريبي، هذا وقد أنشأ المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين في عام 1977 لجنة شؤون المحاسبة والفحص التحليلي لمراقبة وتنظيم الخدمات الأخرى وكان إنشاء هذه اللجنة استجابة للانتقادات التي كانت تثار بخصوص عدم الاهتمام بوضع المعايير اللازمة في مجال الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة.

وفقا لما سبق نحاول من خلال دراستنا هذه أن نجيب على إشكالية رئيسية، مفادها:

كيف يؤثر تقديم الخدمات بخلاف المراجعة على فجوة التوقعات؟

نحاول من خلال هذه الدراسة الوصول إلى مجموعة من الأهداف، أهمها:

- ✓ التعرف بالخدمات بخلاف المراجعة ومدى تأثيرها على فجوة التوقعات في مهنة المراجعة؛
 - ✓ تحديد أهمية تقنين مثل هذه الخدمات، والحد الأعلى للأجل الذي يمكن أن يتقاضاه مكتب المراجعة مقابل تأدية مثل هذه الخدمات؛
 - ✓ تحديد أثر تقديم الخدمات بخلاف المراجعة على استقلال مراجع الحسابات؛
 - ✓ تقديم مجموعة من التوصيات من شأنها أن تساهم في تطوير مهنة المراجعة في الجزائر.
- للإجابة على إشكالية الدراسة والتي تستند إلى واقع مهنة المراجعة القانونية في الجزائر، اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي وفق المسح بالعينة، الذي يمكننا من تحليل آراء ممارسي المهنة فيما يخص الخدمات بخلاف المراجعة ومدى تأثيرها على فجوة التوقعات.

II- الطريقة :

ينحصر مجتمع الدراسة في مكاتب المراجعة الجزائرية والتي تقوم بممارسة مهنة المراجعة الخارجية في مجموعة من ولايات الجنوب الجزائري وهي: (، الوادي، ورقلة، غرداية، الأغواط). حيث تم اختيار هذه الولايات لتكون إطار جغرافي للدراسة الميدانية وذلك لتنوع نشاطها الاقتصادي، وهذا يعتبر من بين الأسباب التي تزيد من الطلب على خدمات المراجعة، كما أن اختيارنا لهذه الولايات كان لعدم قدرتنا على الاتصال بمكاتب مراجع في ولايات أخرى نظرا لعدة ظروف، حيث اعتمدنا على الاستبيان للحصول على البيانات الأولية التي تخص دراستنا الميدانية، وقد تم توزيعها على عينة مكونة من 50 مكتب مراجعة، حيث تم استرجاع 42 استمارة صالحة للاستعمال بعد عملية الإلغاء والحذف حيث هناك 8 استمارات لم يتم استرجاعهم أصلا، في حين تم إرسال الاستبيان إلى مدراء مكاتب المراجعة وذلك بغية الحصول على معلومات تفيد الجانب العلمي والعملية لدراستنا.

تم الاعتماد في دراستنا على مجموعة من الأدوات والأساليب التي تعتبر مهمة من حيث جمع البيانات اللازمة وكذا تحليلها، من بين هذه الأدوات المسح المكتبي وذلك بغية تحديد الإطار النظري للدراسة، حيث تم التوصل إليها من خلال الكتب المتوفرة والمتخصصة وكذا بعض الدراسات السابقة التي تخص الموضوع، كما تم الاعتماد على الاستبيان وأشرنا سابقا وهذا لتسهيل عملية جمع البيانات الأولية المتعلقة بالدراسة، حيث قمنا بتصميم وتوزيع استمارة إلى مختلف أفراد عينة الدراسة، قمنا بتقسيم الاستبيان إلى قسمين:

- **القسم الأول:** يتعلق بمختلف البيانات الشخصية التي تخص مكاتب المراجعة المستهدفة؛
- **القسم الثاني:** يحتوي على مجموعة من العبارات التي تخص موضوع الدراسة، وهو بدوره ينقسم إلى محورين، المحور الأول يخص الأسباب الداعية إلى تقديم مكاتب المراجعة خدمات بخلاف المراجعة، أما المحور الثاني يخص تأثير الخدمات بخلاف المراجعة على استقلال مراجع الحسابات. حيث تم استخدام مقياس ليكارتال ثلاثي لتوضيح درجة موافقة كل مشارك في الاستبيان على مضمون العبارات الواردة، وقد خصصت لكل حالة درجة تتفق مع العبارة، حيث خصص الرقم 1 للعبارة موافق والرقم 2 للعبارة محايد والرقم 3 للعبارة محايد.

وبغية التأكد من ثبات الأداة المستعملة في جمع البيانات الأولية، قمنا باستخدام معامل الفا كرونباخ ALPHA CRONBACH، وهو عبارة عن مقياس لثبات الاستبيان، بحيث يعني الثبات هنا قياس درجة الاتساق في عبارات الاستبيان المستعمل، حيث بلغت قيمة معامل ألفا كرونباخ ما يعادل 0.85210 ووفقا لهذه القيمة يمكن أن نقول أنه يوجد ثبات مرتفع وهذا يعني أن أداة الدراسة تمتاز بالثبات (أنظر الجدول رقم 1).

بعد عملية جمع البيانات الأولية وبغرض تسهيل عملية التحليل نستعين ببرنامج SPSS19 والذي يوفر مجموعة من الأساليب الإحصائية التي من شأنها أن تساعد على التحليل الجيد والمنطقي لعبارات الاستبيان، من بين هذه الأساليب الإحصاء الوصفي وذلك لحساب النسب المؤوية والتكرارات لغرض معرفة الخصائص العامة للمشاركين، بالإضافة إلى حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وهذا لمعرفة اتجاه مختلف العبارات.

III- النتائج ومناقشتها :

1. خصائص عينة الدراسة:

1-1- العمر: نلاحظ من خلال الجدول رقم (2) أن أغلب المستقصيين أعمارهم أقل من 35 سنة أي أنهم من فئة الشباب وذلك بنسبة 52.38%، كما أن نسبة مراجعي الحسابات الذين تتراوح أعمارهم من 35 إلى 45 سنة بلغت 26.19%، إلى أن نسبة مراجعي الحسابات الذين تفوق أعمارهم 45 سنة بلغت 21.43%.

1-2- الجنس: يشير الجدول رقم 2 إلى أن 40 مشارك من بين 42 مشارك هم ذكور بنسبة 95.23% أما عدد الإناث في دراستنا بلغ 02 فقط بنسبة 4.77%، يمكن إرجاع هذا إلى خطورة مهنة المراجعة على المرأة وذلك نظرا إلى كثرة الأعمال خلال السنة، كما أن مهنة المراجعة تتطلب من شخص المراجع مجموعة من الصفات والتي يتحلى بها الرجل بدل المرأة منها الشجاعة والقوة وهذا ما ينعلم عن المرأة في كثير من الأحيان.

1-3-الوظيفة: نلاحظ من خلال الجدول رقم 2 أن جميع المستقيمين هم محافظي حسابات بنسبة 100% ما يعادل 42 مشارك من أصل 42 مشارك، بنما تتعدم لدينا وظيفة الخبير المحاسبي، يرجع هذا بالدرجة الأولى إلى قلة الخبراء المحاسبين بشكل عام مما يصعب الاتصال بهم عكس ما يكون بالنسبة لمحافظي الحسابات وهذا ما وضحته النسبة سابقا.

1-4-الخبرة المهنية: يوضح الجدول رقم 2 أن مدراء مكاتب المراجعة المشاركين في الولايات المستهدفة تتراوح خبرتهم في مجال التدقيق من 5 إلى 15 سنة، حيث تعتبر هذه الخبرة معتبرة ومتوسطة، حيث أن 20 مشارك من بين 42 مشارك في الدراسة لديهم خبرة معتبرة، بينما 15 مشارك من بين 42 مشارك لديهم خبرة أقل من 05 سنوات، حيث يمكن الاعتماد على أراهم وذلك لأنه كلما تعدد سنوات الخبرة دل ذلك على كثرة الحالات والمواقف التي يمر بها مدير مكتب المراجعة وزادت مرونته في التعامل مع جميع المشاكل.

1-5-المؤهل العلمي: يبين الجدول رقم 2 أن أغلب المستقيمين يحملون شهادة الليسانس بنسبة تمثل 66.67%، أما حاملي شهادة الماجستير يقدر عددهم بـ 10 من أصل 42 في حين يقدر عدد حاملي شهادة الدكتوراه 4، في حين نلاحظ أن شهادة الليسانس تتوفر لدى كل المشاركين، وهذا لا يمنع من توفر شهادات عليا لدى بعض المستقيمين عند ممارستهم مهن المراجعة، بل بالعكس ترفع هذه الشهادات من المستوى العلمي لدى بعض الممارسين للمهنة والذين يستطيعون التجاوب مع بعض المصطلحات العلمية التي من الممكن أن يتوفر عليها الاستبيان.

2. تحليل آراء مكاتب المراجعة المشاركين فيما يخص الأسباب الداعية إلى تقديم مكاتب المراجعة خدمات بخلاف المراجعة:

يبين لنا الجدول رقم 3 آراء المشاركين فيما يخص المحور الأول المتعلق بأسباب قبول مكاتب المراجعة تأدية الخدمات بخلاف المراجعة، حيث كانت المتوسطات الحسابية لعبارات هذا المحور كما يلي:

- هناك موافقة تامة من قبل مكاتب المراجعة المستهدفين فيما يخص أن مكاتب المراجعة تقوم بتأدية خدمات بخلاف المراجعة نظرا لانخفاض الأتعاب مقابل خدمات المراجعة وحدها، حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة في ما يخص هذه العبارة 1.6199 من أصل 3 درجات، بانحراف معياري يقدر بـ 0.0.84524. وبالتالي يمكن أن نقول أن انخفاض أتعاب المراجعة سبب حقيقي في وجود فجوة التوقعات.

- هناك اتفاق تام من قبل مكاتب المراجعة المستهدفة في دراستنا حول العبارة رقم 02 والتي تتضمن أن المنافسة الشديدة بين مكاتب المراجعة تجعل مراجع الحسابات يفكر في طرق جديدة لاستقطاب عملاء جدد، وهذا بمتوسط حسابي بلغ 1.0021 من أصل 3 درجات وبانحراف معياري بلغ 0.25478، وبهذا نقول أن المنافسة الشديدة بين مكاتب المراجعة من بين احد أهم الأسباب الداعية لتقديم مثل هذه الخدمات.

• إن استحواذ فئة قليلة من مكاتب المراجعة على أغلب العملاء فيما يخص خدمات المراجعة تجعل من مكاتب المراجعة الصغيرة التفكير في طرق جديدة لكسب مداخيل أخرى وتحقيق الهدف العام الذي أنشئت من أجله هذه المكاتب، وهذا ما أكدته مراجعي الحسابات المستهدفين في دراستنا وذلك بمتوسط حسابي بلغ 1.6645 وانحراف معياري يقدر بـ 0.81243، وبهذا فإن استحواذ بعض مكاتب المراجعة الكبيرة على أغلب عملاء المراجعة يعتبر سبب حقيقي في تقديم الخدمات بخلاف المراجعة.

• من بين الأهداف الثانوية التي يرمي إليها أغلب مكاتب المراجعة هي تحقيق السمعة الجيدة لمكتب المراجعة وكذا تحقيق رضا العملاء، حيث أكد مراجعي الحسابات المشاركين على أن تحقيق السمعة الجيدة وكسب رضا العميل من بين أحد أهم الأسباب التي تجعل من مكاتب المراجعة تقدم خدمات بخلاف المراجعة وذلك بمتوسط حسابي بلغ 1.0524 وانحراف معياري قدر بـ 0.62145.

• إن القوانين والتشريعات الجزائرية تفرض بعض القيود على مقدمي خدمات المراجعة (مكاتب المراجعة) والتي دائما ما يحاول مراجعي الحسابات الهروب منها نظرا إلى التقييد الذي تقيده على هذه المكاتب لذلك فإن تقديم مراجعي الحسابات مجموعة من الخدمات الأخرى التي تختلف على خدمات المراجعة على غرار الخدمات الاستشارية يمكنهم من الهروب من هذه القيود والعمل بحرية في إطار تأدية الخدمات بخلاف المراجعة، هذا ما تم تأكيده من خلال العبارة رقم 05 وذلك بمتوسط حسابي بلغ 1.4785 من أصل 3 درجات، وانحراف معياري قدر بـ 0.23471.

• إن افتقار البلد لمكاتب متخصصة في تأدية مختلف الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة التي تحتاجها الشركات من شأنه أن يكون سبب وجيه في قبول مكاتب المراجعة الإقدام على تقديم مثل هذه الخدمات، حيث تم استقصاء آراء مراجعي الحسابات في هذا المجال وأكد مراجعي الحسابات هذا من خلال متوسط حسابي قدر بـ 1.5471 من أصل 3 درجات، وانحراف معياري بلغ 0.17845.

• إن أكبر مكاتب المراجعة الكبرى في العالم (المكاتب الأربعة الكبرى) تقوم بتأدية هذه الخدمات في نفس مكاتب المراجعة، لذلك فإن مكاتب المراجعة في الجزائر تسعى إلى التطور من خلال تقليد هذه المكاتب في تأدية هذه الخدمات، وهذا ما أكدته مراجعي الحسابات المشاركين في دراستنا من خلال متوسط حسابي بلغ 1.2245 من أصل 3 درجات وانحراف معياري قدر بـ 0.74125، حيث تعتبر محاولة التطور ومواكبة الدول الكبرى من بين أحد أهم الأسباب لتأدية مثل هذه الخدمات.

• أكد مراجعي الحسابات المشاركين على أن البحث عن ميزة تنافسية لمكاتبهم هو سبب لتأدية الخدمات بخلاف المراجعة على اعتبار أن تأدية مثل هذه الخدمات من شأنه أن يميز مكتب المراجعة على مختلف مكاتب المراجعة الأخرى، كل هذا بمتوسط حسابي قدر بـ 1.3312 من أصل 3 درجات وانحراف معياري بلغ 0.39847.

• إن مكتب المراجعة الذي يقوم بتأدية خدمات المراجعة لشركة ما، تسمح له هذه الخدمة بالحصول على معرفة عامة على الشركة التي يراجع حساباتها وهذا ما يساعده على تقديم مجموعة من الخدمات الأخرى التي تختلف على خدمات المراجعة، حيث أكد مراجعي الحسابات المشاركين على هذا السبب من خلال متوسط حسابي بلغ 1.0247 وانحراف معياري قدر بـ 0.39847.

3. تحليل آراء المشاركين فيما يخص تأثير الخدمات بخلاف المراجعة على استقلال مراجع الحسابات:

إن استقلال مراجع الحسابات من بين أهم التوقعات التي يتوقعها مستخدمي القوائم المالية من مراجعي الحسابات، حيث يتوقع مستخدمي القوائم المالية أن يحافظ المراجع عن استقلاله عند مزاوله عمله المهني، في حين يعتبر الاستقلال السبب الرئيسي في وجود الحاجة إلى خدمات المراجعة، ويؤكد البعض ذلك على اعتبار أن مهنة المراجعة تفقد قيمتها إذا فقد المراجع استقلاله⁴، وفقا لهذا حاولنا من خلال هذا المحور التعرف على تأثير الخدمات بخلاف المراجعة على استقلال مراجع الحسابات وبالتالي تأثيرها على فجوة التوقعات، هذا ما يوضحه الجدول رقم 4:

• لم يبدوا مراجعي الحسابات موافقتهم فيما يخص أن مراجع الحسابات بتقديمه لخدمات بخلاف المراجعة يمكن أن تتكون علاقات بينه وبين إدارة المؤسسة وهذا ما يشكل خطر على استقلاليته وذلك بمتوسط حسابي قدر بـ 2.9562 وانحراف معياري بلغ 0.87452.

• انحصر المتوسط الحسابي للعبارة رقم 11 عند درجة محايد حين بلغ 2.2354 من أصل 3 في حين بلغ الانحراف المعياري 0.69574 حيث أشارت هذه العبارة أن المنافسة الشديدة بين مكاتب المراجعة يمكن أن تجعل مراجع الحسابات يتخلى عن استقلاليته مقابل الحفاظ على العميل، وهذا ما يؤكد لنا أن هناك تردد من قبل مراجعي الحسابات المشاركين فيما يخص هذا السبب، والذي يعتبر تسبب وجيه في تقديم مثل هذه الخدمات من قبل مكاتب المراجعة.

• تشير العبارة رقم 12 أن مراجع الحسابات بتقديمه خدمات أخرى بخلاف المراجعة يمكن أن يكون له مجموعة من المصالح التي تجعله خائف من تقديم تقارير متحفظة في حالة عدم صحة القوائم المالية للمؤسسة، وفي هذا السياق لم يوافقوا مراجعي الحسابات بمتوسط حسابي قدر بـ 2.5412 وانحراف معياري بلغ 0.54129 على هذا السبب ونظرا إلى أنهم لا يرون في تقديم هذا النوع من الخدمات أي إشكال.

• لم يوافقوا مراجعي الحسابات على أن المبالغ الضخمة التي يتقاضها مراجع الحسابات مقابل تأدية الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة تمكنه من التخلي على مداخل خدمات مراجعة الحسابات، وهذا بمتوسط حسابي قدر بـ 2.6412 وانحراف معياري بلغ 0.21745.

• مراجعي الحسابات وافقوا على أن استقلال مراجع الحسابات لا يتأثر بتقديم خدمات بخلاف المراجعة نظرا لانفصال كل واحد على الآخر وذلك بمتوسط حسابي بلغ 1.2547 من أصل 3 درجات، إلى

أن الباحثة ترى أن موافقة مراجعي الحسابات على هذه العبارة هو ردة فعل لموافقتهم على تأدية مثل هذه الخدمات والاستفادة من مداخلها.

• أكد مراجعي الحسابات المشاركين في دراستنا على أن مراجع الحسابات ينبغي عليه الحفاظ على استقلاليته طوال مدة التكليف حتى وإن كان مكتبه يقدم مجموعة من الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة وذلك بغية تلبية توقعات مستخدمي القوائم المالية، وذلك بمتوسط حسابي قدر بـ 1.5662 وانحراف معياري بلغ 0.71268.

IV- الخلاصة :

إن موضوع اتجاه أغلب مكاتب المراجعة الكبيرة إلى توسيع نطاق خدماتها المهنية لتصل إلى تقديم خدمات استشارية مالية وإدارية واقتصادية وهذا كله بجانب خدمات المحاسبة والمراجعة لقي اهتمام العديد من الباحثين في مجال المحاسبة والمراجعة، كل هذا لما تحمله هذه الخدمات من تهديد لاستقلال مراجع الحسابات حيث يؤدي ارتباط المراجع بتأدية خدمات للمؤسسة إلى توطيد علاقته بالمؤسسة وزيادة المبالغ التي تقدمها إليه ومنه التأثير الغير مباشر على فجوة التوقعات، حيث أن مستخدمي القوائم المالية يضعون ثقتهم الكاملة في استقلال مراجع الحسابات.

وفي هذا السياق فإن أداء خدمات بخلاف المراجعة يؤثر على استقلال مراجع الحسابات، إلا أننا نقول في الوقت الحالي وفي ظل ظروف المنافسة الشديدة وتوجه غالبية المؤسسات إلى مكاتب معينة، فإنه يمكن لمكاتب المراجعة تقديم هذا النوع من الخدمات لكن في حدود معقولة حيث لا يمكن أن تتجاوز المبالغ التي يتحصل عليها المراجع حد معين من إجمالي المبالغ التي يتحصل عليها من المؤسسة ككل، كل هذا في إطار وجود مراقبة محكمة من لجان المراجعة.

بغض النظر على كل ما سبق نقول أن الضمير النزيه لا يغريه بديل والمراجع الذي يتمتع بأخلاق عالية مهما تكن قرابته للمؤسسة ومهما تكن المبالغ التي يتقاضاها من المؤسسة ومهما تكن نوع الخدمات التي يقدمها وعددها، لا يمكن له أن يتخلى على أخلاقه في أداء مهامه.

وفقا لهذا ومن خلال معالجة نتائج الاستبيان السابقة رأينا أن هناك تأثير غير مباشر لتأدية الخدمات بخلاف المراجعة على فجوة التوقعات من خلال التأثير على استقلالية مراجع الحسابات، حيث سمحت الدراسة الميدانية من استخلاص النتائج التالية:

- يتوقع مستخدمي القوائم المالية من مراجعي الحسابات أن يحافظ على استقلاليته طوال مدة التكليف لذلك فإن تأدية الخدمات بخلاف المراجعة يمكن له أن يؤثر على استقلال المراجع وبالتالي التأثير على فجوة التوقعات؛

- على المراجع التأكد من عدم وجود تهديدات أو تدخلات من قبل الإدارة بخصوص عمل المراجع الخارجي فيما يخص الخدمات بخلاف المراجعة؛
 - عدم ملائمة أتعاب الخدمات بخلاف المراجعة مع خدمات المراجعة يمكن له أن يؤثر على استقلال المراجع؛
 - إن عدم تحديد الأتعاب التي يتقاضاها مراجع الحسابات مقابل تأدية خدمات بخلاف المراجعة يؤثر على استقلاليته.
- في الأخير وبالإستناد إلى ما تم التطرق إليه سابقا، يمكن أن نقدم التوصيات التالية:
- ضرورة إصدار أنظمة ومعايير تهتم بتقديم الخدمات بخلاف المراجعة بشكل ملائم وأكثر دقة تضمن استقلال المراجع طوال فترة التكليف؛
 - ضرورة العمل على تلبية توقعات مستخدمي القوائم المالية من قبل مراجعي الحسابات بسبب الأثر البالغ لهذه الظاهرة على مهنة المراجعة؛
 - التحديد بشكل واضح من قبل التنظيمات المهنية نوع الخدمات التي يقدمها المراجع إلى جميع المؤسسات مع ضرورة الفصل بين أقسام المراجعة وأقسام الخدمات الأخرى في مكتب المراجعة؛
 - تحديد واضح لسقف الأتعاب التي يتحصل عليها المراجع من الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة من إجمالي الأتعاب الكلية للمكتب؛
 - الاهتمام بالدراسات المتعلقة بالخدمات التي تقدمها مكاتب المراجعة بخلاف المراجعة والمعايير التي تحكمها، وكل الدراسات المرتبطة بالمشاكل والتحديات التي تواجه مكاتب المراجعة بصفة عامة.

ملحق الجداول والأشكال البيانية :

الجدول رقم (1): مخرجات spss الخاصة بمعامل ألفا كرونباخ

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,8521	14

المصدر: مخرجات SPSS1982

الجدول (2) : الخصائص العامة للمستجوبين

الخصائص	الفئات	التكرار	النسبة
العمر	أقل من 35 سنة	22	%52.38
	من 35 إلى 45 سنة	11	%26.19
	أكثر من 45 سنة	09	%21.43
	المجموع	42	%100
الجنس	ذكر	40	%95.23
	مؤنث	02	%4.77
	المجموع	42	%100
الوظيفة	خبير محاسبي	00	%3.22
	محافظ حسابات	42	%100
	المجموع	42	%100
الخبرة المهنية	أقل من 5 سنوات	15	%35.71
	من 5 إلى 15 سنوات	20	%47.62
	أكثر من 15 سنة	07	%16.67
	المجموع	42	%100
المؤهل العلمي	ليسانس	28	%66.67
	ماجستير	10	%23.8
	دكتوراه	04	%9.53
	المجموع	42	%100

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج الاستبيان

الجدول رقم (3): اتجاه عبارات المحور الأول المتعلق بالأسباب الداعية إلى تقديم مكاتب المراجعة خدمات بخلاف المراجعة

الرقم	العبرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
01	انخفاض أتعاب المراجعة من بين أهم الأسباب التي تجعل مكتب المراجعة يفكر في تقديم خدمات أخرى بخلاف المراجعة.	1.6199	0.84524	موافق
02	حدة المنافسة بين مكاتب المراجعة تجعل مراجع الحسابات يفكر في طرق جديدة لاستقطاب عملاء جدد.	1.0021	0.25478	موافق
03	استحواذ بعض مكاتب المراجعة الكبيرة على أغلب العملاء سبب لتقديم خدمات بخلاف المراجعة.	1.6645	0.81243	موافق
04	يهدف مقدم الخدمات بخلاف المراجعة إلى تحقيق عوائد السمعة الجيدة لمكتبه والسعي نحو تحقيق رضا العملاء.	1.0524	0.62145	موافق
05	تعتبر القيود النظامية والمهنية التي تتعرض لها مكاتب المراجعة سبب وجيه للبحث على خدمات أخرى.	1.4785	0.23471	موافق
06	يعتبر عدم وجود مكاتب متخصصة في تقديم خدمات استشارية سبب وجيه لقبول مكاتب المراجعة هذه الخدمات.	1.5471	0.17845	موافق
07	محاولة مكاتب المراجعة التطور بتأدية هذه الخدمات على غرار المكاتب الكبرى.	1.2245	0.74125	موافق
08	اعتبار تأدية الخدمات الاستشارية بمثابة ميزة تنافسية.	1.3312	0.32148	موافق
09	المعرفة الكاملة لمكتب المراجعة بالمؤسسة يسهل له تقديم مجموعة من الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة.	1.0247	0.39847	موافق

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على برنامج SPSS19

الجدول رقم (4): اتجاه عبارات المحور الأول المتعلق بتأثير الخدمات بخلاف المراجعة على استقلال المراجع

الرقم	العبرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
10	يمكن لمراجع الحسابات أن يبني علاقات مع إدارة المؤسسة بتقديم خدمات بخلاف المراجعة.	2.9562	0.87452	غير موافق
11	إن المنافسة بين مكاتب المراجعة يمكن أن تجعل مراجع الحسابات يتخلى على استقلاليته مقابل الحفاظ على العميل.	2.2354	0.69574	محايد
12	إن المصالح المادية لمراجع الحسابات لدى المؤسسة التي يقدم لها خدمات بخلاف المراجعة تجعله غير قادر على تقديم آرائه المتحفظة خوفا من خسارة مداخله.	2.5412	0.54129	غير موافق
13	إن المبالغ الضخمة التي يتقاضاها مراجع الحسابات مقابل أداء هذه الخدمات تمكنه من التخلي على مداخل مراجع الحسابات.	2.6412	0.21745	غير موافق
14	إن تقديم الخدمات بخلاف المراجعة لا يؤثر على استقلال مراجع الحسابات نظرا لانفصال كل واحدة عن الأخرى.	1.2547	0.97482	موافق
15	على مراجع الحسابات عدم السماح لتقديمه خدمات بخلاف المراجعة أن تؤثر على استقلاليته بغية تلبية توقعات مستخدمي القوائم المالية.	1.5662	0.71268	موافق

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على برنامج SPSS19

- الإحالات والمراجع :

- ¹ محمد الفيومي محمد وآخرون، "دراسات متقدمة في المراجعة"، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2003، ص 281.
- ² محمد سمير الصبان، محمد مصطفى سليمان، "الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات"، الدار الجامعية، القاهرة، 2005، ص، 342.
- ³ عهد علي سعيد، "الأثر المتوقع لحوكمة الشركات على مهنة المراجعة في سوريا-دراسة ميدانية-"، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة تشرين-سوريا، 2009، ص 77.
- ⁴ أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، "المراجعة بين النظرية والتطبيق"، ط1، دار المريخ للنشر، القاهرة، 1999، ص.41.