مجلة جامعة الشارقة للعلوم الإنسانية والاجتماعية

اسم المقال: "دوافع توجه المراجعين لتقديم الخدمات الاستشارية دراسة ميدانية في سورية"
اسم الكاتب: مزنة عبد اللطيف الرفاعي
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/index.php/library/8837
تاريخ الاسترداد: 2026/11/01 23:20 +03

الموسوعة السياسيّة هي مبادرة أكاديمية غير هادفة للربح، تساعد الباحثين والطلاب على الوصول واستخدام وبناء مجموعات أوسع من المحتوى العلمي العربي في مجال علم السياسة واستخدامها في الأرشيف الرقمي الموثوق به لإغناء المحتوى العربي على الإنترنت.
لمزيد من المعلومات حول الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political، يرجى التواصل على info@political-encyclopedia.org

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political يعني موافقتك على شروط وأحكام الاستخدام المتاحة على الموقع https://political-encyclopedia.org/terms-of-use

تم الحصول على هذا المقال من موقع مجلة جامعة الشارقة للعلوم الإنسانية والاجتماعية ورفده في مكتبة الموسوعة السياسيّة مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكريّة ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.

جامعة الشارقة
ملتقى الحضارات

مجلة جامعة الشارقة

دورية علمية محكمة

للعلوم الإنسانية والاجتماعية



المجلد 10 ، العدد 2
صفر 1435 هـ / ديسمبر 2013 م

الترقيم الدولي المعياري للدوريات 1996-2339

دوافع توجه المراجعين لتقديم الخدمات الاستشارية دراسة ميدانية في سورية

مزنة عبد اللطيف الرفاعي

كلية الاقتصاد - جامعة دمشق
دمشق - سوريا

تاريخ الاستلام 2012-01-17 **تاريخ القبول 2013-01-31**

ملخص البحث

تعد الخدمات الاستشارية من المهام التي فرضت نفسها على مراجع الحسابات صاحب الخبرة والدراية الواسعة عن تفاصيل ودقائق الأمور الخاصة بالمنشأة محل المراجعة، وحينئذٍ توسعت مكاتب المراجعة في تقديم الخدمات الاستشارية نتيجة دوافع وعوامل تشجع مراجعي الحسابات لتقديم تلك الخدمات.

تهدف هذه الدراسة إلى بيان دوافع توجه المراجعين لتقديم الخدمات الاستشارية في سورية. ولتحقيق أهداف الدراسة اعتمدت الباحثة على المنهج الاستقرائي واستهدفت عينة طبقية تتألف من 200 شخص: 46 من الأكاديميين المتخصصين في مجال المحاسبة والمراجعة و120 من مستخدمي المعلومات المحاسبية و34 من المراجعين في سورية.

توصلت الباحثة إلى أن أهم الدوافع التي تؤثر في توجه المراجعين لتقديم الخدمات الاستشارية في سورية تطور المنشآت وتوسع مجالاتها المالية والإدارية والمحاسبية، وطلب العملاء المتزايد على تقديم المراجع للخدمات الاستشارية، والمنافسة بين مكاتب المراجعة للحصول على العملاء.

أخيراً أوصت الباحثة بأهمية وجود أنظمة وقوانين تبين حدود تقديم المراجع للخدمات الاستشارية بما يحافظ على استقلاليته.

الكلمات المفتاحية: الخدمات الاستشارية، مراجعة الحسابات، سورية.

المقدمة:

تنال مراجعة الحسابات اهتماماً متزايداً في الأوساط الاقتصادية والمالية المعاصرة، نظراً إلى أهمية رأي مراجع الحسابات عند اتخاذ القرارات من الأطراف المختلفة المستفيدة من القوائم المالية، وتتركز مهنة مراجعة الحسابات في جمع وتقييم الأدلة عن المعلومات لتحديد مدى التوافق مع المعايير المقررة سلفاً والتقرير عن ذلك بواسطة شخص مهني ومستقل. لكن نظراً إلى زيادة المنافسة بين مكاتب المراجعة وزيادة حجم النشاط الاقتصادي وتوسع أعمال المنشآت، ونتيجة للمهارات والخبرة والسمعة التي اكتسبها المراجعون عند تقديم خدمات المراجعة، وأهمية الدور الذي تقوم به مكاتب المراجعة والبحث عن تحقيق مزية تنافسية لتلبية حاجات ورغبات العملاء المختلفة، أدى كل ذلك إلى توجه المراجعين لتقديم الخدمات الاستشارية للإبقاء على عملائها الحاليين وجذب عملاء جدد. فهناك العديد من الآراء تؤيد أفضلية مكاتب المراجعة في تقديم الخدمات الاستشارية وذلك لندرة المكاتب الاستشارية المتخصصة، وطبيعتها المهنية المرتبطة بالعلوم المحاسبية، وما تقدمه الخدمات الاستشارية في مجال مراجعة الحسابات من خبرة تمكن من تكوين تصور موسع عن طبيعة ومقومات الوضع الاقتصادي المحلي (بكر والعنقري 2008).

ناقش العديد من الأدبيات السابقة عوامل ودوافع تقديم مراجعي الحسابات للخدمات الاستشارية كتطور المنشآت وتوسع مجالاتها المالية والإدارية والمحاسبية، وطلب العملاء المتزايد على تقديم المراجع للخدمات الاستشارية، والمنافسة بين مكاتب المراجعة للحصول على العملاء، وغياب الأنظمة والقيود التي تحد من حجم الخدمات الاستشارية للمراجع، وارتفاع أتعاب الخدمات الاستشارية مقارنة بأتعاب المراجعة، وتمتع المراجعين بمهارة علمية وعملية عالية. فوفق دراسة Svanstrom (2012) على بيانات لحوالي 322 منشأة متوسطة وصغيرة الحجم في السويد، وجد الباحثان أن طول مدة العمل بين المراجع والعميل length of the auditor-client relationship ترتبط بعلاقة ذات دلالة إحصائية بين شراء (طلب) الخدمات الاستشارية-pur chase of non-audit services من المراجع الحالي، كما وجدا أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين جودة خدمات المراجعة واحتمالية شراء العميل للخدمات الاستشارية من المراجع الحالي(Svanstrom & Sundgren 2012). وهدفت دراسة الجفري (2007) إلى الكشف عن دوافع اتجاه مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية نحو توسيع نطاق خدماتها المهنية لتشمل نطاقاً واسعاً من الخدمات الاستشارية التي تتضمن خدمات استشارية مالية وإدارية واقتصادية وتقنية، إلى جانب خدمات المحاسبة والمراجعة، وذلك بالاستناد إلى روابط العرض والطلب للسوق السعودية أساساً لتفسير ذلك الاتجاه،وتوصل الباحثان إلى أن أهم عوامل اتجاه مكاتب المراجعة نحو توسيع نطاق خدماتها المهنية انضمام المملكة إلى منظمة التجارة العالمية، ومحاولة الوفاء بمتطلبات عصر عولمة المهنة، وزيادة الوعي بأهمية تنوع البيانات والتقارير المالية وغير المالية وذلك أدى إلى زيادة الطلب عليها، وثقة الدولة والأطراف المستفيدة في قدرة مكاتب المراجعة على تقديم الخدمات المهنية بخلاف المحاسبة والمراجعة، والتطورات التي شهدتها ممارسة المراجعة وبالأخص متطلبات القيمة المضافة التي تقدمها مراجعة الحسابات الحديثة، ومحدودية القيود النظامية التي تحكم زيادة وتنوع الخدمات المهنية التي تقدمها مكاتب المراجعة واتساع دائرة المستفيدين من الخدمات المهنية التي تقدمها مكاتب المراجعة (الجفري

والعنقري،2007).

ووجد (2007) Gambetta أن المراجع المختص يستخدم معلوماته التخصصية لخلق معلومات كثيرة (تدفق المعلومات) تفي بمتطلبات العميل من الخدمات الاستشارية، وتؤدي هذه المعلومات إلى زيادة تقديم المراجعين المتخصصين لكمية أكبر من الخدمات الاستشارية مقارنة مع المراجعين غير المتخصصين. وبينت النتائج أن المراجعين المتخصصين يزودوان العملاء بنسبة أكبر بحوالي60% إلى 152% من الخدمات الاستشارية لعملائهم بالمقارنة مع المراجعين غير المتخصصين(Gambetta et al., 2007). وهدفت دراسة المخادمة (2006) إلى التعرف على العوامل المؤثرة في استجابة مدقق الحسابات لرغبات العملاء من الخدمات المحاسبية، وتتميز هذه الدراسة بأنها أخذت بعين الاعتبار جميع الخدمات المحاسبية التي تقدمها مكاتب المراجعة في الأردن، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها أن المنافسة بين مكاتب الخدمات المحاسبية وأخلاقيات المهنة الدوافع المالية والعوامل الشخصية لمكاتب المراجعة والطلب على الخدمات المحاسبية تؤثر في مدى استجابة تلك المكاتب لرغبات العملاء (المخادمة، 2006).

رأى (2004 Freier (في دراسته أن استقلالية المراجع في الظاهر تتأثر عند تأديتهم الخدمات الاستشارية إلى جانب خدمات المراجعة بسبب قابلية المراجع للتأثر بضغوطات العميل بسبب الأتعاب يحصل عليها المراجع (2004 (Freier . فتؤكد دراسة (2003 (Citron اتجاه مكاتب المراجعة إلى مزاولة الخدمات الاستشارية، الأمر الذي أدى إلى ظهور منافسة متزايدة بين مكاتب المراجعة في المملكة المتحدة موذلك أثر في مهنة المراجعة وأدى إلى انتقادات شديدة للمراجعين،وذلك يتطلب وجود خطوط إرشادية أخلاقية للمهنة ولاسيما فيما يتعلق بالاستقلال. ووجدت دراسة (2000) Schoen أن نسبة 80%من المستثمرين يرون أن المراجعة تكون في وضع أفضل عندما يعرف المراجع أكثر عن المنشأة، أي عندما يقدم المراجع الخدمات الاستشارية، بالإضافة إلى أن 59% من المستثمرين يعتقدون أن جودة المراجعة ستتأثر سلباً بسبب قواعد لجنة بورصة الأوراق المالية التي منعت تقديم المراجع للخدمات الاستشارية، لأن المراجع سيفقد معرفته بتفاصيل أمور المنشأة (Schoen& Beattie&Fearnley, 2002) Berland 2000 as cited by ، بينما يرى (2004)Kinney أن قيام المراجع بالخدمات الاستشارية مع خدمة المراجعة يولد تدفق المعلومات، فمثلاً معلومات المراجع عن نظام الحاسب في المنشأة والمحاسبة الضريبية يعزز من الكفاية المهنية لمراجع الحسابات ويولد فائدة لخدمة المراجعة نفسها ويساعد المراجع على اكتشاف الأخطاء، وحينئذٍ سيعزز ذلك نظام الرقابة الداخلية بالمنشأة، ويزيد من جودة المراجعة ((Kinney et al., 2004.

أما دراسة (2002)Ezzamel فبينت العلاقة بين الأتعاب المدفوعة للمراجع عن فئات مختلفة من الخدمات الاستشارية وأتعاب المراجعة وذلك عن طريق دراسة البيانات المالية لعينة من المنشآت البريطانية، ووجد الباحث أن نسبة أتعاب الخدمات الاستشارية للمراجعين المعتمدين تكون 70% من أتعاب المراجع (Ezzamel 2002). ووجدت دراسة (2002)Lai أنه عندما يقدم المراجعون الخدمات الاستشارية فإنهم يتسلمون أتعاب مراجعة أقل على أمل تعويضها

بأتعاب الخدمات الاستشارية (Lai and Yim 2002). أما دراسة (Houghton 2001) وهي دراسة ميدانية على المنشآت الأسترالية فقد أشارت إلى أن تقديم الخدمات الاستشارية يعد أمراً مهماً بالنسبة للمسهمين، وخصصت جزءً كبيراً لمناقشة التغير في الأتعاب التي يتقاضاها المراجعون، وافترضت الدراسة وجود ثلاثة عوامل تؤثر في قضية العرض والطلب حول الخدمات الاستشارية ممثلة بما يأتي: الحاجة المسبقة للخدمات الاستشارية، والمهارات الخاصة (خبرة مراجع الحسابات)، واستعدادية الإدارة لتعيين مراجع حسابات معتمد بالاعتماد على ممارسات الحوكمة، حيث يبين هذا العامل المزايا غير العادية للسوق وحساسية التزويد بخدمات المراجعة والخدمات الاستشارية. وأظهرت النتائج أن أهم العوامل المؤثرة على العرض والطلب حول الخدمات الاستشارية هي الحاجة المسبقة لتلك الخدمات، وكون المراجع مختصاً بتقديم الخدمات الاستشارية ، والرغبة في تعيين المراجع "the willingness to appoint" متمثلة في التكاليف السياسية (عضوية الشركة محل المراجعة في بعض الصناعات) وممارسات الحوكمة المرتبطة بتقديم المراجع للخدمات الاستشارية(Houghton and Chris 2001) .

وأشارت دراسة Lennox 1999) إلى أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإفصاح عن أتعاب الخدمات الاستشارية وجودة المراجعة، أي أنه إذا أفصح عن أتعاب الخدمات الاستشارية فإن التزويد بالخدمات الاستشارية لا يقلل من جودة المراجعة. كما توصل البحث إلى أن الخدمات الاستشارية تزيد من احتمال اكتشاف المشاكل والأخطاء في المنشأة محل المراجعة ولكنها تضعف من استقلالية المراجع(Lennox, 1999).

وجدت دراسة Davis 1993) أن تكليف منشآت الأعمال لمراجعيها الخارجيين، بأداء خدمات استشارية، ينبع أساساً من قناعة تلك المنشآت بارتفاع كفاية مراجعيها الخارجيين، ومن ثم رغبتها في الاستفادة من خبراتهم في إنجاز الخدمات بخلاف ممهم المراجعة الخارجية(Davis, et al., 1993). ويرى Read) 1992) قيام مكاتب المراجعة بتقديم خدمات استشارية يساعد على الفهم السليم لعمل العميل بشكل أكبر، وأن هذا الفهم مطلب أساسي لإجراء مراجعة ذات جودة (Read and Tomczyk 1992)

وفي ضوء ما سبق تأتي هذه الدراسة هادفة لدراسة دوافع توجه مكاتب المراجعة في سورية لتقديم الخدمات الاستشارية.

مشكلة الدراسة وعناصرها:

شهدت مهنة المراجعة في السنوات الأخيرة العديد من التغيرات القانونية والتقنية والتنافسية، فتغيرت تقنيات عملية المراجعة بالاستخدام المتزايد لأجهزة الحاسب، وتزايد الاعتماد على المراجعة التحليأتية، والمراجعة المستمرة، كذلك تزايدت الخدمات الاستشارية التي يقدمها مراجع الحسابات، وتعد الخدمات الاستشارية من الممهم التي فرضت نفسها على مراجع الحسابات صاحب الخبرة والدراية الواسعة عن تفاصيل ودقائق الأمور الخاصة بالمنشأة محل المراجعة، وحينئذٍ توسعت مكاتب المراجعة في تقديم الخدمات الاستشارية نتيجة دوافع وعوامل تشجع

مراجعي الحسابات لتقديم تلك الخدمات، ولعل تطور المحيط السياسي والاقتصادي والاجتماعي والتكنولوجي الذي تعمل في إطاره المنشأة قد جعلها مضطرة للاستعانة بخدمات المراجع في تلك الخدمات الاستشارية.

يمثل موضوع الخدمات الاستشارية لمراجعي الحسابات أحد القضايا المهمة التي تؤثر مباشرة على ممارسة مهنة المراجعة والمحاسبة، وتلقى اهتماماً كبيراً سواء من لدن مراجعي الحسابات أو من لدن الباحثين أو مستخدمي القوائم المالية. فأصبحت الخدمات الاستشارية لمراجع الحسابات تحوز على اهتمام مراجعي الحسابات نظراً إلى لأتعاب التي يتقاضونها إثر هذه الخدمات، فقد ذكرت منشأة Enron أن مكتب أندرسون تقاضى منها حوالي 25 مليون دولار عن خدمات المراجعة و27 مليون دولار عن الخدمات الأخرى2002) (Beattie & Fearnley، ووجدت دراسة الرفاعي (2009) أن تقديم المراجع للخدمات الاستشارية مع خدمة المراجعة في سورية يؤثر سلباً في ملاءمة المعلومات المحاسبية إذ يؤدي لتحول مسؤوليات والتزامات المراجع لتصبح أمام إدارة المنشأة محل المراجعة بدلاً من مستخدمي المعلومات المحاسبية، وحينئذٍ تأثر سمعة مكتب المراجعة، كما يؤثر تقديم المراجع للخدمات الاستشارية مع خدمة المراجعة في سورية سلباً في مصداقية المعلومات المحاسبية، إذ يؤدي إلى تردد المراجعين بالتحفظ في تقاريرهم خوفاً من فقدان العميل وعدم قدرة المراجع على نقد العمل المؤدى من لدنه (الرفاعي، 2009). وذلك أسفر عن إثارة العديد من التساؤلات حول دوافع توجه مراجعي الحسابات لتقديم الخدمات الاستشارية في سورية محددة من خلال هذا البحث فيما يأتي:

1. هل هناك دوافع لتقديم مراجعي الحسابات في سورية للخدمات الاستشارية؟
2. هل هناك تأثير لمتغير الجميعة المدروسة (الأكاديميين، مراجعي الحسابات، مستخدمي المعلومات المحاسبية) على درجة موافقة أفراد العينة في المتغيرات المدروسة لدوافع توجه المراجعين لتقديم الخدمات الاستشارية ؟
3. هل هناك تأثير للمتغيرات الديمغرافية (المؤهل العلمي والتخصص العلمي وعدد سنوات الخبرة) للمجموعة المدروسة في درجة موافقة أفراد العينة؟

هدف الدراسة:

يتمثل هدف البحث في دراسة دوافع توجه مكاتب المراجعة في سورية لتقديم الخدمات الاستشارية، والقيام بدراسة ميدانية على بيئة الأعمال في سورية لاختبار فروض البحث والوصول إلى نتائجه.

المعايير المتعلقة بالخدمات الاستشارية للمراجع:

في عام 1953 عين مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA لجنة سماها لجنة الخدمات الإدارية Committee on Management Services لتطوير وتوسيع وتنظيم الطرق للمراجع ليقوم بأداء الخدمات الإدارية، ولجعل المراجع يقدم أكبر قدر من الخدمات الاستشارية،

وفي عام 1956 قدمت هذه اللجنة كتيبا لتصنيف الخدمات الاستشارية التي يقدمها مراجع الحسابات (Stettler,1966).وأصدرت تلك اللجنة تسعة معايير تحكم ممارسة تقديم الخدمات الاستشارية خمسة معايير عامة وأربعة معايير فنية كما يأتي (توماس وهنكي، 1989):

1- المعايير العامة Standards تتضمن:

- القدرة أو التأهيل المهني: فتقديم الخدمة يجب أن يكون بواسطة ممارس لديه القدرة والمعرفة بالطرق أو المدخل التحليأتي.
- بذل العناية المهنية المعقولة.
- الإشراف والتخطيط الملائم والكافي: فالمهمة يجب أن تخطط بالشكل الملائم كما أنه يجب الإشراف بشكل كاف على المساعدين.
- كفاية البيانات الملائمة: فعلى المراجع أن يجمع قدراً كافياً من البيانات الملائمة عن مهمته وبالشكل الذي يوافر له أساساً مناسباً لإعداد تقريره.
- التنبؤات: يجب ألا يسمح المراجع باقتران اسمه بأية توقعات أو تنبؤات بعمليات أو صفقات ستقع بالمستقبل، بالشكل الذي يوحي أو يدعو إلى الاعتقاد بأنه يشهد بصحتها أو إمكانية الاعتماد عليها.

2- المعايير الفنية Technical Standards وتتكون من:

- دور المراجع: يجب على المراجع أن يتفادى القيام بدور الإدارة.
- التفاهم والاتفاق مع العميل: يجب أن يحصل المراجع على اتفاق شفهي أو مكتوب من العميل، بحيث يتضمن هذا الاتفاق طبيعة ونطاق وحدود المهمة المطلوب تأديتها.
- منفعة العميل : تعد منفعة العميل المتوقعة من أهم الاعتبارات عند التعاقد على القيام بالخدمات الاستشارية ومن ثم فإنه يجب على المراجع أن يحاول تحديد وتقدير المنفعة المتوقع أن يحصل عليها العميل من هذه الخدمات، كما أنه يجب إخبار العميل بأي تحفظات تكون لدى المراجع.
- تبليغ النتائج: يجب تبليغ العميل شفهياً أو كتابياً بكافة المعلومات العامة المتعلقة بنتائج مهمة الاستشارات الإدارية فضلاً عن كافة التحفظات والعقبات بالشكل الذي يساعده على اتخاذ القرارات.

أسباب تزايد الخدمات الاستشارية لمراجع الحسابات:

هناك عدة أسباب لتزايد الطلب على الخدمات الاستشارية لمراجع الحسابات حصرها (المخادمة

2006) كالآتي:

أولاً المنافسة بين مكاتب المراجعة:

تعد المنافسة بين مكاتب المراجعة ذات دور مهم وفعّال، إذ تتميّز مكاتب المراجعة ذات الخبرة والمعرفة عن غيرها من تلك التي ليس لديها هذه الخبرة والمعرفة، من حيث النشاط والبحث عن العملاء أصحاب الصلة بالخدمات الاستشارية، وتزداد حدة التنافس بين مكاتب المراجعة للحصول على العملاء، وبالمقابل يتوقع العميل من هذه المكاتب تقديم تقرير نظيف ليضمن سمعة المنشأة.

ولا بد أن هذه المنافسة تزداد بشكل كبير في ظل تحرير تجارة الخدمات، ونتيجة لذلك تزداد الصراعات الأخلاقية بين المراجعين الوطنيين فيبينهم لأنهم سيرون أن المنافسة مع مكاتب المراجعة الأجنبية سيكون صعباً ومن الأسهل المنافسة مع المراجعين الوطنيين الآخرين وذلك يؤدي إلى التوسع في الخدمات الاستشارية التي يقدمها المراجع الوطني وبخاصة التعاملات الضريبية الوطنية، ويقصد بتحرير تجارة الخدمات تلك الخدمات المحددة وفقاً للاتفاق العام بشأن التجارة في الخدمات (GATS) عن طريق منظمة التجارة العالمية (WTO)، ويطبق هذا الاتفاق القواعد الرئيسة الخاصة بتجارة السلع على تجارة الخدمات، ولكن مع تعديل هذه القواعد بالشكل المناسب لتأخذ في الاعتبار الفارق بين السلع والخدمات. وقد حددت الأمانة العامة لمنظمة التجارة العالمية الأنشطة الخدمية التي يمكن من خلالها تجارة الخدمات دولياً في اثني عشر قطاعاً خدمياً مثل خدمات الأعمال التجارية وخدمات الاتصالات والخدمات البيئية والخدمات المالية (مبارز 2005).

ثانياً الطلب على الخدمة:

تسعى المنشآت جاهدة للحصول على الخدمات الاستشارية المقدمة من لدن مكاتب المراجعة نظراً إلى التوسع على صعيد المنظمات والتجارة الحرة.

ثالثا الدوافع المالية :

من المتفق عليه أن مكاتب المراجعة تحصل على دخل كبير من الخدمات الاستشارية يفوق الدخل الناتج من عملية المراجعة في غالبية المكاتب، إلى الحد الذي دفع بالكثير من المكاتب للتخصص في تقديم الخدمات الاستشارية وإلغاء خدمة المراجعة (عبد الكريم، عارف عبد الله، 2002)، ويوضح الجدول المرقم(1) أتعاب مكاتب المراجعة الستة الكبار في الولايات المتحدة الأمريكية، مصحوبة بنسب الأتعاب التي يحققها كل نوع من الخدمات سواء المراجعة أو الخدمات الاستشارية، إذ توجد الخدمات الاستشارية أكبر نسبة من الخدمات.

جدول المرقم (1) نسب الأتعاب التي تحققها مكاتب المراجعة الستة الكبار حسب كل نوع من تلك الخدمات.

مكاتب المراجعة	المحاسبة والمراجعة	خدمات الضرائب	الاستشارات
Arthur Andersen	36%	16%	52%
copurz &leprand	45%	20%	35%
Deloitte & Touche	44%	20%	36%
Ernst & Young	43%	22%	35%
KPMG	45%	19%	36%
PriceWaterhouse	40%	24%	36%

المصدر: لطفي ،أمين السيد أحمد ،موسوعة د. أمين لطفي في المراجعة- المراجعة في عالم متغير، القاهرة – 2002.ص 44.

وإن التزويد بالخدمات الاستشارية مع خدمات المراجعة يعد مشكلة أحياناً، لأن هناك صعوبة في معرفة طبيعة وكمية مجمل أتعاب الخدمات الاستشارية المدفوعة للمراجع، إذ إنّ الإفصاح عن أتعاب الخدمات الاستشارية وأتعاب المراجعة لا يطبق في كثير من الدول كالولايات المتحدة وبريطانيا (Ikin, 2003).

رابعا الموارد البشرية:

يعتمد عمل مكاتب المراجعة على عنصرها البشري، ولا شك أن أي مكتب مراجعة يتمتع بعنصر بشري ذي خبرة عالية ومهارات فنية ويتميز في تقديم الخدمات الاستشارية وينفذ الواجبات بمستوى من الكفاية معتمداً على المهارة والخبرة والمعرفة، يرغب العملاء به مستشاراً نظراً إلى خبرته الكافية في المنشأة.

واقع مهنة المراجعة في الجمهورية العربية السورية

صدر أول تنظيم للمهنة عام 1958 بموجب القرار المرقم/1109/ المعدل بالقرار المرقم/144/ لعام 1961 الذي نظم المهنة واشترط الحصول على إجازة من وزارة الاقتصاد والتجارة الداخلية (وزارة التجارة والاقتصاد حالياً)، ويوجد قوانين ذات صلة مباشرة وغير مباشرة بمهنة المراجعة، ومن ضمن تلك التشريعات المنظمة للمهنة في سورية:

- قانون الشركات لعام 2008 بشأن الشركات التجارية.
- قانون المرقم (22) لعام 2005 والقاضي بإحداث هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية،

الناتج عنه القرار المرقم (3944) «نظام اعتماد مفتشي الحسابات لدى الجهات الخاضعة لرقابة هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية».

- آداب السلوك المهني الصادرة عن جمعية المحاسبين القانونيين.

وفي سياق الفقرات الآتية، تتناول الباحثة المواد القانونية وكذلك آداب السلوك المهني على النحو الآتي:

أولا قانون الشركات:

صدر هذا القانون في 4/3/2008 وقد تضمن ما يأتي فيما يخص مراجعي الحسابات (قانون الشركات، 2008):

المادة 185 مفتشو الحسابات:

- تنتخب الهيئة العامة جهة لتفتيش حساباتها مدة سنة واحدة قابلة للتجديد وتقرر بدل أتعابها أو تفوض مجلس الإدارة بتحديد هذه الأتعاب.
- يجوز أن تكون هذه الجهة مفتش حسابات أو أكثر من قائمة مفتشي الحسابات المعتمدين.
- إذا أهملت الهيئة العامة انتخاب مفتش لحساباتها أو اعتذر هذا المفتش أو امتنع عن العمل فعلى مجلس الإدارة أن يقترح على الوزارة ثلاثة أسماء من قائمة مفتشي الحسابات المعتمدين من هيئة الأوراق المالية لتنتقي منهم من يملأ المركز الشاغر.

المادة 186 شروط التعيين:

- لا يجوز أن يعين مفتشاً للحسابات من يتقاضى أجراً أو تعويضاً من الشركة أو كان موظفاً أو شريكاً لأحد أعضاء مجلس الإدارة أو كان قريباً له حتى الدرجة الرابعة.
- يجب على الجهة التي ستقوم بتفتيش حسابات الشركة قبل انتخابها تقديم تصريح للهيئة العامة تبين فيه أي علاقة عمل تربطها بأي من أعضاء مجلس الإدارة بصورة مباشرة أو غير مباشرة وعدد الأسهم التي تملكها في الشركة.
- تلتزم هذه الجهة بالتعويض للشركة عن أي ضرر يلحق بها بسبب عدم صحة التصريح فيه.

ثانياً نظام اعتماد مفتشي الحسابات لدى الجهات الخاضعة لرقابة هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية

المادة 6 يلتزم مفتش حسابات أي جهة من الجهات الخاضعة لرقابة هيئة الأوراق والأسواق المالية بما يأتي:

- تطبيق معايير المراجعة الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين.
- التقيد بقواعد السلوك المهني الواردة في أنظمة جمعية المحاسبين القانونيين السورية، وفي

أي تعليمات تصدرها الهيئة بهذا الخصوص.

- إبلاغ الهيئة عن أي مخالفة ارتكبتها الشركة لقانون الشركات أو النظام الأساسي للشركة وأي أمور أخرى ذات أثر سلبي في أوضاع الشركة المالية والإدارية وذلك فور اطلاعه عليها، وتعامل هذه المعلومات من جميع الأطراف بسرية تامة لحين البت في المخالفات.

ثالثاً آداب السلوك المهني

يعد المحاسب القانوني مخلاً بآداب السلوك المهني في الحالات الآتية (جمعية المحاسبين القانونيين السوريين 1990):

- إذا منح المحاسب القانوني بطريق مباشر أو غير مباشر عمولة أو سمسرة أو حصة من أتعابه لشخص ما مقابل حصوله على عملية أو أكثر من العمليات المهنية.
- إذا حاول الحصول على أعمال مهنية بطريقة تتنافى مع كرامتها كالإعلان أو إرسال النشرات أو إرسال خطابات خاصة أو تقديم خدمات شخصية أو هدايا أو الدخول في مناقصات على الأتعاب أو غير ذلك من الوسائل.
- إذا حاول الحصول على أعمال يقوم بها زميل آخر بطريقة مباشرة أو غير مباشرة.

يتمتع المحاسب القانوني بالاستقلال التام، الذي يمكنه من اتخاذ كافة الإجراءات التي يراها ضرورية لإنجاز مهمته وجمع أدلة الإثبات اللازمة لاقتناعه بمدى عدالة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي للمشروع ونتائج عملياته المستقلة لتقريره، وفي حال تعرض المحاسب القانوني إلى ضغوط من شأنها التأثير في هذا الاستقلال أو المساس به أو وضع أي قيود على عمله، عليه أن يشير إلى ذلك صراحة في تقريره.

فرضيات الدراسة:

اتساقاً مع مشكلة البحث يمكن صياغة فروض الدراسة على الشكل الآتي:

H01 لا يوجد دوافع تؤثر في توجه المراجعين لتقديم الخدمات الاستشارية في سورية.

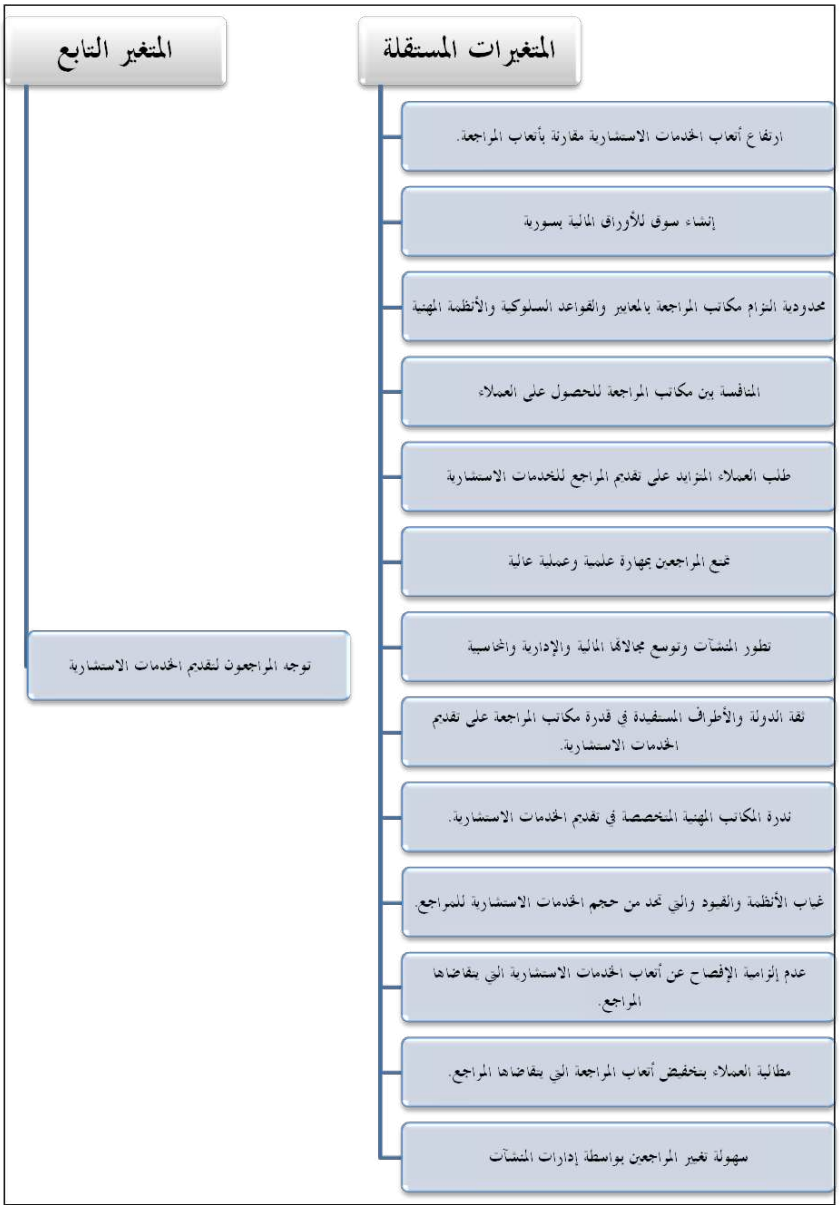
H02 لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة باختلاف مجموعة أصحاب مكاتب المراجعة وكل من مجموعة مستخدمي المعلومات المحاسبية ومجموعة الأكاديميين الجميعة المدروسة.

H03 لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة باختلاف مجموعتي مراقبي الدخل وموظفي الائتمان.

H04 لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة باختلاف المتغيرات الديمغرافية.

أنموذج الدراسة:

شكل المرقم(1) نموذج الدراسة



أساليب جمع البيانات

اعتمدت الباحثة على نوعين من البيانات:

1. البيانات الثانوية: استعانت الباحثة بعدد من الكتب والدوريات العربية والأجنبية وعددٍ من الوثائق الرسمية ذات العلاقة والتشريعات والقوانين المتصلة بموضوع الدراسة، فضلاً عن جمع ما تيسر من مصادر متاحة من خلال شبكة الانترنت بحيث تم شمول الجزء النظري من الدراسة الذي يؤلف جزءا أساسياً في إجراء الدراسة الميدانية.
2. البيانات الأولية: تم جمع البيانات الأولية للدراسة من خلال أداة الدراسة التي تتمثل في استبانة تم إعدادها وتصميمها من خلال اتباع عدة خطوات، تمثلت الخطوة الأولى بتصميم استبانة أولية، وتم عرضها ومناقشتها مع المشرفين بغرض التحكيم مع العديد من الأكاديميين المتخصصين في المحاسبة والإحصاء، وبعد أخذ ملاحظات وآراء المحكمين في الاعتبار تم إعداد الصيغة النهائية لاستبانة الدراسة والمبينة في الملحق المرقم(1)، ومن ثم جرى توزيعها على عينة الدراسة، كما تم الاعتماد في إعداد بعض أسئلة الاستبانة على الدراسات السابقة (الجفري والعنقري،2007)، (المخادمة، 2006).

مجتمع وعينة الدراسة

يتألف مجتمع الدراسة من أصحاب مكاتب المراجعة الممارسين لمهنة المراجعة في مدينة دمشق، وكذلك الأكاديميون من طلاب الدراسات العليا والأساتذة الجامعيين في حقل المحاسبة والمراجعة في جامعة دمشق، ومستخدمي المعلومات المحاسبية (إذ اختارت الباحثة مراقبي الدخل في مديرية مالية دمشق وموظفي قسم الائتمان في البنوك في مدينة دمشق باعتبارهم مستخدمين للمعلومات المحاسبية). وفي سبيل اختبار فرضيات الدراسة استهدفت الباحثة عينة طبقية تتألف من200 شخص 46 من الأكاديميين المتخصصين في مجال المحاسبة والمراجعة و56 من مراقبي الدخل البالغين 135 شخص، و64 من مسؤولي قسم الائتمان في البنوك المرخص لها عن طريق موقع البنك المركزي و34 من أصحاب مكاتب المراجعة.

جدول المرقم(2)كيفية اختيار العينة.

الطبقة (ط)	حجم المجتمع (ح)	النسبة% (ن)	العينة (ع)	نسبة ع/ح
الأكاديميون	112	23%	46	41%
مراقبو الدخل	135	28%	56	41%
مسؤولو الائتمان	150	32%	64	42%
مراجعو الحسابات	82	17%	34	41%
الجميع	479	100%	200	41.7%

التأكد من ثبات الاستبانة ودراسة مدى الصدق التكويني له :

تم حساب معامل الثبات ألفا كرونباخ أيضاً بين جميع البنود في عينة البحث للتأكد من الصدق التكويني أو الاتساق الداخلي للاستبانة وبلغت قيمته 0.957 وهي قيمة قريبة من الواحد الصحيح وذلك يدل على الاتساق الداخلي الجيد للاستبانة، وبذلك تم التأكد من ثبات الاستبانة وصدقها التكويني.

درجة استجابة العينة

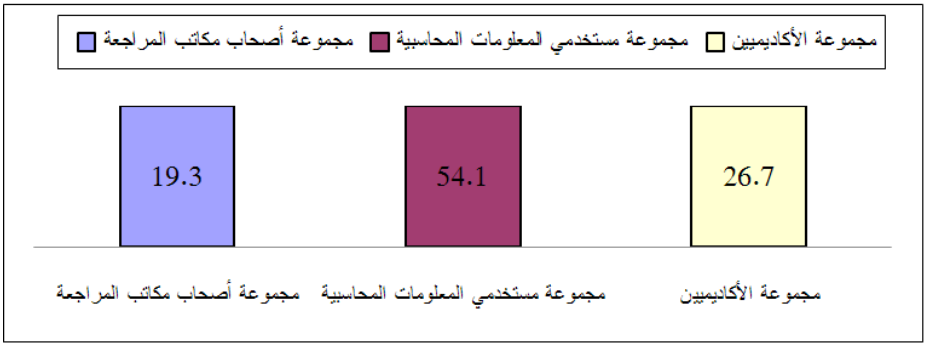
استناداً إلى العرض السابق يتكون مجتمع الدراسة من ثلاث فئات، والعينة الفعلية التي تمن خلال عن درجة الاستجابة الفعلية لأفراد العينة التي تم تحديدها من خلال الاستمارات المستردة، إذ قامت الباحثة بتوزيع 200 استبانة واستردت 142 استبانة أي ما نسبته 71%، لكن استبعدت سبع استبانات فأصبح إجمالي الاستبانات القابلة للتحليل 135 أي ما نسبته 67.5 من الاستبانات الموزعة، أي إن نسبة الاستجابة الكلية تصل إلى حوالي ثلثي العينة المستهدفة وتُعد هذه النسبة مقبولة.

توزع عينة البحث:

يتضح من المخطط (1) أن مجموعة مستخدمي القوائم المالية أكبر مجموعة إذ تمثل نسبتها 54%، ويعود ذلك إلى أن العينة الطبقية تعتمد على حجم المجتمع.

مخطط المرقم (1)

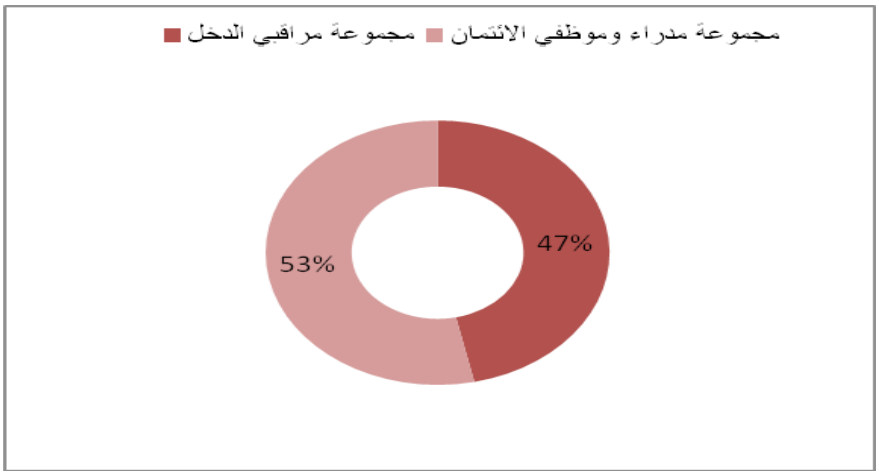
توزع أفراد عينة البحث وفقاً للمجموعة المدروسة.



كما يتضح من المخطط (2) أن مجموعة موظفي ومديري الائتمان أكبر من مجموعة مراقبي الدخل.

مخطط المرقم(2)

توزع أفراد مجموعة مستخدمي المعلومات المحاسبية وفقاً لمهمة الفرد



اختبار الفرضية الأولى (لا يوجد دوافع تؤثر في توجه المراجعين لتقديم الخدمات الاستشارية في سورية.):

لاختبار الفرضية الأولى للبحث تم إجراء اختبار T ستيودنت للعينة الوحيدة لدراسة دلالة الفروق بين القيمة المعيارية 3 (وهي القيمة الموافقة لفئة الإجابة «محايد») وكل من متوسطات متغير دوافع توجه المراجعين لتقديم الخدمات الاستشارية والبنود المتعلقة بذلك في عينة البحث كما يأتي:

جدول المرقم(3)

نتائج اختبار T ستيودنت للعينة الوحيدة

رقم البند	البيان	القيمة المعيارية = 3				
		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t المحسوبة	قيمة مستوى الدلالة	دلالة الفروق
بند 1	ارتفاع أتعاب الخدمات الاستشارية مقارنة بأتعاب المراجعة.	3.72	1.07	7.81	0.000	**توجد فروق دالة**
بند 2	إنشاء سوق للأوراق المالية بسورية	3.65	1.05	7.24	0.000	**توجد فروق دالة**
بند 3	محدودية التزام مكاتب المراجعة بالمعايير والقواعد السلوكية والأنظمة المهنية.	3.60	1.05	6.62	0.000	**توجد فروق دالة**

بند 4	المنافسة بين مكاتب المراجعة للحصول على العملاء.	3.93	1.00	10.79	0.000	**توجد فروق دالة**
بند 5	طلب العملاء المتزايد على تقديم المراجع للخدمات الاستشارية.	3.93	0.85	12.79	0.000	**توجد فروق دالة**
بند 6	تمتع المراجعين بمهارة علمية وعملية عالية.	3.25	1.03	2.85	0.005	**توجد فروق دالة**
بند 7	تطور المنشآت وتوسع مجالاتها المالية والإدارية والمحاسبية.	3.96	0.85	13.14	0.000	**توجد فروق دالة**
بند 8	ثقة الدولة والأطراف المستفيدة في قدرة مكاتب المراجعة على تقديم الخدمات الاستشارية.	3.26	0.98	3.08	0.002	**توجد فروق دالة**
بند 9	ندرة المكاتب المهنية المتخصصة في تقديم الخدمات الاستشارية.	3.74	1.04	8.30	0.000	**توجد فروق دالة**
بند 10	غياب الأنظمة والقيود التي تحد من حجم الخدمات الاستشارية للمراجع.	3.87	0.93	10.84	0.000	**توجد فروق دالة**
بند 11	عدم إلزامية الإفصاح عن أتعاب الخدمات الاستشارية التي يتقاضاها المراجع.	3.68	1.00	7.88	0.000	**توجد فروق دالة**
بند 12	مطالبة العملاء بتخفيض أتعاب المراجعة التي يتقاضاها المراجع.	3.16	0.98	1.84	0.068	لا توجد فروق دالة
بند 13	سهولة تغيير المراجعين بواسطة إدارات المنشآت.	3.55	1.01	6.29	0.000	**توجد فروق دالة**
دوافع توجه المراجعين لتقديم الخدمات الاستشارية (1_13)		3.64	0.39	19.00	0.000	**توجد فروق دالة**

يبين الجدول أعلاه أن قيمة مستوى الدلالة المحسوبة كانت أكبر من القيمة 0.05 بالنسبة للبند المرقم 12 (مطالبة العملاء بتخفيض أتعاب المراجعة التي يتقاضاها المراجع)، وذلك يعني أنه عند مستوى الثقة 95% لا توجد فروق دالة إحصائياً بين القيمة المعيارية (3) والمتوسط الحسابي للبند المرقم12، وحينئذٍ فإن آراء أفراد عينة البحث عموماً كانت محايدة بالنسبة لاعتبار مطالبة العملاء بتخفيض أتعاب المراجعة التي يتقاضاها المراجع أحد دوافع تقديم الخدمات الاستشارية من لدن مكاتب المراجعة.

أما بالنسبة لباقي البنود المدروسة فيلحظ أن قيمة مستوى الدلالة الموافقة أصغر بكثير من القيمة 0.05، أي أنه عند مستوى الثقة 95% توجد فروق دالة إحصائياً بين القيمة المعيارية (3) والمتوسط الحسابي لكل من المتغيرات المعنية، ويلحظ أن قيم جميع المتوسطات الحسابية المذكورة أعلى من القيمة المعيارية (3)، أي أن أفراد عينة البحث عموماً كانوا موافقين على

وجود دوافع تؤثر في توجه المراجعين لتقديم الخدمات الاستشارية في سورية، وحينئذٍ فالفرضية الرئيسة الأولى غير محققة أي يوجد دوافع تؤثر في توجه المراجعين لتقديم الخدمات الاستشارية في سورية، وهي على التوالي كما يأتي:

1. البند المرقم(7) تطور المنشآت وتوسع مجالاتها المالية والإدارية والمحاسبية فكانت قيمة المتوسط الحسابي 3.96 بانحراف معياري 0.85، حيث تركزت إجابات أغلب أفراد العينة (110 من أفراد العينة) بين الموافق والموافق تماماً على هذا البند (انظر الملحق(3))، فعندما تتوسع المنشآت تزداد حاجتها إلى الاستشارات المالية والمحاسبية والإدارية وحينئذٍ تزداد رغبة العميل في حصوله على خدمات استشارية من لدن مراجع الحسابات.

2. البند المرقم(5) طلب العملاء المتزايد على تقديم المراجع للخدمات الاستشارية الذي يعد نتيجة لتطور المنشآت وتوسعها إذ تركزت إجابات أغلب أفراد العينة (111 من أفراد العينة) بين الموافق والموافق تماماً على هذا البند وكانت قيمة المتوسط الحسابي 3.93 وهو نفس المتوسط للبند (4) المنافسة بين مكاتب المراجعة للحصول على العملاء إذ تركزت إجابات أغلب أفراد العينة (103 من أفراد العينة) بين الموافق والموافق تماماً على هذا البند لكن يعد طلب العملاء المتزايد على تقديم المراجع للخدمات الاستشارية العامل الثاني بسبب قيمة الانحراف المعياري البالغة 0.85 وهي أقل من قيمة الانحراف المعياري للبند (4) والبالغة 1.00، لكن قد لا يكون الفرق كبيراً نظراً إلى صغر الفرق بين الانحرافين، وهذا يتفق مع دراسة (المخادمة، 2006) ودراسة2003) Citron).

3. البند المرقم(10) غياب الأنظمة والقيود التي تحد من حجم الخدمات الاستشارية وكانت قيمة المتوسط الحسابي 3.87 بانحراف 0.93 إذ تركزت إجابات أغلب أفراد العينة (99 من أفراد العينة) بين الموافق والموافق تماماً على هذا البند، أي أن أغلبية أفراد العينة موافقة على عدم وجود أنظمة في سورية تحد من تقديم المراجع للخدمات الاستشارية ولا حتى تنصح بتقديمها.

4. البند المرقم(9) ندرة المكاتب المهنية المتخصصة في تقديم الخدمات الاستشارية وكانت قيمة المتوسط الحسابي 3.74 وتركزت إجابات أغلب أفراد العينة (93 من أفراد العينة) بين الموافق والموافق تماماً على هذا البند، أي أن أغلبية أفراد العينة موافقة على أن ندرة المكاتب المهنية المتخصصة في تقديم الخدمات الاستشارية أحد أهم دوافع توجه المراجعين لتقديم الخدمات الاستشارية، فلو أُسِّسَت مكاتب خاصة لتقديم الخدمات الاستشارية والضريبية للشركات لخفف ذلك من توجه المراجعين لتقديم الخدمات الاستشارية في سورية ولتركيزهم أكثر على مراجعة وتدقيق حسابات تلك الشركات.

5. البند المرقم(1) ارتفاع أتعاب الخدمات الاستشارية مقارنة بأتعاب المراجعة وكانت قيمة المتوسط الحسابي 3.72 وتركزت إجابات أغلب أفراد العينة (95 من أفراد العينة) بين الموافق والموافق تماماً على هذا البند، وهذا ما تؤكده دراسة Lai(2002) أي عندما يقدم المراجعون الخدمات الاستشارية فإنهم يتسلمون أتعاب مراجعة أقل على أمل تعويضها

بأتعاب الخدمات الاستشارية.

6. البند المرقم(11) عدم إلزامية الإفصاح عن أتعاب الخدمات الاستشارية التي يتقاضاها المراجع، وكانت قيمة المتوسط الحسابي 3.68 وتركزت إجابات أغلب أفراد العينة (82 من أفراد العينة) بين الموافق والموافق تماماً على هذا البند، أي لا بد من قيام الشركات بالإفصاح عن أتعاب المراجعة وأتعاب الخدمات الاستشارية المدفوعة لمراجع الحسابات لإمكانية المقارنة بينهما وذلك يضع حدوداً على تقديم مراجع الحسابات للخدمات الاستشارية. وهذا ما تؤكده دراسة Lennox (1999) الذي يرى أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإفصاح عن أتعاب الخدمات الاستشارية وجودة وصلاحية المراجعة، أي أنه إذا أفصح عن أتعاب الخدمات الاستشارية فإن التزويد بالخدمات الاستشارية يزيد من جودة المراجعة.

7. البند المرقم(2) إنشاء سوق للأوراق المالية بسورية وكانت قيمة المتوسط الحسابي 3.65 وتركزت إجابات أغلب أفراد العينة (94 من أفراد العينة) بين الموافق والموافق تماماً على هذا البند. فإنشاء سوق دمشق للأوراق المالية له العديد من المتطلبات للشركات المسهمة وذلك يشجع مراجعي الحسابات على تقديم الخدمات الاستشارية.

8. البند المرقم(3) محدودية التزام مكاتب المراجعة بالمعايير والقواعد السلوكية والأنظمة المهنية، وكانت قيمة المتوسط الحسابي 3.60 وتركزت إجابات أغلب أفراد العينة (76 من أفراد العينة) بين الموافق والموافق تماماً على هذا البند، وهذا ما يختلف مع دراسة (الجفري والعنقري،2007) إذ لم يحظ هذا العامل على تأييد من لدن المحاسبين القانونيين كأحد العوامل المؤدية إلى اتجاه مكاتب المراجعة نحو توسيع وتنويع نطاق خدماتها المهنية.

9. البند المرقم(13) سهولة تغيير المراجعين بواسطة إدارات المنشآت وكانت قيمة المتوسط الحسابي 3.55، مما يفسر خوف بعض المراجعين من خسارة عملهم وحينئذٍ أتعابهم في حال عدم تقديمهم للخدمات المطلوبة من لدن الشركات، وذلك يدفعهم لتقديم الخدمات الاستشارية المطلوبة منهم خوفاً على مركزهم الوظيفي.

10. البند المرقم(8) ثقة الدولة والأطراف المستفيدة في قدرة مكاتب المراجعة على تقديم الخدمات الاستشارية وذلك يتفق مع دراسة Lennox (1999) الذي يرى أن الخدمات الاستشارية تزيد من احتمال اكتشاف المشاكل والأخطاء في المنشأة محل المراجعة، لكن هذه الثقة يجب ألا تستغل بواسطة مكاتب المراجعة في ممارسة وظائف وأدوار تتطلب معرفة وكفاية مهنية في مجالات غير محاسبية كالإدارة والاقتصاد والحاسب الآلي وعلوم البيئة حتى وإن كانت ترتبط بخدمات غير إلزامية بالنسبة لطالبيها (الجفري والعنقري،2007).

11. وأخيراً البند المرقم(6) تمتع المراجعين بمهارة علمية وعملية عالية، وذلك قد يزيد بثقتهم بأنفسهم لتقديم الخدمات الاستشارية. وهو يتفق مع دراسة (Schoen and Berland(2000 التي ترى أن المراجعة تكون في وضع أفضل عندما يقدم المراجع الخدمات الاستشارية نظراً إلى معرفة المراجع بتفاصيل أمور المنشأة. وهذا ما يتفق أيضاً مع دراسة

كل من (الجفري والعنقري،2007) (Read and (Tom-) Kinney et al., 2004، (czyk 1992) (Davis 1993).

اختبار الفرضية الثانية لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة باختلاف مجموعة أصحاب مكاتب المراجعة وكل من مجموعة مستخدمي المعلومات المحاسبية ومجموعة الأكاديميين الجميعة المدروسة

لدراسة دلالة الفروق في متوسط كل من متغير دوافع توجه المراجعين لتقديم الخدمات الاستشارية بين مجموعة أصحاب مكاتب المراجعة ومجموعة مستخدمي المعلومات المحاسبية ومجموعة الأكاديميين تم إجراء اختبار تحليل التباين آحادي الجانب ANOVA كما يأتي:

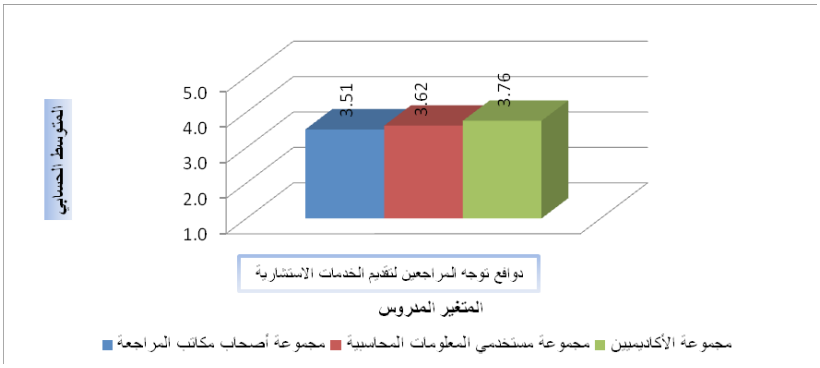
جدول المرقم(4)

الإحصاءات الوصفية

المتغير المدروس	الجميعة المدروسة	عدد الأفراد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الخطأ المعياري
دوافع توجه المراجعين لتقديم الخدمات الاستشارية	مجموعة أصحاب المكاتب	26	3.51	0.44	0.09
	مجموعة مستخدمي المعلومات المحاسبية	73	3.62	0.39	0.05
	مجموعة الأكاديميين المتخصصين	36	3.76	0.31	0.05

مخطط المرقم (1)

المتوسط الحسابي للمتغيرات المتعلقة بدوافع توجه المراجعين لتقديم الخدمات الاستشارية في عينة البحث وفقاً للمجموعة المدروسة.



جدول المرقم(5)

نتائج اختبار تحليل التباين ANOVA

المتغير المدروس		مجموع المربعات	درجات الحرية	تقدير التباين	F	قيمة مستوى الدلالة	دلالة الفروق
دوافع توجه المراجعين لتقديم الخدمات الاستشارية	بين الجميعات	0.94	2	0.47	3.182	0.045	**توجد فروق دالة**
	داخل الجميعات	19.44	132	0.15			
	الجميع	20.38	134				

يلحظ في الجدول أعلاه أن قيمة مستوى الدلالة أصغر من القيمة 0.05 مهما كان المتغير المدروس، وهذا يعني أنه عند مستوى الثقة 95% يوجد على الأقل أحد متوسطات كل من المتغيرات المدروسة يختلف عن الآخر بين المتوسطات في الجميعات المدروسة، ولمعرفة أي المتوسطات يختلف عن الآخر تم إجراء المقارنة الثنائية بطريقة Bonferroni كما يأتي:

جدول المرقم(6)

نتائج المقارنة الثنائية

المتغير المدروس	الجميعة (I)	الجميعة (J)	الفرق بين المتوسطين (I-J)	الخطأ المعياري	قيمة مستوى الدلالة	دلالة الفروق
دوافع توجه المراجعين لتقديم الخدمات الاستشارية	أصحاب المكاتب	مستخدمو المعلومات	-0.11	0.09	0.674	لا توجد فروق دالة
		الأكاديميون	-0.24	0.10	0.045	**توجد فروق دالة**
	مستخدمو المعلومات	الأكاديميون	-0.14	0.08	0.247	لا توجد فروق دالة

يلحظ في الجدول السابق أن قيمة مستوى الدلالة أصغر من القيمة 0.05 عند المقارنة في متوسط دوافع توجه المراجعين لتقديم الخدمات الاستشارية بين مجموعة أصحاب مكاتب المراجعة ومجموعة الأكاديميين، وكذلك عند المقارنة في متوسطات باقي المتغيرات المدروسة بين مجموعة أصحاب مكاتب المراجعة وكل من مجموعة مستخدمي المعلومات المحاسبية ومجموعة الأكاديميين، أي أنه عند مستوى الثقة 95% توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين المتوسطات المذكورة، وبما أن الإشارة الجبرية للفروق بين المتوسطات سالبة نستنتج أن درجة موافقة مجموعة أصحاب مكاتب المراجعة على دوافع توجه المراجعين لتقديم الخدمات الاستشارية من لدن مكاتب المراجعة كانت أقل منها في مجموعة الأكاديميين، وحينئذٍ فالفرضية الثانية غير محققة وتوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات مجموعة أصحاب مكاتب المراجعة وكل من مجموعة مستخدمي المعلومات المحاسبية ومجموعة الأكاديميين.

أما عند المقارنة في متوسط كل من المتغيرات المدروسة بين مجموعة مستخدمي المعلومات المحاسبية ومجموعة الأكاديميين فيلحظ أن قيمة مستوى الدلالة أكبر بكثير من القيمة 0.05، أي أنه عند مستوى الثقة 95% لا توجد فروق ثنائية ذات دلالة إحصائية في متوسطات كل من المتغيرات المدروسة بين مجموعة مستخدمي المعلومات المحاسبية ومجموعة الأكاديميين في عينة البحث.

اختبار الفرضية الثالثة لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة باختلاف مجموعتي مراقبي الدخل وموظفي الائتمان

لدراسة دلالة الفروق في متوسط كل من المتغيرات المتعلقة بدوافع توجه المراجعين لتقديم الخدمات الاستشارية بين مجموعة مراقبي الدخل ومجموعة مديري وموظفي الائتمان في مجموعة مستخدمي المعلومات المحاسبية تم إجراء اختبار T ستيودنت للعينات المستقلة كما يأتي:

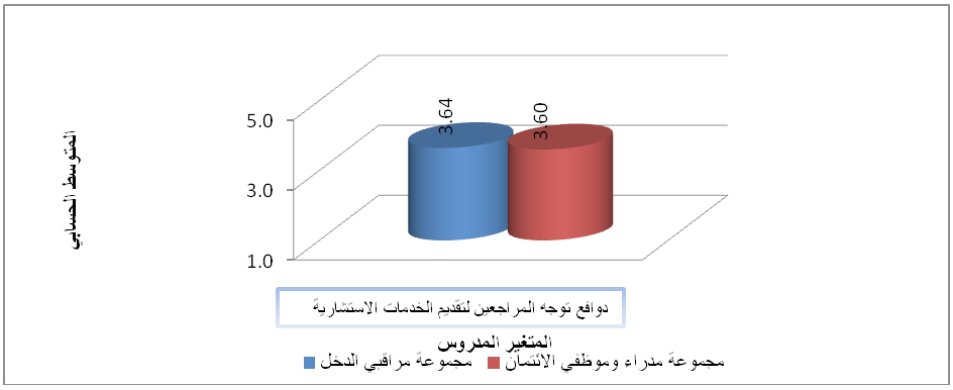
جدول المرقم (7)

المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمتغيرات وفقاً لوظيفة الفرد (مراقب دخل / مدير أو موظف ائتمان).

المتغير المدروس	وظيفة الفرد	عدد الإجابات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الخطأ المعياري
دوافع توجه المراجعين لتقديم الخدمات الاستشارية	مراقب دخل	34	3.64	0.43	0.07
	مدير أو موظف ائتمان	39	3.60	0.36	0.06

مخطط المرقم(2)

المتوسط الحسابي للمتغيرات وفقاً لوظيفة الفرد (مراقب دخل / مدير أو موظف ائتمان).



جدول المرقم(8)

نتائج اختبار T ستيودنت للعينات المستقلة بين مجموعة مراقبي الدخل ومجموعة موظفي الائتمان في مجموعة مستخدمي المعلومات المحاسبية.

المتغير المدروس	قيمة t المحسوبة	درجات الحرية	الفرق بين المتوسطين	الخطأ المعياري للفرق	قيمة مستوى الدلالة (وحيد الجانب)	دلالة الفروق
دوافع توجه المراجعين لتقديم الخدمات الاستشارية	0.46	71	0.04	0.09	0.643	لا توجد فروق دالة

يلحظ في الجدول السابق أن قيمة مستوى الدلالة أكبر بكثير من القيمة 0.05، أي أنه عند مستوى الثقة 95% لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في متوسط كل من المتغيرات المدروسة بين مجموعة مراقبي الدخل ومجموعة مديري وموظفي الائتمان، ولا تأثير لوظيفة مستخدم المعلومات المحاسبية على درجة موافقته في كل من المتغيرات المتعلقة بدوافع توجه المراجعين لتقديم الخدمات الاستشارية في مجموعة مستخدمي المعلومات المحاسبية من عينة البحث.

وحينئذٍ فالفرضية الثالثة محققة ولا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في متوسط كل من المتغيرات المدروسة بين مجموعة مراقبي الدخل ومجموعة مديري وموظفي الائتمان

اختبار الفرضية الرابعة لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة باختلاف المتغيرات الديمغرافية.

تم إجراء اختبار تحليل التباين المشترك للمتغيرات المتعددة MANCOVA لدراسة تأثير المتغيرات الديمغرافية المدروسة (المؤهل العلمي، التخصص العلمي، عدد سنوات الخبرة، الحصول على شهادة محاسب قانوني) في عينة البحث في كل من المتغيرات المتعلقة بدوافع توجه المراجعين لتقديم الخدمات الاستشارية

جدول المرقم(9)

نتائج اختبار تحليل التباين المشترك للمتغيرات المتعددة

المتغير التابع	مصدر التباين (المتغير الديمغرافي)	مجموع المربعات (النموذج III)	درجات الحرية	متوسط المربعات	F	قيمة مستوى الدلالة	دلالة التأثير
دوافع توجه المراجعين لتقديم الخدمات الاستشارية	المؤهل العلمي	0.46	3	0.15	1.006	0.393	لا يوجد تأثير
	التخصص العلمي	0.46	2	0.23	1.495	0.228	لا يوجد تأثير
	سنوات الخبرة	0.41	3	0.14	0.892	0.447	لا يوجد تأثير
	الحصول على شهادة محاسب قانوني	0.02	1	0.02	0.098	0.755	لا يوجد تأثير

يلحظ في الجدول أعلاه أن قيمة مستوى الدلالة أكبر بكثير من القيمة 0.05 بالنسبة لكل من المؤهل العلمي والتخصص العلمي وعدد سنوات الخبرة والحصول على شهادة محاسب قانوني مهما كان المتغير التابع المدروس، أي أنه عند مستوى الثقة 95% لا تأثير لكل من المتغيرات الديمغرافية المذكورة في كل من المتغيرات المتعلقة بدوافع توجه المراجعين لتقديم الخدمات الاستشارية في عينة البحث.

وحينئذٍ فالفرضية الرابعة محققة ولا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة باختلاف المتغيرات الديمغرافية.

الخلاصة والنتائج والتوصيات:

تهدف هذه الدراسة إلى بيان دوافع توجه المراجعين لتقديم الخدمات الاستشارية في سورية، ولتحقيق أهداف الدراسة اعتمدت الباحثة على المنهج الاستقرائي واستهدفت عينة طبقية من الأكاديميين المتخصصين في مجال المحاسبة والمراجعة ومن مستخدمي المعلومات المحاسبية ومن المراجعين في سورية، كما تم الاطلاع على الدراسات والأدبيات السابقة وبناء عليها حددت الباحثة فرضيات الدراسة التي شملت على عدداً من المتغيرات المستقلة والتابعة، وتبين للباحثة من خلال الدراسة الإحصائية ما يأتي:

1. يوجد دوافع تؤثر في توجه المراجعين لتقديم الخدمات الاستشارية في سورية، وهي على الترتيب كما يأتي:
   - تطور المنشآت وتوسع مجالاتها المالية والإدارية والمحاسبية.
   - طلب العملاء المتزايد على تقديم المراجع للخدمات الاستشارية.
   - المنافسة بين مكاتب المراجعة للحصول على العملاء.
   - غياب الأنظمة والقيود التي تحد من حجم الخدمات الاستشارية للمراجع.
   - ندرة المكاتب المهنية المتخصصة في تقديم الخدمات الاستشارية.
   - ارتفاع أتعاب الخدمات الاستشارية مقارنة بأتعاب المراجعة.
   - عدم إلزامية الإفصاح عن أتعاب الخدمات الاستشارية التي يتقاضاها المراجع.
   - إنشاء سوق للأوراق المالية بسورية .
   - محدودية التزام مكاتب المراجعة بالمعايير والقواعد السلوكية والأنظمة المهنية.
   - سهولة تغيير المراجعين بواسطة إدارات المنشآت.
   - ثقة الدولة والأطراف المستفيدة في قدرة مكاتب المراجعة على تقديم الخدمات الاستشارية.
   - تمتع المراجعين بمهارة علمية وعملية عالية.
2. توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات مجموعة أصحاب مكاتب المراجعة وكل من مجموعة مستخدمي المعلومات المحاسبية ومجموعة الأكاديميين عند مستوى الثقة 95%، وبما أن الإشارة الجبرية للفروق بين المتوسطات سالبة نستنتج أن درجة موافقة مجموعة أصحاب مكاتب المراجعة على دوافع توجه المراجعين لتقديم الخدمات الاستشارية من لدن مكاتب المراجعة كانت أقل منها في مجموعة الأكاديميين.

3. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في متوسط كل من المتغيرات المدروسة بين مجموعة مراقبي الدخل ومجموعة مديري وموظفي الائتمان ولا تأثير لمهمة مستخدم المعلومات المحاسبية على درجة موافقته في كل من المتغيرات المتعلقة بدوافع توجه المراجعين لتقديم الخدمات الاستشارية من لدن مكاتب المراجعة في مجموعة مستخدمي المعلومات المحاسبية من عينة البحث.

4. لا تأثير لكل من المتغيرات الديمغرافية (المؤهل العلمي والتخصص العلمي والحصول على شهادة محاسب قانوني وعدد سنوات الخبرة)، في المتغيرات المتعلقة بدوافع توجه المراجعين لتقديم الخدمات الاستشارية في عينة البحث.

وحينئذٍ توصي الباحثة بما يأتي:

أ. أهمية وجود معايير وقوانين وأنظمة تبين حدود تقديم المراجع للخدمات الاستشارية بما يحافظ على استقلاليته.

ب. لا بد من الإفصاح عن أتعاب المراجعة وأتعاب الخدمات الاستشارية المدفوعة لمراجع الحسابات لإمكانية المقارنة بينهما وذلك يضع حدوداً على تقديم مراجع الحسابات للخدمات الاستشارية.

ج. إعداد البحوث والدراسات الخاصة بالمراجعة وما يتصل بها وبخاصة فيما يتعلق أثر المنافسة المتزايدة بين مكاتب المراجعة على زيادة تقديم المراجع للخدمات الاستشارية، والتركيز على العلاقة بين أتعاب المراجعة وأتعاب الخدمات الاستشارية، ودراسة أثر الخدمات الاستشارية في استقلالية مراجع الحسابات، وأثر خدمات التأكيد في مصداقية المعلومات المحاسبية، وكذلك العلاقة بين الخدمات الاستشارية وجودة المراجعة.

أولاً: المراجع العربية:

بكر، سارة عبد الله، العنقري، حسام عبد المحسن (2008) .القيمة المضافة لمراجعة الحسابات ومعوقات تقديمها والطلب عليها في المملكة العربية السعودية:دراسة ميدانية. مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة، 22، (1).

توماس، وليام، وهنكي، إمرسون. (1989) .المراجعة بين النظرية والتطبيق. ترجمة أحمد حامد حجاج كمال سعد الدين، الرياض، دار المريخ للنشر.

الجفري، فوزية، والعنقري، حسام عبد المحسن. (2007). 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. (1) 21، .219-288.

الرفاعي، مزنة، (2009) .أثر الخدمات الأخرى لمراجع الحسابات على جودة المعلومات

المحاسبية (دراسة ميدانية في سورية). دورية الإدارة العامة، معهد الإدارة العامة، الرياض، 49 (2).

عبد الكريم، عارف عبد الله. (2002). أتعاب المراجعة معضلة التقدير بين المغالاة والتواضع، مجلة المحاسبة، الرياض، 34. 27-33.

لطفي، أمين السيد أحمد .2002. موسوعة د. أمين لطفي في المراجعة- المراجعة في عالم متغير، القاهرة.

مبارز، شعبان يوسف .(2005) .أثر تحرير التجارة في الخدمات للاستشارات المحاسبية على آداب وسلوك وأخلاقيات المحاسب المهني الوطني و على جودة الأداء المهني للمحاسبة. مجلة الدراسات المالية والتجارية، (1) . 253-322.

المخادمة، أحمد عبد الرحمن. (2006) .العوامل المؤثرة في استجابة مدقق الحسابات لرغبات العملاء من الخدمات المحاسبية دراسة ميدانية. مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، (66)، 261-315.

المعتاز، إحسان صالح (2008) .أخلاقيات مهنة المراجعة والمتعاملين معها: انهيار شركة إنرون والدروس المستفادة. مجلة جامعة الملك عبد العزيز :الاقتصاد والإدارة، (1) 22 .257-293.

ثانياً: المراجع الأجنبية:

Beattie, V. ,and Fearnley, S. , (2002) .Auditor Independence and Non-audit Services: A Literature Review. Institute of Chartered Accountants of England and Wales (ICAEW), London. 1-88.

Citron, D. (2003) “The UK’s framework Approach to Auditor Independence and the Commercialization of the Accounting Profession”, Accounting, Auditing and Accountability Journal, 16(2), 244-274.

Davis, L. R. , et al., (1993) .Audit Effort, Audit Fees, and the Provision of Nonaudit Services to Audit Clients. The Accounting Review, 68(1), .135- 150.

Ezzamel, M, et al, (2002) “The relationship between categories of non-audit services and audit fees: Evidence from UK companies “International Journal of Auditing, 6. 13-35.

Freier,D (2004) .Compromised Work in the Public Accounting Profession: The Issue of Independence. GoodWork, Project Report Series, (35).

Gambetta, N., et al., (2007) .Knowledge spillovers in audit-related non-audit services and industry specialist Auditor.. 30th Annual Congress of the European Accounting Association. Lisbon, Portugal, 25

Houghton,K. A and Chris I. , (2001) .Auditor Provide Non Audit Services: Modeling Fees and Willingness To Buy. Working paper, university of texas.

Ikin,C. (2003) .Political cost influences on the determinations of non audit services. research paper ,the Australia national university .1-27.

Kinney, W. , et al. , (2004) .Auditor Independence Non-Audit Services, and Restatements: was the U. S. Government Right?. Journal of Accounting Research, 42(3), 561-588.

Lai,K and Yim,A .(2002) .Non Audit Services and Big 5 Auditor Independence: Evidence frome Audit Pricing and Audit Opinion of Initial Engagement. Staff paper, University of Hong Kong,. 1-27.

Lennox,c. , (1999) .Non Audit Fees, Disclosure and Audit Quality. European accounting Review, 8 (2). 239-252.

Penn, Schoen and Berland . 2000. Associates, Findings From National Investor Poll About Auditing and Financial Reporting. Washington DC.

Read, W. and Tomczyk, S. (1992) An Examination of Changes in Scope of Services Performed by CPA Firms, Accounting Horizons, 6(3),.42-71.

Stettler H. (1966) .Auditing Principles. fourth edition. Prentice Hall, New Jersey.

Svanstrom T, and Sundgren S. (2012).The Demand for Non-Audit

Services and Auditor-Client Relationships: Evidence from Swedish Small and Medium-Sized Enterprises. International Journal of Auditing. 16(1). 54-78.

القوانين والوثائق الرسمية:

1. جمعية المحاسبين القانونيين السوريين، الميثاق المهني، سورية، دمشق، 1990.
2. القرار المرقم3944، نظام اعتماد مفتشي الحسابات لدى الجهات الخاضعة لرقابة هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية، 2006.
3. المرسوم التشريعي 64 لعام 2003، قانون الجهاز المركزي للرقابة المالية.

ملحق (1)

الاستبانة.

السيد المحترم

الاستبانة التي بين يديكم جزء من متطلبات إعداد البحث الموسوم بـ» دوافع توجه المراجعين لتقديم الخدمات الاستشارية» ويتوقف تحقيق هدف البحث على إجاباتكم الدقيقة والصحيحة عن جميع أسئلة الاستبانة، مع العلم أن الإجابات ستعامل بسرية تامة وستظهر النتائج الإجمالية بشكل مؤشرات عامة، ولكم خالص الشكر.

أولاً: المعلومات العامة:

التخصص العلمي:

محاسبة اقتصاد إدارة أعمال علوم مصرفية غير ذلك

آخر مؤهل علمي حصلت عليه:

معهد بكالوريوس دبلوم دارسات عليا ماجستير دكتوراه
غير ذلك

عدد سنوات الخبرة في مجال المحاسبة أو المراجعة:

أقل من 5 سنوات من 5 إلى 10 سنوات من 11 إلى 15 سنة أكثر من 15 سنة فأكثر

حاصل على شهادة محاسب قانوني: نعم لا

الوضع الوظيفي:

مراجع حسابات مراقب دخل مسؤول ائتمان أستاذ جامعي محاسب غير موظف

ثانياً: أسئلة الاستبانة:

ما هي درجة موافقتك من عدمها في أن العوامل التالية هي التي دفعت مكاتب المراجعة للتوجه إلى تقديم الخدمات الاستشارية:					
السؤال	**موافق تماماً**	**موافق**	**محايد**	**غير موافق**	**غير موافق على الإطلاق**
1- ارتفاع أتعاب الخدمات الاستشارية مقارنة بأتعاب المراجعة.					
2- إنشاء سوق للأوراق المالية بسورية.					
3- محدودية التزام مكاتب المراجعة بالمعايير والقواعد السلوكية والأنظمة المهنية.					
4- المنافسة بين مكاتب المراجعة للحصول على العملاء.					
5- طلب العملاء المتزايد على تقديم المراجع للخدمات الاستشارية.					
6- تمتع المراجعين بمهارة علمية وعملية عالية.					
7- تطور المنشآت وتوسع مجالاتها المالية والإدارية والمحاسبية.					
8- ثقة الدولة والأطراف المستفيدة في قدرة مكاتب المراجعة على تقديم الخدمات الاستشارية.					
9- ندرة المكاتب المهنية المتخصصة في تقديم الخدمات الاستشارية.					
10- غياب الأنظمة والقيود التي تحد من حجم الخدمات الاستشارية للمراجع.					
11- عدم إلزامية الإفصاح عن أتعاب الخدمات الاستشارية التي يتقاضاها المراجع.					
12- مطالبة العملاء بتخفيض أتعاب المراجعة التي يتقاضاها المراجع.					
13- سهولة تغيير المراجعين بواسطة إدارات المنشآت.					

ملحق المرقم(2)

توزع الأفراد في عينة البحث وفقاً للمتغيرات الديمغرافية

المتغير المدروس	فئة المتغير الموافقة	عدد الأفراد	النسبة المئوية
المؤهل العلمي	معهد	1	0.7
	إجازة جامعية	70	51.9
	دبلوم دراسات عليا	27	20.0
	ماجستير	28	20.7
	دكتوراه	9	6.7
	الجميع	135	100
التخصص العلمي	محاسبة	112	83.0
	اقتصاد	10	7.4
	إدارة أعمال	12	8.9
	علوم مصرفية	1	0.7
	الجميع	135	100
الوظيفة الحالية	مراجع حسابات	26	19.3
	مراقب دخل	34	25.2
	مدير ائتمان	6	4.4
	أستاذ جامعي	14	10.4
	مسؤول ائتمان	33	24.4
	محاسب	19	14.1
	غير موظف	3	2.2
	الجميع	135	100
عدد سنوات الخبرة	اقل من ٥ سنوات	30	22.2
	من ٥ إلى ١٠ سنوات	52	38.5
	من ١١ إلى ١٥ سنة	22	16.3
	أكثر من ١٥ سنة	31	23.0
	الجميع	135	100
الحصول على شهادة محاسب قانوني	غير حاصل على شهادة محاسب قانوني	84	62.2
	حاصل على شهادة محاسب قانوني	51	37.8
	الجميع	135	100

ملحق (3)

النسبة المئوية لإجابات أفراد العينة عن البنود المتعلقة بالعوامل التي دفعت إلى تقديم الخدمات الاستشارية من لدن مكاتب المراجعة.

المرقم البند	البيـــان	عدد الأفراد					النسبة المئوية				
		غير موافق على الإطلاق	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً	غير موافق على الإطلاق	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً
بند 1	ارتفاع أتعاب الخدمات الاستشارية مقارنة بأتعاب المراجعة.	3	23	14	64	31	2.2	17.0	10.4	47.4	23.0
بند 2	إنشاء سوق للأوراق المالية بسورية.	2	27	12	69	25	1.5	20.0	8.9	51.1	18.5
بند 3	محدودية التزام مكاتب المراجعة بالمعايير والقواعد السلوكية والأنظمة المهنية.	3	19	37	46	30	2.2	14.1	27.4	34.1	22.2
بند 4	المنافسة بين مكاتب المراجعة للحصول على العملاء.	2	15	15	62	41	1.5	11.1	11.1	45.9	30.4
بند 5	طلب العملاء المتزايد على تقديم المراجع للخدمات الاستشارية.	1	12	11	82	29	0.7	8.9	8.1	60.7	21.5
بند 6	تمتع المراجعين بمهارة علمية وعملية عالية.	7	27	36	55	10	5.2	20.0	26.7	40.7	7.4
بند 7	تطور المنشآت وتوسع مجالاتها المالية والإدارية والمحاسبية.	2	8	15	79	31	1.5	5.9	11.1	58.5	23.0
بند 8	ثقة الدولة والأطراف المستفيدة في قدرة مكاتب المراجعة على تقديم الخدمات الاستشارية.	2	32	43	45	13	1.5	23.7	31.9	33.3	9.6
بند 9	ندرة المكاتب المهنية المتخصصة في تقديم الخدمات الاستشارية.	2	21	19	61	32	1.5	15.6	14.1	45.2	23.7
بند 10	غياب الأنظمة والقيود التي تحد من حجم الخدمات الاستشارية للمراجع.	0	16	20	65	34	0	11.9	14.8	48.1	25.2
بند 11	عدم إلزامية الإفصاح عن أتعاب الخدمات الاستشارية التي يتقاضاها المراجع.	1	19	33	51	31	0.7	14.1	24.4	37.8	23.0
بند 12	مطالبة العملاء بتخفيض أتعاب المراجعة التي يتقاضاها المراجع.	2	40	38	45	10	1.5	29.6	28.1	33.3	7.4
بند 13	سهولة تغيير المراجعين بواسطة إدارات المنشآت.	4	19	32	59	21	3.0	14.1	23.7	43.7	15.6

The Motivations for Auditors to Provide Non-Audit Services (NAS): Field Study in Syria

Mouzneh A. AlRifai
Economic College - Damascus University
Damascus - Syria

Abstract

Non-audit Services are tasks imposed on the auditor who has experience and broad knowledge of every detail of the audited entity. Therefore, audit firms expanded their level and range of non-audit services as a result of certain motivations and factors. In this paper, the researcher investigates these motivations that encourage auditors to provide non-audit services in Syria. To achieve the objective of the study, the researcher targeted a stratified sample of 200 persons: 46 academics in the field of accounting and auditing in Damascus University, 120 users of accounting information, and 34 external auditors in Syria. The researcher found that the most important motivations that encourage auditors to provide non-audit services in Syria are the improvement of financial, managerial and accounting fields in audited entities, the increasing request for non-audit services by clients, and the competition among audit firms to contract with the clients. Finally, The researcher recommended to have standards, laws and regulations that enforce limitations on audit firms for providing non-audit services in order to maintain their independence.

Keywords: Non Audit Services, Auditing, Syria.