

أثر الخدمات الأخرى التي يقدمها المراجع الخارجي على استقلالية المراجع: دلائل مستحدثة من مكاتب المراجعة بالسودان

حسين محمد النافعابي¹ مها حسن حمزة النصري²

قسم المحاسبة، كلية الأعمال والاقتصاد، جامعة القصيم • المملكة العربية السعودية

¹ hu.mohamed@qu.edu.sa

² m.elnasry@qu.edu.sa

الملخص:

يتناول هذا البحث أثر الخدمات الأخرى التي يقدمها المراجع الخارجي على درجة استقلاليته وحياده في السودان. وتتمثل مشكلة البحث في أن المراجع الخارجي قد يقدم للعملاء خدمات أخرى غير خدمات المراجعة، على سبيل المثال، الاستشارات الضريبية، والاستشارات الإدارية، وإعداد البيانات المالية والافصاح عنها، وبدوره قد يحصل على أجر أو رسوم مقابل تقديم هذه الخدمات التي قام بها. لذا يحاول هذا البحث التعرف على آثار تقديم هذه الخدمات على استقلالية وحيادية المراجع الخارجي في السودان. لتحقيق هذه الأهداف، ونسبة لظروف الحرب في السودان، قام الباحثان بإعداد استبيان موجه إلى المراجعين الخارجيين في الولايات الآمنة في السودان وهي ولايات شرق وشمال السودان، حيث بلغ عدد العينة التي تم توزيع الاستبيان عليها والاستجابات (47 فرداً)، وقد تم اختيار العينة عشوائياً. ومن أجل تحقيق هدف الدراسة قام الباحثان وفقاً لطبيعة متغيرات الدراسة بالاعتماد على المنهج الوصفي الاستقرائي في الجانب النظري وذلك بالرجوع إلى المصادر من الكتب والبحوث العلمية باللغة العربية والإنجليزية المنشورة ذات العلاقة بموضوع الدراسة، وعلى المنهج الوصفي التحليلي والتطبيقي في الجانب العملي. وبذلك فقد جمع منهج الدراسة بين الدراسة النظرية والدراسة التحليلية لعينة من مكاتب المراجعة العاملة بالسودان خلال السنة (2024م). تم توزيع استبيان لجمع البيانات اللازمة لموضوع الدراسة وحصرها وتجميعها، ومن ثم تفرغها وتحليلها باستخدام البرامج الإحصائية (SPSS)، واستخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة بهدف الوصول إلى دلالات ذات قيمة ومؤشرات تدعم موضوع الدراسة. توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها: قيام مراجع الحسابات بتعبئة وإعداد الإقرار الضريبي نيابة عن عميله الذي يقدم له خدمة المراجعة يؤثر سلباً على حياد واستقلال المراجع. تقديم مراجع الحسابات لخدمات الاستشارات الإدارية بجانب خدمة المراجعة سيقربه من موقع اتخاذ القرار وبالتالي يزيد من علاقته الشخصية مع الإدارة العليا مما يؤثر سلباً على استقلاله وحياده. قيام مراجع الحسابات بالمشاركة في إعداد البيانات المالية لنفس عميل المراجعة يؤثر سلباً على استقلاله وحياده، وكذلك قد يؤدي إلى تضارب المصالح عند أداء وظيفة المراجعة لهذا العميل.

الكلمات المفتاحية: الخدمات بخلاف المراجعة، المراجع الخارجي، السودان

The Impact of other Services Provided by the External Auditor on the Independence of the Auditor: Updated Evidences from Audit Offices in Sudan

Hussein Mohamed Elnafabi¹ Maha Hassan Hamza Elnasry²

Department of Accounting, College of Business and Economics, Qassim University •
Saudi Arabia

¹ hu.mohamed@qu.edu.sa

² m.elnasry@qu.edu.sa

Abstract:

The research examines the impact of other services provided by the external auditor on the degree of his independence and impartiality in Sudan. The research problem is that the external auditor may provide clients with services other than audit services, for example, tax consultations, administrative consultations, and the preparation and disclosure of financial statements, and in turn he may receive fees in exchange for providing these services that he performed. So this research try to investigate the effects of providing these services on the independence and neutrality of the external auditor. To achieve these goals, and given the war conditions in Sudan, the researchers prepared a questionnaire addressed to external auditors in the safe states in Sudan, which are the states of eastern and northern Sudan in the year 2024. The number of sample to which the questionnaire was distributed and received was (47 individuals), and the sample was selected randomly. In order to achieve the goals of the study, the researchers, in accordance with the nature of the study variables, relied on the descriptive, inductive approach in the theoretical aspects, by referring to published sources of books and scientific research published in Arabic and English related to the subject of the study, and on the descriptive, analytical and applied approach in the practical aspect. A questionnaire form was distributed to collect the necessary data for the subject of study, then transcribed and analyzed it using statistical software (SPSS), and using appropriate statistical tests with the aim of arriving at valuable connotations and indicators that support the subject of the study. The research reached a number of research findings the most important of which are that, the auditor filling out and preparing the tax return on behalf of his client to whom he provides the audit services negatively affects the auditor's impartiality and independence. Providing the auditor with management consulting services in addition to audit services will bring him closer to the decision-making position and thus increase his personal relationship with senior management, which negatively affects his independence and impartiality. The auditor's participation in the preparation of financial statements for the same audit client negatively affects his independence and impartiality, and may also lead to a conflict of interest when performing the audit function for this client.

Keywords: Services other than auditing, External auditor, Sudan.

1- الاطار العام للدراسة

1-1 مقدمة

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 أن مكاتب المراجعة الكبرى تستحوذ على معظم عروض العمل من قبل الشركات الكبيرة، لم تعد المبالغ التي تحصل عليها مكاتب المراجعة من قبل زبائنهم مقابل أداء خدمات المراجعة العادية كافية، الأمر الذي جعل مكاتب المراجعة أن تقوم بأداء خدمات أخرى لعملائها، بالإضافة لخدمات المراجعة، تتميز بها عن مكاتب المراجعة الأخرى لتحقيق لها إيرادات إضافية. وبما ان استقلال مراجع الحسابات وحياده يعتبر من بين أهم توقعات مستخدمي القوائم المالية من مراجع الحسابات، ولهذا فمن الممكن أن تشكل هذه الخدمات اثر على كل من القوائم المالية وكذا مهنة المراجعة، قبل هذا يجب على المهتمين بمهنة المراجعة معرفة هل تؤثر تأدية هذه الخدمات على استقلال مراجع الحسابات.

1-2 مشكلة البحث

تتمثل مشكلة البحث في أن قيام مكاتب المراجعة في السودان بأداء خدمات أخرى، غير خدمات المراجعة، التي يقدمها المراجعون الخارجيون للعملاء قد يؤثر على استقلاليتهم المهنية. حيث تثار مخاوف حول إمكانية أن تؤدي هذه الخدمات إلى تضارب مصالح، مما قد يؤثر على قدرة المراجعين الخارجيين على تقديم تقييمات نزيهة وموضوعية للأداء المالي للعملاء، خاصة بعد أن توسع نطاق هذه الخدمات وزاد الطلب والمنافسة على تقديمها. ومن هذا المنطلق تتمحور مشكلة البحث في السؤال الرئيسي: هل الخدمات الأخرى التي يقدمها المراجعون الخارجيون تؤثر على استقلالية المراجع الخارجي. لذا يسعى هذا البحث إلى دراسة العلاقة بين تقديم الخدمات الأخرى غير خدمات المراجعة التي يقدمها المراجعون الخارجيين واستقلالية المراجعين، وتحديد العوامل التي قد تساهم في الحفاظ على أو تهدد هذه الاستقلالية. وذلك من خلال الإجابة على التساؤلات التالية :

1. هل تقديم مراجع الحسابات للخدمات الضريبية في السودان يؤثر على استقلاله وحياده؟
2. هل تقديم مراجع الحسابات لخدمات الاستشارات الادارية في السودان يؤثر على استقلاله وحياده؟
3. هل قيام مراجع الحسابات في السودان بالمشاركة في اعداد البيانات المالية يؤثر على استقلاله وحياده؟

1-3 أهداف البحث

يسعى هذا البحث إلى تحقيق الأهداف التالية:

1. معرفة مدى تأثير قيام مراجع الحسابات في السودان بتقديم الخدمات الضريبية للعملاء على استقلاله وحياده.
2. معرفة مدى تأثير قيام مراجع الحسابات في السودان بتقديم خدمات الاستشارات الادارية للعملاء على استقلاله وحياده.

3. معرفة مدى تأثير قيام مراجع الحسابات في السودان بالمشاركة في اعداد البيانات المالية على استقلاله وحياده.

1-4 أهمية البحث

تتمثل أهمية البحث في عدة جوانب:

- 1- تعزيز فهم العلاقة بين الخدمات الاستشارية والاستقلالية المهنية للمراجع الخارجي، حيث يمكن أن يساعد هذا البحث في فهم كيفية تأثير تقديم المراجعين الخارجيين للخدمات الاستشارية على قدرتهم على الحفاظ على استقلاليتهم المهنية، وهو ما يعتبر أمراً حيوياً لضمان نزاهة وموضوعية التقارير المالية.
- 2- توجيه السياسات والمعايير المهنية حيث يمكن أن يساهم البحث في تقديم توصيات لتحسين السياسات والمعايير التي تحكم تقديم الخدمات الاستشارية من قبل المراجعين الخارجيين، بما يضمن عدم المساس باستقلاليتهم.
- 3- رفع مستوى الثقة لدى المستثمرين وأصحاب المصلحة، حيث يمكن من خلال دراسة تأثير الخدمات الاستشارية على الاستقلالية، أن يعزز هذا البحث الثقة في نتائج المراجعة المالية من خلال التأكيد على أن المراجعين الخارجيين قادرين على تقديم تقارير نزيهة وموضوعية دون التأثير بمصالح أخرى.
- 4- توجيه الممارسات المهنية حيث يمكن لهذا البحث أن يساهم في توجيه المراجعين الخارجيين حول كيفية موازنة تقديم الخدمات الاستشارية مع الحفاظ على استقلاليتهم، مما يساعدهم في تجنب تضارب المصالح المحتمل.
- 5- تعزيز المعرفة الأكاديمية حيث يمكن أن يضيف هذا البحث إلى الأدبيات الأكاديمية في مجال المحاسبة والمراجعة، ويمكن أن يساهم كذلك في سد الفجوات المعرفية المتعلقة بتأثير الخدمات الاستشارية على استقلالية المراجعين الخارجيين.

2- الإطار النظري للدراسة

2-1 الخدمات الأخرى التي يقدمها مراجع الحسابات (المتغير المستقل)

تتمثل الخدمات الأخرى التي يقدمها مراجع الحسابات بجانب خدمات التأكيد هي الخدمات الضريبية والخدمات الاستشارية ومشاركة المراجع في اعداد البيانات المالية، كما أن الخدمات بخلاف المراجعة (Non-Audit Services) يمكن أن تعرف أيضاً 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 الشركة (محمد سمير الصبان، 2005، ص 342).

2-1-1 الخدمات الاستشارية

2-1-1-1 مفهوم الخدمات الاستشارية

هناك العديد من التعريفات التي أسهم بها الفكر المحاسبي حول تعريف الخدمات الاستشارية، حيث عرفها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي بأنها "الاستشارات المهنية التي تهدف أساساً إلى تحسين

كفاءة وفعالية استخدام العميل للطاقات والموارد المتاحة له وبما يحقق أهداف التنظيم (وليم توماس وامرسون هنكي، تعريب ومراجعة 1989، ص 1041). كذلك عرفت أيضاً "بأنها الخدمات التي يقدمها المراجع الخارجي التي لا تتعلق بعملية المراجعة التقليدية"، كما عرفت بأنها "خدمات يقدمها الاعضاء المقدمون للمهنة بهدف تقديم العون للعملاء فيما يتعلق بالانشطات الاقتصادية سواء كانت إدارية ، أو مالية ، أو إلكترونية أو غير ذلك" (سالم بن عبد الله العتيبي ، 2009 ، ص94).

2-1-1-2 أسباب توجه المنشآت للحصول على الخدمات الإدارية والاستشارية من المراجع الخارجي

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

2-1-1-1-2 الخبرة والمهارة التي يتمتع بها مراجع الحسابات وذلك من خلال التأهيل الأكاديمي الذي يحصل عليه المراجع وكذلك من خلال الخبرة العملية التي يحصل عليها المراجع من خلال حياته العملية والتي يستطيع العميل من خلال طلب الخدمة من مراجع الحسابات توظيفها لخدمة أهدافه.

2-1-1-2-2 إن الخدمة التي يقدمها المراجع لعملائه هي عبارة عن خدمة متخصصة يتم تقديمها بصفة مؤقتة والتي قد يكون دافعها عدم توفر الكوادر المتخصصة لدى الشركات ورغبة العملاء بالحصول على هذه الخدمات بصورة سريعة.

2-1-1-3-2 إن الإدارة تسعى من خلال حصولها على الخدمات الإدارية والاستشارية إلى توفير دليل علمي وموضوعي يعزز الثقة والموضوعية في قدراتها، وخاصة أن المراجع عند قيامه بأداء هذه الخدمات يجب أن يتمتع بالموضوعية وعليه الالتزام بمعايير المهنة وتقاليدها.

2-1-1-3 مجال ونطاق الخدمات الإدارية والاستشارية

تصنف الخدمات الإدارية والاستشارية وذلك وفقاً لطبيعة المنشأة وسياساتها وطبيعة المهام التي تقوم بها وذلك كما يلي:

2-1-1-3-1-2 تطوير المنشأة ووضع سياساتها الخاصة: عمل الدراسات المتعلقة بالتنمية الاقتصادية والصناعية، والتخطيط قصير وطويل الأجل ووضع الأهداف المرتبطة بكل خطة، وتطوير أنظمة الرقابة الإدارية، وتصميم الهيكل التنظيمي داخل المنشأة وتحديد الوصف الوظيفي لكل مسمى وظيفي ومسئوليات الإدارة، وإعداد التقارير ونظم المعلومات، وتقديم الإرشادات الإدارية والعمل على تطوير الإدارة وخفض التكلفة الإدارية وتحسين الربحية، و تقدير نصيب المنشأة في الأعمال والتجارة.

2-1-1-3-2 الخدمات المالية والمحاسبية: القيام بالتخطيط المالي قصير وطويل الأجل، وتحليل وتقييم الوضع المالي الحالي للمنشأة، وإعداد وتصميم نظم المعلومات المالية والمحاسبية، ووضع وإعداد الموازنات، وأنظمة التكاليف ومراقبة عملها، والقيام بعمل النسب وإعداد المؤشرات المالية، وتقييم رأس المال المستثمر وتقدير تكاليف رأس المال.

2-1-1-3-3-2 الخدمات المتعلقة بالتسويق: إعداد نظم المعلومات الخاصة بعمليات التسويق، وإعداد الأبحاث الاقتصادية والتسويقية، وتطوير المنتجات وأنظمة التسعير، والتنبؤ بحجم الطلب والأسواق المتاحة، وترويج وتسويق السلع والمنتجات، وأماكن المخازن و كيفية تنظيمها.

2-1-1-1-3-4 الخدمات المتعلقة بالإنتاج : نظم تخطيط ومراقبة عمليات الإنتاج، و برمجة الإنتاج وتصميم نظام الإنتاج، والتخطيط لعمليات الصيانة ووضع التقديرات الخاصة بها، واختيار الآلات والمعدات المستخدمة في الإنتاج، وطرق مناولة المواد، و الرقابة على الجودة والرقابة على المواد وحسن استخدامها.

2-1-1-1-3-5 الخدمات المرتبطة بالتشغيل الإلكتروني للبيانات : تقييم كفاءة التشغيل الحالية للبيانات، وإعداد دراسات الجدوى حول التحول من النظام التقليدي إلى النظام الإلكتروني لتشغيل البيانات، وتصميم النظام الإلكتروني، وإجراء الاختبارات على الأجهزة وموثوقية النظام، وإعداد دليل إجراءات التشغيل للبيانات .

2-1-1-1-3-6 الخدمات المرتبطة بإدارة وتعيين الأفراد : وضع السياسات الخاصة بالعمالة وكيفية تنظيمها، وعملية اختبار وتعيين الموظفين، وإعداد نظام المكافآت والحوافز وسلم الرواتب والأجور، وتحديد الحاجة للأيدي العاملة، وتنمية الأيدي العاملة من خلال برامج التدريب، وتقييم وتوصيف الوظائف .

2-1-1-1-3-7 الخدمات المرتبطة بدراسات الجدوى الاقتصادية : القيام بالدراسات المتعلقة بالأسواق المتاحة والمنتجات المنافسة، والقيام بالتقديرات الخاصة بالاستثمارات المطلوبة، ووضع اقتراحات حول هيكل التمويل الخاص بالمشاريع، وتحليل حساسنة المشروع، وتحليل النتائج والتوصيات.

2-1-1-1-3-8 الخدمات المرتبطة بإدارة المشاريع : الحصول على التراخيص المطلوبة والمتابعة لدى الجهات الرسمة، وتوفير مصادر التمويل المطلوبة للمشروعات، وإعداد العقود والمستندات والاتفاقات، والقيام بالإشراف على مراحل التنفيذ للمشروعات.

2-1-2 الخدمات الضريبية

2-1-2-1 ماهية الخدمات الضريبية

تتراوح هذه الخدمات الضريبية 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. (عهد علي سعيد، 2009 ، ص 7)

2-1-2-2 اسباب تزايد الطلب على الخدمات الضريبية

يلجأ العملاء إلى مراجعي الحسابات المتخصصين في الضرائب ، والاستعانة بهم في كثير من المهام المتعلقة بالمسائل الضريبية والتي قد تتمثل في خدمات التخطيط الضريبي، مراجعة واعتماد الإقرارات الضريبية، الاستعانة بهم أمام السلطات الضريبية في المنازعات التي تثار بين العملاء كمولين ومصحة الضرائب ، وغيرها من الخدمات الضريبية الأخرى، ويرجع ذلك إلى العديد من الأسباب والتي من أهمها:

2-1-2-2-1 ما تنص عليه التشريعات الضريبية من ضرورة اعتماد الإقرار الضريبي من محاسب قانوني.

2-1-2-2-2 صعوبة فهم نصوص بعض التشريعات الضريبية والتي قد تتصف بالغموض وتباين التفسيرات في النص الواحد.

2-1-2-2-3 عدم توافر الخبرة الضريبية لدى الإدارات المالية ، أو إدارة الضرائب الداخلية بالمنشأة، بالنسبة للتعامل مع المشاكل الضريبية المختلفة، أو الخبرة في التعامل مع مصلحة الضرائب وخبراء وزارة العدل والقضاء عند نظر المنازعات الضريبية.

2-1-2-4 تمثيل المنشآت والشركات أمام مصلحة الضرائب، والجهات القضائية في المنازعات الضريبية بين الجهات التي يمثلها ومصلحة الضرائب.

2-1-2-5 تقديم المشورة للعملاء من أجل الحصول على الحوافز الضريبية وتعظيم الاستفادة منها دون مخالفة القانون.

2-1-2-6 نقل الخبرات والمهارات الضريبية إلى إدارة الضرائب الداخلية بالمنشأة عن طريق اكتساب المهارات من المستشار الضريبي ، وبالتالي تنمية قدرتها على تخطيط الوعاء الضريبي بشكل أفضل .

2-1-2-7 مساعدة العميل في إعداد الاقرار الضريبي والوصول للربح الخاضع للضريبة في ظل التشريعات الضريبية وتطبيق أحكامها، وكذلك إعداد وتجهيز الكشوف والبيانات التي تتطلبها الفحص الضريبي لتسهيل مهمة الفاحص الضريبي ومعاونته في أداء مهمته.

2-1-3 المشاركة في اعداد البيانات المالية

تقدم معظم منشآت المحاسبة والمراجعة خدمة امساك الدفاتر، وهي خدمة محاسبية وعادة تقدم للعملاء ذوي حجم الاعمال الصغيرة، ويتم فيها امساك الدفاتر واعداد القوائم المالية دون ان يقوم بمراجعتها حيث انها خدمة ثنائية تقدم للعميل مباشرة (علي، عبد الوهاب نصر، و حازم محفوظ محمد، و نعمة حرب مشابط، 2013، ص 38).

كما يقوم مراقب الحسابات أحياناً بتقديم بعض الخدمات الأخرى التي تتطلب إصدار أنواع مختلفة من التقارير وحسب طبيعة الخدمة ملتزماً بمعايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً. ولكن هذه الخدمات تمثل مستوى اقل من تدقيق القوائم المالية التاريخية المعدة بموجب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ومن أنواعها: (ياسين، سمير طه، و فيحاء عبد الخالق البكبوع، 2014، ص196):

2-1-3-1 التقرير عن تدقيق القوائم المالية المعدة وفقا لإطار محاسبي شامل بخلاف المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

2-1-3-2 اعداد تقرير عن بعض عناصر القوائم المالية.

2-1-3-3 اعداد تقرير عن القوائم المالية المختصرة .

2-1-3-4 اعداد تقرير عن المعلومات المرفقة بالقوائم المالية الأخرى.

2-2 استقلال المراجع : المتغير التابع

2-2-1 مفهوم الاستقلال

يقصد باستقلال المراجع أن يتمتع بالاستقلال المطلوب أو المناسب عند إبداء رأيه الفني المحايد في القوائم المالية الخاصة بالشركة المعنية، حيث أن جوهر عملية المراجعة يعتمد أساسا على هذا الاستقلال حتى يتمكن من إبداء رأيه الفني المحايد. ويعد استقلال المراجعة حجر الزاوية عند ممارسة المهنة ، حيث يتطلب ان يقوم المراجع بعمله دون التعرض لأي ضغوط قد تؤثر على عمله ورأيه الفني المحايد.

في حين يرى البعض الآخر أن الاستقلالية مسألة موضوعية تحكمها الظروف المحيطة بالمراجع وتدعمها ضوابط ومعايير محددة ، وهناك من يرى ان الاستقلالية مسألة موضوعية وذهنية معاً ، وعموما فإن للاستقلالية جانبان هما: (دسوقي، عبد المحسن محمد، 2020):

الجانب الأول : الاستقلال الذاتي أو الشخصي (Independence In Fact):

وهو ما يعبر عنه بشعور المراجع نفسه بالحياد والاستقلالية وعدم التحيز تجاه المنشأة وبالتالي فإن نتائج أعماله ستكون وفقاً لهذا الشعور ، فيقوم بعمله بشكل عادل وبغض النظر عن أي مؤثرات خارجية.

الجانب الثاني : الاستقلال في المظهر (Independence In Appearance):

وتعني المظاهر العملية والممارسات التي يقوم بها المراجع أو يتجنبها ويتعد عنها وبالتالي يستطيع الغير أن يراها أو يدركها فيتمكن من خلالها تحديد وقياس حجم استقلالية المراجع بحجم وجود هذه الممارسات أو بحجم تجنبها لها.

2-2-2 أهمية استقلال المراجع وحياده

يعتبر استقلال مراجع الحسابات أحد أهم العوامل التي تؤدي إلى تحسن أداء ورفع جودة عملية المراجعة، بما يؤدي إلى زيادة الثقة في المهنة من قبل المهتمين بالشركة بشكل خاص والمجتمع بشكل عام . لذلك يجب على أعضاء مهنة المراجعة جميعاً التمسك بقواعد السلوك المهني ومنها الحفاظ على استقلال عملهم لتنمو ثقة المجتمع فيهم وفي المهنة.

2-2-3 دعائم استقلال المراجع

يجب على المراجع الخارجي ضرورة التزامه بالعناصر التالية كي يحفظ ويدعم استقلاله:

1. ألا يكون موظفاً حالياً بالشركة ، أو حتى خلال السنوات القليلة الماضية.
2. ألا يكون من كبار حملة الأسهم بالشركة.
3. ألا تكون له علاقة عائلية مباشرة مع واحد أو أكثر من الموظفين المؤثرين بالشركة.
4. ألا يكون معيناً كمستشار بالشركة
5. ألا يكون أحد الموردين أو العملاء الأساسيين للشركة
6. ألا يكون متعاقدًا مع الشركة بعقود تجارية تؤثر على استقلال
7. ألا يكون مقرضاً أو مقرضاً للشركة، أو له استثمارات مشتركة معها.

3- الدراسات السابقة وبناء فرضيات الدراسة

1-3 الدراسات السابقة

توجد مجموعة من الدراسات السابقة التي تناولت أثر الخدمات الأخرى، غير خدمات المراجعة، التي يقدمها مراجع الحسابات الخارجي على استقلاليته وحياده. وفيما يلي يعرض الباحثان بعضاً منها على النحو التالي:

تناولت دراسة جريوع (2004) العوامل المؤثرة على استقلال المراجعين الخارجيين وحيادهم من الناحية الفكرية والعملية، ومعرفة أهم العوامل المادية والسلوكية التي تؤثر على استقلال وحياد المراجع الخارجي. كذلك هدفت الدراسة إلى إظهار وتوضيح دور الهيئات المهنية وواجباتها ومسؤولياتها في حماية استقلالية المراجع الخارجي لأداء عمله بصدق ونزاهة. خلصت إلى وجود عدد من العوامل التي تؤثر على استقلال المراجع الخارجي وحياده. أهم هذه العوامل التي توصلت إليها الدراسة تتمثل في أتعاب المراجعة، حصول المراجع على مزايا ومنافع مالية من العميل، طول فترة ارتباط المراجع

بعميله, إضافة إلى قيام المراجع الخارجي بتقديم خدمات استشارية وإدارية للعميل, واعتماد المراجع الخارجي على زبون واحد خاصة مكاتب المراجعة الصغيرة.

دراسة الأزهر ورشيده (2010) بعنوان أثر الخدمات بخلاف المراجعة على فجوة التوقعات والتي هدفت إلى معرفة أهم توقعات مستخدمي القوائم المالية وهو حفاظ مراجع الحسابات على استقلاليتها, وأن من بين الأمور التي تهدد هذه الاستقلالية هي تأدية الخدمات الأخرى بخلاف خدمات المراجعة. وتوصلت الدراسة إلى أن قيام المراجع الخارجي بتأدية خدمات أخرى بخلاف المراجعة يؤثر على فجوة التوقعات من خلال التأثير على استقلالية مراجع الحسابات.

هدفت دراسة شقور (2013) بعنوان الخدمات الاستشارية وأثرها على درجة استقلالية المراجع الخارجي وحياده: دراسة ميدانية, إلى بيان أثر قيام المراجع الخارجي أحيانا بتقديم خدمات استشارية للشركات التي يقوم بمراجعتها, مثل الاستشارات الضريبية, والاستشارات الخاصة بإعداد القوائم المالية وطريقة العرض والافصاح, والحصول على أتعاب مقابل تلك الخدمات, على درجة استقلاله وحياده. وكذلك سعت الدراسة إلى الإجابة عن السؤال هل من مصلحة العميل أن يقوم نفس المراجع الخارجي الذي يراجع حسابات الشركة بتقديم خدمات استشارية أم الأفضل أن يقدم الخدمات الاستشارية للشركة مراجع خارجي آخر. توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها أن الأتعاب التي يحصل عليها المراجع الخارجي من الاستشارات الضريبية تؤثر على استقلاله وحياده, وأن إعداد المراجع الخارجي للبيانات المالية للعميل كذلك تؤثر على حياده واستقلاله. وفي المقابل توصلت الدراسة إلى أن تقديم المشورة بخصوص تطبيق معايير المراجعة أدى إلى زيادة حياد واستقلال المراجع الخارجي.

دراسة آدم (2014) بعنوان تقويم انعكاسات الخدمات الاستشارية على استقلالية المراجع الخارجي في بيئة الأعمال السودانية والتي توصلت إلى عدد من النتائج أهمها أن قيام المراجع الخارجي بأداء خدمات استشارية للعميل يؤثر على استقلالته وحياده, كما أن وجود ضوابط رقابية على تحديد قيمة أتعاب الخدمات الاستشارية كذلك يؤثر على حياد المراجع الخارجي واستقلاليته.

دراسة حسن (2018) بعنوان الخدمات الاستشارية وأثرها على استقلالية المراجع الخارجي: دراسة ميدانية على ديوان المراجعة القومي, والتي تناولت مدى أثر تقديم المراجع الخارجي لخدمات أخرى غير الخدمات التقليدية, مثل الاستشارات الضريبية, الاستشارات القضائية, والاستشارات الاستثمارية, على استقلالية المراجع الخارجي. وقد توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها وجود علاقة ذات دلالة احصائية بين تقديم المراجع الخارجي لخدمات الاستشارات الضريبية وبين التأثير على حياده واستقلاله. كذلك توصلت الدراسة إلى وجود علاقة ذات دلالة احصائية بين تقديم المراجع الخارجي لخدمات الاستشارات الادارية كذلك يؤثر سلبا على استقلاله وحياده. وفي المقابل توصلت الدراسة إلى أن استقلالية المراجع الخارجي وحياده ساهمت في زيادة الاعتمادية على القوائم المالية وتعزيز مصداقية المعلومات المحاسبية.

دراسة الطيب ومحمد (2019) بعنوان الخدمات الاستشارية التي تقدمها شركات المراجعة للعملاء وأثرها على استقلالية المراجع الخارجي والتي هدفت إلى بيان أثر تقديم الخدمات الاستشارية على استقلالية المراجع الخارجي. وقد توصلت إلى عدد من النتائج أبرزها وجود علاقة بين تقديم الخدمات الاستشارية واستقلالية المراجع الخارجي, وكذلك وجود علاقة بين الالتزام بمعايير تقديم

الخدمات الاستشارية واستقلالية المراجع الخارجي. أيضا توصلت الدراسة إلى أن أنواع الخدمات الاستشارية لها دور فاعل في استقلالية المراجع الخارجي، وأن هناك ضرورة لقيام المنظمات المهنية بإلزام المراجعين الخارجيين بتطبيق معايير المراجعة الدولية وقواعد السلوك المهني عند قيامهم بتقديم الخدمات الاستشارية للعملاء.

دراسة Doan, et al. (2020) بعنوان تأثير الخدمات غير المتعلقة بالمراجعة على استقلالية المراجعين: أدلة من فيتنام. بحثت هذه الدراسة في آثار الخدمات غير المتعلقة بمراجعة الحسابات على استقلالية مراجعي الحسابات في الاقتصاديات الناشئة مثل فيتنام. أشارت الدراسة إلى أن تقييم استقلالية مراجعي الحسابات يتم بناء على معايير رئيسية مثل موثوقية آراء مراجعي الحسابات، ودقة وصدق التقارير المالية، والموضوعية في آراء مراجعي الحسابات. وتشير الدراسة إلى أن الخدمات غير المتعلقة بالمراجعة تشمل خدمات الضرائب والخدمات الاستشارية الإدارية والاستعانة بمصادر خارجية لخدمات المراجعة الداخلية. وتشير نتائج الدراسة إلى وجود علاقة بين قيام مراجعي الحسابات بتقديم الخدمات غير المتعلقة بالمراجعة واستقلالية المراجع. وعلى وجه التحديد فقد كشفت النتائج عن عاملين رئيسيين لهما تأثير على استقلالية المراجع، وهما الخدمات الضريبية والخدمات الاستشارية الإدارية.

دراسة Ogbodo and Ajuonu (2021) بعنوان تأثير الخدمات غير المتعلقة بالمراجعة على استقلالية المراجع: دليل من ممارسي المحاسبة في ولاية أبيا. تبحث هذه الدراسة في تأثير تقديم الخدمات غير المتعلقة بالمراجعة على استقلال مراجع الحسابات وفقا للأدلة المقدمة من ممارسي المحاسبة والأثر المترتب على الموضوعية والشك المهني للمراجع في القوائم المالية المدققة. وتوصلت الدراسة إلى أنه لا يوجد خدمات غير متعلقة بالمراجعة ليس لها تأثير على استقلالية المراجع وموضوعيته وشكه المهني. ولذلك أوصت الدراسة بأن يكون للجنة المراجعة الرقابة الكاملة على استقلالية المراجع، بما في ذلك طبيعة ومدى العمل الذي يقوم به المراجعون والرسوم التي يحصلون عليها.

دراسة Ahmed, et al. (2022) بعنوان الخدمات غير المتعلقة باستقلالية المراجعين في الظروف الاقتصادية المستقرة وغير المستقرة. هدفت هذه الدراسة إلى فحص العلاقة بين رسوم الخدمات غير المتعلقة بالمراجعة المقدمة من قبل المراجع واستقلالية المراجع في الظروف الاقتصادية المستقرة وغير المستقرة. علاوة على ذلك، هدفت هذه الدراسة في البحث عن ما إذا كانت أهمية العميل تضعف استقلالية المراجع في بيئتين اقتصاديتين استراليتين مختلفتين. توصلت الدراسة النتائج الآتية: أنه في ظل الظروف الاقتصادية المستقرة، فإن رسوم الخدمات غير المتعلقة بالمراجعة التي يقدمها المراجعون تضعف استقلالية المراجع. ويشير هذا إلى أن الارتباط الاقتصادي بين المراجع والعميل يشكل تهديداً لاستقلالية المراجع، ربما بسبب الأهمية المعطاة للعملاء الأكبر حجماً. وفي المقابل، لم يجد المؤلفون أي ارتباط بين رسوم الخدمات غير المتعلقة بمراجعة الحسابات واستقلالية مراجعي الحسابات في الظروف الاقتصادية غير المستقرة (شديدة التنظيم) ويرجع ذلك إلى حد كبير إلى ارتفاع مخاطر التقاضي.

دراسة Quick, et al. (2023) بعنوان تأثير الخدمات غير المتعلقة بالمراجعة التي يقدمها المراجع على جودة المراجعة: مراجعة الأدبيات السابقة، والتي خلصت إلى عدد من النتائج أهمها: أن

الأبحاث السابقة لا تثبت بوضوح وجود تأثير سلبي للخدمات غير المتعلقة بالمراجعة على جودة المراجعة الفعلية. ومع ذلك، فإنه يوضح وجود علاقة سلبية بين الرسوم غير المتعلقة بالمراجعة وتصورات جودة المراجعة. علاوة على ذلك، فإنه يكشف أيضا أن رسوم الاستشارات الضريبية أقل إشكالية على استقلالية المراجع الخارجي.

دراسة Loew and Nguyen (2024) بعنوان تأثير الخدمات غير المتعلقة بالمراجعة على استقلالية المراجعين في البنوك الأوروبية. تهدف هذه الدراسة إلى معرفة أثر الخدمات غير المتعلقة بالمراجعة على استقلالية المراجع في القطاع المصرفي. كذلك تهدف هذه الدراسة إلى تقديم أدلة على ما إذا كانت العلاقة بين رسوم الخدمات غير المتعلقة بمراجعة الحسابات واستقلالية المراجع تختلف بين شركات المراجعة المختلفة. كذلك تهدف هذا البحث إلى دراسة كيفية تأثير الاختلافات بين البلدان في قوة التنظيم المصرفي على الارتباط بين رسوم الخدمات غير المتعلقة بمراجعة الحسابات واستقلالية مراجع الحسابات. خلصت الدراسة إلى عدد من النتائج من أهمها أن نسبة رسوم الخدمات غير المتعلقة بالمراجعة المدفوعة لبعض شركات المراجعة أعلى بكثير من تلك المدفوعة لشركات مراجعة أخرى، الأمر الذي يشير إلى أن تأثير أداء الخدمات غير المتعلقة بالمراجعة على استقلالية المراجع يختلف بين شركات المراجعة المختلفة. بالإضافة إلى ذلك تشير الدراسة إلى التأثير الإيجابي للتنظيم المصرفي الأقوى حول تأثير أداء الخدمات غير المتعلقة بالمراجعة على استقلالية المراجع.

اتفقت الدراسات السابقة على أن أداء المراجعين الخارجيين للخدمات الأخرى، غير المتعلقة بالمراجعة، يؤثر على استقلالية المراجع، ما عدا دراسة Quick وآخرون حيث ذكرت أنه لم يثبت بوضوح وجود تأثير سلبي للخدمات الأخرى غير المتعلقة بالمراجعة على استقلالية المراجع وحياده، وإنما التأثير السلبي يكون سببه رسوم المراجعة التي تحصل عليها شركات المراجعة.

وفي المقابل تتميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة في أن الدراسة الحالية تناولت بالتفصيل عدد من أنواع الخدمات الأخرى والتي تشمل الخدمات الضريبية والخدمات الاستشارية وخدمات إعداد البيانات المالية، في حين أن الدراسات السابقة في مجملها تناولت الخدمات الاستشارية التي يقدمها مراجع الحسابات الخارجي.

3-2 فرضيات الدراسة

تسعى هذه الدراسة لاختبار الفرضيات التالية:

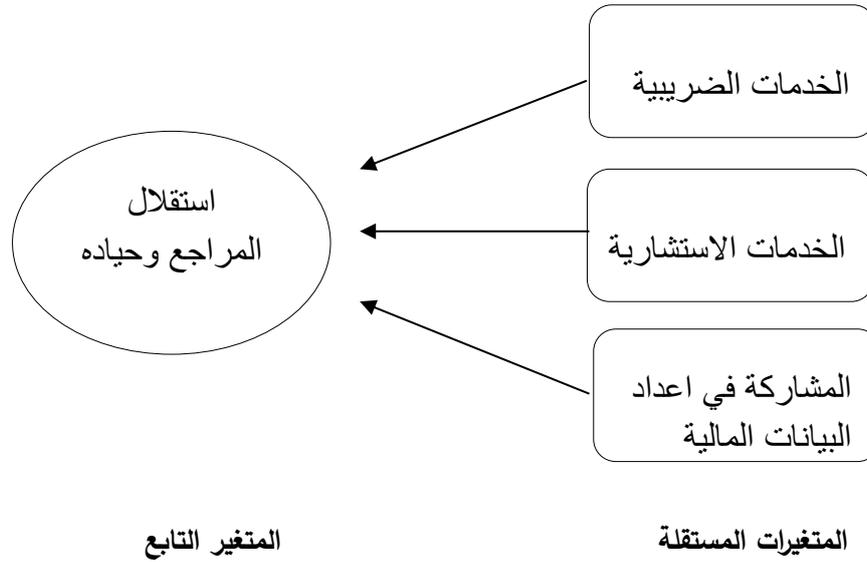
1. هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين للخدمات الضريبية التي يقدمها مراجع الحسابات وبين استقلاليته وحياده.
2. هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين خدمات الاستشارات الادارية التي يقدمها مراجع الحسابات وبين استقلاليته وحياده.
3. هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين مشاركة مراجع الحسابات في اعداد البيانات المالية وبين استقلاليته وحياده.

4- منهجية الدراسة

4-1 التعريف الاجرائي لمتغيرات الدراسة

يمكن تمثيل متغيرات الدراسة في الشكل الآتي:

شكل 1: متغيرات الدراسة



2-4 مجتمع وعينة الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة في المراجعين الخارجيين في السودان حيث بلغ حجم عينة الدراسة 47 فرداً تم اختيارها عشوائياً. ونسبة لظروف الحرب في السودان فقد تم توزيع الاستبانة في ولايات السودان الآمنة وهي ولايات شرق السودان وولايات شمال السودان.

3-4 المنهجية والأساليب الإحصائية المتبعة في الدراسة

لتحقيق اهداف الدراسة يستخدم الباحثان المناهج العلمية التالية :

- المنهج الاستنباطي : لتحديد محاور البحث وصياغة مشكلة وفرضيات الدراسة.
- المنهج الاستقرائي : لاختبار فرضيات الدراسة .
- المنهج التاريخي : لتتبع الدراسات السابقة في هذا المجال.
- منهج دراسة الحالة : لإجراء الدراسة الميدانية.

وقد تم اعداد استبيان بعد الاطلاع على الادبيات وبعض الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة والتي شملها الجانب النظري للدراسة. تم توزيع الاستبيان لجمع البيانات اللازمة في موضوع الدراسة وحصرها وتجميعها، ومن ثم تفرغها وتحليلها باستخدام البرامج الإحصائية (SPSS)، واستخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة بهدف الوصول إلى دلالات ذات قيمة ومؤشرات تدعم موضوع الدراسة.

4-4 حدود الدراسة (الحدود المكانية والزمنية)

- 1- الحدود المكانية: ولايات شرق وشمال السودان
- 2- الحدود الزمانية : 2024م.
- 3- الحدود البشرية : المراجعين الخارجيين في مكاتب المراجعة في السودان

5- الدراسة الميدانية

5-1 إجراءات الدراسة الميدانية

5-1-2 ثبات وصدق مقياس الدراسة :

من أجل التحقق من ثبات اداة الدراسة تم استخدام حساب معامل كرونباخ الفا للتأكد من ثبات أداء القياس ومن خلال معامل ثبات لاستخدام طريقة الاتساق الداخلي ، يتم التأكد من ان الاستبانة تقيس ما وضعت لقياسه و التأكد من صدقها ، وعلى الرغم من عدم وجود قاعدة أساسية تتحدد من خلالها القيم المناسبة فعلاً لألفا كرونباخ ، الا هناك شبه اتفاق على أن البحوث التطبيقية تستلزم أن يكون معامل كرونباخ الفا ، أكبر أو يساوي (0.60). ومن هنا فإن الجدول رقم (1) يشير الى تحقق هذا الشرط لجميع فقرات المقياس، إذ نلاحظ أن قيمة معامل كرونباخ الفا تتراوح بين (0.73) و (0.80) لكل المتغيرات وهي قيمة عالية أكبر من (0.60). وتجدر الإشارة أنه لتسهيل عملية عرض البيانات الخاصة بمقاييس الدراسة يفضل ترميزها، وعدد الفقرات لكل بعد وكما هو معروض في الجدول (1) أدناه:

جدول 1: معامل (Cronbach's Alpha) لمقياس الدراسة

عدد الفقرات	كرونباخ ألفا	رمز الفقرات	الفرضية
8	0.75	X	تقديم مراجع الحسابات للخدمات الضريبية يؤثر على استقلاله وحياده
5	0.80	Y	تقديم مراجع الحسابات لخدمات الاستشارات الادارية يؤثر على استقلاله وحياده
5	0.73	Z	قيام مراجع الحسابات بالمشاركة في اعداد البيانات المالية يؤثر على استقلاله وحياده

المصدر: اعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية.

5-2 تحليل البيانات

5-2-1 تحليل العبارات لكل محور من محاور الدراسة

تم تحليل العبارات ومناقشتها باستخدام التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري لوصف إجابات مجتمع الدراسة نحو فقرات الاستبيان كما هو موضح فيما يلي:

أ. تحليل عبارات المحور الأول

جدول 2: التكرارات والنسب المئوية لعبارات المحور الأول

اتجاه العبارة	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	لا أوافق بشدة	لا اوافق	محايد	وافق	أوافق بشدة	العبارة	رقم العبارة
			التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار		
			النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة		
وافق	.94384	2.0213	4	3	3	25	13	تعتبر عوائد الخدمات الضريبية التي يقدمها مراجع الحسابات لنفس عميل المراجعة ذات أهمية نسبية للمراجع	1
			6	5.8	5.9	49	25.5		

اوافق	1.04744	2.1064	2	8	1	22	16	تتأثر قيمة أتعاب مراجع الحسابات عند تقديم الخدمات الضريبية لنفس عميل المراجعة	2
			0	15.7	2	43.1	31.4		
لا اوافق	1.16692	3.1702	0	30	1	10	6	يتم تحديد قيمة أتعاب الخدمات الضريبية التي يقدمها مراجع الحسابات لنفس عميل المراجعة بناءً على التوصل إلى نتيجة محددة يرغب فيها عميل المراجعة	3
			0	58.6	2	19.6	11.8		
	1.28896	2.2340	8	7	0	13	19	يعطي مراجع الحسابات أهمية أكبر للعميل الذي يتم تقديم الخدمات الضريبية له بجانب خدمة المراجعة على غيره ممن لا يقدم له مراجع الحسابات سوى خدمة المراجعة فقط	4
			15.7		0	25.5	37.3		
لا اوافق	1.16692	3.1702	1	29	1	10	6	تقديم مراجع الحسابات للخدمات الضريبية تمكنه من التأثير أو التحكم بمقدار الربح الخاضع للضريبة	5
			2	56.9	2	19.6	11.8		
لا اوافق	1.12741	3.1064	0	27	0	16	4	تقديم مراجع الحسابات للخدمات الضريبية بجانب خدمة المراجعة يجعل المراجع يميل لمصلحة العميل نتيجة ما يتقاضاه من أتعاب عن خدماته الضريبية	6
			0	52.9	0	31.4	7.8		
لا اوافق	1.04080	3.2979	0	28	8	6	5	تقديم مراجع الحسابات للخدمات الضريبية بجانب خدمة المراجعة يساعد ادارة المنشأة على التهرب الضريبي	7
			0	54.9	15.7	11.8	9.8		
اوافق	1.03946	1.5319	0	7	2	7	31	قيام مراجع الحسابات بتعبئة وإعداد الإقرار الضريبي نيابة عن عميله الذي يقدم له خدمة المراجعة يؤثر سلباً على حياد واستقلال المراجع	8
			0	13.7	3.9	13.7	60.8		

المصدر: اعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية.

يلاحظ الباحثان من الجدول (2) ما يلي:

1. أهم ثلاث عبارات من حيث مستوى الموافقة من عبارات المحور الأول هي (قيام مراجع الحسابات بتعبئة وإعداد الإقرار الضريبي نيابة عن عميله الذي يقدم له خدمة المراجعة يؤثر سلباً على حياد واستقلال المراجع) ، حيث بلغ عدد الذين يوافقون عليها (38) فرداً من أفراد العينة بنسبة (74%) بينما بلغ متوسط اجاباتهم عليها (1.5319) بانحراف معياري (1.03946)

2. وكذلك عبارة (تتأثر قيمة أتعاب مراجع الحسابات عند تقديم الخدمات الضريبية لنفس عميل المراجعة) ، حيث بلغ عدد الذين يوافقون عليها (38) فردا من افراد العينة بنسبة (74%) ، بينما بلغ متوسط اجاباتهم عليها (2.1064) بانحراف معياري (1.04744)
3. وكذلك عبارة (تعتبر عوائد الخدمات الضريبية التي يقدمها مراجع الحسابات لنفس عميل المراجعة ذات أهمية نسبية للمراجع) ، حيث بلغ عدد الذين يوافقون عليها (38) فردا من افراد العينة بنسبة (74%) ، بينما بلغ متوسط اجاباتهم عليها (2.0213) بانحراف معياري (0.94384)
4. كما جاءت في المرتبة الثانية من حيث مستوى الموافقة عبارة (يعطي مراجع الحسابات أهمية أكبر للعميل الذي يتم تقديم الخدمات الضريبية له بجانب خدمة المراجعة على غيره ممن لا يقدم له مراجع الحسابات سوى خدمة المراجعة فقط) ، حيث بلغ عدد الذين يوافقون عليها (32) فردا من افراد العينة بنسبة (65.8%) ، بينما بلغ متوسط اجاباتهم عليها (2.2340) بانحراف معياري (1.28896)
5. كما جاءت في المرتبة الثالثة من حيث مستوى الموافقة عبارة (يتم تحديد قيمة أتعاب الخدمات الضريبية التي يقدمها مراجع الحسابات لنفس عميل المراجعة بناءً على التوصل إلى نتيجة محددة يرغب فيها عميل المراجعة) ، حيث بلغ عدد الذين يوافقون عليها (20) فردا من افراد العينة بنسبة (39.2%) ، بينما بلغ متوسط اجاباتهم عليها (3.1702) بانحراف معياري (1.16692)
6. كما جاءت في المرتبة الثالثة أيضاً من حيث مستوى الموافقة (تقديم مراجع الحسابات للخدمات الضريبية بجانب خدمة المراجعة يجعل المراجع يميل لمصلحة العميل نتيجة ما يتقاضاه من أتعاب عن خدماته الضريبية) ، حيث بلغ عدد الذين يوافقون عليها (20) فردا من افراد العينة بنسبة (39%) بينما بلغ متوسط اجاباتهم عليها (3.1064) بانحراف معياري (1.12741)
7. كما جاءت في المرتبة الرابعة من حيث مستوى الموافقة (تقديم مراجع الحسابات للخدمات الضريبية تمكنه من التأثير أو التحكم بمقدار الربح الخاضع للضريبة) ، حيث بلغ عدد الذين يوافقون عليها (16) فردا من افراد العينة بنسبة (32%) ، بينما بلغ متوسط اجاباتهم عليها (3.1702) بانحراف معياري (1.16692)
8. اقل عبارة من حيث الموافقة هي (تقديم مراجع الحسابات للخدمات الضريبية بجانب خدمة المراجعة يساعد ادارة المنشأة على التهرب الضريبي) ، حيث بلغ عدد الذين يوافقون عليها (11) فردا من افراد العينة بنسبة (22%) ، بينما بلغ متوسط اجاباتهم عليها (3.2979) بانحراف معياري (1.04080)
9. بلغ متوسط جميع العبارات (2.5798) بانحراف معياري (0.49345) وهذا يدل على ان غالبية افراد العينة يوافقون على معظم عبارات المحور الأول.

ب. تحليل عبارات المحور الثاني

جدول 3: التكرارات والنسب المئوية لعبارات المحور الثاني

رقم العبارة	العبارة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه العبارة					
										التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار
										النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة
9	تقديم مراجع الحسابات لخدمات الاستشارات الادارية بجانب خدمة المراجعة تؤدي إلى تحول مسؤوليات والتزامات المراجع لتصبح أمام إدارة المنشأة محل المراجعة بدلاً من المالك ومستخدمي القوائم المالية	16	19	2	9	1	2.0213	1.09325	اوافق					
		31.4	37.3	3.9	17.6	2								
10	تقديم مراجع الحسابات لخدمات الاستشارات الادارية بجانب خدمة المراجعة يعمل على تردد المراجع بالتحفظ في تقريره خوفاً من فقدان العميل	16	21	1	9	0	2.0851	1.05973	اوافق					
		31.4	41.2	2	17.6	0								
11	تقديم مراجع الحسابات لخدمات الاستشارات الادارية بجانب خدمة المراجعة سيقربه من موقع اتخاذ القرار وبالتالي يزيد من علاقته الشخصية مع الإدارة العليا مما يؤثر سلباً على استقلاله وحياده	15	25	1	6	0	1.8085	.82458	اوافق					
		29.4	49	2	11.8	0								
12	تقديم مراجع الحسابات لخدمات الاستشارات الادارية بجانب خدمة المراجعة يعمل على عدم النص في تقريره على احتمال عدم استمرار المنشأة، أو تقديم ارشادات تحذيرية للمستثمرين عن احتمال فشل المنشأة مستقبلاً	3	26	5	13	0	2.5957	.97042	اوافق					
		5.9	51	9.8	25.5	0								
13	تقديم مراجع الحسابات لخدمات الاستشارات الادارية بجانب خدمة المراجعة يعمل على فقدان ثقة مستخدمي القوائم المالية في تقرير المراجع عن مدى عدالة وصدق البيانات في القوائم المالية	15	23	1	8	0	2.0213	1.01058	اوافق					
		29.4	45.1	2	15.7	0								

المصدر: اعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية.

يلاحظ الباحثان من الجدول (3) ما يلي:

1. أهم عبارة من حيث مستوى الموافقة من عبارات المحور الثاني هي (تقديم مراجع الحسابات لخدمات الاستشارات الادارية بجانب خدمة المراجعة سيره من موقع اتخاذ القرار وبالتالي يزيد من علاقته الشخصية مع الإدارة العليا مما يؤثر سلباً على استقلاله وحياده) ، حيث بلغ عدد الذين يوافقون عليها (40) فردا من افراد العينة بنسبة (78.4%)، بينما بلغ متوسط اجاباتهم عليها (1.8085) بانحراف معياري (.82458)
2. وجاءت في المرتبة الثانية عبارة (تقديم مراجع الحسابات لخدمات الاستشارات الادارية بجانب خدمة المراجعة يعمل على فقدان ثقة مستخدمي القوائم المالية في تقرير المراجع عن مدى عدالة وصدق البيانات في القوائم المالية) ، حيث بلغ عدد الذين يوافقون عليها (38) فردا من افراد العينة بنسبة (74%) ، بينما بلغ متوسط اجاباتهم عليها (2.0213) بانحراف معياري (1.01058)
3. وجاءت في المرتبة الثالثة عبارة (تقديم مراجع الحسابات لخدمات الاستشارات الادارية بجانب خدمة المراجعة يعمل على تردد المراجع بالتحفظ في تقريره خوفاً من فقدان العميل)، حيث بلغ عدد الذين يوافقون عليها (37) فردا من افراد العينة بنسبة (72%)، بينما بلغ متوسط اجاباتهم عليها (2.0851) بانحراف معياري (1.05973)
4. كما جاءت في المرتبة الرابعة من حيث مستوى الموافقة عبارة (تقديم مراجع الحسابات لخدمات الاستشارات الادارية بجانب خدمة المراجعة تؤدي إلى تحول مسؤوليات والتزامات المراجع لتصبح أمام إدارة المنشأة محل المراجعة بدلاً من الملاك ومستخدمي القوائم المالية) ، حيث بلغ عدد الذين يوافقون عليها (35) فردا من افراد العينة بنسبة (68.7%) ، بينما بلغ متوسط اجاباتهم عليها (2.0213) بانحراف معياري (1.09325)
5. اقل عبارة من حيث الموافقة هي (تقديم مراجع الحسابات لخدمات الاستشارات الادارية بجانب خدمة المراجعة يعمل على عدم النص في تقريره على احتمال عدم استمرار المنشأة، أو تقديم ارشادات تحذيره للمستثمرين عن احتمال فشل المنشأة) ، حيث بلغ عدد الذين يوافقون عليها (29) فردا من افراد العينة بنسبة (57%) ، بينما بلغ متوسط اجاباتهم عليها (2.5957) بانحراف معياري (97042)
6. بلغ متوسط جميع العبارات (2.1064) بانحراف معياري (0.55615) وهذا يدل على ان غالبية افراد العينة يوافقون على معظم عبارات المحور الثاني.

ج. تحليل عبارات المحور الثالث

جدول 4: التكرارات والنسب المئوية لعبارات المحور الثالث

تجاه العبارة	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	لا أوافق بشدة	لا اوافق	محايد	اوافق	أوافق بشدة	العبارة	رقم العبارة
			التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار		
			النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة		
اوافق	.94776	2.4043	0	11	1	30	5	تعتبر الأتعاب التي يتقاضاها مراجع الحسابات نظير قيامه بالمشاركة في اعداد البيانات المالية بجانب خدمة مراجعة الحسابات لنفس العميل ذات أهمية نسبية لمراجع الحسابات	14
			0	21.6	2	58.8	9.8		
اوافق	1.02105	1.8511	0	9	0	19	19	قيام مراجع الحسابات بالمشاركة في اعداد البيانات المالية لنفس عميل المراجعة يؤدي إلى تضارب المصالح عند أداء وظيفة المراجعة لهذا العميل	15
			0	17.6	0	37.3	37.3		
اوافق	1.08091	2.5106	0	7	0	22	18	عند قيام مراجع الحسابات بالمشاركة في اعداد البيانات المالية لنفس عميل المراجعة يؤدي إلى أن المراجع قد يتغاضى عن ذكر بعض التحفظات أو الأخطاء الموجودة في تلك البيانات المالية	16
			0	13.7	0	43.1	35.5		
اوافق	.96995	1.8085	0	4	0	23	20	قيام مراجع الحسابات بالمشاركة في اعداد البيانات المالية لنفس عميل المراجعة يؤثر على استقلاله وحياده	17
			0	7.8	0	45.1	39.2		
اوافق	.99629	1.9149	0	14	0	26	7	قيام مراجع الحسابات بالمشاركة في اعداد البيانات المالية لنفس عميل المراجعة يؤثر سلباً على مصداقية تقرير المراجعة عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية	18
			0	27.5	0	51	13.7		

المصدر: اعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية.

يلاحظ الباحثان من الجدول (4) ما يلي:

1. أهم عبارة من حيث مستوى الموافقة من عبارات المحور الثالث هي (قيام مراجع الحسابات بالمشاركة في اعداد البيانات المالية لنفس عميل المراجعة يؤثر على استقلاله وحياده)، حيث بلغ عدد الذين يوافقون عليها (43) فردا من افراد العينة بنسبة (83.4%) ، بينما بلغ متوسط اجاباتهم عليها (1.8085) بانحراف معياري (.96995)
2. وجاءت في المرتبة الثانية عبارة (عند قيام مراجع الحسابات بالمشاركة في اعداد البيانات المالية لنفس عميل المراجعة يؤدي إلى أن المراجع قد يتغاضى عن ذكر بعض التحفظات أو الأخطاء الموجودة في تلك

- البيانات المالية)، حيث بلغ عدد الذين يوافقون عليها (40) فرداً من أفراد العينة بنسبة (78%) ، بينما بلغ متوسط اجاباتهم عليها (2.5106) بانحراف معياري (1.08091)
3. وجاءت في المرتبة الثالثة عبارة (قيام مراجع الحسابات بالمشاركة في اعداد البيانات المالية لنفس عميل المراجعة يؤدي إلى تضارب المصالح عند أداء وظيفة المراجعة لهذا العميل) ، حيث بلغ عدد الذين يوافقون عليها (38) فرداً من أفراد العينة بنسبة (74%) بينما بلغ متوسط اجاباتهم عليها (1.8511) بانحراف معياري (1.02105)
4. كما جاءت في المرتبة الرابعة من حيث مستوى الموافقة عبارة (تعتبر الأتعاب التي يتقاضاها مراجع الحسابات نظير قيامه بالمشاركة في اعداد البيانات المالية بجانب خدمة مراجعة الحسابات لنفس العميل ذات أهمية نسبية لمراجع الحسابات) ، حيث بلغ عدد الذين يوافقون عليها (35) فرداً من أفراد العينة بنسبة (68.4%) ، بينما بلغ متوسط اجاباتهم عليها (2.4043) بانحراف معياري (0.94776)
5. اقل عبارة من حيث الموافقة هي (قيام مراجع الحسابات بالمشاركة في اعداد البيانات المالية لنفس عميل المراجعة يؤثر سلباً على مصداقية تقرير المراجعة عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية) ، حيث بلغ عدد الذين يوافقون عليها (33) فرداً من أفراد العينة بنسبة (64.7%) ، بينما بلغ متوسط اجاباتهم عليها (1.9149) بانحراف معياري (0.99629)
6. بلغ متوسط جميع العبارات (2.5745) بإنحراف معياري (0.53871) وهذا يدل على ان غالبية افراد العينة يوافقون على معظم عبارات المحور الثالث.

3-5 اختبار الفرضيات ومناقشة النتائج

1-3-5 عرض ومناقشة نتائج الفرضية الأولى

تنص الفرضية الأولى على (تقديم مراجع الحسابات للخدمات الضريبية يؤثر على استقلاله وحياده) ولاختبار هذه الفرضية استخدم الباحثان الأسلوب الإحصائي الخاص باختبار (t-test) كما يلي :

أ. اختبار (t-test): لمعرفة تباين الفروق ذات الدلالة الإحصائية لكل عبارات الفرضية الأولى كما في الجدول (5) ادناه:

جدول 5: تباين الفروق ذات الدلالة الإحصائية لكل عبارات الفرضية الأولى

التفسير	القيمة t الجدولية	مستوى الدلالة	القيمة t المحسوبة
دالة	1.681	0.001	35.842

المصدر: اعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية.

يتضح من الجدول (5) ان هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين تقديم مراجع الحسابات للخدمات الضريبية واستقلالية المراجع وحياده ، حيث بلغت قيمة t المحسوبة (35.842) وهي اكبر من قيمة t الجدولية وباللغة (1.681) وهذا الفرق دالاً إحصائياً عند مستوى الدلالة (0.001) أقل من مستوى المعنوية (5%) ، مما يعني تحقق الفرضية.

5-3-2 عرض ومناقشة نتائج الفرضية الثانية

تنص الفرضية الثانية على (تقديم مراجع الحسابات لخدمات الاستشارات الادارية يؤثر على استقلاله وحياده) ولاختبار هذه الفرضية استخدم الباحثان الأسلوب الاحصائي الخاص باختبار (t-test) كما يلي:
ب. اختبار (t-test): لمعرفة تباين الفروق ذات الدلالة الإحصائية لكل عبارات الفرضية الثانية كما في الجدول (6) ادناه:

جدول 6: تباين الفروق ذات الدلالة الإحصائية لكل عبارات الفرضية الثانية

القيمة t المحسوبة	مستوى الدلالة	الجدولية t قيمة	التفسير
25.965	0.001	1.681	دالة

المصدر: اعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية.

يتضح من الجدول (6) ان هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين تقديم مراجع الحسابات للخدمات الاستشارات الادارية واستقلالية المراجع وحياده ، حيث بلغت قيمة t المحسوبة (25.965) وهي اكبر من قيمة t الجدولية والبالغة (1.681) وهذا الفرق دالاً إحصائياً عند مستوى الدلالة (0.001) أقل من مستوى المعنوية (5%)، مما يعني تحقق الفرضية.

5-3-3 عرض ومناقشة نتائج الفرضية الثالثة

تنص الفرضية الثالثة على (قيام مراجع الحسابات بالمشاركة في اعداد البيانات المالية يؤثر على استقلاله وحياده) ولاختبار هذه الفرضية استخدم الباحثان الأسلوب الاحصائي الخاص باختبار (t-test) كما يلي:
ج. اختبار (t-test): لمعرفة تباين الفروق ذات الدلالة الإحصائية لكل عبارات الفرضية الثالثة كما في الجدول (7) ادناه:

جدول 7: تباين الفروق ذات الدلالة الإحصائية لكل عبارات الفرضية الثالثة

القيمة t المحسوبة	مستوى الدلالة	القيمة t الجدولية	التفسير
35.842	0.001	1.681	دالة

المصدر: اعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية.

يتضح من الجدول (7) ان هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين قيام مراجع الحسابات بالمشاركة في اعداد البيانات المالية واستقلالية المراجع وحياده ، حيث بلغت قيمة t المحسوبة (26.697) وهي اكبر من قيمة t الجدولية والبالغة (1.681) وهذا الفرق دالاً إحصائياً عند مستوى الدلالة (0.001) أقل من مستوى المعنوية (5%) ، مما يعني تحقق الفرضية.

د. حساب قيمة معامل الانحدار: لمعرفة اثر تقديم مراجع الحسابات للخدمات الضريبية وتقديم مراجع الحسابات للخدمات الاستشارات الادارية وقيام مراجع الحسابات بالمشاركة في اعداد البيانات المالية على استقلالية المراجع وحياده ، وذلك كما يلي في الجدول رقم (7) أدناه:

جدول 8: تحليل التباين بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع

Model Summary^b

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.765 ^a	.586	.557	.30981

a. Predictors: (Constant)

قيام مراجع الحسابات بالمشاركة في اعداد البيانات المالية وتقديم مراجع الحسابات للخدمات الضريبية و تقديم مراجع الحسابات لخدمات الاستشارات الادارية .

b. Dependent Variable

استقلال المراجع وحياده.

من الجدول (8) يتضح للباحثين أن قيمة معامل التحديد R Square =0.58 مما يدل على ان 58% من التغيرات التي تحدث في استقلالية المراجع وحياده يرجع اثرها الى التغيرات في تقديم مراجع الحسابات للخدمات الضريبية والاستشارية ومشاركته في اعداد البيانات المالية والباقي 42% عبارة عن اثر المتغيرات الأخرى (المتغيرات العشوائية) ، مما يؤكد على صحة الفرضيات الثلاثة .

من نتائج اختبارات فرضيات الدراسة والتي تدل على أن 58% من التغيرات التي تحدث في استقلالية مراجع الحسابات وحياده يكون أثرها نتيجة لتقديمه للخدمات الضريبية والاستشارية والمشاركة في اعداد البيانات المالية مما يدل على تطابق نتائج اختبار فرضيات الدراسة مع معظم نتائج الدراسات السابقة.

6- النتائج والتوصيات

6-1 النتائج

بعد إجراء الدراسة توصل الباحثان الى النتائج التالية:

1. قيام مراجع الحسابات بتعبئة وإعداد الإقرار الضريبي نيابة عن عميله الذي يقدم له خدمة المراجعة يؤثر سلباً على حياد واستقلال المراجع.
2. تتأثر قيمة أتعاب مراجع الحسابات عند تقديم الخدمات الضريبية لنفس عميل المراجعة.
3. تعتبر عوائد الخدمات الضريبية التي يقدمها مراجع الحسابات لنفس عميل المراجعة ذات أهمية نسبية للمراجع.
4. يعطي مراجع الحسابات أهمية أكبر للعميل الذي يتم تقديم الخدمات الضريبية له بجانب خدمة المراجعة على غيره ممن لا يقدم له مراجع الحسابات سوى خدمة المراجعة فقط.
5. يتم تحديد قيمة أتعاب الخدمات الضريبية التي يقدمها مراجع الحسابات لنفس عميل المراجعة بناءً على التوصل إلى نتيجة محددة يرغب فيها عميل المراجعة.
6. تقديم مراجع الحسابات لخدمات الاستشارات الادارية بجانب خدمة المراجعة سيقره من موقع اتخاذ القرار وبالتالي يزيد من علاقته الشخصية مع الإدارة العليا مما يؤثر سلباً على استقلاله وحياده.

7. تقديم مراجع الحسابات لخدمات الاستشارات الادارية بجانب خدمة المراجعة يعمل على فقدان ثقة مستخدمي القوائم المالية في تقرير المراجع عن مدى عدالة وصدق البيانات في القوائم المالية.
8. تقديم مراجع الحسابات لخدمات الاستشارات الادارية بجانب خدمة المراجعة يعمل على تردد المراجع بالتحفظ في تقريره خوفاً من فقدان العميل.
9. قيام مراجع الحسابات بالمشاركة في اعداد البيانات المالية لنفس عميل المراجعة يؤثر سلباً على استقلاله وحياده.
10. عند قيام مراجع الحسابات بالمشاركة في اعداد البيانات المالية لنفس عميل المراجعة يؤدي إلى أن المراجع قد يتغاضى عن ذكر بعض التحفظات أو الأخطاء الموجودة في تلك البيانات المالية.
11. قيام مراجع الحسابات بالمشاركة في اعداد البيانات المالية لنفس عميل المراجعة يؤدي إلى تضارب المصالح عند أداء وظيفة المراجعة لهذا العميل.
12. تعتبر الأتعاب التي يتقاضاها مراجع الحسابات نظير قيامه بالمشاركة في اعداد البيانات المالية بجانب خدمة مراجعة الحسابات لنفس العميل ذات أهمية نسبية لمراجع الحسابات.
13. قيام مراجع الحسابات بالمشاركة في اعداد البيانات المالية لنفس عميل المراجعة يؤثر سلباً على مصداقية تقرير المراجعة عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية.

6-2 التوصيات

من خلال نتائج هذه الدراسة يوصي الباحثان بما يلي:

- 1- يجب على المنظمات المهنية العمل على دعم استقلال مراجع الحسابات ومحاولة معالجة الآثار السالبة التي تنتج عن تقديم الخدمات الاستشارية والادارية والضريبية للعميل، ودعم اجراءات التغيير الالزامي للمراجع كل خمس سنوات من عمله مع العميل.
- 2- يجب على المنظمات المهنية الزام مراجع الحسابات بتوسيع نطاق مسؤولياته فيما يتعلق باكتشاف الأخطاء والغش والتصرفات غير القانونية الأمر الذي يزيد من ثقة المجتمع في آرائه التي يبديها في تقارير المراجعة عن القوائم المالية المنشورة.
- 3- يجب على هيئة سوق المال والهيئات المهنية في السودان إلزام الشركات بأن يكون تعيين مراجع الحسابات وتحديد أتعابه وعزله من مهام لجنة المراجعة في الجمعية العمومية للمساهمين الأمر الذي يمكن أن يساعد في حيايد واستقلال مراجع الحسابات.
- 4- التزام مراجعي الحسابات بمعايير المراجعة الدولية وقواعد السلوك المهني يزيد من ثقة المجتمع في عملية المراجعة ونتائجها وتقاريرها.
- 5- عدم اعتماد مكتب المراجعة على عميل واحد حتى يحافظ على استقلاله وحياده أمام المجتمع.

المراجع

أولاً : المراجع باللغة العربية

- آدم، صالح حامد محمد علي (2014)، تقويم انعكاسات الخدمات الاستشارية على استقلالية المراجع الخارجي في بيئة الأعمال السودانية، *مجلة كلية الاقتصاد العلمية*، جامعة أفريقيا العالمية، العدد الرابع.
- الأزهر، عزه ورشيدة خالد (2010)، أثر الخدمات بخلاف المراجعة على فجوة التوقعات (دراسة ميدانية)، *مجلة دراسة اقتصادية*، جامعة زيان عاشور، المجلد 4، العدد 2، الصفحات 72-85.
- جربوع، يوسف محمود (2004)، العوامل المؤثرة على استقلال المراجعين الخارجيين وحيادهم في قطاع غزة من دولة فلسطين، *مجلة تنمية الرافدين*، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العدد 26.
- جمعة، أحمد حلمي، " التدقيق والتأكيد الحديث المشاكل والمسئوليات-الأدوات والخدمات"، عمان، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، 2009 م.
- حسن ، مصعب اسماعيل الازهري، (2018)، الخدمات الاستشارية وأثرها على استقلالية المراجع الخارجي: دراسة ميدانية على ديوان المراجعة القومي، *رسالة ماجستير*، جامعة النيلين، السودان، الصفحات 1-111.
- دسوقي، عبد المحسن محمد، (2020)، اثر تقديم الخدمات الاستشارية على استقلال وجودة المراجعة ، ندوة ديوان الرقابة المالية والإدارية حول أهمية تدقيق الداخلي بالوزارات والوحدات الحكومية ، البحرين.
- العتيبي ، سالم بن عبد الله ، (2009)، جودة المراجعة الخارجية كأحد آليات الحوكمة ، *مجلة الفكر المحاسبي* ، كلية التجارة ،جامعة عين شمس، العدد الثاني ، ص94.
- شقوره، ايدام محمد علي، (2013)، الخدمات الاستشارية وأثرها على درجة استقلالية المراجع الخارجي وحياده: دراسة ميدانية، *مجلة كلية العلوم الإدارية للبحوث العلمية*، جامعة أم درمان الإسلامية، السودان، العدد 1، الصفحات 160-212.
- الطيب ، الصادق محمد سالم، و أم أيمن يوسف الصادق محمد، (2019)، الخدمات الاستشارية التي تقدمها شركات المراجعة للعملاء وأثرها على استقلالية المراجع الخارجي: دراسة ميدانية على ديوان المراجعة القومي وشركات المراجعة العاملة بولاية البحر الأحمر في السودان، *مجلة الفكر المحاسبي*، جامعة عين شمس، مصر، المجلد 23 العدد 1، الصفحات 481-508.
- عبيدات ، ذوقان ،وعدس ، عبد الرحمن ، عبد الخالق ، كايد ، البحث العلمي مفهومه ، ادواته واساليبه ، عمان، دار الفكر، 2001 .
- العساف، صالح أحمد، (1995)، " المدخل إلى البحث في العلوم السلوكية " الرياض، مكتبة العبيكان.
- علي، عبد الوهاب نصر و حازم محفوظ محمد و نعمة حرب مشابط، (2013)، المراجعة الخارجية وفقا لمعايير المراجعة المصرية والدولية ، جامعة دمنهور ، كلية التجارة ص 38 .
- سعيد، عهد علي ، (2009)، "الأثر المتوقع لحوكمة الشركات على مهنة المراجعة في سوريا- دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة تشرين- سوريا، ص 7.
- الصبان، محمد سمير ومحمد مصطفى سليمان، (2005)، " الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات"، الدار الجامعية، القاهرة، ص 342.
- وليم توماس وامرسون هنكي، (1989) ، تعريب ومراجعة د. احمد عجاج ود. كمال الدين سعيد، المراجعة بين النظرية والتطبيق ، دار المريخ ،الرياض ، ص 1041.

- ياسين ، سمير طه, و فيحاء عبد الخالق البكوع ، (2014) ، دراسة تعريفية بخدمات التأكيد التي يقدمها مراقب الحسابات المستقل ، مجلة كركوك للعلوم الإدارية والاقتصادية ، المجلد (4) ، العدد ، (2) ص196.

ثانياً: المراجع باللغة الانجليزية

- Ahmed, A.; Dhull, S. and Kent, R. (2022), Non-Audit Services and Auditor Independence in Stable and Unstable economic Conditions, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 37, Issue 8, pp. 967-992.
- DOAN, Nga Thanh; PHAM, Cuong Duc; NGUYEN, Thuong Thi Uyen; and, VU, Mai Phuong (2020), The Effect of Non-Audit Services on Auditor Independence: Evidence from Vietnam, *The Journal of Asian Finance, Economics and Business*, Vol. 7, Issue 12, pp. 445-453.
- Loew, E. and and Nguyen, T. (2024), The Impact of Non-Audit Services on Auditor Independence in European Banks, Working Paper 24/02, *European Banking Institute Working Paper Series no. 173*, pp. 1-67. https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=4851856
- Ogbodo, O. and Ajuonu A. (2021), Effect of Non-Audit Services on Auditor's Independence: Evidence From Accounting Practitioners in Abia State, *Research Journal of Management Practice*, Vol. 1, Issue 4, pp. 150-168.
- QuicK, R.; Toledano, D. S.; and, Toledano, J. S. (2023), The Impact of Auditor-Provided Non-Audit Services on Audit Quality: A Review of the Archival Literature, *Corporate Ownership and Control*, Vol. 20, Issue 2, pp. 93-112.