

أثر الخدمات الاستشارية على نزاهة واستقلالية المراجع الخارجي

((دراسة تطبيقية على مكاتب المحاسبة والمراجعة بطرابلس))

د. عبد الحكيم البشير الملهوف*

الملخص:

استهدف البحث دراسة مدى تأثير استقلالية المراجعين الخارجيين نتيجة لتقديم الخدمات الاستشارية لنفس عملاء المراجعة. ولأجل الوصول إلى تحقيق هذا الهدف، قُسم البحث إلى أربعة أجزاء رئيسية، حيث عُرّف في الجزء الأول بمشكلة البحث وهدفه وأهميته، في حين خُصصَ الجزء الثاني لبناء الإطار النظري للبحث، أما الجزء الثالث فقد كُرس لعرض الجوانب المتعلقة بالدراسة الميدانية، وأخيراً تناول الجزء الرابع عرضاً لأهم النتائج التي تم الوصول إليها بالإضافة إلى تقديم بعض التوصيات المقترحة.

وقد أظهرت النتائج المتحصل عليها من خلال تحليل البيانات تأثير استقلالية المراجع الخارجي بشكل كبير نتيجة لتقديم الخدمات الاستشارية لنفس عملاء المراجعة لعدة أسباب مثل: زيادة الروابط الاقتصادية بين المراجع وبين عملائه محل المراجعة مما يجعل المراجع في موقف التابع والممثل للشركة العميلة، وارتفاع نسبة إيرادات الخدمات الاستشارية مقارنة بنسبة خدمات المراجعة العادية، وتحويل دور المراجع من حماية مصالح ملاك المنشأة إلى حماية مصالح أعضاء مجلس الإدارة بتلك المنشآت، وتطور العلاقة بين مكتب المراجعة وبين إدارة المنشأة العميلة بحيث يصبح المكتب معتمداً على نجاح الإدارة لتكوين سمعة جيدة. بالإضافة إلى ذلك تبين عدم وجود فروقات جوهرية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المشاركين في الدراسة حول مدى تأثير استقلالية المراجعين الخارجيين نتيجة لتقديمهم للخدمات الاستشارية لنفس عملاء المراجعة تعزى للمؤهل العلمي أو لعدد سنوات الخبرة العملية للمشاركين في الدراسة.

* أستاذ مساعد بقسم المحاسبة / كلية المحاسبة - الرجبان / جامعة الزنتان. E- Mail: hakimzintany@yahoo.com

1: الإطار العام للبحث.

يتناول هذا الجزء من البحث التعريف بمشكلة البحث وأهدافه وأهميته وفقاً للسياق التالي:

1-1: المقدمة وطبيعة مشكلة البحث:

تهدف مهنة المراجعة الخارجية على الحسابات بشكل رئيسي إلى التأكيد لأفراد المجتمع بشكل عام ولمستخدمي القوائم والتقارير المالية بشكل خاص على إمكانية الوثوق والاعتماد على المعلومات والبيانات المنشورة في القوائم المالية للمشاريع الاقتصادية عند اتخاذ القرارات الاستثمارية المختلفة، لذلك تعتمد القيمة الحقيقية لعملية المراجعة في المقام الأول على مدى إدراك الأطراف الخارجية لاستقلالية المراجع الخارجي عن عملائه محل المراجعة (Niemi, 2004; Jenkins and Velury, 2008)، بمعنى ضرورة تمتع المراجع الخارجي بالاستقلالية التامة عن عملائه محل المراجعة إذا ما أُريد توفير خدمات مراجعة ذات جودة عالية تلبّي متطلبات مستخدمي القوائم المالية (Boritz, 1992).

لذلك تعد الاستقلالية أحد المواضيع التي نالت قسطاً كبيراً من الاهتمام والدراسة منذ البدايات الأولى لمهنة المراجعة، ومطلباً حتمياً، وهدفاً أساسياً للعديد من الهيئات والمنظمات المهنية المهمة بتنظيم وتطوير مهنة المحاسبة والمراجعة. وعلى الرغم من هذه الأهمية واجهت مهنة المراجعة في الآونة الأخيرة العديد من الانتقادات والشكوك التي تدور في مجملها حول مدى قدرة المراجعين الخارجيين على الاحتفاظ بالنزاهة والاستقلالية عن عملاء المراجعة في نفس الوقت الذي يقومون فيه بتقديم العديد من الخدمات الاستشارية الأخرى لنفس أولئك العملاء.

وقد زادت حدة هذه الشكوك والانتقادات في السنوات الأخيرة خاصة بعد انهيار العديد من الشركات العالمية مثل: شركات (Enron, WorldCom, and Sunbeam) في أمريكا، وشركة (Independent Insurance) في بريطانيا، وشركة (HIH and OneTel) في أستراليا وغيرها من الشركات في العديد من الدول الأخرى، وتوقف بعض من شركات المراجعة الكبيرة عن مزاوله نشاطها في مجال المراجعة مثل: شركة (Arthur Anderson) (Wines, 2006; Oberleitner, 2017)، الأمر الذي نتج عنه زيادة الاهتمام مجدداً في العديد من البيئات المحاسبية بدراسة طبيعة العلاقة بين أداء الخدمات الاستشارية والمحافظة على الحياد والاستقلال، وبالنظر إلى ما تشهده وتمر به البيئة الاقتصادية في ليبيا من تغيرات خلال السنوات الماضية والتي أدت إلى زيادة الطلب على خدمات المراجعة والخدمات الاستشارية الأخرى نتيجة لزيادة حجم المشاريع الاقتصادية، وزيادة حدة المنافسة بين هذه المشاريع، وزيادة استخدام

الحاسبات الالكترونية (شريعة وكويري، 2017)، وباعتبار أن أغلب الدراسات السابقة المتعلقة بهذا الموضوع قد تمت في دول ذات طبيعة اجتماعية واقتصادية مختلفة نسبياً عن طبيعة البيئة الليبية، يرى الباحث ضرورة تقصي مدى تأثير استقلالية المراجع الخارجي في البيئة الليبية نتيجة لتقديمه للخدمات الاستشارية إلى نفس عملاء المراجعة. وعليه يمكن صياغة المشكلة التي يدور حولها البحث في التساؤل التالي:

(ما مدى تأثير استقلالية المراجع الخارجي في البيئة الليبية نتيجة لتقديمه للخدمات الاستشارية لنفس عملاء المراجعة؟).

1-2: أهداف البحث:

يهدف البحث إلى تحقيق الآتي: -

1- التعرف على ما أُثير من آراء وأفكار نظرية ودراسات وأبحاث عملية في الأدب المحاسبي المتعلق بمجال المراجعة حول مدى تأثير الخدمات الاستشارية على استقلالية المراجع الخارجي.

2- دراسة مدى تأثير استقلالية المراجع الخارجي نتيجة لتقديمه الخدمات الاستشارية لنفس عملاء المراجعة في البيئة الليبية.

3- التعرف على مدى وجود فروقات ذات دلالة إحصائية تتعلق بتأثير استقلالية المراجع نتيجة لتقديم الخدمات الاستشارية تبعاً للخصائص الشخصية للمشاركين في الدراسة كالمؤهل العلمي وعدد سنوات الخبرة المهنية.

1-3: أهمية البحث:

تنبع أهمية البحث من كونه يتناول دراسة التأثير المحتمل لتقديم المراجعين الخارجيين للخدمات الاستشارية على استقلاليتهم في البيئة الليبية لما لهذه الاستقلالية من عظيم الأثر في إضفاء الثقة على مصداقية القوائم المالية للوحدات الاقتصادية، وعلى نزاهة وموضوعية المراجع الخارجي بشكل خاص ومهنة المراجعة بشكل عام، كذلك يساعد موضوع هذا البحث في إثارة ولفت انتباه العديد من الأطراف المهنية وال رسمية ذات العلاقة بمهنة المراجعة إلى ضرورة إصدار التشريعات والضوابط والشروط اللازمة للحد من الآثار السلبية المحتملة للخدمات الاستشارية على استقلالية المراجع.

1-4: فرضيات البحث:

في ضوء طبيعة المشكلة واهداف البحث تم صياغة الفرضيات التالية: -

الفرضية الأولى: لا يؤدي قيام المراجعين الخارجيين بتقديم الخدمات الاستشارية إلى نفس عملاء المراجعة إلى التأثير على استقلاليتهم.

الفرضية الثانية: لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين فيما يتعلق بمدى تأثير الاستقلالية نتيجة لتقديم الخدمات الاستشارية تبعاً لخصائصهم الشخصية كالمؤهل العلمي وعدد سنوات الخبرة المهنية.

1-5: منهجية البحث:

قُسمت المنهجية المتبعة في هذا البحث إلى جانبين رئيسيين على النحو التالي:

الجانب النظري:

اعتمد هذا الجانب على المنهج الاستقرائي التحليلي لأجل تكوين الأساس النظري للدراسة، من خلال عرض وتحليل ما احتواه الأدب المحاسبي المتعلق بمجال المراجعة من كتب ودوريات وأبحاث متعلقة بالمشكلة موضوع البحث، بالإضافة إلى عرض وتحليل بعض القواعد والمواد ذات العلاقة الواردة بالقوانين واللوائح الصادرة عن المنظمات المهنية والرسمية.

الجانب العملي:

اعتمد هذا الجانب على المنهج الوصفي التحليلي من خلال استخدام أسلوب المسح لجمع البيانات والمعلومات اللازمة للدراسة وتم استخدام صحف الاستبيان (Questionnaire) أداة رئيسة لهذا الغرض، كذلك استخدمت بعض الأساليب والطرق الإحصائية في وصف وتحليل البيانات واختبار الفرضيات من خلال الاستعانة ببرنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS).

1-6: الدراسات السابقة:

يعتبر من الناحية النظرية موضوع تقديم المراجع الخارجي للخدمات الاستشارية لنفس عملاء المراجعة من بين أكثر المواضيع إثارةً للجدل والنقاش في الأدب المحاسبي المرتبط باستقلالية المراجع الخارجي. حيث يتمحور

أغلب النقاش والجدل حول مدى قدرة المراجع في إعطاء رأي في محايد ومستقل (موضوعي) عن صدق وعدالة القوائم المالية للعملاء وفي نفس الوقت يقوم بتزويد هؤلاء العملاء بالعديد من الخدمات الاستشارية الأخرى (Mautz and Sharaf, 1961; Shockley, 1982; Flint, 1988; Clikeman, 1998; Canning and Gwilliam, 1999; Firth, 2002)، فعلى سبيل المثال: يعتقد (Mautz and Sharaf, 1961) ان استقلالية مكاتب المراجعة التي تقوم بتقديم الخدمات الاستشارية إلى عملائها بالإضافة إلى خدمة المراجعة تضعف بشكل كبير نتيجة للصعوبة البالغة في الفصل بين عملية إعطاء النصح والإرشاد وبين عملية اتخاذ القرار، الأمر الذي يصعب معه على المراجع تجنب المشاركة في عملية اتخاذ القرارات.

وبالمثل شاطرت وجهة النظر هذه العديد من المنظمات الدولية المعنية بمهنة المراجعة الخارجية للحسابات وقامت بإصدار العديد من التشريعات والقوانين المتضمنة لبعض القواعد والإجراءات اللازمة للحد من خطورتها على استقلالية المراجع الخارجي. فعلى سبيل المثال منع قانون (Sarbanes and Oxley act 2002) الصادر في الولايات المتحدة الأمريكية على شركات المراجعة تقديم مجموعة من الخدمات الاستشارية لعملائها محل المراجعة مثل: خدمات مسك الدفاتر، أو تصميم أنظمة المعلومات المالية، أو الخدمات المتعلقة بالتقييم والتأمين، أو أن تنوب عن العملاء في المسائل القانونية أو في البحث عن الموظفين وتعيينهم بالشركات العميلة وغيرها من الخدمات التي يعتقد المشرع بأنها تؤدي إلى إضعاف استقلالية المراجع الخارجي. كذلك صدر عن البرلمان الأوروبي في سنة 2014 قانون يمنع مكاتب المراجعة من أداء العديد من أنواع الخدمات الاستشارية لعملاء المراجعة مثل الأعمال المحاسبية وحفظ الدفاتر والاستشارات الضريبية وغيرها من الأعمال التي رأى الاتحاد الأوروبي أنها تشكل تهديدا لاستقلالية المراجعين الخارجيين (European commission, 2014).

وفي المقابل يوجد في الأدب المحاسبي المتعلق بمجال المراجعة وجهة نظر مغايرة مفادها عدم تأثر وضعف استقلالية المراجع الخارجي نتيجة لتقديم الخدمات الاستشارية لنفس عملاء المراجعة. فعلى سبيل المثال يرى (Higgins, 1962) أن تقديم المراجع الخارجي لمثل هذه الخدمات لنفس عملاء المراجعة لا يتعارض مع استقلالية المراجع الخارجي أو يؤدي إلى إضعافها، بل يعتقد أن السبب الرئيس في وجود هذه المشكلة يرجع بالأساس إلى ضعف المعايير والمبادئ الأخلاقية للمراجع الخارجي نفسه. وبالمثل يعتقد كل من (Carey and Doherty, 1966) بهذا الرأي حيث أشارا إلى أن استقلالية المراجع الخارجي سوف لن تتأثر طالما

اقتصرت دور المراجع في عملية تقديم الخدمات الاستشارية على إبداء النصح والمشورة فقط، ولم يتعداها إلى عملية المشاركة في اتخاذ القرار. وقد أيدت هذه الفكرة لجنة كوهين في الولايات المتحدة الأمريكية (The Cohen Commission, 1978) من خلال النتائج التي توصلت إليها، حيث خلصت اللجنة إلى ان استقلالية المراجع الخارجي لن تتعرض للتأثير والضعف نتيجة لتقديم الخدمات الاستشارية طالما اقتصررت هذه الخدمات على النصح ولم تتدخل في عملية اتخاذ القرار النهائي لعملاء المراجعة.

وبالإضافة إلى وجهتي النظر السابقتين توجد وجهة نظر ثالثة تعتقد بان تقديم المراجع للخدمات الاستشارية لعملاء المراجعة من الممكن أن يؤدي إلى تقوية وتعزيز استقلالية المراجع. فعلى سبيل المثال يعتقد كل من (Goldman and Barlev, 1974) بانه كلما زادت كمية وعدد الخدمات الاستشارية التي يقدمها المراجع الخارجي لعملاء المراجعة زادت وقويت درجة استقلاليته. ويرجع الباحثان هذا الاستنتاج إلى أن أغلب الخدمات الاستشارية التي يقدمها المراجع الخارجي لعملائه تتميز بطبيعة غير روتينية مما يجعلها تعود بالفائدة المباشرة على عملاء المراجعة وبالتالي قد تؤدي عملية استبدال المراجع الحالي بمراجع آخر إلى خسارة الشركة العميلة للنصائح والإرشادات التي تتحصل عليها من هذا المراجع، ويؤدي هذا الوضع في نهاية الأمر إلى زيادة قوة المراجع التفاوضية في مواجهة الشركات العميلة في المواقف التي تحتاج إلى إبداء وجهة نظر قوية، مما ينتج عنه تقوية وتعزيز استقلالية المراجع. كذلك يعتقد الكثير من المؤيدين لهذا الرأي بأن السماح للمراجعين بتقديم الخدمات الاستشارية لعملاء المراجعة من الممكن أن يجعلهم غير معتمدين اقتصاديا على عميل أو مجموعة محدودة من عملاء المراجعة، بالإضافة إلى تخفيض أتعاب عملية المراجعة، وزيادة الكفاءة المهنية نتيجة لزيادة المعرفة عن قرب بالظروف المحيطة بالعمليات المختلفة للعميل (Grout et al, 1994; Arrunada, 1999; Defond et al, 2002).

أما فيما يتعلق بالواقع القانوني والمهني في ليبيا فقد بينت المادة (25) من القانون رقم (116) لتنظيم مزاوله مهنة المحاسبة والمراجعة لسنة (1973)، الأعمال التي لا يجوز الجمع بينها وبين مزاوله مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا وهي:

- 1- تولى الوزارة.
- 2- الوظائف العامة والمؤقتة بمرتبة أو بمكافأة ما لم يؤذن له بممارستها وفقا لأحكام القانون.
- 3- جميع الأعمال التي تتنافى مع طبيعة المهنة ولا تتفق مع كرامتها.

4- الاشتغال بالتجارة.

ويبدو للباحث من خلال نص المادة السابقة عدم ممانعة المشرع في ليبيا من قيام المراجعين الخارجيين بتقديم الخدمات الاستشارية لنفس المنشآت التي يقومون بمراجعة حساباتها.

أما على الجانب العملي فقد حظي موضوع أثر تقديم المراجع الخارجي للخدمات الاستشارية إلى نفس عملاء المراجعة على الاستقلالية بالكثير من الاهتمام والدراسة من قبل العديد من الباحثين والدارسين في مختلف دول العالم. وفيما يلي بعض من هذه الدراسات: -

1- دراسة (Gul, 1989).

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى إدراك مدراء الائتمان بالمصارف في نيوزيلندا للتأثير الذي يمكن أن تحدثه خمسة عوامل على استقلالية المراجعين الخارجيين بما فيها تقديم المراجع الخارجي للخدمات الاستشارية إلى نفس عملاء المراجعة، وقد اقتصر التعبير عن هذا العامل في حالتين هما: يتم تقديم الخدمات الاستشارية ولا يتم تقديم الخدمات الاستشارية، وقد أظهرت النتائج المتحصل عليها من هذه الدراسة عدم جوهرية التأثير الذي يمكن أن يحدثه تقديم المراجع الخارجي للخدمات الاستشارية إلى نفس عملاء المراجعة على استقلالية المراجع الخارجي.

2- دراسة موسى (1992).

استهدفت هذه الدراسة تحليل أثر مجموعة من العوامل التي من الممكن ان تضعف استقلالية المراجع الخارجي العامل في مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية في ليبيا، وقد كان من بين هذه العوامل عامل تقديم مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية للخدمات الاستشارية إلى عملاء المراجعة، وقد أظهرت النتائج المتحصل عليها من هذه الدراسة ضعف استقلالية المراجع الخارجي نتيجة لتقديم مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية للخدمات الاستشارية إلى عملاء المراجعة.

3- دراسة (Beattie et al, 1999).

استهدفت هذه الدراسة التي أجريت في بريطانيا التعرف على مدى إدراك مجموعة من المهتمين بعمل المراجعة الخارجية على الحسابات للتأثير المحتمل لمجموعة من العوامل الاقتصادية والقانونية وكان من بينهما عامل تقديم المراجع الخارجي للخدمات الاستشارية لنفس عملاء المراجعة على الاستقلالية. وقد أظهرت النتائج

المتحصل عليها من هذه الدراسة وجود خطر على استقلالية المراجع نتيجة لتقديمه للخدمات الاستشارية لنفس عملاء المراجعة.

4- دراسة (Defond, 2002).

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى وجود علاقة جوهرية بين قيمة آتعااب الخدمات الاستشارية التي يتحصل عليها المراجع وبين إمكانية إصداره لتقرير لا يوضح إمكانية تعرض المنشأة لمصاعب مالية قد تؤدي بها إلى الإفلاس. وقد قام الباحث بتحليل عدد 1185 من القوائم المالية وتقارير المراجعين الخارجيين المنشورة لبعض الشركات التي تعاني من مشاكل مالية في الولايات المتحدة الأمريكية، وقد أظهرت النتائج المتحصل عليها من هذه الدراسة عدم وجود علاقة جوهرية بين قيمة الخدمات الاستشارية وبين استقلالية المراجع الخارجي، وأن هناك اقتناعاً قوياً من المراجعين بضرورة المحافظة على سمعتهم المهنية في مجال سوق خدمات المراجعة أكبر من أهمية قيمة آتعااب الخدمات الاستشارية.

5- دراسة (Hudaib, 2003).

استخدمت هذه الدراسة أسلوب المقابلة الشخصية للتعرف على آراء المراجعين الخارجيين، ومستخدمي القوائم المالية، حول العديد من العوامل التي يعتقد بأن لها تأثيراً على الاستقلالية في المملكة العربية السعودية، بما فيها عامل تقديم المراجع الخارجي للخدمات الاستشارية إلى نفس عملاء المراجعة. وقد أظهرت النتائج المتحصل عليها اعتقاد معظم المشتركين في الدراسة بأن تقديم المراجع الخارجي للخدمات الاستشارية إلى نفس عملاء المراجعة يعد من بين العوامل التي تهدد الاستقلالية وتؤدي إلى إضعافها.

6- دراسة (Alleyne et al, 2006).

أجريت هذه الدراسة في باربادوزا (Barbados) وهدفت إلى التعرف على مدى إدراك مجموعة من الفئات المهتمة بعملية المراجعة للتأثير المحتمل لعدد من العوامل على استقلالية المراجع الخارجي، وقد كان من بين هذه العوامل عامل تقديم المراجع الخارجي للخدمات الاستشارية لنفس عملاء المراجعة، وقد اوضحت نتائج هذه الدراسة اعتقاد معظم المشاركين بوجود تأثير كبير على استقلالية المراجعين الخارجيين نتيجة لتقديمهم للخدمات الاستشارية لنفس عملاء المراجعة.

7- دراسة (Awadallah, 2006).

تقصت هذه الدراسة آراء المراجعين الخارجيين العاملين في مصر حول مدى إدراكهم لقدرة المراجع على مقاومة الضغوط التي يمكن أن تمارسها إدارات عملاء المراجعة في بعض المواقف الخلافية مع المراجعين وأثر ذلك على الاستقلالية. وقد كان تقديم المراجع الخارجي للخدمات الاستشارية إلى نفس عملاء المراجعة من بين تلك المواقف. وقد تم التعبير عن هذا الموقف في حالتين هما: يتم تقديم المراجع الخارجي للخدمات الاستشارية ولا يتم تقديم المراجع الخارجي للخدمات الاستشارية. وقد أوضحت النتائج المتحصل عليها من هذه الدراسة أن أغلب آراء المشاركين فيها قد أشاروا إلى أن قدرة المراجع الخارجي على مقاومة الضغوط التي يمكن أن تمارسها الإدارة عليه تكون أقل في حالة قيامه بتقديم الخدمات الاستشارية لنفس عملاء المراجعة.

8- دراسة فوزية حامد وحسام عبدالمحسن (2007).

أجريت هذه الدراسة في المملكة العربية السعودية وهدفت إلى دراسة الأسباب والدوافع التي تدفع شركات المراجعة في السعودية إلى التوسع في نطاق تقديم الخدمات الاستشارية بالإضافة إلى التعرف على مدى تأثير تلك الخدمات على استقلالية وحياد المراجع الخارجي. وقد أوضحت نتائج هذه الدراسة ان هناك تأثير محدود على استقلالية المراجع الخارجي نتيجة لقيامه بأداء الخدمات الاستشارية لنفس عملاء المراجعة.

9- دراسة عصام فريط (2008).

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى أثر الخدمات الاستشارية الأخرى التي يقدمها المراجع الخارجي بالإضافة إلى عملية المراجعة على استقلالية مكاتب المراجعة في الأردن. وقد بينت النتائج المتحصل عليها من هذه الدراسة وجود تأثير واضح على استقلالية وحياد مكاتب المراجعة في الأردن نتيجة لتقديم الخدمات الاستشارية الأخرى.

10- دراسة (Almalhuf, 2014).

اهتمت هذه الدراسة بالتعرف على أثر مجموعة من العوامل التي يعتقد في الأدب المحاسبي بأن لها تأثيراً على استقلالية المراجع الخارجي من وجهة نظر كل من المراجعين الخارجيين، ومراجعي جهاز المراجعة المالية، ومراجعي الضرائب، ومدراء الائتمان بالمصارف في البيئة الليبية. وكان من بين تلك العوامل: عامل تقديم مكاتب المراجعة للخدمات الاستشارية الإدارية الأخرى لنفس عملاء المراجعة، وقد أظهرت نتائج هذه الدراسة

أنَّ استقلالية المراجع الخارجي تتأثر بشكل كبير نتيجة لتقديم المراجعين الخارجيين للخدمات الاستشارية لنفس عملاء المراجعة.

11- دراسة (More and Berg, 2016).

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على آراء إحدى عشرة شركة من الشركات الكبرى العاملة في مجال الصناعات الغذائية في بريطانيا حول أثر تقديم المراجعين الخارجيين للخدمات الاستشارية لنفس عملاء المراجعة على استقلاليتهم بالإضافة إلى التعرف على مدى أهمية الدخل المتحصل عليه نتيجة لتقديم الخدمات الاستشارية كمصدر من مصادر الدخل السنوي لشركات المراجعة. وقد أظهرت النتائج المتحصل عليها من هذه الدراسة ان هناك تأثيراً سلبياً على استقلالية المراجع نتيجة للجمع بين تقديم خدمة المراجعة وتقديم الخدمات الاستشارية لنفس العميل. كذلك بينت الدراسة الأهمية النسبية الكبيرة للدخل السنوي الذي تحصل عليه شركات المراجعة جراء تقديمها للخدمات الاستشارية الأخرى.

نلاحظ من خلال الدراسات السابقة سواء المتعلقة بالجانب النظري أو الجانب العملي، وجود آراء ونتائج مختلفة ومتناقضة في بعض الأحيان. حيث يعتقد الكثيرون بوجود تأثير سلبي كبير على استقلالية المراجعين الخارجيين في حالة قيامهم بتقديم الخدمات الاستشارية لنفس عملاء المراجعة. ويرجع أصحاب هذا الرأي السبب إلى صعوبة الفصل بين الاقتصار على عملية النصح والإرشاد أثناء تقديم الخدمات الاستشارية وبين المشاركة في اتخاذ القرار، الأمر الذي يجعل المراجع الخارجي عند قيامه بعملية المراجعة لحسابات وعمليات عملائه محل المراجعة كالذي يقوم بمراجعة ما قام هو نفسه به من أعمال لصالح عملاء المراجعة. وفي المقابل يعتقد آخرون بأن تقديم المراجع الخارجي للخدمات الاستشارية بالإضافة إلى خدمة المراجعة لنفس العملاء من الممكن أن يؤدي إلى زيادة وتقوية استقلالية المراجع، حيث يعتقد أصحاب هذا الرأي أن الخبرة والمعرفة الجيدة التي يكتسبها المراجع الخارجي عن حسابات وعمليات العميل تعطيه موقفاً متميزاً يمكنه من تقديم تلك الخدمات الاستشارية بكفاءة عالية وفي نفس الوقت يحافظ على استقلاليته وحياده عند إبداء رأيه حول القوائم والتقارير المالية للعملاء.

ويخلص الباحث إلى إن اختلاف النتائج السابقة سواء المستندة على أسس نظرية أو المستندة على أسس عملية من الممكن أن يرجع إلى عدة أسباب من أهمها: اختلاف البيئات الاجتماعية والاقتصادية للدول التي أجريت بها تلك الدراسات، واختلاف الأساليب والطرق المنهجية المتبعة لإجراء تلك الدراسات بالإضافة إلى

اختلاف وتباعد الفترات الزمنية التي أجريت خلالها تلك الدراسات. لذلك تهدف هذه الدراسة إلى توفير نتائج عملية عن مدى تأثير استقلالية المراجعين الخارجيين في البيئة الليبية نتيجة لقيامهم بتقديم الخدمات الاستشارية لنفس عملاء المراجعة في البيئة الليبية.

2: الإطار النظري للخدمات الاستشارية⁽¹⁾.

2-1: مفهوم الخدمات الاستشارية.

يوجد في الأدب المحاسبي العديد من المفاهيم والتعريفات التي توضح المقصود بمفهوم الخدمات الاستشارية ومن أهم هذه التعريفات ما ورد عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) الذي عرفها بأنها عبارة عن "الاستشارات المهنية التي تهدف بالأساس إلى تحسين كفاءة وفعالية استخدام العميل للطاقت والموارد المتاحة له ومما يحقق أهداف التنظيم" (قريط، 2008)، كذلك عرفها (جمعة 2009) بأنها "الممارسة المهنية المعنية بتقديم المشورة والمعونة لإدارة المؤسسة لأجل تحديد أهدافها وإرشادها إلى الأسلوب المؤدي إلى تحقيقها عن طريق الأداء في مجالات التخطيط والتنظيم والحوافز والاتصال وقياس مستويات الإنجاز واستخدام الموارد البشرية والمادية والمالية، كما أنها تحتوي على العوامل الفنية التي تتعلق بفاعلية وكفاءة إدارة المؤسسة"، وقد عرفها أيضا كل من (شريعة وكويري، 2017) على أنها "نوع من أنواع الخدمات غير التقليدية التي يقوم بتقديمها شخص مؤهل او مجموعة من الأشخاص المؤهلين الذين يتمتعون بقدر كاف من المعرفة والخبرة المهنية اللازمة لتأدية هذا النوع من الخدمات بموجب تكليف خاص من العميل، لغرض تحسين كفاءة وفعالية استخدام العميل للطاقت والموارد المتاحة له بما يحقق أهداف المشروع".

2-2: العوامل التي أدت إلى زيادة التوسع في تقديم الخدمات الاستشارية.

يرجع العديد من الكتاب والباحثين في مجال المراجعة التوسع الكبير في مجال تقديم الخدمات الاستشارية بواسطة مكاتب المراجعة إلى الأسباب التالية.

- 1- تلبية الطلب المتزايد على الخدمات الاستشارية من قبل عملاء المراجعة.
- 2- الاستخدام الأفضل للطاقت والخبرات الموجودة لدى مكاتب المراجعة لزيادة حجم النشاط وتحقيق أكبر قدر من الأرباح بالإضافة إلى إرضاء العملاء.

1- للمزيد من المعلومات حول هذا الجانب من البحث يمكن الرجوع الى العديد من الدراسات والأبحاث ومن بينها: (الرملي، 2003: قريط، 2008: جمعة 2009: الزهار، 2013: شريعة وكويري، 2017).

- 3- إعطاء المجال للعاملين بشركات المراجعة لتنمية القدرات الفنية الحقيقية لديهم ومساعدتهم في تطبيق خبراتهم المتوفرة في مجالات حقيقية.
 - 4- المعرفة والدراية الكاملة لشركات المراجعة بطبيعة وظروف أنشطة العملاء مما يسهل عليهم إمكانية تقديم الخدمات الاستشارية بكفاءة عالية.
 - 5- إمكانية تعرف المراجع على نقاط القوة والضعف في توصياته السابقة التي قدمها للشركات العميلة سواء عند تقديم خدمة المراجعة أو عند تقديم الخدمات الاستشارية.
 - 6- الارتقاء بالأداء المهني داخل شركات المراجعة بالإضافة إلى تحقيق إيرادات إضافية تسهم في زيادة الدخل السنوي.
 - 7- زيادة حدة المنافسة بين مكاتب المراجعة وأثرها على تدني العائد المادي الناتج من عملية المراجعة ومحاولة زيادة الدخل من خلال تقديم الخدمات الاستشارية.
 - 8- عدم قدرة الإدارة بالمنشآت العميلة على حل المشاكل القائمة وعدم امتلاكها لكوادر مؤهلة تتمتع بالخبرة والمعرفة لتقييم البدائل واختيار الأسلوب الأمثل للتعامل مع هذه المشاكل.
 - 9- التغيرات التي تحدث في العديد من التشريعات المنظمة للأنشطة الاقتصادية وظهور أنشطة جديدة وزيادة تغير طبيعة العلاقات الاجتماعية والبيئية والإنسانية بشكل كبير يصعب على المدراء مواكبته.
- 2-3: الهدف من تقديم الخدمات الاستشارية.**

تسعى مكاتب المراجعة من خلال تقديم الخدمات الاستشارية بالإضافة إلى عملية المراجعة إلى تحقيق العديد من الأهداف من أهمها الآتي: -

- 1- مساعدة إدارة الشركات العميلة على أداء وظائفها بشكل أفضل من خلال تقديم النصح والمشورة.
- 2- اكتشاف المشاكل وتشخيصها في وقت مبكر وإعطاء تحذيرات فورية بالخصوص لإدارة الشركات العميلة وتحفيزها لاتخاذ الإجراءات التصحيحية.
- 3- المساعدة في إيجاد الحلول للمشاكل التي لا تتمكن خدمة المراجعة العادية من حلها.
- 4- المساعدة في تقييم الخطط المقترحة للسياسات والإجراءات والنظم لغرض تحسين الأداء الإداري في الأجل الطويل.

2-4: خصائص ومتطلبات الخدمات الاستشارية.

يتوجب على مكاتب المراجعة مراعاة العديد من المتطلبات والمميزات الواجب توافرها عند تقديم الخدمات الاستشارية لعملائها ومن أهمها الآتي: -

1- يجب أن يتم تقديم الخدمات الاستشارية بناءً على رغبات واحتياجات العملاء لأجل إحداث التغيير المستهدف من وراء تقديم الخدمات.

2- ينبغي أن يتم تقديم الخدمات الاستشارية بواسطة اشخاص مؤهلين علمياً ومهنيًا.

3- ينبغي على الأشخاص الذين يقومون بتقديم الخدمات الاستشارية المحافظة على استقلاليتهم وتجنب المؤثرات التي يمكن أن تحدث نتيجة للعلاقات الشخصية والمالية التي قد تربطهم مع الشركات العميلة.

4- ينبغي ان يتم تقديم الخدمات الاستشارية على سبيل النصح والمشورة فقط، وأن لا تتعداها بحيث يتم التدخل في عملية اتخاذ القرارات.

5- يجب على مكاتب المراجعة عند قيامها بتقديم الخدمات الاستشارية لعملائها المحافظة على سرية البيانات والمعلومات المتعلقة بهذه الخدمات.

3- الدراسة العملية (الميدانية):

يعرض هذا الجزء من البحث المراحل والخطوات المتعلقة بالدراسة الميدانية وتحليل البيانات وذلك على النحو التالي:

3-1: منهجية الدراسة الميدانية.

تضمنت عملية تحديد وتجميع البيانات المراحل والخطوات الآتية: -

3-1-1: مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من المراجعين الخارجيين العاملين بمكاتب المحاسبة والمراجعة بمدينة طرابلس، وقد اقتصرت عملية اختيار العينة على المراجعين الذين أمكن الوصول إليهم مباشرة من خلال الزيارة الميدانية لمقار عملهم، وقد بلغ عددهم (80مراجعاً خارجياً). ومن بين إجمالي صحف الاستبيان الموزعة على المشاركين في الدراسة، تم الحصول على عدد (68 صحيفة) صالحة للتحليل، وبذلك بلغت نسبة الردود 85% من إجمالي صحف الاستبيان الموزعة.

3-1-2: أداة تجميع البيانات:

تم تجميع البيانات من خلال استخدام صحيفة استبيان (Questionnaire) صممت خصيصاً لأغراض هذه الدراسة استناداً إلى ما جاء في أدبيات الموضوع، وتعتبر صحف الاستبيان من وجهة نظر الكثير من الباحثين من أفضل وأكثر الوسائل استخداماً لجمع البيانات والمعلومات اللازمة للدراسة الميدانية المتعلقة بالعلوم الإنسانية (Sarantakos, 1998; Sekaran, 2003)، وقُسمت صحيفة الاستبيان إلى جزأين رئيسيين، حيث خصص الجزء الأول لجمع بعض البيانات التي تقيس الخصائص الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة من حيث المؤهل العلمي والتخصص وعدد سنوات الخبرة، في حين تضمن الجزء الثاني مجموعة من العبارات التي تهدف إلى معرفة آراء المشاركين حول مدى التأثير المحتمل لتقديم المراجع الخارجي للخدمات الاستشارية لنفس عملاء المراجعة على استقلاليتها، متبوعة بمقياس ليكرت الخماسي (Five-point Likert scale) الموضح في الجدول رقم (1) وذلك على النحو التالي:

جدول رقم (1) مقياس ليكرت الخماسي (five-point Likert scale)

| موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة |
|------------|-------|-------|-----------|----------------|
| 5 | 4 | 3 | 2 | 1 |

وبعد ان عرضت صحيفة الاستبيان على مجموعة من ذوي الخبرة والعلاقة بموضوع الدراسة لإبداء الرأي، أخذت جميع الملاحظات والاقتراحات المتحصل عليها بعين الاعتبار وتم إجراء بعض التعديلات البسيطة على محتويات الاستبيان بحيث ضُمنت تلك الملاحظات والاقتراحات لمحتويات الاستبيان.

3-1-3: الطرق والأساليب الإحصائية.

لأجل تحقيق أهداف الدراسة، تم الاستعانة ببرنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) لتحليل البيانات المتحصل عليها من المشاركين، وذلك من خلال استخدام الاختبارات الإحصائية التالية:

- تم احتساب التكرارات والنسب المئوية للتعرف على الصفات الشخصية للمشاركين في الدراسة ولتحديد استجاباتهم تجاه العبارات المكونة للقسم الثاني من الاستبيان.
- تم احتساب المتوسط الحسابي (Mean) لأجل معرفة مدى ارتفاع أو انخفاض إجابات المشاركين في الدراسة ولترتيب العبارات حسب أعلى متوسط حسابي.

- تم استخدام الانحراف المعياري (Standard Deviation) للتعرف على مدى انحراف إجابات المشاركين عن المتوسط الحسابي لكل عبارة من العبارات المكونة للجزء الثاني من الاستبيان.
- اختبار معامل (Cronbach's Alpha Coefficient) لقياس الثبات والتناسق الداخلي لمكونات صحيفة الاستبيان، وقد بلغت نسبة الاتساق المتحصل عليها من خلال استخدام هذا المعدل (76%)، ويتفق هذا المستوى مع ما سبق وأن أشار إليه كل من (Pallant, 2007; Sekaran, 2003) حين أشارا إلى إنه يجب أن لا تقل القيم المثالية لهذا الاختبار عن (70%).
- تم استخدام اختبار T لعينة واحدة (One Samples T-test) لاختبار فرضية الدراسة الأولى.
- تم استخدام تحليل التباين الأحادي (One-Way Anova test) لاختبار فرضية الدراسة الثانية.
- تم استخدام اختبار (Scheff Post Hoc test) في حالة وجود اختلافات جوهرية بين المتوسطات الحسابية لإجابات المشاركين في الدراسة للتعرف على أين تقع الاختلافات بين المتوسطات الحسابية لإجابات المجموعات المشاركة في الدراسة من حيث المؤهل العلمي أو مدة الخبرة.

3-2: تحليل البيانات:

2-2-1: تحليل البيانات المتعلقة بالخصائص النوعية للمشاركين في الدراسة:

- اهتم الجزء الأول من الاستبيان بجمع بعض البيانات العامة عن المشاركين في الدراسة لأجل تحديد بعض الخصائص النوعية لهؤلاء المشاركين مثل: المؤهل العلمي، ومجال التخصص، والخبرة العملية، كما هو مبين في الجدول رقم (2)، حيث نلاحظ تمتع أغلب المشاركين بخصائص جيدة على النحو الآتي: -
- 1- **المؤهل العلمي:** نلاحظ أن نسبة 65% من المشاركين متحصلين على درجة البكالوريوس، وأن 22% يحملون شهادة الماجستير، في حين نجد أن نسبة الحاملين لشهادة الدكتوراه قد وصلت إلى 13%. مما يدل على قدرة المشاركين في الدراسة وتمكنهم من فهم أسئلة الاستبيان والإجابة عنها بشكل جيد.
 - 2- **التخصص العلمي:** تبين أن جميع أفراد عينة الدراسة متخصصون في المحاسبة وبنسبة 100%، وتؤكد هذه النتيجة إمكانية الحصول على إجابات مهنية متخصصة حول موضوع الدراسة.
 - 3- **سنوات الخبرة:** نلاحظ أن أغلب المشاركين في الدراسة يتمتعون بطول فترة الخبرة العملية في مجال المراجعة، حيث بلغت نسبة الذين تزيد خبرتهم العملية عن خمس سنوات 85%، ويعطي هذا مؤشرا جيدا على ارتفاع مستوى الخبرة العملية لديهم، الأمر الذي يساهم بشكل فعال في خدمة أهداف البحث.

وبناءً على ما سبق يمكن القول بأن معظم المشاركين في الدراسة يتمتعون بخصائص جيدة تمكنهم من فهم موضوع الدراسة والمشاركة فيها بفاعلية، الأمر الذي يسهم في زيادة مصداقية البيانات المتحصل عليها من خلال فهمهم لطبيعة موضوع الدراسة وإجاباتهم عن الأسئلة بشكل موضوعي، وهذا يعطي مؤشراً قوياً على موضوعية وصدق النتائج المتحصل عليها.

الجدول رقم (2) الخصائص النوعية للمشاركين في الدراسة

| الخاصية | الفئة | العدد | النسبة % |
|---------------|--------------------|-----------|------------|
| المؤهل العلمي | دكتوراه | 9 | 13 |
| | ماجستير | 15 | 22 |
| | بكالوريوس | 44 | 65 |
| | المجموع | 68 | 100 |
| التخصص | محاسبة | 68 | 100 |
| | تمويل ومصارف | - | - |
| | إدارة | - | - |
| | المجموع | 68 | 100 |
| مدة الخبرة | من 1 إلى أقل من 5 | 10 | 15 |
| | من 5 إلى أقل من 10 | 35 | 51 |
| | من 10 فأكثر | 23 | 34 |
| | المجموع | 68 | 100 |

3-2-2: تحليل البيانات المتعلقة بالجزء الثاني من الاستبيان.

يعرض هذا الجزء من البحث نتائج تحليل بيانات القسم الثاني من صحيفة الاستبيان المتعلقة بمعرفة آراء المشاركين في الدراسة حول التأثير الذي يمكن أن تتعرض له استقلالية المراجعين نتيجة لتقديمهم للخدمات الاستشارية لنفس عملاء المراجعة، وقد دُرس التأثير المحتمل على الاستقلالية من خلال اختيار مجموعة من

العبارات التي تشرح نوع التأثير المحتمل، وقد طلب من المشاركين في الدراسة تحديد مدى موافقتهم من عدمها لكل عبارة من خلال اختيار أحد المستويات المشار إليها في الجدول (1).

اختبار فرضيات الدراسة:

● اختبار الفرضية الأولى:

لأجل اختبار هذه الفرضية تم صياغتها إحصائياً على النحو التالي:

H_0 : لا يؤدي قيام المراجعين الخارجيين بتقديم الخدمات الاستشارية لنفس عملاء المراجعة إلى التأثير على استقلاليتهم.

H_1 : يؤدي قيام المراجعين الخارجيين بتقديم الخدمات الاستشارية إلى نفس عملاء المراجعة إلى التأثير على استقلاليتهم.

تم احتساب التكرارات والنسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل عبارة من العبارات المكونة للجزء الثاني من الاستبيان، كذلك تم استخدام اختبار (One Sample T-Test) لأجل معرفة معنوية (دلالة) آراء المشاركين في الدراسة، حيث تكون الفقرة إيجابية بمعنى أن أفراد عينة الدراسة موافقين على محتواها إذا كانت قيمة الدلالة الإحصائية للفقرة أصغر من مستوى المعنوية ($P\text{value} < 0.05$) والمتوسط الحسابي المرجح للفقرة أكبر من (3)، وتكون الفقرة سلبية بمعنى أن أفراد عينة الدراسة غير موافقين على محتواها إذا كانت قيمة الدلالة الإحصائية للفقرة أصغر من مستوى المعنوية ($P\text{-value} < 0.05$) والمتوسط الحسابي المرجح للفقرة أصغر من (3)، ويوضح الجدولان (4) و(5) إجابات المشاركين في الدراسة حول تأثير تلك العبارات على الاستقلالية.

نلاحظ من خلال الجدولين اعتقاد أغلب المشاركين في الدراسة بوجود تأثير على استقلالية المراجع الخارجي نتيجة لتقديم الخدمات الاستشارية إلى عملاء المراجعة، حيث كان المتوسط الحسابي المحسوب لإجمالي إجابات المشاركين في الدراسة لأغلب العبارة أكبر من ثلاثة نقاط (المتوسط الحسابي < 3). فعلى سبيل المثال يوضح الجدول رقم (5) ان أكثر الفقرات التي تؤثر سلباً على استقلالية المراجع الخارجي هي كما يلي: -

1- الفقرة رقم (1) والتي مفادها أن تقديم المراجع للخدمات الاستشارية يؤدي إلى زيادة الروابط الاقتصادية بينه وبين عملائه محل المراجعة، مما يجعل المراجع في موقف التابع والممثل للشركة العميلة الامر الذي يسهم

في إضعاف استقلالية المراجع. حيث بلغت نسبة الموافقين على هذه العبارة (69.1%)، وكان المتوسط الحسابي لإجمالي إجابات المشاركين حول هذه الفقرة (3.9265).

2- الفقرة رقم (5) والتي تنص على أن تقدم مكاتب المراجعة للخدمات الاستشارية يؤدي إلى تردد المراجع بالتحفظ في تقريره خوفاً من فقدان العميل، مما ينتج عنه إضعاف لاستقلالية المراجع الخارجي. حيث بلغت نسبة الموافقين على هذا الرأي (69.1%)، وكان المتوسط الحسابي لإجمالي إجابات المشاركين حول هذه الفقرة (3.8824).

3- الفقرة رقم (2) والتي تشير إلى أن ارتفاع نسبة إيرادات الخدمات الاستشارية مقارنة بنسبة خدمات المراجعة العادية لنفس العميل يؤدي إلى التأثير سلباً على استقلالية المراجع الخارجي. حيث بلغت نسبة الموافقين على هذه الفقرة (69.1%)، وكان المتوسط الحسابي لإجمالي إجابات المشاركين (3.8676).

وفي المقابل يوضح الجدول رقم (5) أن أقل الفقرات تأثيراً على الاستقلالية كانت كما يلي: -

1- الفقرة رقم (7) والتي تفيد بأن تقدم المراجع للخدمات الاستشارية يؤدي إلى تدني مصداقية مضمون تقرير المراجع وبالتالي إلى انخفاض إمكانية الاعتماد على البيانات المالية الواردة في القوائم المالية بواسطة الأطراف المستفيدة بخلاف الإدارة. حيث بلغت نسبة الموافقين على هذا الرأي (25%)، وكان المتوسط الحسابي لإجمالي الإجابات حول هذه الفقرة (2.6912).

2- الفقرة رقم (11) والتي تشير إلى أن تقدم مكاتب المراجعة للخدمات الاستشارية يؤدي إلى عدم تقديم هذه المكاتب للنصح والارشادات التحذيرية للمستثمرين عن احتمال فشل المنشأة مستقبلاً. حيث بلغت نسبة الموافقين على هذا الرأي (31%)، وكان المتوسط الحسابي لإجمالي الإجابات حول هذه الفقرة (2.7353).

كذلك نلاحظ من خلال الجدول رقم (5) أن كل النتائج المتحصل عليها من اختبار (one Sample T-Test) المتعلقة بكافة العبارات التي تصف تأثير تقديم الخدمات الاستشارية بالإضافة لعملية المراجعة على الاستقلالية قد أظهرت وجود اختلافات جوهرية (statistical significant differences)، حيث كانت كل مستويات الدلالة تساوي (0.0000) وهي أقل من (0.05) $(P\text{-value} < 0.05)$. وبناء على ما سبق يتم رفض الفرضية الصفرية (H_0) والتي تنص على عدم وجود تأثير على استقلالية المراجعين الخارجيين نتيجة لتقدمهم للخدمات الاستشارية لنفس عملاء المراجعة وقبول الفرضية البديلة (H_1) والتي تفيد

بأن تقديم المراجعين الخارجيين للخدمات الاستشارية إلى نفس عملاء المراجعة يؤثر سلباً على استقلاليتهم. وتتوافق هذه النتيجة مع ما توصلت إليه بعض الدراسات السابقة مثل: دراسة (Hudaib, 2003)، ودراسة عصام قريط (2008)، ودراسة (Beattie et al, 1999)، ودراسة (Alleyne et al, 2006)، ودراسة (Awadallah, 2006)، ودراسة (More and Berg, 2016). في حين اختلفت هذه النتيجة مع ما توصلت إليه بعض الدراسات السابقة مثل: دراسة (Gul, 1989)، ودراسة فوزية حامد وحسام عبدالمحسن (2007)، ودراسة (Defond, 2002).

● اختبار الفرضية الثانية:

لا توجد فروقات جوهرية بين إجابات المشاركين في الدراسة تبعاً لخصائصهم الشخصية كالمؤهل العلمي وعدد سنوات الخبرة المهنية، حول مدى تأثير استقلالية المراجعين الخارجيين نتيجة لتقديمهم للخدمات الاستشارية لنفس عملاء المراجعة.

وتنقسم هذه الفرضية إلى الآتي:

أ- لا توجد فروقات جوهرية بين إجابات المشاركين في الدراسة حول مدى تأثير استقلالية المراجعين الخارجيين نتيجة لتقديمهم للخدمات الاستشارية لنفس عملاء المراجعة تعزى للمؤهل العلمي.

ب- لا توجد فروقات جوهرية بين إجابات المشاركين في الدراسة حول مدى تأثير استقلالية المراجعين الخارجيين نتيجة لتقديمهم للخدمات الاستشارية لنفس عملاء المراجعة تعزى لسنوات الخبرة.

أولاً: اختبار الفرضية (أ). لأجل اختبار هذه الفرضية تم صياغتها احصائياً على النحو التالي:

H_0 : لا توجد فروقات جوهرية بين إجابات المشاركين في الدراسة حول مدى تأثير استقلالية المراجعين الخارجيين نتيجة لتقديمهم للخدمات الاستشارية لنفس عملاء المراجعة تعزى للمؤهل العلمي.

H_1 : توجد فروقات جوهرية بين إجابات المشاركين في الدراسة حول مدى تأثير استقلالية المراجعين الخارجيين نتيجة لتقديمهم للخدمات الاستشارية لنفس عملاء المراجعة تعزى للمؤهل العلمي.

يوضح الجدول رقم (6) النتائج المتحصل عليها من خلال استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي (One-Way Anova test) لاختبار هذه الفرضية، حيث يتبين عدم وجود اختلافات جوهرية بين إجابات الفئات المشاركة في الدراسة حسب المؤهل العلمي، حيث كانت مستويات المعنوية (P values)

المحسوب لهذه الفقرات أكبر من (0.05)، وبناء على هذه النتيجة يمكن القول بأن هناك إجماعاً مطلقاً وتوافق تام في إجابات المشاركين فيما يتعلق بموضوع الدراسة مما يستدعي قبول الفرضية الصفرية H_0 التي تنص على عدم وجود فروقات جوهرية بين إجابات المشاركين في الدراسة فيما يتعلق بمدى تأثير استقلالية المراجعين الخارجيين نتيجة لتقديمهم للخدمات الاستشارية لنفس عملاء المراجعة تعزى للمؤهل العلمي ورفض الفرضية البديلة H_1 .

ثانياً: اختبار الفرضية (ب). لأجل اختبار هذه الفرضية تم صياغتها إحصائياً على النحو التالي:

H_0 : لا توجد فروقات جوهرية بين إجابات المشاركين في الدراسة فيما يتعلق بمدى تأثير استقلالية المراجعين الخارجيين نتيجة لتقديمهم للخدمات الاستشارية لنفس عملاء المراجعة تعزى لسنوات الخبرة.

H_1 : توجد فروقات جوهرية بين إجابات المشاركين في الدراسة فيما يتعلق بمدى تأثير استقلالية المراجعين الخارجيين نتيجة لتقديمهم للخدمات الاستشارية لنفس عملاء المراجعة تعزى لسنوات الخبرة.

يوضح الجدول رقم (7) النتائج المتحصل عليها من خلال استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي (One-Way Anova test) لاختبار هذه الفرضية، حيث يتبين عدم وجود اختلافات جوهرية بين إجابات المشاركين في الدراسة تعزى إلى مدة الخبرة العملية حول معظم الفقرات المتعلقة بمدى تأثير الاستقلالية نتيجة لتقديم الخدمات الاستشارية ما عدا الفقرة السابعة. حيث نلاحظ أن مستويات المعنوية (P values) المحسوبة لجميع الفقرات كانت أكبر من (0.05)، وأن المتوسط الحسابي المرجح لكل فئة قد كان أكبر من (3). أما فيما يتعلق بالفقرة السابعة فقد كانت القيمة المحسوبة لمستوى المعنوية لهذه الفقرة (0.035) وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05). وللتعرف على ما هي الفئات التي سجلت اختلافات جوهرية تعزى إلى مدة الخبرة العملية في إجاباتها حول مدى تأثير الاستقلالية، تم استخدام اختبار (Scheff Post Hoc test) وقد أظهرت النتائج المتحصل عليها من هذا الاختبار فيما يتعلق بالفقرة السابعة وجود اختلافات جوهرية بين إجابات الفئة ($0 < 5$ سنوات) والفئة (10 سنوات فأكثر). وبناء على هذه النتيجة يمكن القول بأن هناك إجماعاً مطلقاً وتوافقاً تاماً في إجابات المشاركين فيما يتعلق بموضوع الدراسة ما عدا الفقرة السابعة، مما يستدعي قبول الفرضية الصفرية H_0 التي تنص على عدم وجود فروقات جوهرية بين إجابات المشاركين في الدراسة فيما يتعلق بمدى تأثير استقلالية المراجعين الخارجيين نتيجة لتقديمهم للخدمات الاستشارية لنفس عملاء المراجعة تعزى للمؤهل العلمي ورفض الفرضية البديلة H_1 .

جدول رقم (4) يوضح التكرارات والنسب المئوية لإجابات المشاركين في الدراسة

| الرقم | العبارة | موافق بشدة | | محايد | | غير موافق بشدة | |
|-------|--|------------|-------|-------|-------|----------------|-------|
| | | % | العدد | % | العدد | % | العدد |
| 1 | يؤدي تقديم المراجع للخدمات الاستشارية إلى زيادة الروابط الاقتصادية بينه وبين عملائه محل المراجعة مما يجعل المراجع في موقف التابع والممثل للشركة العميلة الامر الذي يساهم في إضعاف استقلالية المراجع | 69.1 | 47 | 23.5 | 16 | 7.4 | 5 |
| 2 | يؤدي ارتفاع نسبة إيرادات الخدمات الاستشارية مقارنة بنسبة خدمات المراجعة العادية لنفس العميل إلى التأثير سلبيا على استقلالية المراجع الخارجي | 69.1 | 47 | 23.5 | 16 | 7.4 | 5 |
| 3 | يؤدي تقديم المراجع للخدمات الاستشارية إلى تحول دور المراجع من حماية مصالح ملاك المنشأة إلى حماية مصالح أعضاء مجلس الإدارة بتلك المنشأة مما يؤثر سلبا على استقلالية المراجع | 50 | 34 | 32.4 | 22 | 17.6 | 12 |
| 4 | يؤدي تقديم مكاتب المراجعة للخدمات الاستشارية إلى تطور العلاقة بين مكتب المراجعة وبين إدارة المنشأة العميلة بحيث يصبح المكتب معتمدا على نجاح الإدارة لتكوين سمعة جيدة مما يؤثر سلبا على استقلالية المراجع | 66.1 | 45 | 19.1 | 13 | 14.7 | 10 |
| 5 | يؤدي تقديم مكاتب المراجعة للخدمات الاستشارية إلى تردد المراجع بالتحفظ في تقريره خوفا من فقدان العميل مما ينتج عنه إضعاف لاستقلالية المراجع الخارجي | 69.1 | 47 | 19.1 | 13 | 11.8 | 8 |
| 6 | يؤدي تقديم مكاتب المراجعة للخدمات الاستشارية إلى وجود تعارض في المصالح لهذه المكاتب مما يؤثر سلبا على استقلالية المراجعين العاملين بهذه المكاتب | 69.1 | 47 | 20.6 | 14 | 10.3 | 7 |
| 7 | يؤدي تقديم المراجع للخدمات الاستشارية إلى تدني مصداقية مضمون تقرير المراجع وبالتالي إلى انخفاض إمكانية الاعتماد على البيانات المالية الواردة في القوائم المالية بواسطة الأطراف المستفيدة بخلاف الإدارة | 25 | 17 | 27.9 | 19 | 47.1 | 32 |
| 8 | يؤدي تقديم مكاتب المراجعة للخدمات الاستشارية إلى زيادة القضايا المرفوعة ضد هذه المكاتب مما يؤثر سلبا على سمعة المراجعين الخارجيين العاملين بهذه المكاتب | 45.6 | 31 | 23.5 | 16 | 30.9 | 21 |
| 9 | يؤدي تقديم المراجع للخدمات الاستشارية إلى نفس عملاء المراجعة إلى صعوبة الفصل بين عملية تقديم النصح والمشورة وبين الإسهام في اتخاذ القرار مما ينتج عنه إضعاف استقلالية المراجع | 61.8 | 42 | 25 | 17 | 13.2 | 9 |
| 10 | تؤدي زيادة المنافسة بين مكاتب المراجعة لأجل تقديم الخدمات الاستشارية المختلفة لعملاء المراجعة إلى التأثير سلبا على حياد واستقلالية المراجع الخارجي | 69.1 | 47 | 22.1 | 15 | 8.8 | 6 |
| 11 | يؤدي تقديم مكاتب المراجعة للخدمات الاستشارية إلى عدم تقديم هذه المكاتب للنصح والارشادات التحذيرية للمستثمرين عن احتمال فشل المنشأة مستقبلا | 30.9 | 21 | 23.5 | 16 | 45.6 | 31 |
| 12 | يؤدي تقديم مكاتب المراجعة للخدمات الاستشارية إلى اعتماد المراجع اقتصاديا على عميل او مجموعة محددة من العملاء مما يسهم في إضعاف استقلاليته | 50 | 34 | 25 | 17 | 25 | 17 |
| 13 | يؤدي تقديم المراجع للخدمات الاستشارية إلى تلاشي الأهمية التقليدية لخدمة المراجعة على الحسابات بالنسبة لمكاتب المراجعة مما يؤثر سلبا على استقلالية المراجع | 60.3 | 41 | 22.1 | 15 | 17.6 | 12 |

تم الدمج بين النتائج المتعلقة بتحليل البيانات لمستويات درجة الموافقة بحيث اعتبر المستوى الأول (موافق بشدة)، والمستوى الثاني (موافق) يعادل او يساوي (موافق بشدة)، واعتبر المستوى الرابع (غير موافق)، والمستوى الخامس (غير موافق بشدة) يعادل او يساوي (غير موافق بشدة)، مع ملاحظة انه قد تم احتساب المتوسطات الحسابية المتعلقة بإجابات المشاركين في الدراسة حول مختلف العبارات والدلالات الإحصائية المتعلقة بالاختبارات الإحصائية وفقا للمقياس الوارد في الجدول رقم (1) بكامل درجاته.



الخدمات الاستشارية وأثرها على نزاهة واستقلالية المراجع الخارجي

د. عبد الحكيم البشير الملهوف

جدول رقم (5) نتائج اختبار (One Sample T-Test) لاختبار الفرضية الأولى للدراسة

| الرقم | العبارة | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | قيمة اختبار T | Sig. | الترتيب |
|-------|--|-----------------|-------------------|---------------|-------|---------|
| 1 | يؤدي تقديم المراجع للخدمات الاستشارية إلى زيادة الروابط الاقتصادية بينه وبين عملائه محل المراجعة مما يجعل المراجع في موقف التابع والممثل للشركة العميلة الامر الذي يسهم في إضعاف استقلالية المراجع | 3.9265 | 0.91938 | 35.218 | 0.000 | 1 |
| 2 | يؤدي ارتفاع نسبة إيرادات الخدمات الاستشارية مقارنة بنسبة خدمات المراجعة العادية لنفس العميل إلى التأثير سلبيا على استقلالية المراجع الخارجي | 3.8676 | 0.87936 | 36.269 | 0.000 | 3 |
| 3 | يؤدي تقديم المراجع للخدمات الاستشارية إلى تحول دور المراجع من حماية مصالح ملاك المنشأة إلى حماية مصالح أعضاء مجلس الإدارة بتلك المنشأة مما يؤثر سلبا على استقلالية المراجع | 3.3971 | 1.00950 | 27.749 | 0.000 | 9 |
| 4 | يؤدي تقديم مكاتب المراجعة للخدمات الاستشارية إلى تطور العلاقة بين مكتب المراجعة وبين إدارة المنشأة العميلة بحيث يصبح المكتب معتمدا على نجاح الإدارة لتكوين سمعة جيدة مما يؤثر سلبا على استقلالية المراجع | 3.7500 | 0.98307 | 31.456 | 0.000 | 6 |
| 5 | يؤدي تقديم مكاتب المراجعة للخدمات الاستشارية إلى تردد المراجع بالتحفظ في تقريره خوفا من فقدان العميل مما ينتج عنه اضعاف لاستقلالية المراجع الخارجي | 3.8824 | 0.98541 | 32.489 | 0.000 | 2 |
| 6 | يؤدي تقديم مكاتب المراجعة للخدمات الاستشارية إلى وجود تعارض في المصالح لهذه المكاتب مما يؤثر سلبا على استقلالية المراجعين العاملين بهذه المكاتب | 3.7647 | 1.00918 | 30.762 | 0.000 | 5 |
| 7 | يؤدي تقديم المراجع للخدمات الاستشارية إلى تدني مصداقية مضمون تقرير المراجع وبالتالي إلى انخفاض إمكانية الاعتماد على البيانات المالية الواردة في القوائم المالية بواسطة الأطراف المستفيدة بخلاف الإدارة | 2.6912 | 1.04034 | 21.331 | 0.000 | 13 |
| 8 | يؤدي تقديم مكاتب المراجعة للخدمات الاستشارية إلى زيادة القضايا المرفوعة ضد هذه المكاتب مما يؤثر سلبا على سمعة المراجعين الخارجيين العاملين بهذه المكاتب | 3.1324 | 1.19582 | 21.600 | 0.000 | 11 |
| 9 | يؤدي تقديم المراجع للخدمات الاستشارية إلى نفس عملاء المراجعة إلى صعوبة الفصل بين عملية تقديم النصح والمشورة وبين الإسهام في اتخاذ القرار مما ينتج عنه إضعاف استقلالية المراجع | 3.7059 | 0.96288 | 31.738 | 0.000 | 7 |
| 10 | تؤدي زيادة المنافسة بين مكاتب المراجعة لأجل تقديم الخدمات الاستشارية المختلفة لعملاء المراجعة إلى التأثير سلبا على حياد واستقلالية المراجع الخارجي | 3.8235 | 0.87998 | 35.830 | 0.000 | 4 |
| 11 | يؤدي تقديم مكاتب المراجعة للخدمات الاستشارية إلى عدم تقديم هذه المكاتب للنصح والارشادات التحذيرية للمستثمرين عن احتمال فشل المنشأة مستقبلا | 2.7353 | 1.15407 | 19.545 | 0.000 | 12 |
| 12 | يؤدي تقديم مكاتب المراجعة للخدمات الاستشارية إلى اعتماد المراجع اقتصاديا على عميل او مجموعة محددة من العملاء مما يسهم في اضعاف استقلاليته | 3.3235 | 1.15178 | 23.795 | 0.000 | 10 |
| 13 | يؤدي تقديم المراجع للخدمات الاستشارية إلى تلاشي الأهمية التقليدية لخدمة المراجعة على الحسابات بالنسبة لمكاتب المراجعة مما يؤثر سلبا على استقلالية المراجع | 3.6176 | 1.12009 | 26.633 | 0.000 | 8 |
| | المتوسط الحسابي لجميع الفقرات | 3.5100 | | | | |

جدول رقم (6) نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي (One-Way Anova test) ونتائج اختبار (Scheff Post Hoc test) لاختبار الفرضية الثانية للدراسة

| Scheff Post Hoc test | | | Anova test | الاجمالي | | بكالوريوس | | ماجستير | | دكتوراه | | العبارة | الرقم |
|----------------------|----------------------|--------------------|------------|--------------------|----------------------|--------------------|----------------------|--------------------|----------------------|--------------------|----------------------|--|-------|
| ماجستير بكالوريوس | دكتوراه بكالوريوس | دكتوراه ماجستير | P value | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | | |
| - | - | - | 0.243 | 3.930 | 0.9193 | 4.000 | 0.8892 | 4.000 | 1.0000 | 3.444 | 0.881 | يؤدي تقديم المراجع للخدمات الاستشارية إلى زيادة الروابط الاقتصادية بينه وبين عملائه محل المراجعة مما يجعل المراجع في موقف التابع والممثل للشركة العميلة الامر الذي يسهم في إضعاف استقلالية المراجع | 1 |
| - | - | - | 0.342 | 3.8676 | 0.8793 | 3.9091 | 0.8301 | 3.6000 | 1.1212 | 4.1111 | .60093 | يؤدي ارتفاع نسبة إيرادات الخدمات الاستشارية مقارنة بنسبة خدمات المراجعة العادية لنفس العميل إلى التأثير سلباً على استقلالية المراجع الخارجي | 2 |
| - | - | - | 0.877 | 3.3971 | 1.0095 | 3.3636 | 0.9666 | 3.4000 | 1.2421 | 3.5556 | 0.8819 | يؤدي تقديم المراجع للخدمات الاستشارية إلى تحول دور المراجع من حماية مصالح ملاك المنشأة إلى حماية مصالح أعضاء مجلس الإدارة بتلك المنشأة مما يؤثر سلباً على استقلالية المراجع | 3 |
| - | - | - | 0.904 | 3.750 | 0.983 | 3.727 | 0.924 | 3.733 | 1.222 | 3.888 | 0.927 | يؤدي تقديم مكاتب المراجعة للخدمات الاستشارية إلى تطور العلاقة بين مكتب المراجعة وبين إدارة المنشأة العميلة بحيث يصبح المكتب معتمداً على نجاح الإدارة لتكوين سمعة جيدة مما يؤثر سلباً على استقلالية المراجع | 4 |
| - | - | - | 0.767 | 3.882 | .9854 | 3.727 | .9241 | 3.866 | .9904 | 3.666 | 1.224 | يؤدي تقديم مكاتب المراجعة للخدمات الاستشارية إلى تردد المراجع بالتحفظ في تقريره خوفاً من فقدان العميل مما ينتج عنه إضعاف لاستقلالية المراجع الخارجي | 5 |
| - | - | - | 0.510 | 3.764 | 1.009 | 3.681 | 1.029 | 3.800 | 1.082 | 4.111 | 0.781 | يؤدي تقديم مكاتب المراجعة للخدمات الاستشارية إلى وجود تعارض في المصالح لهذه المكاتب مما يؤثر سلباً على استقلالية المراجعين العاملين بهذه المكاتب | 6 |
| - | - | - | 0.752 | 2.691 | 1.040 | 2.727 | 1.019 | 2.733 | 1.099 | 2.444 | 1.130 | يؤدي تقديم المراجع للخدمات الاستشارية إلى تدني مصداقية مضمون تقرير المراجع وبالتالي إلى انخفاض إمكانية الاعتماد على البيانات المالية الواردة في القوائم المالية بواسطة الأطراف المستفيدة بخلاف الإدارة | 7 |



الخدمات الاستشارية وأثرها على نزاهة واستقلالية المراجع الخارجي

د. عبد الحكيم البشير الملهوف

| | | | | | | | | | | | | | |
|---|---|---|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|---|----|
| - | - | - | 0.205 | 3.132 | 1.195 | 2.954 | 1.238 | 3.333 | 1.175 | 3.666 | 0.866 | يؤدي تقديم مكاتب المراجعة للخدمات الاستشارية إلى زيادة القضايا المرفوعة ضد هذه المكاتب مما يؤثر سلبا على سمعة المراجعين الخارجيين العاملين بهذه المكاتب | 8 |
| - | - | - | 0.712 | 3.705 | .9628 | 3.636 | .9423 | 3.800 | 1.014 | 3.888 | 1.054 | يؤدي تقديم المراجع للخدمات الاستشارية إلى نفس عملاء المراجعة إلى صعوبة الفصل بين عملية تقديم النصح والمشورة وبين الإسهام في اتخاذ القرار مما ينتج عنه إضعاف استقلالية المراجع | 9 |
| - | - | - | 0.059 | 3.823 | 0.879 | 3.840 | 0.887 | 4.133 | 0.743 | 3.222 | 0.833 | تؤدي زيادة المنافسة بين مكاتب المراجعة لأجل تقديم الخدمات الاستشارية المختلفة لعملاء المراجعة إلى التأثير سلبا على حياد واستقلالية المراجع الخارجي | 10 |
| - | - | - | 0.110 | 2.735 | 1.154 | 2.886 | 1.145 | 2.733 | 1.222 | 2.000 | 0.866 | يؤدي تقديم مكاتب المراجعة للخدمات الاستشارية إلى عدم تقديم هذه المكاتب للنصح والارشادات التحذيرية للمستثمرين عن احتمال فشل المنشأة مستقبلا | 11 |
| - | - | - | 0.235 | 3.323 | 1.151 | 3.000 | 1.181 | 3.933 | .8837 | 3.888 | 0.781 | يؤدي تقديم مكاتب المراجعة للخدمات الاستشارية إلى اعتماد المراجع اقتصاديا على عميل او مجموعة محددة من العملاء مما يسهم في إضعاف استقلاليته | 12 |
| - | - | - | 0.902 | 3.617 | 1.120 | 3.591 | 1.127 | 3.600 | 1.242 | 3.777 | 0.971 | يؤدي تقديم المراجع للخدمات الاستشارية إلى تلاشي الأهمية التقليدية لخدمة المراجعة على الحسابات بالنسبة لمكاتب المراجعة مما يؤثر سلبا على استقلالية المراجع | 13 |

جدول رقم (7) نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي (One-Way Anova test) ونتائج اختبار (Scheff Post Hoc test) لاختبار الفرضية الثانية للدراسة

| Scheff Post Hoc test | | | Anova test | الاجمالي | | من 10 فأكثر | | من 5 إلى اقل من 10 | | من 0 إلى اقل من 5 | | العبارة | الرقم |
|----------------------|---------------------|-----------------|------------|-----------------|-------------------|-----------------|-------------------|--------------------|-------------------|-------------------|-------------------|--|-------|
| 10 > 5 فاكثر < 10 | 5 > 0 فاكثر < 10 | 5 > 0 10 > 5 | P value | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | | |
| - | - | - | 0.096 | 3.926 | 0.919 | 4.217 | 0.735 | 3.857 | 1.004 | 3.500 | 0.849 | يؤدي تقديم المراجع للخدمات الاستشارية إلى زيادة الروابط الاقتصادية بينه وبين عملائه محل المراجعة مما يجعل المراجع في موقف التابع والممثل للشركة العملية الأمر الذي يسهم في إضعاف استقلالية المراجع | 1 |
| - | - | - | 0.096 | 3.867 | 0.879 | 3.782 | 0.850 | 4.057 | 0.872 | 3.400 | 0.843 | يؤدي ارتفاع نسبة إيرادات الخدمات الاستشارية مقارنة بنسبة خدمات المراجعة العادية لنفس العميل إلى التأثير سلبا على استقلالية المراجع الخارجي | 2 |
| - | - | - | 0.127 | 3.397 | 1.009 | 3.478 | 0.947 | 3.514 | 0.919 | 2.800 | 1.316 | يؤدي تقديم المراجع للخدمات الاستشارية إلى تحول دور المراجع من حماية مصالح ملاك المنشأة إلى حماية مصالح أعضاء مجلس الإدارة بتلك المنشأة مما يؤثر سلبا على استقلالية المراجع | 3 |
| - | - | - | 0.373 | 3.750 | 0.983 | 3.695 | 1.145 | 3.885 | 0.866 | 3.400 | 0.966 | يؤدي تقديم مكاتب المراجعة للخدمات الاستشارية إلى تطور العلاقة بين مكتب المراجعة وبين إدارة المنشأة العملية بحيث يصبح المكتب معتمدا على نجاح الإدارة لتكوين سمعة جيدة مما يؤثر سلبا على استقلالية المراجع | 4 |
| - | - | - | 0.977 | 3.882 | 0.985 | 3.913 | 0.996 | 3.857 | 1.004 | 3.900 | 0.994 | يؤدي تقديم مكاتب المراجعة للخدمات الاستشارية إلى تردد المراجع بالتحفظ في تقريره خوفا من فقدان العميل مما ينتج عنه إضعاف لاستقلالية المراجع الخارجي | 5 |
| - | - | - | 0.460 | 3.764 | 1.009 | 3.565 | 1.036 | 3.828 | 1.070 | 4.000 | 0.666 | يؤدي تقديم مكاتب المراجعة للخدمات الاستشارية إلى وجود تعارض في المصالح لهذه المكاتب مما يؤثر سلبا على استقلالية المراجعين العاملين بهذه المكاتب | 6 |



الخدمات الاستشارية وأثرها على نزاهة واستقلالية المراجع الخارجي

د. عبد الحكيم البشير الملهوف

| | | | | | | | | | | | | | |
|----|--|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|---|---|---|
| 7 | يؤدي تقديم المراجع للخدمات الاستشارية إلى تدني مصداقية مضمون تقرير المراجع وبالتالي إلى انخفاض إمكانية الاعتماد على البيانات المالية الواردة في القوائم المالية بواسطة الأطراف المستفيدة بخلاف الإدارة | 1.173 | 3.400 | 0.993 | 2.685 | 0.940 | 2.391 | 1.040 | 2.691 | 0.035 | - | * | - |
| 8 | يؤدي تقديم مكاتب المراجعة للخدمات الاستشارية إلى زيادة القضايا المرفوعة ضد هذه المكاتب مما يؤثر سلبا على سمعة المراجعين الخارجيين العاملين بهذه المكاتب | 1.229 | 3.200 | 1.200 | 3.171 | 1.223 | 3.043 | 1.195 | 3.132 | 0.909 | - | - | - |
| 9 | يؤدي تقديم المراجع للخدمات الاستشارية إلى نفس عملاء المراجعة إلى صعوبة الفصل بين عملية تقديم النصح والمشورة وبين الإسهام في اتخاذ القرار مما ينتج عنه إضعاف استقلالية المراجع. | 1.074 | 3.400 | 0.954 | 3.828 | 0.934 | 3.652 | 0.962 | 3.705 | 0.445 | - | - | - |
| 10 | تؤدي زيادة المنافسة بين مكاتب المراجعة لأجل تقديم الخدمات الاستشارية المختلفة لعملاء المراجعة إلى التأثير سلبا على حياد واستقلالية المراجع الخارجي | 0.823 | 3.700 | 0.845 | 3.857 | 0.984 | 3.826 | 0.879 | 3.823 | 0.886 | - | - | - |
| 11 | يؤدي تقديم مكاتب المراجعة للخدمات الاستشارية إلى عدم تقديم هذه المكاتب للنصح والارشادات التحذيرية للمستثمرين عن احتمال فشل المنشأة مستقبلا | 0.875 | 3.900 | 1.131 | 2.685 | 0.973 | 2.304 | 1.154 | 2.735 | 0.453 | - | - | - |
| 12 | يؤدي تقديم مكاتب المراجعة للخدمات الاستشارية إلى اعتماد المراجع اقتصاديا على عميل او مجموعة محددة من العملاء مما يسهم في إضعاف استقلاليته | 1.135 | 3.200 | 1.171 | 3.542 | 1.106 | 3.043 | 1.151 | 3.323 | 0.257 | - | - | - |
| 13 | يؤدي تقديم المراجع للخدمات الاستشارية إلى تلاشي الأهمية التقليدية لخدمة المراجعة على الحسابات بالنسبة لمكاتب المراجعة مما يؤثر سلبا على استقلالية المراجع | 0.788 | 4.200 | 0.987 | 3.285 | 1.289 | 3.869 | 1.121 | 3.617 | 0.029 | - | - | - |

4- النتائج والتوصيات.

يعرض هذا الجزء أهم النتائج التي تم التوصل إليها بالإضافة للتوصيات التي يمكن أن تفيد في تدعيم استقلالية المراجع الخارجي والمحافظة عليها وذلك على النحو الآتي:

4-1: النتائج.

بناء على تحليل البيانات المتحصل عليها من الدراسة الميدانية واختبار الفرضيات تم التوصل إلى النتائج الآتية:

(أ): من خلال تحليل البيانات المتعلقة بالفرضية الأولى تبين وجود تأثير سلبي لتقديم الخدمات الاستشارية بواسطة المراجعين الخارجيين لنفس عملاء المراجعة على استقلاليتهم للأسباب الآتية:

1- زيادة الروابط الاقتصادية بين المراجع وبين عملائه محل المراجعة مما يجعل المراجع في موقف التابع والممثل للشركة العميلة.

2- ارتفاع نسبة إيرادات الخدمات الاستشارية مقارنة بنسبة خدمات المراجعة العادية.

3- تحول دور المراجع من حماية مصالح ملاك المنشأة إلى حماية مصالح أعضاء مجلس الإدارة بتلك المنشآت.

4- تطور العلاقة بين مكتب المراجعة وبين إدارة المنشأة العميلة بحيث يصبح المكتب معتمدا على نجاح الإدارة لتكوين سمعة جيدة.

5- تردد المراجع بالتحفظ في تقريره خوفا من فقدان العميل.

6- وجود تعارض في المصالح الشخصية للمراجعين العاملين بمكاتب المراجعة.

7- زيادة القضايا المرفوعة ضد مكاتب المراجعة.

8- صعوبة الفصل بين عملية تقديم النصح والمشورة وبين الإسهام في اتخاذ القرار.

9- زيادة المنافسة بين مكاتب المراجعة لأجل تقديم الخدمات الاستشارية المختلفة لعملاء المراجعة.

10- اعتماد المراجع اقتصاديا على عميل أو مجموعة محددة من العملاء.

11- تلاشي الأهمية التقليدية لخدمة المراجعة على الحسابات بالنسبة لمكاتب المراجعة.

(ب): من خلال تحليل البيانات المتعلقة بالفرضية الثانية للدراسة تبين الآتي:

1- عدم وجود فروقات جوهرية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المشاركين في الدراسة حول مدى تأثير استقلالية المراجعين الخارجيين نتيجة لتقديمهم للخدمات الاستشارية لنفس عملاء المراجعة تعزى للمؤهل العلمي للمشاركين في الدراسة.

2- عدم وجود فروقات جوهرية بين إجابات المشاركين في الدراسة حول مدى تأثير استقلالية المراجعين الخارجيين نتيجة لتقديمهم للخدمات الاستشارية لنفس عملاء المراجعة تعزى لعدد سنوات الخبرة.

2-4: التوصيات المقترحة.

في ضوء النتائج السابقة يوصي البحث بالآتي:

1- نظراً لما لاستقلالية المراجع الخارجي من أهمية كبيرة في مهنة المراجعة الخارجية فإنه ينبغي على المراجعين الخارجيين عند قيامهم بتقديم الخدمات الاستشارية لنفس عملاء المراجعة الالتزام بالآتي:

أ- ضرورة الفصل التام بين تقديم مكاتب المراجعة للخدمات الاستشارية وبين تقديم خدمات المراجعة العادية على الحسابات لنفس عملاء المراجعة.

ب- الفصل التام بين عملية تقديم النصح والمشورة وبين المساعدة في عملية اتخاذ القرارات ورسم السياسات المستقبلية.

ج- العمل على إصدار تشريعات واضحة وصريحة تحدد مجموعة من القواعد والضوابط والتي تحد من إمكانية التأثير السلبي لتقديم الخدمات الاستشارية مثل: تحديد فترة معينة لارتباط مكاتب المراجعة بالعملاء، تحديد نوع الخدمات التي يمكن تقديمها وتلك التي لا يمكن تقديمها، والافصاح عن الإيرادات الناتجة من تقديم الخدمات الاستشارية وغيرها من الأمور.

2- ضرورة إجراء البحوث والدراسات العملية والاهتمام بإقامة الندوات والمؤتمرات العلمية ذات العلاقة بمجال المراجعة بصفة عامة، واستقلالية المراجع الخارجي بصفة خاصة، ومتابعة ما يستجد حول هذا الموضوع من بحوث ومؤتمرات خارج ليبيا، حتى يتمكن أعضاء المهنة والدارسون والباحثون في مجال المراجعة من معرفة ومواكبة أهم التطورات التي تحدث في مجال المهنة.

3- ضرورة أن تحرص مكاتب المراجعة على اختيار المراجعين المؤهلين علمياً وعملياً لأداء الخدمات الاستشارية لعملائهم محل المراجعة، وأن يتم متابعة ومعاينة المراجعين الذين يخلون بآداب وسلوك مهنة المراجعة.

نظرا لاهتمام هذا البحث بدراسة التأثير المحتمل لتقديم الخدمات الاستشارية على استقلالية المراجع الخارجي من وجهة نظر المراجعين الخارجيين، فإن البحث يوصي بإجراء المزيد من البحوث ذات العلاقة بهذا الموضوع التي يمكن أن تشرك عدة فئات أخرى بخلاف المراجعين الخارجيين لمعرفة آرائهم مثل: مدراء الشركات، أو فاحصي الضرائب، أو مدراء الائتمان بالمصارف التجارية.

المراجع باللغة العربية

- 1- أحمد الزهار، "أثر الخدمات الأخرى التي يقدمها مراجع الحسابات بجانب خدمة المراجعة على جودة تقرير المراجع"، رسالة ماجستير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين (2013).
- 2- أحمد حلمي جمعة، "التدقيق والتأكيد الحديث - المشاكل والمسؤوليات - الأدوات والخدمات"، دار صفاء للنشر والتوزيع، طبعة 2009.
- 3- بوبكر شريعة وأسماء كويري، "توافر متطلبات معايير الأداء المهني للخدمات الاستشارية للمراجع الخارجي المقدمة للمصارف التجارية الليبية"، مجلة جامعة البحر المتوسط الدولية، العدد الثاني، بنغازي، ليبيا مارس 2017.
- 4- فوزية حامد وحسام، "اتجاه مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية نحو توسيع نطاق خدماتها المهنية: تحليل ميداني مستند إلى متطلبات نظرية الوكالة"، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز، كلية الاقتصاد والإدارة مجلد 21، العدد الثاني، جدة، السعودية (2007).
- 5- فريط عصام، "الخدمات الاستشارية واثرها على حياد المدقق في الأردن"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد الأول، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا (2008).
- 6- اللائحة التنفيذية للقانون رقم (116) لسنة 1973.
- 7- مجلس قيادة الثورة، قانون تنظيم مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا رقم (116) لسنة 1973.
- 8- موسى علي، "استقلالية المراجع الخارجي بين النظرية والتطبيق"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة قارون، كلية الاقتصاد، بنغازي، ليبيا، 1992.

المراجع باللغة الانجليزية:

1. Alleyne, P. A. Devonish, D. and Alleyne, P. (2006 a), “Perceptions of auditor independence in Barbados”, Managerial Auditing Journal, Vol. 21, No. 6, pp. 621-635.
2. Almalhuf, B. A. (2014), “Perceptions of Libyan external auditor independence”, National Magazine of management, Tripoli, Libya, No 13, PP5- 40.
3. American Institute of Certified Public Accountants. (1978), Commission on Auditors’ Responsibilities: Report, Conclusion, and Recommendations, AICPA: New York.
4. Arrunada, B. (1999), “The provision of non-audit services by auditors let the market evolve and decide”, International Review of Law and Economics, Vol. 19, pp. 513-531.
5. Auditing Practices Board, Ethical Standards (2004).
6. Awadallah, E. (2006), “Investigating professional auditor’ perceptions of factors affecting their ability to resist client management pressure in audit disputes”, accounting, auditing and performance evaluation, Vol. 3, No. 2, pp. 220-239.
7. Beattie, V. Brandt, R. and Fearnley, S. (1999), “Perceptions of auditor independence: UK. Evidence”, Journal of International Accounting, Auditing & Taxation, Vol. 8, No. 1, pp 57-107.
8. Boritz, J. E. (1992), “Discussion of expert and novice problem-solving behaviour in audit planning”, Auditing Journal of Practice & Theory, Vol. 11, supplement. pp. 22-32.

9. Canning, M. and Gwilliam, D. (1999), “Non-audit services and audit independence: Some evidence from Ireland”, the Accounting Review, Vol. 8, No. 3, pp. 401-411.
10. Carey, J. and Doherty, W. O. (1966), “The concept of independence-review and restatement”, the Journal of Accountancy, January, pp. 38-48.
11. Clikeman, P. M. (1998), “Auditor independence: Continuing controversy”, Ohio CPA Journal, Vol. 57, Issue. 2.
12. Defond, M. L. Raghunandan, K. and Subramanyam, K. R. (2002), “Do non-audit services fees impair auditor independence? Evidence from going concern audit opinions”, Journal of Accounting Research, Vol. 40, No. 4, pp. 1247-1274.
13. European Parliament & the Council. (2014). *Regulation (EU) No 537/2014 of the European Parliament and of the Council*. Brussels: European Parliament & the Council.
14. Firth, M. (2002), “Auditor-provided consultancy services and their association with audit fees and audit opinions”, Journal of Business, Finance & Accounting, Vol. 29. No. 5/6. pp. 661-693.
15. Flint, D. (1988), “Philosophy and procedures of auditing: an introduction”, Macmillan, London.
16. Goldman, A. and Barlev, B. (1974), “The auditor-firm conflict of interests: Its implications for independence”, the Accounting Review, Vol. 49, No. 4, pp. 707-718.
17. Grout, P. Jewitt, I. Ping, C. and Whittington, G. (1994), “Auditor professional judgment: Implications for regulation and the law”, Economic Policy, October, pp. 308-351.

18. Gul, F. A. (1989), “Bankers’ perception of factors affecting auditor independence”, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 2, No. 3, pp. 40-51.
19. Gul, F. A. Jaggi, B. L. and Krishnan. G. V. (2007), “Auditor independence: Evidence on the joint effects of auditor tenure and non-audit fees”, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 26, No. 2, pp. 117-142.
20. Harriet, A. (2014, 12 22). UK accountancy watchdog hits PwC with two separate probes. *Financial Times*
21. Higgins, T. G. (1962), “Professional Ethics: A time for reappraisal”, *the Journal of Accountancy*, March, pp. 29-35.
22. Hudaib, M. (2003), “Understanding auditor independence in Saudi Arabia: perceptions of selected groups of auditors and users”, unpublished PhD Thesis, University of Essex, Colchester.
23. Jenkins, D. S. and Velury, U. (2008), “Does auditor tenure influence the reporting of conservative earnings?” *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 27, pp. 115-132.
24. Mautz, R. K. and Sharaf, H. A. (1961), “The Philosophy of Auditing”, American Accounting Association, New York.
25. Niemi, L. (2004), “Auditor size and audit pricing: Evidence from small audit firm”, *European Accounting Review*, Vol. 13, No. 3, pp. 451-560.
26. Pallant, J. (2007), “SPSS survival manual”, Open University Press, Buckingham.
27. Petty, R. and Cuganesan, S. (1996), “Auditor rotation: Framing the debate”, *Australian Accountant*, Vol. 66, No. 4, pp. 40-42.

28. Sarantakos, A. (1998), "Social research", second edition, Macmillan Press, London.
29. Sarbanes-Oxley Act (2002).
30. Sekaran, U. (2003), "Research methods for business", Fourth Edition, John Wiley & Sons, Inc.
31. Shockley, R. (1982), "Perceptions of auditor independence; A conceptual model", Journal of Accounting, Auditing & Finance, PP, 126-143.
32. Sonja Elisabeth Oberleitner, (2017), "The impact of auditor rotation on audit quality", Master thesis, Umeå university, School of Business and Economics, Sweden.
33. Wines, G. (2006), "The connotative meaning of independence in alternative audit context: An exploratory study", Pacific Accounting Review, Vol. 18, No. 1, pp. 90-122.

The effect of Non-Audit services (NAS) on external auditor independence

(An empirical study on accounting and auditing firms in Tripoli)

Dr. Abdoalhakim Albashir Almalhuf⁽¹⁾

Abstract:

This study aims to examine the effect of Non-Audit services (NAS) on auditor independence that Libyan external auditors provide to their audit clients, to achieve this aim, the study was divided into four sections. The problem of the research and its objective, and importance was announced in the first section. The second section was dedicated to build the theoretical framework of the research. The third section illustrates the empirical part of the study, Finally, a summary of the main results and a possible recommendations are provided in the fourth section.

Based on the statistical analysis of gathered data, the results of this study indicated that: Auditor independence was extremely effected by the provision of Non-Audit services (NAS) due to several reasons such as: increase of economical bond between auditors and their audit clients, high percentage of income from (NAS) compared to income from normal audit services, auditors become more interested and supportive of their audit client management benefits than shareholders benefits, auditors become more dependent on their audit client management success for building their reputation. Furthermore, the results revealed that there were no statistical significant differences between responses of the participants of the study regarding the effect of provision of (NAS) on auditor independence in terms of their qualifications or work experience.

¹- Assistant-professor at accounting department, Alrojban accounting faculty, Alzintan university,

Mobile phone: 00218924106418. Email: hakimzintany@yahoo.com