



الخدمات الاستشارية وتأثيرها على التزام المراجع الليبي الخارجي بقواعد السلوك المهني

إعداد

حميدة يونس محمد عبدالواحد

إشراف

الدكتور: بوبكر فرج شريعة

قُدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات درجة الماجستير في المحاسبة

جامعة بنغازي

كلية الاقتصاد

ربيع 2017

نموذج رقم -2-

Copyright 2017.All reserved, no part of this thesis may be reproduced in any form, electronic or mechanical, including photocopy , recording, or any information , without the permission in writing from the author or the directorate of graduate studies and training of Benghazi university.

حقوق الطبع 2017 محفوظة . لا يسمح اخذ اى معلومة من اى جزء من هذه الرسالة على هيئة نسخة الكترونية او ميكانيكية بطريقة التصوير او التسجيل او المسح من دون الحصول على اذن كتابي من المؤلف او ادارة الدراسات العليا والتدريب جامعة بنغازي .

وزارة التعليم



جامعة بنغازي

بنغازي – ليبيا
إدارة الدراسات العليا

كلية الاقتصاد
قسم المحاسبة

الخدمات الاستشارية وتأثيرها على التزام المراجع الليبي
الخارجي بقواعد السلوك المهني
(دراسة تطبيقية استكشافية لأراء المراجعين الخارجيين الليبيين في المنطقة
الشرقية من ليبيا)

إعداد / حميدة يونس محمد عبدالواحد

لجنة الإشراف والمناقشة :

.....	التوقيع:	مشرفاً رئيساً	د. بوبكر فرج شريعة
.....	التوقيع:	ممتحناً داخلياً	د. علي عوض زاقوب
.....	التوقيع:	ممتحناً خارجياً	د. حسن احمد الدراجي

قُدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات درجة الماجستير في المحاسبة بكلية الاقتصاد /
جامعة بنغازي، بتاريخ 29 محرم 1438 هـ الموافق 19 اكتوبر 2017 م.

يعتمد / د. مدير إدارة الدراسات العليا
والتدريب بالجامعة

د. مدير إدارة الدراسات العليا
بكلية الاقتصاد

بِسْمِ اللّٰهِ الرَّحْمٰنِ الرَّحِیْمِ

{ يرفع الله الذين امنوا منكم والذين اوتوا العلم درجات }

صدق الله العظيم

سورة المجادلة الآية رقم (11)

الإهداء

إلى صاحبي الفضل الكبير بعد الله على

إلى الروح الغالية { أبي } رحمه الله .. ونبض قلبي { أمي } أطال الله
بعمرها

إلى أصحاب العطاء وسندي وعوني في هذه الحياة

{ أخوتي و أخواتي }

إلى كل من دعمني وساندني في انجاز هذا العمل

إلى كل من تمنى لي الخير والنجاح

{ أصدقائي وزملائي في العمل }

اهدي إليهم ثمرة هذا الجهد المتواضع

الشكر والإهداء

الحمد لله والصلاة والسلام على خاتم الأنبياء والمرسلين سيدنا محمد صلي الله عليه وسلم وعلى اله وصحبه أجمعين , الحمد لله حمدا يليق بجلال وجهه وعظيم سلطانه أن وفقني لإتمام هذه الدراسة ، وانطلاقا من هدى النبي المصطفى صلي الله عليه وسلم الذي قال "لا يشكر الله من لا يشكر الناس".

فأنني أتقدم بجزيل الشكر والعرفان بعد الله عز وجل إلى مشرفي الفاضل الدكتور : أبو بكر فرج شريعة حفظه الله , لتفضله بالإشراف على هذه الدراسة , وعلى ما قدمه من آراء وتوجيهات علمية ونصح ومتابعة مستمرة , أسهمت بشكل كبير في أتمام هذه الدراسة في أفضل صورة لها , كما اشكر كلا من الدكتور الفاضل عوض الروياتي مقيماً , والدكتور الفاضل علي عوض زاقوب ممتحناً داخلياً , والدكتور حسن احمد الدراجي ممتحنا خارجياً اللذين شرفوني بقبول مناقشة هذه الرسالة وإثرائها بالملاحظات القيمة لإخراجها في أحسن صورة فجزاهما الله خيرا , كما أتقدم بجزيل الشكر والعرفان إلى أستاذتي الأفاضل في كلية الاقتصاد على ما قدموه من توجيهات وملاحظات قيمة ساهمت في أظهر الدراسة بأفضل صورة لها واخص بالذكر أستاذتي الفاضل أدهم عبد المولي البرغثي, والأستاذة فريحة مرسال الزوي علي مساندتهم لي طيلة فترة كتابتي للبحث وكما أقدم شكري إلى الدكتور عبد الغفار المنفي والأستاذ فتحي ألفاخري وذلك لما قدمه من مساعدة علمية كان لها بالغ الأثر في انجاز هذه الرسالة , ولا يسعني في هذا المقام إلا أن أسجل آيات الحب والتقدير والعرفان إلى كل شخص قدم لي المساعدة والتشجيع خلال فترة الدراسة وفترة إعدادي هذه الرسالة ولم يسعني المقام لذكره .

جزى الله الجميع عني كل خير

فهرس المحتويات

الترقيم	الموضوع	الصفحة
	الآية الكريمة	أ
	الإهداء	ب
	الشكر والتقدير	ج
	فهرس المحتويات	د
	فهرس الجدوال	هـ
	ملخص الدراسة	ي
	نموذج رقم 2	ك
1	الفصل الأول: الإطار النظري	1
1-1	مقدمة	2
2-1	الدراسات السابقة	5
3-1	مشكلة الدراسة	8
4-1	أهداف الدراسة	10
5-1	أهمية الدراسة	10
6-1	فرضية الدراسة	11
7-1	منهجية الدراسة	11
8-1	مجتمع الدراسة	12
9-1	حدود ونطاق الدراسة	13
10-1	تقسيمات الدراسة	13
2	الفصل الثاني: الخدمات الاستشارية	14
1-2	مقدمة	15
2-2	مراحل ظهور وتطوير الخدمات الاستشارية	16
3-2	عوامل ظهور الخدمات الاستشارية	17
4-2	ماهية الخدمات الاستشارية	19
5-2	العناصر الواجب توافرها في الخدمات الاستشارية	21
6-2	أنواع الخدمات الاستشارية	22
7-2	خصائص الخدمات الاستشارية	23

26	هعايير الخدمات الاستشارية	8 -2
30	الشروط الواجب مراعاتها عند تقديم الخدمات الاستشارية	9 - 2
30	أهداف تقديم الخدمات الاستشارية	10 -2
31	أهمية تقديم الخدمات الاستشارية	11 -2
31	أسباب طلب الخدمات الاستشارية	12 -2
33	مزايا تقديم مكاتب المراجعة للخدمات الاستشارية	13 -2
34	الفرق بين الخدمات الاستشارية وعملية المراجعة	14 -2
35	الخلاصة	15-2
36	الفصل الثالث: تأثير تقديم الخدمات الاستشارية علي قواعد السلوك المهني	
37	مقدمة	1-3
37	ماهية قواعد السلوك المهني	2-3
38	قواعد السلوك المهني	3-3
39	قاعدة الاستقلالية	1-3-3
40	قاعدة الأمانة والاستقامة	2-3-3
42	قاعدة الالتزام بالمعايير	3-3-3
43	قاعدة السرية	4-3-3
44	قواعد السلوك المهني الصادرة عن المؤسسات المهنية الدولية والإقليمية المنظمة للمهنة	4-3
45	أهمية وأهداف قواعد السلوك المهني	5-3
46	أنواع قواعد السلوك المهني	6-3
47	قواعد السلوك المهني وعلاقتها بالمعايير	8-3
50	موقف المراجع الخارجي تجاه الخدمات الاستشارية التي يقدمها لمنشأة محل المراجعة	9-3
51	تأثير تقديم الخدمات الاستشارية على قواعد السلوك المهني	10-3
52	نتائج الدراسات السابقة حول علاقة الخدمات الاستشارية بخدمات المراجعة وأخلاقيات المهنة	11-3
58	الخلاصة	12-3

الترقيم	الموضوع	الصفحة
4	الفصل الرابع : الإطار العملي	59
1 -4	مقدمة	60
2 -4	مجتمع وعينة الدراسة	60
3 -4	أدوات وإجراءات الدراسة	60
1-3 -4	مرحلة أعداد قائمة الاستبيان	61
2-3-4	وصف الاستبيان	61
3-3-4	اختبار مقياس الاستبيان	62
4-4	اختبار صحفية الاستبيان	63
5 -4	مرحلة توزيع وتجميع قوائم الاستبيان	64
6 - 4	أساليب التحليل الإحصائي للبيانات	64
7 -4	تحليل البيانات الشخصية لعينة الدراسة	64
1-7-4	تحليل البيانات الشخصية من حيث موقع العمل	65
2-7-4	تحليل البيانات الشخصية من حيث المركز الوظيفي	66
3-7-4	تحليل البيانات الشخصية من حيث المؤهل العلمي	66
4-7-4	تحليل البيانات الشخصية من حيث عدد سنوات الخبرة	67
8-4	تحليل محاور الدراسة	68
1-8-4	تحليل الفقرات الخاصة بقاعد الاستقلالية	68
2-8-4	تحليل الفقرات الخاصة بقاعدة الأمانة والاستقامة	71
3-8-4	تحليل الفقرات الخاصة بقاعدة الالتزام بالمعايير	73
4-8-4	تحليل الفقرات الخاصة بقاعدة السرية	77
9-4	اختبار فرضيات الدراسة	78
1-9-4	الفرضية الفرعية الأولى	79
2-9-4	الفرضية الفرعية الثانية	80
3-9-4	الفرضية الفرعية الثالثة	81
4-9-4	الفرضية الفرعية الرابعة	83
	الفصل الخامس : الاستنتاجات	87
1-5	مقدمة	88
2-5	النتائج	88
3-5	التوصيات	89

الصفحة	الموضوع	الترقيم
90	قائمة المراجع	
91	المراجع العربية	
95	المراجع الانجليزية	
96	الملاحق	
97	الملحق الأول : استمارة الاستبيان	
106	الملحق الثاني : نتائج الاختبارات	
	ملخص الدراسة باللغة الانجليزية	

فهرس الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
1-4	مقياس تحديد الأهمية النسبية لإجابات عبارات قائمة الاستبيان	62
2-4	معامل الصدق والثبات لمقياس الدراسة	63
3 -4	توزيع وتجميع قوائم الاستبيان	64
4 -4	توزيع المشاركين في الدراسة على حسب موقع العمل	65
5 -4	توزيع المشاركين في الدراسة على حسب المركز الوظيفي	66
6 -4	توزيع المشاركين في الدراسة على حسب المؤهل العلمي	66
7 -4	توزيع المشاركين في الدراسة على حسب عدد سنوات الخبرة	67
8 -4	إجابات المشاركين على فقرات الاستبيان الخاصة بقاعدة الاستقلالية	69
9-4	إجابات المشاركين على فقرات الاستبيان الخاصة بقاعدة الأمانة والاستقامة	71
10-4	إجابات المشاركين على فقرات الاستبيان الخاصة بقاعدة الالتزام بالمعايير	74
11-4	إجابات المشاركين على فقرات الاستبيان الخاصة بقاعدة السرية	77
12-4	نتائج اختبار (T) للفرضية الفرعية الأولى	79
13-4	نتائج اختبار (T) للفرضية الفرعية الثانية	81
14-4	نتائج اختبار (T) للفرضية الفرعية الثالثة	82
15-4	نتائج اختبار (T) للفرضية الفرعية الرابعة	83
16-4	نتائج اختبار الانحدار	85

ملخص الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلي توضيح مدى تأثير تقديم الخدمات الاستشارية على التزام المراجع الليبي الخارجي بقواعد السلوك المهني , ولغرض تحقيق هذا الهدف تم استخدام المنهج الوصفي في تجميع ما ورد من نقاشات وجدال حول هذا الموضوع , كما تم استخدام صحيفة الاستبيان لتجميع البيانات اللازمة لتحقيق أهداف الدراسة .

تقتصر هذه الدراسة على مراجعي الحسابات في مكاتب المراجعة في المنطقة الشرقية (بنغازي , المرج , البيضاء , طبرق) وذلك لتوفر المعرفة الكافية بأعمال المراجعة لديهم , حيث تم توزيع عدد (50) صحيفة استبيان علي المراجعين , وتم استرجاع (40) صحيفة صالحة للتحليل , وتم تحليلها باستخدام أساليب الإحصاء الوصفي والاستدلالي الملائمة لطبيعة وفرضية الدراسة .

ومن خلال تحليل قوائم الاستبيان توصلت الباحثة إلى عدة نتائج كان مفادها انه من وجهة نظر المراجعين فانه عند تقديم الخدمات الاستشارية من قبل المراجع الليبي الخارجي لعملاء المراجعة لا يؤثر على التزامه بقواعد السلوك المهني , كما انه ليس هناك ما يمنع المراجع الخارجي من أداء هذه الخدمات لعميل المراجعة , طالما انه ملتزم بمعايير والقواعد المتعارف عليها , وان هذا الالتزام يتحقق أولاً من خلال التكوين الأخلاقي للمراجع , بالإضافة إلى التأهيل العلمي الذي يعتبر عاملاً مهماً وأساسياً للالتزامه .

وأوصت الباحثة على ضوء النتائج التي توصلت إليها من خلال الدراسة بمجموعة من التوصيات أهمها قيام جهات الرقابة والأشراف علي المهنة بعقد ندوات متخصصة يتم خلالها مناقشة القوانين المنظمة لمهنة المراجعة وما تتضمنه من قواعد السلوك المهني , والاهتمام أكثر بأخلاقيات السلوك المهني للمراجعين لما له من اثر كبير علي مستقبل مهنة المراجعة .

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

1-1 مقدمة :

نظرا للتوسع الاقتصادي والتطور والنمو في عالم الأعمال فإن مهنة المراجعة أصبحت من المهن التي تلعب دوراً أساسياً في الحياة الاقتصادية ، وذلك لما توفره من معلومات مهمة وقيمة لذوي العلاقة وبالأخص متخذي القرارات ، حيث يتمثل الهدف الأساسي لعملية المراجعة في إضفاء الثقة على المعلومات التي تحتويها القوائم المالية ، وذلك من خلال إبداء الرأي حول مدى صدق وعدالة هذه القوائم ، حيث تعتبر هذه المعلومات بمثابة الضوء الأخضر لمتخذي القرارات في استثماراتهم ومعرفة العوائد المتوقعة والمخاطر التي قد تواجههم .(المعتاز،2008)

ونتيجةً لتطور النشاط الاقتصادي فإن دور المراجع الخارجي لا يقتصر فقط على تقديم خدمات المراجعة التقليدية (مراجعة القوائم المالية)، ومدى تعبير قوائم الدخل عن حقيقة نتائج النشاط والميزانية عن المركز المالي للمشروع حيث نجد أن المراجع يقوم بأعمال أخرى لا تعتبر في الأصل ضمن نطاق مهمته الأصلية (وهي التأكد من سلامة ما تحتويه القوائم المالية من بيانات) ، كتقديم الخدمات الاستشارية للإدارة وغيرها من الخدمات الأخرى غير التقليدية لمهنة المراجعة .(الصعيدي،1996)

حيث تعتبر الخدمات الاستشارية الإدارية (Management Advisory Servies) (MAS) من أهم الخدمات التي يمكن أن يقدمها المراجع الخارجي بخلاف قيامه بعملية المراجعة ، والتي تتفق مع مهارته المهنية ومسؤولياته والمعايير الأخلاقية والأدبية للمهنة.(توماس وهنكي،1989)

ونظرا لان طبيعة الخدمات الاستشارية تجعل المراجع يلعب دور المؤيد أو المدافع عن عميله ، مما قد يترتب عليه التضحية بقدر من الموضوعية المطلوبة من المراجع ، خاصة وانه

سيؤدي أيضا خدمة المراجعة لنفس العميل ، فقد أدى ذلك إلى تعرض المهنة للنقد ممن يشكون في محافظة المراجعين على التزامهم بقواعد السلوك المهني عند تقديمهم للخدمات الاستشارية ، ولهذا السبب وغيره من الأسباب فقد انشأ المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) لجنة تسمى لجنة الخدمات الاستشارية والإدارية Committee on Management Services تهدف لوضع المعايير اللازمة لممارسة الخدمات الاستشارية (توماس وهنكي، 2003)

وذلك لأن مثل هذه الخدمات وغيرها عند تقديمها لنفس العميل قد تضعف من استقلالية المراجع وحياده فضلاً عن مسالة الأتعاب التي يتقاضها من مثل هذه الخدمات. (كويري ، 2013)

الأمر الذي أدى بدوره إلى تعرض مهنة المحاسبة القانونية (المراجعة) إلى النقد في بداية الإلفين (2002) من قبل أعضاء الكونجرس في الولايات المتحدة الأمريكية وغيرهم حيث صادق الكونغرس الأمريكي على قانون يسمى (Sarbanes Oxley SOX) نسبة إلى الأشخاص الذين انبطت بهم مهمة أعداد هذا القانون وهما عضوان في السلطة التشريعية الأمريكية (أعضاء الكونغرس) ، ينص القانون على تشكيل هيئة للرقابة بمراجعة القوائم المالية للشركات العامة ، كما انه يقضي بوجود إنشاء لجنة للتدقيق في كل شركة عامة ، وان تصدر إدارة الشركة ضمن التقارير المالية السنوية المنشورة تقريراً يسمى تقرير الرقابة الداخلية يؤكد مجلس الإدارة بموجبه مسؤوليته عن احتفاظ الشركة بنظام رقابة داخلي وان ينفذ هذا النظام بفاعلية ، كما يقضي هذا القانون بتقديم المراجع للشركة تقريراً يسمى بتقرير فحص التأكيدات ، يتم استخدامه لإيضاح رأي هذا المراجع حيال ما تضمنه الرقابة الداخلية للشركة .(الدوجي وسيد علي ، 2011:8)

ولهذا السبب ولغيره من الأسباب قامت لجنة الخدمات الاستشارية الإدارية التنفيذية التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) في تعريف دور المحاسب القانوني (مراجع الحسابات) في تقديم هذه الخدمات بشكل أكثر وضوحاً ودقة ، عليه فان مجمع المحاسبين القانونيين

الأمريكي يشجع هذا النوع من الخدمات إذا ثبت أنها تتسق مع قدرة المراجع المهنية ومسؤولياته وأداب وسلوك المهنة .(لظفي ، 2008)

وبالتالي فإن الأخلاق المهنية تعد عنصر مهم لجميع المهن التي تتشد النجاح والاستمرار وكذلك خدمة المجتمع ، وهذا بالتأكيد ينطبق على مهنة المراجعة وذلك في نوعية الخدمات التي تقدمها المهنة للمجتمع المستفيد والتي تعتبر عاملاً أساسياً ومهماً في نجاحها، كما إن ثقة المجتمع المستفيد من خدمات مراجع الحسابات لها أهمية كبيرة ، وخاصة انه في حالة زعزعة هذه الثقة تجعل رأي مراجع الحسابات حول عدالة القوائم المالية غير مجدي وتصبح المسؤولية الموكلة إليه في إبداء الرأي خالية تماماً من معناها الحقيقي . (صيام ، وابو احمد ، 2006)

واستناداً إلى أهمية المراجع الخارجي بالنسبة إلى المجتمع الذي يعمل فيه وبما في ذلك أهمية التزامه بقواعد المهنية عند تقديمه لبعض الخدمات الأخرى (الخدمات الاستشارية) ، فإن المراجع الخارجي يقوم بتقديم هذه الخدمات لعملائه مع محاولته المحافظة على التزامه بقواعد السلوك المهني عند أدائه لعملية المراجعة ، وذلك لوجود مصلحة أو منفعة (الإتعايب) في العلاقة مع منشأة العميل محل المراجعة بحيث يمكن أن يؤثر هذا الأمر في إبداء رأيه حول القوائم المالية.

وبالتالي فان هذه الدراسة تسعى إلى قياس اثر تقديم الخدمات الاستشارية على التزام

المراجع الخارجي الليبي بقواعد السلوك المهني .

2-1 الدراسات السابقة :

أجريت عدة دراسات كانت تتضمن في طياتها نظرة عامة عن تقديم الخدمات الاستشارية للمراجع الخارجي وتأثيرها على مدى التزامه بقواعد السلوك المهني ، وكانت من ضمن هذه الدراسات دراسة **بن غريبة وآخرون (1989)** حيث تناولت معايير المراجعة وقواعد السلوك في ليبيا بمفاهيمها الشاملة ، وتوصلت إلى عدة نتائج من أهمها ، وجود تطبيق جزئي لمعايير المراجعة وقواعد السلوك المهني المتعارف عليها ، ووجود نقص وقصور كبير باللوائح أو التشريعات الليبية فيما يتعلق بنظم المهنة ووجود مخالفات لمعايير المراجعة وقواعد السلوك المهني المتعارف عليها .

أما دراسة **علي أحمد (1994)** فقد هدفت هذه الدراسة إلى تقييم وتطوير دور المراجعين بخصوص الممارسة المهنية للخدمات الاستشارية التي يقدمونها لعملائهم والحفاظ في نفس الوقت على استقلالهم وحيادهم ، وقد توصلت الدراسة إلى أن ما يجب على المراجعين الخارجيين مراعاته قبل الموافقة على قبول مهمة تقديم الخدمات الاستشارية ، أن تكون مهمة المراجعين مقتصرة على تقديم هذه الخدمات في شكل مشورة وتوصيات واقتراحات وذلك لضمان المحافظة على حيادهم واستقلالهم .

في حين بينت دراسة **المليجي (1998)** التي أجريت في ليبيا بهدف تقييم جودة الخدمات المقدمة من مكاتب المراجعة أن جودة الخدمات الاستشارية ليست بالشكل المطلوب في ليبيا ، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج مفادها أن هناك العديد من مكاتب المراجعة تقوم بتقديم الخدمات الاستشارية ، إلا أن هذه المكاتب لا تلتزم باتباع قواعد السلوك المهني عند تقديمها هذه الخدمات لعملائها .

كما توصلت دراسة **عبد الشافي (2000)** والتي أجريت في مصر بهدف تحديد الخدمات الاستشارية التي يمكن للمراجع تقديمها ، ومميزات الحصول على هذه الخدمات من قبل المراجع

الخارجي ، وأسباب توسع مكاتب المراجعة في تقديم الخدمات الاستشارية ، إلى أن الأغلبية ممن شملتهم العينة 70% يؤيدون قيام المراجع بأداء هذه الخدمات ، وان 30% من أفراد العينة يعارضون قيام المراجع بأداء الخدمات الاستشارية ، وذلك خوفاً من التأثير على استقلالية المراجع ولعدم معرفتهم بتأهيل مكتب المراجعة للقيام بهذه الخدمات .

كما أجرت **المليجي (2001)** دراسة تطبيقية في البيئة المصرية عن أهمية ونطاق الخدمات الاستشارية ومحددات كفاءة المراجع الخارجي في أدائها ، وهدفت هذه الدراسة إلى تنظيم أداء المراجعين للخدمات الاستشارية ، وتوصلت الدراسة إلى صحة فروض البحث المتمثلة في أن المراجعين قادرين على تقديم خدمات استشارية لعميل المراجعة ، كما تستطيع مهنة المحاسبة والمراجعة المصرية تنظيم أداء الخدمات الاستشارية من خلال تنظيم مهني .

وأظهرت دراسة **الملهوف (2003)** والتي أجريت في ليبيا بهدف تحليل بعض العوامل المؤثرة على استقلالية المراجع الخارجي ، إلى انه لا يوجد تأثير على استقلالية المراجع الخارجي نتيجة قيام مكاتب المراجعة بتقديم الخدمات الاستشارية لعملاء المراجعة .

كما تناولت دراسة **الغرياني (2004)** موضوع خضوع المراجع الخارجي الليبي لضغوط إدارة العميل وتوصلت إلي عدة نتائج منها، عدم مراعاة بعض مكاتب المراجعة في ليبيا لأخلاقيات المهنة ومعايير المراجعة وأوصت الدراسة بضرورة تعزيز الالتزام بمعايير المراجعة وقواعد السلوك المهني ، ومراقبة وضبط تقديم الخدمات الاستشارية لنفس الشركات التي يتم مراجعتها بالنسبة لمكاتب المراجعة ومحاولة الحد منها حتى يمكن تخفيض الأثر السلبي لأداء الخدمات الاستشارية علي خضوع المراجع لضغوط إدارة العميل .

وهدفت دراسة **صيام وأبو احميده (2006م)** إلى التعرف على مدى التزام المراجع الخارجي في الأردن بقواعد السلوك المهني، وتوصلت إلى مجموعة من النتائج كان مفادها بان تقديم

الخدمات الاستشارية إلى جانب عملية المراجعة تؤثر على حيادية المراجع الخارجي ، وبالتالي رأيت هذه الدراسة ضرورة الفصل بين من يقدم الخدمات الاستشارية ومن يقوم بعملية المراجعة وذلك للحفاظ على حيادية واستقلال المراجع الخارجي .

ومن جانب آخر تناولت دراسة **ميالة (2010م)** بعض العوامل المؤثرة على كفاءة المراجع الخارجي في سوريا وتوصلت نتائج هذه الدراسة إلى إن العوامل التي تؤثر على كفاءة مراجع الحسابات من وجهة نظره ترتبط ارتباطاً وثيقاً بالمعايير العامة ومعايير العمل الميداني ، وارتباطاً ضعيفاً بمعايير التقرير .

وهدفت دراسة **كويري (2013)** إلى معرفة توافر أو عدم توافر متطلبات معايير الأداء المهني للخدمات الاستشارية لدى المراجع الخارجي الليبي الذي يقوم بتقديم هذه الخدمات للمصارف التجارية الليبية ، ولقد أظهرت الدراسة توافر معظم متطلبات معايير الأداء المهني للخدمات الاستشارية لدى المراجعين الخارجيين للتطبيق على خدماتهم الاستشارية المقدمة للمصارف التجارية .

3-1 مشكلة الدراسة:

اعترافا بدور المراجع الخارجي في إعطاء مؤشر على مدى الثقة في المعلومات المنشورة في القوائم المالية ، ولكي يتمكن المراجع من المحافظة على هذا الدور ، ينبغي عليه أن يلتزم بمجموعة من المعايير وقواعد سلوك المهنة وآدابها ، ذلك لان التزام المراجع بها يؤدي إلى رفع مستوى المهنة واكتساب ثقة المجتمع . (بوشنه ، 2010:6)

لذلك على المراجع الخارجي أن يتحلى بسلوك أخلاقي ، ليتمكن من انجاز المهمة التي ألقاها المجتمع على عاتقه بكفاءة ومصداقية ، وقد قامت المنظمات المهنية المعنية بتنظيم مهنة المراجعة ، وذلك لأهمية السلوك المهني للعاملين فيها وحرصا على مركزها الاجتماعي الذي ينعكس على مصداقية مهنتهم ، بوضع قواعد سلوكية تحكم تصرفات المراجعين وتضبط سلوكهم بمعايير يسترشدون بها ، يطلق عليها قواعد السلوك المهني . (صيام وابو حميد ، 2006:163)

حيث تعد ليبيا من الدول التي تعاني فيها مهنة المراجعة الخارجية ، العديد من المشاكل والمصاعب والتي من أهمها فقدان الثقة في الخدمات التي تقدمها ، وفقدان الثقة له تأثير كبير على المهنة . (بوشنه ، 2010:8)

وأظهرت دراسة (بن غربية وآخرون ، 1989) وجود نقص وقصور كبير باللوائح و التشريعات، فيما يتعلق بنظم المهنة وجود مخالفات لمعايير المراجعة وقواعد السلوك المهني المتعارف عليها ، وكذلك دراسة (الغرياني ، 2004) حيث توصلت إلى عدة نتائج منها عدم مراعاة بعض مكاتب المراجعة في ليبيا لأخلاقيات المهنة ومعايير المراجعة .

ونتيجة لنمو الطلب على الخدمات الاستشارية التي يقدمها المراجع الخارجي كخدمات إضافية فقد واجهت مهنة المراجعة عدة انتقادات تتعلق بقيام المراجع الخارجي بتقديم خدمات استشارية لعملاء المراجعة ، حيث يتولد الشك في التزام المراجع الخارجي بقواعد السلوك المهني

عند تقديمه للخدمات الاستشارية لعملاء المراجعة ، كما تظهر ضرورة أهمية وجود تنظيم مهني قادر على تنظيم وتقييم تقديم تلك الخدمات ، وأهمية وجود قواعد وضوابط تنظيمية تحكم أداء مقدمي تلك الخدمات ، وذلك حتى يتم تقديم هذه الخدمات بالكفاءة المطلوبة وبما لا يتعارض مع الأسس والقواعد التي يؤدي بها المراجع الخارجي مهامه .

حيث يعد الالتزام بقواعد السلوك المهني مطلباً حتمياً ، وهدفاً أساسياً للعديد من الهيئات والمنظمات المهنية المهمة بتنظيم وتطوير مهنة المراجعة ، وعلى المراجع الالتزام بتلك القواعد عند قيامه بعملية المراجعة ، وكذلك عند تقديمه لأي خدمات أخرى خلاف عملية المراجعة كالخدمات الاستشارية .

ومن هنا فان مشكلة الدراسة الحالية تتلخص في توضيح تقديم المراجع الخارجي الليبي للخدمات الاستشارية لعميل المراجعة وتأثيرها على التزامه بقواعد السلوك المهني .

و لغرض الإجابة على هذا السؤال تم صياغة الأسئلة الفرعية التالية :

- ما مدى تأثير تقديم الخدمات الاستشارية لعملاء المراجعة على استقلالية المراجع الخارجي الليبي ؟
- ما مدى تأثير تقديم الخدمات الاستشارية لعملاء المراجعة على الأمانة والاستقامة للمراجع الخارجي الليبي ؟
- ما مدى تأثير تقديم الخدمات الاستشارية لعملاء المراجعة على التزام المراجع الخارجي الليبي بمعايير المراجعة ؟
- ما مدى تأثير تقديم الخدمات الاستشارية لعملاء المراجعة على سرية معلومات العميل ؟

1-4 أهداف الدراسة :

يتمثل الهدف الأساسي لهذه الدراسة في معرفة وتحليل آراء المراجعين الخارجيين الليبيين بالمنطقة الشرقية حول مدى تأثير تقديم الخدمات الاستشارية لعملاء المراجعة على التزام المراجع الخارجي بقواعد السلوك المهني ، كما يتفرع من هذا الهدف عدة أهداف فرعية أخرى تتمثل في :

1- معرفة مدى تأثير تقديم الخدمات الاستشارية لعملاء المراجعة على استقلالية المراجع الخارجي الليبي .

2- معرفة مدى تأثير تقديم الخدمات الاستشارية لعملاء المراجعة على الأمانة والاستقامة للمراجع الخارجي الليبي.

3- معرفة مدى تأثير تقديم الخدمات الاستشارية لعملاء المراجعة على التزام المراجع الخارجي الليبي بمعايير المراجعة

4- معرفة تأثير تقديم الخدمات الاستشارية لعملاء المراجعة على سرية معلومات العميل .

1-5 أهمية الدراسة :

تتمثل أهمية هذه الدراسة في معرفة مدى تأثير تقديم الخدمات الاستشارية على التزام المراجع الليبي الخارجي بقواعد السلوك المهني ، بالرغم من وجود العديد من الدراسات التي تناولت جانب الخدمات الاستشارية التي يقدمها المراجع لعملائه ألا أنها لم تتناول جانب تقديم هذه الخدمات وتأثيرها على التزامه بقواعد السلوك المهني ، وعليه يجب الالتزام عند تقديمها بقواعد السلوك المهني ، حيث تعتبر هذه القواعد بمثابة الحجر الأساس لنجاح مهنة المراجعة ، كما أن أهمية هذه الدراسة أن هناك توجه حديث في ليبيا نحو تشجيع الاستثمار ، مما يزيد من أهمية رأي المراجع الخارجي ، وأهمية الارتقاء بدوره ، في مسيرة التنمية وذلك من خلال التزامه بقواعد السلوك المهني .

6-1 فرضيات الدراسة :

لغرض الإجابة علي التساؤل الرئيسي للدراسة تم صياغة الفرضية الرئيسية للدراسة علي النحو

التالي :

تقديم الخدمات الاستشارية من قبل المراجع الخارجي الليبي يؤثر على التزامه بقواعد السلوك

المهني

كما تما صياغة فرضيات فرعية من الفرضية الرئيسية للدراسة متمثلة في :

الفرضية الفرعية الأولى : تقديم الخدمات الاستشارية لعملاء المراجعة يؤثر على استقلالية المراجع

الخارجي الليبي .

الفرضية الفرعية الثانية : تقديم الخدمات الاستشارية لعملاء المراجعة يؤثر على أمانة واستقامة

المراجع الخارجي الليبي .

الفرضية الفرعية الثالثة : تقديم الخدمات الاستشارية لعملاء المراجعة يؤثر على التزام المراجع

الخارجي الليبي بمعايير المراجعة .

الفرضية الفرعية الرابعة : تقديم الخدمات الاستشارية لعملاء المراجعة يؤثر على سرية معلومات

العميل من قبل المراجع الخارجي الليبي

7-1 منهجية الدراسة :

تعتمد هذه الدراسة على المنهج الوصفي ، حيث يتم الاعتماد في هذه المنهجية على الشعور

بالمشكلة ودراستها وصياغتها ، كونه يتهم بدراسة واقع الأحداث والظواهر ، وذلك من خلال وضع

الفرضيات ومن ثم اختيار عينة الدراسة من خلال الاستبيان وجمع البيانات وتحليلها والتوصل إلى

النتائج وتفسير هذه النتائج واستخلاص التوصيات منها .

1-7-1 الجانب النظري: يهدف هذا الجانب من الدراسة إلى تغطية الإطار النظري للدراسة وذلك باستعراض ما ورد في الأدب المحاسبي وذلك بالاطلاع على الكتب والمجلات العلمية والرسائل والدوريات وجميع المصادر العلمية الملائمة

1-7-2 الجانب العملي: تضمن هذا الجانب تحديد مجتمع الدراسة ، ووسيلة جمع البيانات ، وتحليلها واختبار فرضيات الدراسة

1- أداة البحث :

تم استخدام صحيفة الاستبيان كوسيلة لجمع البيانات ذات العلاقة والتي تخدم أغراض الدراسة ، وتم تصميم صحيفة الاستبيان اعتمادا على ميزات ليكارت ذو الخمس مستويات ، حيث صممت فقرات الاستبيان بشكل يغطي أهداف الدراسة وفرضياتها وتضمنت صحيفة الاستبيان (32) فقرة.

2- تحليل البيانات:

تم تحليل البيانات المتحصل عليها عن طريق صحيفة الاستبيان باستخدام الإحصاء الوصفي ، حيث تم تحديد التكرارات والنسب المئوية والمتوسطات والانحرافات المعيارية لإجابات المشاركين، كما استخدم الانحدار البسيط وإحصائي اختبار (T) لاختبار فرضية الدراسة .

1-8 مجتمع الدراسة :

يتكون مجتمع الدراسة من فئة مراجعي الحسابات بمكاتب المراجعة ، بالمنطقة الشرقية والتي تشمل المرج ، بنغازي، البيضاء، طبرق ، وتم اختبار مرجعي الحسابات من خلال مكاتب خاصة، ولم يتم تضمين مراجعي ديوان المحاسبة وذلك لأنهم موظفون ولا يجوز لهم تقديم الخدمات الاستشارية ، كما اكتفت الباحثة بالمنطقة الشرقية لعدة اعتبارات من أهمها الوقت والتكلفة والظروف الأمنية في المناطق الليبية الاخرى .

1-9 حدود ونطاق الدراسة:

تتخصر حدود هذه الدراسة من حيث الموضوع في معرفة مفاهيم الخدمات الاستشارية وأنواعها ومدى تأثيرها على التزام المراجع بقواعد السلوك المهني (قاعدة الاستقلالية - قاعدة الأمانة والاستقامة - قاعدة معايير المراجعة - قاعدة السرية) حال تنفيذ عمليات المراجعة ، وتتمثل الحدود المكانية في مكاتب المراجعة في المنطقة الشرقية ، والحدود البشرية في مراجعي الحسابات .

1-10 تقسيمات الدراسة:

لغرض تحقيق أهداف هذه الدراسة تم تقسيمها إلى خمسة فصول ، حيث تناول الفصل الأول الإطار العام للدراسة ، متمثلاً في مشكلة الدراسة وهدفها وأهميتها وفرضية الدراسة والنطاق الذي تشمله هذه الدراسة ، في حين تم تخصيص الفصل الثاني لتغطية الإطار النظري للدراسة للتعريف بجوانبها الرئيسية والمتمثلة في الخدمات الاستشارية ، أما الفصل الثالث فتطرق إلي معرفة شاملة بقواعد السلوك المهني وتأثير تقديم الخدمات الاستشارية من قبل المراجع الخارجي على التزامه بقواعد السلوك المهني حال تقديم خدمات المراجعة ، أما الفصل الرابع فقد خصص للدراسة العملية وذلك من خلال تحليل البيانات المتحصل عليها، هذا ويعرض الفصل الخامس النتائج والتوصيات النهائية المتعلقة بالدراسة والتي تم التوصل إليه .

الفصل الثاني

الخدمات الاستشارية

1-2 مقدمة:

يهدف هذا الفصل إلى إعطاء فكرة وافية عن الخدمات الاستشارية التي يقدمها المراجع الخارجي لعملائه، حيث يتناول مراحل ظهور وتطور الخدمات الاستشارية ، وشرح للعوامل التي أدت إلى ظهور هذه الخدمات ومن ثم عرض للمفاهيم التي ذكرت في دراسات سابقة عن الخدمات الاستشارية ، والعناصر الواجب توافرها في هذه الخدمات .

كما سنتطرق في هذا الفصل أيضا إلى عرض لأنواع الخدمات الاستشارية التي يمكن أن يقدمها المراجع الخارجي لعملائه، والخصائص التي تتميز بها هذه الخدمات، وعرض للمعايير التي تحكم هذه الخدمات الاستشارية، كما سيتم تناول أهداف وأهمية تقديم الخدمات الاستشارية والأسباب التي أدت إلى طلبها من قبل منشآت العملاء ، كما سيتم عرض لمزايا تقديم مكاتب المراجعة لهذه الخدمات، ومن ثم تحديد الفرق بين تقديم الخدمات الاستشارية وعملية المراجعة التي يقوم بها المراجعة الخارجي، وما هو موقف مهنة المراجعة من تقديم هذه الخدمات لعملاء المراجعة.

حيث تعتبر مهام المراجع الخارجي متعددة و متنوعة، فعلى الرغم من أن الوظيفة الأساسية للمراجع تتمثل في مراجعة القوائم المالية للمشروعات طبقاً لما تقتضي به معايير المراجعة المتعارف عليها بهدف إبداء الرأي عن مدى عدالة بياناتها، إلا أن هناك العديد من الخدمات التي يمكن أن يقدمها المراجع الخارجي في العديد من المجالات المختلفة ومن بينها الخدمات الاستشارية. (إبراهيم والشاذلي 2002)

2-2 مراحل ظهور وتطور الخدمات الاستشارية :

إن نشأة الخدمات الاستشارية كانت طبيعة للتقدم العلمي الذي بدأ مع الثورة الصناعية في منتصف القرن الثامن عشر، حيث أدى هذا التقدم العلمي إلى تطور كبير في مجالات النشاط الاقتصادي ، فاتجهت المشروعات نحو النمو واتسع نشاطها وازداد رأسمالها بحيث لم يعد في مقدور فرد أو عدد محدود من الأفراد مواجهة احتياجات تمويلها، وكان من نتيجة هذا التغيير الكبير في شكل المشروع وأوجه نشاطه وحجم عملياته وازدياد مشاكله ضرورة إدارة المشروع على أسس عملية وعلمية تكفل تحقيق الرقابة على أمواله وأوجه نشاطه وتضمن رسم سياسته ومتابعة تنفيذها. (اكويري ،2013:17)

ونتيجة للتوسع الكبير في النشاط الاقتصادي تطور دور المراجع من القيام بأعمال المراجعة التقليدية إلى القيام بأعمال خدمية أخرى تبعد عن المراجعة في شكلها التقليدي وتتصل بمجالات أخرى تتضمن تقديم دراسات واقتراحات كتصميم النظم المحاسبية ، واقتراح أساليب جديدة لأداء الأعمال، بل امتد ليشمل النواحي المتعلقة بنظام الحاسبات الالكترونية ، ودراسة نظم الحوافز والمتغيرات السلوكية (الصعيدي ،1996) ، ورجوعاً إلى تطور الحاجة لخدمات المراجع الخارجي في مجال الاستشارات الإدارية نجد إن هناك طلب متزايد على هذه الخدمات في الفترة الأخيرة ، ويرجع ذلك إلى خبرة المراجع نتيجة مراجعة عملائه المختلفين بالإضافة إلى خبرته في تصميم النظم المحاسبية وتحليل البيانات، وفي بعض الأحيان مساعدة عملائه في الحصول على بعض المهارات والكوادر الإدارية المؤهلة تأهيلاً عالياً . (لظفي ،2008)

إن مهنة المحاسبة والمراجعة تواجه طلباً مستحدثاً غير تقليدي على خدمات الاستشارات الإدارية ، كما أكدت إحدى الدراسات على انه يجب إن يتسع إطار ما تقدمه المراجعة من خدمات حتى يمكن مقابلة هذا الطلب المتطور ، وهذا يفترض إن لا تقتصر على مراجعة النواحي المالية

والاهتمام بالتحقق من صدق وسلامة القوائم المالية وأبدى الرأي حول مدى عدالتها ، وبالتالي كان من الضروري تمهيد السبيل لتقديم إطار لتوسيع عمل مراجع الحسابات، وكذلك يمكنه من عرض الخدمات المهنية غير التقليدية .(الميلجي ،2001)

2-3 عوامل ظهور الخدمات الاستشارية :

ظهرت الخدمات الاستشارية التي تحتاجها الإدارة كنتيجة لمجموعة من العوامل وهي ما يلي:

1. كبر حجم المشروعات :

أن كبر حجم المشروعات الحديثة وتعقد عملياتها وانتشارها الجغرافي يعتبر من العوامل التي ساعدت على نمو وتطور مهنة المحاسبة والمراجعة وزيادة عدد أعضائها في مختلف الدول، وكذلك ساعدت على الإقبال على خدمات المراجعين الخارجيين (شاهين،2007).

فوجد أن المشروعات في ازدياد مستمر نتيجة التطور العلمي والتكنولوجي الحديث وبالتالي تنوعت وتعددت مجالات النشاط الصناعي والتجاري التي يمكن أن تمارسها تلك المشروعات، وهو ما يستدعي من المسؤولين والقائمين على إدارة تلك المشروعات القيام بعدة دراسات للمفاضلة بين البدائل المختلفة التي يمكن إتباعها، وبالتالي ظهرت الحاجة إلى وجود شخص أو أشخاص لديهم الخبرة والدراية بعمليات تقييم المشروعات ودراسات الجدوى المرتبطة بها حتى يمكن اتخاذ القرار المناسب بتوجيه عمليات الإنفاق الاستثماري؛ والذي يتمثل في ذلك القدر من موارد المنشأة التي يتم تخصيصها أو التضحية بها حالياً أملاً في الحصول على عائد من هذا الإنفاق خلال فترات مستقبلية، ويلاحظ أن إدارة المشروع لا تستطيع التفرغ بنفسها لعمل تلك الدراسات، وذلك لكثرة أعبائها الإدارية والفنية من ناحية ولعدم توافر الخبرة والدراية الفنية بكل تلك المشاكل المتشابكة من ناحية أخرى وهو ما يستدعي الاستعانة بأحد الخبراء الاستشاريين (الصعيد، 1996).

2. زيادة حدة المنافسة بين المشروعات الاقتصادية :

تعتبر ظاهرة قديمة ، حيث أن حدة المنافسة بين المشروعات في ازدياد مستمر نتيجة لظهور الاختراعات الحديثة والتطور التكنولوجي في شتى الميادين مما يهدد كثير من المشروعات بالانهيار والإفلاس أمام مشروعات أخرى مماثلة أو منافسة وذلك في حالة عدم مواكبتها لمثل هذه التطورات (الصعيدي،1996) .

كما أن التنافس في بيئة الأعمال يعتبر من أهم أسباب التوسع في الطلب على خدمات الاستشارات الإدارية؛ حيث أن التنافس الشديد الذي تشهده السنوات الأخيرة في قطاع الأعمال والذي أدى بالمشروعات إلى محاولة الوصول بالأداء إلى مستوى الأداء الأمثل من خلال محاولة تطبيق الأساليب الفنية والعلمية والتي تساعد الإدارة وتمكنها من تحقيق أهداف المشروع، مما ترتب عليه ضرورة الاستعانة بذوي الخبرة لإبداء الرأي والمشورة في هذه المجالات، الأمر الذي أدى إلى زيادة الطلب من قبل هذه المشروعات على خدمات الاستشارات الإدارية؛ التي يقوم بتقديمها مراجع الحسابات .(اكويري ،2013:24)

3. التطورات التكنولوجية :

إن من النتائج الأساسية للتطور التكنولوجي ظهور الحاسبات الالكترونية وتطورها بسرعة مذهلة، مما أدى إلى تطور علم الإدارة وذلك من خلال إحداث تغييرات متعددة فيما يتعلق بالعملية الإدارية سواء من ناحية التخطيط أو التنظيم أو الرقابة، وكذلك فيما يتعلق بالأنشطة المختلفة التي يزاولها المشروع سواء كانت أنشطة إنتاجية أو تسويقية أو تمويلية أو محاسبية، وذلك من أجل تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة باستخدام الأساليب العلمية الكمية والإحصائية عن طريق استخدام الحاسبات الالكترونية، والذي كان له أثر كبير في المحافظة على أموال الملاك (أصحاب المشروع) وتحقيق أفضل النتائج، وتحقيقاً لذلك كان لابد من لجوء إدارة المشروعات إلى طلب

استشارات إدارية من مراجع حساباتهم من أجل إعداد الدراسات اللازمة لإدخال أحدث التقنيات ومتابعة أية تطورات وإدخالها بالمشروع ودراسة جدواها وتكاليفها .(عبد الشافي ،200:7)

4.الاتجاه نحو تعظيم المسؤولية الاجتماعية للمشروعات:

يُثار في الفترة الأخيرة بعض الجدل والنقاش حول علاقة المشروع بالمجتمع أو الوسط المحيط به ومدى مساهمة تلك المشروعات في إيجاد الحلول لبعض المشاكل التي تواجه المجتمع كالمساهمة في أبحاث تلوث البيئة وحماية المجتمع من تلوث البيئة، وكذلك المشاركة في حل أزمات المواصلات والإسكان والبطالة والمساهمة في برامج التعليم وهو ما يطلق عليه "بالمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية" . (الصعيدي، 1996)

كما انه إذا اخذ المشروع في اعتباره المسؤولية الاجتماعية الملقاة على عاتقه فهذا سوف يستدعي ضرورة تعديل أهداف المشروع وخطته وسياساته وبرامجه بشكل يتلاءم مع هذا الاتجاه، فمثلاً: يجب ألا تقتصر أهداف المشروع على تحقيق أقصى ربح ممكن ولكن يجب بالإضافة إلى ذلك ضرورة أن يهدف المشروع إلى تحقيق أقصى أو أكبر حجم ممكن من الخدمات للمجتمع في مختلف المجالات . (أبو طالب، 1983:11)

كما يتضح أن هناك كثير من العوامل التي عجلت بظهور الخدمات الاستشارية والتي دعت الإدارة إلى ضرورة الاعتماد عليها، وهذا تطور طبيعي فرضته ظروف التقدم العلمي والتكنولوجي في مختلف المجالات والأنشطة ، وبالتالي ظهرت الحاجة إلى تضافر جميع جهود الخبراء والفنيين في مختلف المجالات لتقديم شيئاً نافعاً للمجتمع . (اكويري، 2013:26)

2-4 ماهية الخدمات الاستشارية:

لقد وجدت عدة تعريفات للخدمات الاستشارية وهذه التعريفات تختلف فقط في التراكيب اللغوية ولكنها تتفق في المضمون الخاص بها ، ومن هذه التعريفات ما يلي :

الخدمات الاستشارية "هي تلك الخدمات التي يقوم بها شخص كفؤ أو جهة متخصصة تتمتع باستقلال ملموس وتأهيل كاف في مجال الخدمة ، ويتم تقديم هذه الخدمات بناء على طلب من الجهة المعنية التي تملك الحق في الأخذ بتطبيقها أو رفضها " (عساف ، 1981:3).

الخدمات الاستشارية "هي مجموعة من الخدمات التي تحتاجها الإدارة ، يكلف للقيام بها شخص خارجي أو مجموعة من الأشخاص من ذوي الخبرة والدراية الفنية والتأهيل العلمي والعملية دون أن يكون لهم الحق في اتخاذ القرارات الإدارية الملزمة بتنفيذ تلك الخدمات " (الصعيدي ، 1996:89)

الخدمات الاستشارية "هي تلك الخدمات المهنية التي يقدمها شخص مؤهل أو مجموعة من الأشخاص المؤهلين، والتي تطلب منهم بموجب تكليف من العميل (الإدارة) ، بهدف تحسين كفاءة وفعالية استخدام العميل للموارد المتاحة له ، وبما يحقق أهداف الإدارة ، وتتمثل في تقديم النصح والمشورة دون أن يشارك الاستشاري (المراجع) في عملية اتخاذ القرار وفقا لخطوات ومراحل محددة . (امعيطر، 2007:13) .

الخدمات الاستشارية " هي خدمات تقدمها مكاتب المحاسبة والمراجعة لعملائها بخلاف خدمة المراجعة . Beattie and Feranley،(34:2002) .

الخدمات الاستشارية هي " الممارسة المهنية المعنية بتقديم المشورة والمعونة لإدارة المنشأة بغية تحقيق الأهداف و إرشاد إدارة المنشأة إلى الأسلوب المؤدي إلى تحقيقها عن طريق رفع مستوى الأداء في مجالات التخطيط والتنظيم والحوافز ، واستخدام الموارد البشرية والمادية والمالية ، كما أنها تحتوي على العوامل الفنية التي تتعلق بفاعلية وكفاءة الإدارة " (جمعة ، 1999:312) .

الخدمات الاستشارية " هي نوع من أنواع الخدمات غير التقليدية للمراجعة يقوم بتقديمه شخص مؤهل أو مجموعة من الأشخاص المؤهلين الذين يتمتعون بقدر كاف من المعرفة والخبرة المهنية اللازمة لتأدية هذا النوع من الخدمات بموجب تكليف خاص من العميل (الإدارة) وذلك بهدف تحسين كفاءة وفعالية استخدام العميل للطاقات والموارد المتاحة له وبما يحقق أهداف المشروع. (اكويري ، 2013:30) .

ومن خلال ما تم عرضه يمكن تعريف الخدمات الاستشارية بشكل عام علي أنها:

هي مجموعة من الخدمات التي تتطلبها الإدارة حيث يتم تكليف شخص أو مجموعة من الأشخاص المؤهلين مهنيا وعلى قدر كاف من المعرفة والخبرة لتقديم تلك الخدمات ، وذلك بهدف تحسين فعالية استخدام الطاقات والموارد المتاحة واستغلالها الاستغلال الأمثل ، كما تهدف هذه الخدمات إلى تقديم النصح والمشورة دون المشاركة في عملية اتخاذ القرار.

2-5 العناصر الواجب توافرها في الخدمات الاستشارية ومقدميها:

1. الاستقلالية والموضوعية: بحيث يتمتع مقدم الخدمة الاستشارية باستقلالية تامة إثناء تقديمه للخدمة مما يؤدي إلى تحقيق شرط الموضوعية كأساس لتقديم الخدمة. (عساف، 1983)
2. الخبرة والتأهيل: المقصود بها بان يكون الشخص المقدم لهذه الخدمة مؤهل علمياً وتتوافر لديه المعرفة والخبرة المهنية اللازمة لتقديم هذه الخدمات.
3. الكفاءة: وتتمثل في الهدف الأساسي لتقديم هذه الخدمات وهو تحسين استخدام الموارد المتاحة واستغلالها الاستغلال الأمثل لكي يتمكن من تحقيق أهداف التنظيم .
4. عدم الإلزام: المقصود به عدم إلزام العميل بهذه الخدمات فهي تعد مجرد اقتراح تقدم في شكل

مشورة. (اكويري ، 2013)

وبالتالي يمكن القول بان الخدمات الاستشارية من أنواع الخدمات غير التقليدية لمهنة المراجعة بخلاف عملية مراجعة القوائم المالية والخدمات الضريبية والمحاسبية ، حيث استقر إسناد الخدمات الاستشارية لمكاتب المراجعة والمحاسبة دون غيرهم ، كما أنها لا تؤدي إلى التعبير عن رأي ، فهي تعتبر بمثابة مشورة فقط تقدم للعميل قد يؤخذ بها أو لا (غير ملزمة) ، حيث أنها لا تقدم أي تأكيد وضمن لتحقيق هدف معين.

2-6 أنواع الخدمات الاستشارية:

تعتمد بعض الخدمات الاستشارية بصفة أساسية على المعرفة المحاسبية، كما أن بعضها يستلزم توافر جوانب مختلفة للمعرفة منها ما هو محاسبي واقتصادي وإداري، ومن الخدمات الاستشارية التي تستند بصفة أساسية إلى جوانب المعرفة ما يلي: (جمعة، 1999:322)

1. تصميم وتطوير النظم الحاسوبية المختلفة ، مثل المعالجة الالكترونية للبيانات المحاسبية.
2. دراسة وتطوير نظم الرقابة الداخلية .
3. دراسة وتطوير نظم الرقابة على التكاليف .
4. إعداد دراسات الجدوى الاقتصادية للمشروعات الاستثمارية .
5. المساهمة في برنامج تدريب العاملين في المجالات المالية والمحاسبية .

بالإضافة إلى ذلك فان هناك مجالات أخرى للخدمات الاستشارية يمكن للمراجع أن يشارك

فيها وتتطلب توافر نواحي مختلفة للمعرفة المحاسبية (امعيطر ، 2007:15) :

1. في مجال الإنتاج (لإدارة الإنتاج) : متمثلة هذه الخدمات في ترتيب موقع إدارات الإنتاج والرقابة على الجودة وتصميم أنظمة الرقابة على المواد المستخدمة في الإنتاج .
2. في مجال التسويق (لإدارة التسويق) : وتتمثل هذه الخدمات في تنظيم الرقابة على المبيعات ودراسة سياسات التسعير وتوزيع وتنظيم أسواق المبيعات .

3. في مجال الأفراد (لإدارة الأفراد) :وتتمثل في أعداد السياسات الخاصة بالقوى العاملة تنظيمها وتحديد طرق الاختيار والتعيين والترقية ودراسة برامج الوقاية من المخاطر المهنية و الأمن الصناعي .

4. في مجال التمويل (لإدارة التمويل): وتتمثل هذه الخدمات في تقييم رأس المال المستثمر وأساليب تحديد وتقدير تكاليف رأس المال .

كما نجد أن مجال هذه الخدمات قد يتسع أو يضيق تبعا لعاملين أساسيين هما : (عساف ،

(103:1983

أ- درجة التوسع والتضخم أو التعقيد في الوظيفة التي تمارسها المنشأة (العميل) ، فكلما ازدادت هذه الدرجة كلما ازدادت درجة الغموض المحيطة لانجاز هذه الوظيفة بالمستوى المطلوب من الجودة ، وبالتالي تزداد أهمية الاستفادة من الخدمات الاستشارية المتخصصة كشرط لضبط العملية .

ب- درجة تفهم وتقدير أصحاب السلطة في المنشأة (العميل) سواء كانوا سياسيين أو إداريين ، ولأهمية الخدمات الاستشارية في ضبط الحركة العامة لمنشاتهم ، حيث كلما ازدادت هذه الدرجة ، كلما اتسع مجال هذه الخدمات وتضخم حجمها.

2-7 خصائص الخدمات الاستشارية:

هناك عدة خصائص تتميز بها الخدمات الاستشارية ، يمكن استخلاصها من التعريفات

السابق عرضها من أهمها:

1. أنها خدمات تؤدي بواسطة شخص مؤهل :

إن التأهيل والمعرفة والخبرة تعتبر بمثابة حجر الأساس لمقدمي هذه الخدمات ، بمعنى أنها خدمات تؤدي بواسطة شخص أو (أشخاص) مؤهلين ، تتوافر فيه (فيهم) الكفاءة والقدرة على تقديمه (تقديمهم) لتلك الخدمات . (امعيطر، 2007:14)

بمعنى إن من يقوم بها لابد وان يكون على خبرة ودراية فنية بالممارسة المهنية لتلك الخدمات ومؤهل علمياً وعملياً بها . (الصعيدي، 1996:89)

2. أن أداء هذه الخدمات يتم بناء على طلب الإدارة :

إن إحدى سمات الخدمات الاستشارية أنها تتم وفقاً لرغبات الإدارة ومدى حاجتها إلى إحداث التغيير المنشود ، وبناءاً على طلبها ، وهذا يؤكد إن الإدارة بمختلف أنواع المنشآت هي التي تطلب هذه الخدمات . (الصعيدي، 1996:89)

3. إن الهدف الأساسي من أداء هذه الخدمات هو مساعدة الإدارة على حل مشاكلها :

إن الهدف من الخدمات الاستشارية هو الحصول على نصيحة ومساعدة فنية في مواجهة مشكلة معينة تواجهها إدارة المنشأة، حتى تتمكن من اتخاذ القرار بشكل أكثر فعالية وذلك باستخدام المصادر والإمكانات المتاحة للإدارة الاستخدام الأمثل و أفضل استخدام ممكن لتحقيق أهداف المنشأة . (امعيطر، 2007: 20)

4. اقتصار دور مؤدي هذه الخدمات على مجرد النصح دون اتخاذ القرارات :

هذه السمة تعد من أهم السمات التي تتميز بها الخدمات الاستشارية ، وذلك يعود إلى أن هذه الخدمات تخلو من أي عنصر من العناصر الداخلة في صنع القرار ، إذا يجب إن تكون هذه العناصر من مكونات الإدارة دون غيرها ، وبذلك فان دور القائم بأداء الخدمات الاستشارية يقتصر

على مجرد تقديم المشورة ولا يشارك في اتخاذ القرار، ولذلك وصفت هذه الخدمات بصفة الاستشارية. (جمعة، 1999:313)

5. أداء الخدمات الاستشارية يجب أن يتم طبقاً لمستويات وخطوات محددة:

أن أداء الخدمات الاستشارية يجب أن يتم طبقاً لخطوات محددة حيث يجب على المراجع عند أداء الخدمة أن يضعها لنفسه ، وذلك حتى يتصف أداءه بصفة التنظيم ، لأن أي عمل منظم يجب أن يتم طبقاً لخطوات محددة يراعى فيها الوصول إلى الهدف المطلوب في اقل وقت ممكن وبأعلى جودة ممكنة وبالشكل الذي لا يعرض سمعة المراجع القائم بالخدمة للخطر. (ابو طالب ، 1983:21)

كما يوجد مجموعة من الأسباب التي تحدد أهمية وجود مثل هذه المستويات أو الخطوات أهمها: (ابوطالب ، 1983:20)

أ- محاولة ضمان جودة الأداء ، وذلك لان هذه المستويات تمثل القواعد المرشدة لمن يقوم بأداء الخدمات الاستشارية بالشكل الذي يجعله قادراً على أداء هذه الخدمات على أفضل وجه ممكن وبأعلى جودة ممكنة .

ب- توفير أسس ثابتة تساعد الإدارة علي تقييم أداء الخدمة ، فالإدارة يمكنها الحكم على مدى جودة أداء الخدمة عن طريق تحديد مدى التزام المراجع بأداء هذه الخدمات بمستويات الأداء الموضوعه .

ت- توفير الحماية للمراجع بأداء هذه الخدمات في حالة حدوث أي منازعات بينه وبين العميل بعد أداء الخدمة ، وذلك لان تحديد مسؤوليته في أي منازعات يتحدد حسب مدى التزامه بمستويات الأداء المتفق عليها .

2-8 معايير الخدمات الاستشارية:

يمكن الارتقاء بمستوي أداء الخدمات الاستشارية لابد من وجود تنظيم مهني يعمل على تطوير تلك الخدمات من خلال وضع الإجراءات والضوابط التنظيمية والمعايير العلمية المهنية التي تحكم أداء ممارس تلك الخدمات الاستشارية ومراقبة أدائهم للوصول إلى مستوى الأداء الأمثل لهذه الخدمات (المليجي ، 2001) ، وتنظيماً لذلك فقد أصدرت لجنة الخدمات الاستشارية التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي مجموعة من المعايير تحكم ممارسة تقديم الخدمات الاستشارية ، وتساعد المراجع على التمسك بالمعايير العامة والفنية لمهنة المراجعة تمثلت في التالي :

1- القدرة والتأهيل المهني: لقد أوضح العديد من الكتاب (الصعيدي ، 1996:111) و (لظفي،

2008:45) هذا المعيار على النحو الآتي :

أن تقديم الخدمة يجب أن يتم بواسطة ممارس لديه القدرة والمعرفة بالطرق أو المدخل التحليلي ، فالتعاقد على تقديم الخدمات الاستشارية أو مجرد تقديم الخدمات الاستشارية في شكل نصح أو مشورة يجب أن يتم بواسطة فرد لديه التدريب المناسب والكافي لمعالجة الموضوع قيد البحث والدراسة .

بمعني أن يكون القائم بالأعمال الاستشارية مؤهلاً تأهيلاً علمياً وعملياً ، ويعتبر هذا المعيار مناظر للمعيار الأول من المعايير العامة لمعايير المراجعة المتعارف عليها ، وبالإضافة إلى التعليم الرسمي المطلوب للشخص الذي يزاول مهنة المراجعة فإنه لن يكون كافياً لأبدى الرأي ، وبهذا فإن إجراءات المراجعة تتطلب قدراً من الحكم الشخصي بمعني إن الخبرة مطلوبة لتمكين المراجع من أداء مهنته .(الصحن ، وآخرون ، 2006:39) .

كما توصلت دراسة (المليجي، 2001) في نتائجها إلى أن التأهيل المهني للمراجع يتطلب متطلبات لكي يتمكن من تقديم الخدمات الاستشارية ، وهي أن يكون ممارس الخدمة الاستشارية حاصلًا على بكالوريوس التجارة شعبة المحاسبة مع وجود دراسات متخصصة أخرى ، على أن يتم تحديد نوعية تلك المؤهلات من جانب الجهات المهنية المشرفة على مهنة الخدمات الاستشارية ، وعلى أن تكون تلك المؤهلات الإضافية بمثابة أحد الاشتراطات الإلزامية للحصول على ترخيص مزاولة تقديم الخدمات الاستشارية .

2- بذل العناية المهنية المعقولة: يجب على المراجع أن يبذل العناية الكافية والمقبولة عند تقديمه للخدمات الاستشارية وينظر هذا المعيار المعيار الثالث من المعايير العامة للمراجعة ، ومفهوم بذل العناية المهنية يتعلق بما يقوم به المراجع ، ومستوى دقة القيام به ويسترشد المراجع في تحديد مستوى العناية المهنية الملائمة بدراسة مسؤولياته القانونية (نور، 1980)

ويعتبر البحث عن تحقيق الامتياز في العمل المهني هو جوهر بذل العناية المهنية ، حيث تتطلب العناية المهنية أن يقوم المراجع بمسؤولياته المهنية بكفاءة واجتهاد وتفرض عليه التزامه بأداء الخدمات المهنية بأفضل ما في استطاعته مع الاهتمام بتحقيق أفضل مصلحة ممكنة لمن تقدم إليهم الخدمات . (امعطر، 2007)

3- الإشراف والتخطيط المناسب: أوضح العديد من الكتاب (الصعيدي، 1996:111)

و(لطي، 2008:45) هذا المعيار علي النحو التالي: "يجب إن تخطط مهمة الخدمات الاستشارية

بشكل ملائم ، كما ينبغي إن يتم الإشراف علي المساعدين بشكل ملائم وكافي على المساعدين "

كما توصلت دراسة (المليجي، 2001) في نتائجها إلى أن المعيار الخاص بالتخطيط والإشراف

والرقابة يعتبر من المعايير الهامة في مجال الخدمات الاستشارية ، حيث يعتمد التخطيط والإشراف

والرقابة على الاتفاق بين ممارس الخدمة والعميل طالب الخدمة .

أن التخطيط السليم والإشراف الدقيق على المساعدين يعتبر من العوامل الأساسية لتقديم الخدمات الاستشارية على أكمل وجه، والتخطيط السليم لا يأتي إلا بمعرفة المراجع للعمل المطلوب والإلمام الكامل بطبيعة نشاط وعمليات العميل ، (اشتوي ، 2008) .

4-كفاية البيانات الملائمة: يجب على المراجع أن يجمع قدرًا كافيًا من البيانات الملائمة عن مهمته وبالشكل الذي يوفر له أساساً مناسباً لإعداد تقاريره ،(توماس وهنكي ، 2003) ، أن هذا المعيار يماثل المعيار الثالث من معايير العمل الميداني في المراجعة والخاص بجمع أدلة الإثبات، (امعطر ، 2007:18).

وفيما يتعلق بمجال الخدمات الاستشارية فقد أوضحت دراسة (المليجي ، 2001) في نتائجها إلى أن هذا المعيار يقضي بأن يبدأ ممارس الخدمة فور تحديد طبيعة ونطاق الارتباط بتحديد ما يحتاجه من بيانات ونوعية تلك البيانات المطلوبة ، ويتوقف هذا على طبيعة ونطاق الارتباط ، كما انه يمكن استيفاء متطلبات هذا المعيار وذلك بأن يحرص ممارس الخدمة على استيفاء البيانات لخاصيتين هامتين هما : ملائمة البيانات وكفاية البيانات ، أن ملائمة البيانات تشير إلى كفاءتها وملائمتها للهدف بمعنى أنها تعتبر أكثر نفعاً لممارس عن غيرها من البيانات الأخرى ، أما كفاية البيانات فتعني أن هذه البيانات التي تم الحصول عليها على ضوء الظروف المتاحة واعتبارات الوقت والجهد والتكلفة تعتبر كافية لممارس الخدمة .

5-التنبؤات : يستطيع المراجع أن يقدم خدماته الاستشارية لعميل المراجعة في جميع المجالات ، وأن يتنبأ بما يشاء ولكن إذا كان اسمه سوف يقترن باعداد تلك التنبؤات فهو يري أن على هذا المراجع أن يتخذ الاحتياطات التالية : (الصعيدي ، 1996:110)

أ- يجب أن يوضح بصورة لا تقبل الشك الفروض التي بني عليها تنبؤاته

ب- أن يذكر بوضوح أنه لا يضمن دقة وصحة هذه التنبؤات

ت- أن يوضح المصادر التي اعتمد عليها في الحصول على البيانات
كما توصلت دراسة (المليجي ، 2001) في نتائجها الى أنه يجب أن تتم التفرقة بين التوقعات
التي يعدها ممارس الخدمة لتساعده في تقديم الخدمة الاستشارية الموكلة اليه وبين تلك التوقعات
التي يعدها العميل ذاته ويستخدمها ممارس الخدمة في أتمام مهمته الاستشارية ، ففي الحالة الأولى
يصبح ممارس الخدمة مسئولاً عن تلك التوقعات ، أما في الحالة الثانية فيقع عبء المسؤولية عن
تلك التوقعات على عاتق العميل ذاته وأنها لا تدخل ضمن نطاق الارتباط ، وهذا ما يجب
توضيحه في تقرير ممارس الخدمة .

إما المعايير الفنية التي تحكم ممارسة الخدمات الاستشارية فتتكون من الآتي :

1. دور مقدم الخدمات الاستشارية: يجب علي المراجع عند قيامه بأداء الخدمات الاستشارية أن

يتفادى القيام بدور الإدارة ، أو أن يأخذ أي دور يمكن أن يؤثر بشكل سلبي على موضوعيته ،

(توماس وهنكي ، 2003)

2. التفاهم والوضوح مع العميل: عند الارتباط على أداء الخدمة الاستشارية يتعين تحديد الأبعاد

المختلفة لهذا الارتباط، بحيث يتضمن هذا الاتفاق ونطاق وحدود المهمة المطلوب تأديتها.

(توماس وهنكي، 2003)

3. منفعة العميل: تعد منفعة العميل المتوقعة من أهم الاعتبارات عند التعاقد على القيام بمهمة

الخدمات الاستشارية ، ومن ثم فانه على المراجع قبل تنفيذ المهمة أن يحاول تحديد وتقدير

المنفعة المتوقع أن يحصل عليها العميل من هذه الخدمات. (توماس وهنكي، 2003).

4. تبليغ أو توصيل النتائج: يتعين على المراجع أن يبلغ العميل بكافة المعلومات المرتبطة

بالخدمة وخاصة الافتراضات التي استند إليها المراجع في أداء الخدمة ، والنتائج التي تم

التوصل إليها والتوصيات وأي تحفظات أو عوامل قد تحد من فعالية النتائج والتوصيات

المعروضة على العميل وبالشكل الذي يساعده على اتخاذ القرار ، ويقدم المراجع للعميل تقريراً يمكن أن يكون كتابياً أو شفهيّاً، لكنه في الغالب ما يكون مكتوب ، وحتى لو كان شفهيّاً فإنه على المراجع إن يعد مذكرة تتضمن التوصيات والنقاط والمعلومات الأخرى التي تم مناقشتها مع العميل .(محمد ، 2006)

2-9 الشروط الواجب مراعاتها عند تقديم الخدمات الاستشارية :

يوجد العديد من الشروط الواجب مراعاتها عند تقديم الخدمات الاستشارية أهمها ما يلي:
(قريط ، 2008)

1. إن تمارس هذه الخدمات من قبل أشخاص أكفاء مهنيّاً و مؤهلين علمياً .
2. الابتعاد عن نطاق العلاقات الشخصية عند تقديم الخدمات الاستشارية وذلك لضمان حياديتهم وتحقيق شرط الموضوعية.
3. الحفاظ على سرية المعلومات المتعلقة بالخدمة الاستشارية المقدمة .
4. إن تكون هذه الخدمات على سبيل المشورة والاقتراح فقط ، ولا ترقى إلى مرتبة الإلزام

2-10 أهداف تقديم الخدمات الاستشارية:

- أوضحت دراسة الرملي (2003: 93) انه يوجد عدة أهداف يسعى مقدم الخدمات الاستشارية (المراجع) إلى تحقيقها متمثلة في :
1. السعي إلى تقديم المعونة في حل المشاكل التي تواجه العميل والتي لا تستطيع خدمة المراجعة التقليدية حلها .
 2. اكتشاف المشاكل وتشخيصها في وقت مبكر وذلك لتقديم التحذيرات حيال ما يتوقع حدوثه في الأجل القصير.
 3. تقديم النصح والمشورة للعميل لمساعدته في أداء وظائفه بالطرق الأمثل و الأفضل .

4. تقييم التطوير المقترح للسياسات والنظم مما يؤدي إلى تحسين الأداء الإداري لمنشآت الأعمال في الأجل الطويل .

2-11 أهمية تقديم الخدمات الاستشارية :

بينت دراسة سمير (1997: 111) إن للخدمات الاستشارية أهمية متمثلة في مجموعة من

النقاط هي :

1. زيادة واتساع المعرفة بأنشطة العمل ،مما يؤدي إلى تحسين أداء المراجعة وتخفيض تكاليفها .

2. زيادة قدرة مكاتب المراجعة على مواجهة الاحتياجات المعقدة في مجال استخدام الحاسب الآلي لمراجعة أنظمة تشغيل البيانات المتطورة .

3. زيادة جودة القوائم المالية ،ومن ثم تسهيل أداء المراجعة نتيجة لتقديم الخدمات الاستشارية في مجال أنظمة الرقابة الداخلية ،وتصميم أنظمة المعلومات .

4. التعرف على نقاط القوة و الضعف من خلال التوصيات الخاصة بالجوانب الإدارية بالتنظيم .

2-12 أسباب طلب الخدمات الاستشارية من قبل العملاء :

ذكرت دراسة (قريط ،2008:16) انه هناك العديد من الأسباب التي تؤدي إلى طلب

منشآت العملاء للخدمات الاستشارية المتمثلة في المساعدة والمشورة من المراجعين وهي:

1. توافر المهارة والمعارف والخبرات لدي المراجعين ، فضلا عن إمكانياته العلمية التي تؤهله لتصميم النظم المالية والمحاسبية وتحليل البيانات المالية واستخلاص النتائج .

2. عدم توافر الكادر الإداري والاستشاري والاختصاصي لديها و رغبتها في الحصول علي الخدمات بشكل مكثف ومركز وبالوقت المناسب .

3. الحصول على الاستشارات والآراء الموضوعية والحيادية والتي لا يمكن الحصول عليها من الإداريين التابعين للمنشأة طالبة الاستشارة لأنهم سيكونون واقعيين تحت تأثير العلاقات الشخصية

4. توفر الدليل الموضوعي الداعم لوجهة نظر إدارة منشأة العميل وذلك لان المراجع يقوم بانجاز الخدمة الاستشارية بعد التزامه العالي والصارم لمعايير المهنية وتقاليدها فيما يخص الاستقلالية والحيادية والموضوعية والسرية وغيرها بعد بذل العناية اللازمة مهنيًا وعلميًا التي يتطلبها انجاز تقديم الخدمة الاستشارية

5. السرعة والدقة والموضوعية في تقديم الخدمة الاستشارية الناجمة عن الدراية الواسعة و الإحاطة الكاملة بعمل العميل ، ليتمكن من اتخاذ القرارات المتاحة في وقتها.

كما ذكر أحد الكتاب (الصعيدي 1996:85) مجموعة من الأسباب التي تجعل الإدارة تلجأ إلى الاستعانة بهذه الخدمات وهي الحاجة إلى الحصول على رأي محايد في حل مشكلة من المشاكل التي تواجه الإدارة تجنباً للشبهات وتأثير العلاقات الشخصية بين العاملين ، والحاجة إلى توفير المعرفة والمهارة المتخصصةين والتي قد يفتقر إليهما المشروع في بعض المجالات المتعلقة بتحقيق أهدافه ،وكذلك الحاجة إلى دعم وجهة نظر الإدارة في علاجها لبعض المشاكل التي تواجهها بتوفير دليل موضوعي يتمثل في تقديم النصح والمشورة من قبل مستشار خارجي ،فضلا عن توفير المساعدة المتخصصة بصفة مؤقتة عندما تشعر الإدارة أنها في حاجة إلى إجراء تغيير ،ولكن مشاغل العمل اليومي تصرفها عن تخطيط هذا التغيير .

2-13 مزايا تقديم المراجع الخارجي للخدمات الاستشارية :

هناك عدة مزايا ومنافع يمكن إن تعود على المراجع الخارجي نتيجة تقديمه الخدمات الاستشارية، وفي هذا الصدد تناولت دراسة (عبد الشافي، 2000:23) أهم هذه المزايا والمنافع التي يحققها المراجع الخارجي من تقديمه لهذه الخدمات وهي كما يلي :

- 1- عائد مادي أفضل.
 - 2- فرص التوسع والنمو المهني واكتساب العديد من الخبرات المتنوعة.
 - 3- تعليم وتدريب أفراد المكتب وخلق كفاءات قادرة على خدمة منشآت العملاء .
 - 4- تحقيق التشغيل الاقتصادي الكفء للعمالة المتوفرة بالمكتب خاصة في مواسم عدم الانشغال في مهام المراجعة وغيرها .
 - 5- تحقيق الفهم الأفضل من جانب المكاتب لظروف وأنشطة المنشآت العميلة والقطاع الذي تعمل فيه والظروف المحيطة بها .
 - 6- إقامة اتصالات جيدة مع المنشأة العميلة مما يؤدي لاستمرار التعامل مع هذه المنشآت دون خشية فقدها ولجوءها إلى مكاتب أخرى منافسة توفر لها الخدمات الاستشارية
- كما أوضحت هذه الدراسة انه بالرغم من المميزات العديدة التي سبق ذكرها إلا إن هناك العديد من المكاتب ترفض التوسع في تقديم خدمات استشارية وذلك للأسباب التالية :

- 1- يتطلب التوسع تكلفة إضافية لإعداد المكتب وذلك بإنشاء أقسام وتوفير تخصصات مختلفة لأداء مختلف الخدمات الاستشارية، وكذلك تدريب وإعداد الأعضاء لتأهيلهم للقيام بهذه

الخدمات

- 2- الخوف من الاتهام بفقدان الاستقلال والحياد .

3- زيادة تكلفة التوسعات ستؤدي بالتالي لارتفاع أسعار الخدمات الاستشارية المقدمة من المكتب مما قد يؤدي إلى لجوء العميل لمكتب آخر .

2-14 الفرق بين الخدمات الاستشارية وعملية المراجعة :

أن الهدف الرئيس من عمل المراجع الخارجي بعد القيام بعمليات الفحص والتحقق من بيانات وقوائم المنشأة المالية محل الفحص يتمثل في إبداء الرأي الفني المحايد في مدى عدالة إفصاح هذه القوائم عن نتائج عمل المنشأة محل المراجعة ومركزها المالي وتدفقاتها النقدية عن الفترة المالية محل الفحص بما ينسجم مع معايير المهنة المقبولة عمومًا والدولية، عدا ذلك فإن القيام بإنجاز مهمة المراجعة يأتي بما يوافق القوانين والتشريعات السارية المفعول والتي أجبرت جميع الشركات على تكليف المراجع للقيام بذلك خدمة لجميع فئات المجتمع المستفيدة من عمله الرقابي . (توماس وهنكي ، 1989)

أما ما يخص تقديم الخدمات الاستشارية فإن الهدف منها أولاً وأخراً هو تقديم الاقتراحات والمشاورات والتوصيات التي من شأنها أن تسهم في دعم إدارة منشأة العميل في إيجاد الحلول لبعض مشكلاتها، أو بإيجاز لدعم مواقف الإدارة في التصرف وقيادة المنشأة. ويلاحظ أن الإدارة هي من يطلب هذه الخدمات من مراجعي الحسابات والتي لم تنص على إلزامها أو حتميتها أية قوانين أو تشريعات سارية المفعول، فالأمر يتوقف على حاجة الإدارة إليها نتيجة الاقتناع بأن مراجعي الحسابات تتوافر لديهم الكفاءة العلمية والخبرة المهنية... عدا التزامهم الصارم بقواعد ومعايير مهنتهم الأخلاقية. (قريط، 2008:19)

2-15 الخلاصة:

تناولت الباحثة في هذا الفصل سرداً للخدمات الاستشارية التي يقدمها المراجع الخارجي لعملائه، حيث تناولت مراحل ظهور وتطور الخدمات الاستشارية، وشرح للعوامل التي أدت إلى ظهور هذه الخدمات ومن ثم عرض للمفاهيم التي ذكرت في دراسات سابقة عن الخدمات الاستشارية، والعناصر الواجب توافرها في هذه الخدمات .

كما استهدفت أيضا إلى عرض لأنواع الخدمات الاستشارية التي يمكن أن يقدمها المراجع الخارجي لعملائه، والخصائص التي تتميز بها هذه الخدمات، وعرض للمعايير التي تحكم هذه الخدمات الاستشارية، كما تم عرض أهداف وأهمية تقديم الخدمات الاستشارية والأسباب التي أدت إلى طلبها من قبل منشآت العملاء، وتم تناولت مزايا تقديم مكاتب المراجعة لهذه الخدمات، ومن ثم تحديد الفرق بين تقديم الخدمات الاستشارية وعملية المراجعة التي يقوم بها المراجعة الخارجي .

الفصل الثالث

تأثير تقديم الخدمات الاستشارية علي قواعد السلوك المهني

3-1 مقدمة:

يعتبر الالتزام بقواعد السلوك المهني من قبل المراجع الخارجي هدف أساسي لرفع مستوى المهنة وتحسين أدائه واكتسابه لثقة المجتمع في أداءه، حيث حظيت هذه القواعد في الآونة الأخيرة باهتمام بالغ من قبل الباحثين والكتاب والمنظمات والهيئات المهنية المختصة وانعكست أثارها علي الأدب المحاسبي .

يهدف هذا الفصل إلى إعطاء فكرة عن قواعد السلوك المهني لمهنة المراجعة، حيث سنتناول في هذا الفصل ماهية قواعد السلوك المهني، ومن ثم عرض لقواعد السلوك المهني المتعارف عليها، وعرض لقواعد السلوك المهني الصادرة عن المؤسسات الدولية والإقليمية المنظمة لمهنة المراجعة .

كما سنتطرق لأهمية وأهداف هذه القواعد وأنواعها من حيث الجهة التي وضعتها ومن حيث شكل صدورها، وسيتم أيضا عرض نصوص صادرة من قوانين دولية لتنظيم هذه القواعد، وتوضيح علاقة هذه القواعد بمعايير المراجعة .

كما سنتناول في هذا الفصل معرفة مدى تأثير تقديم الخدمات الاستشارية على قواعد السلوك المهني والذي يعد المحور الأساسي لهذه الدراسة، وتوضيح النتائج الصادرة من دراسات سابقة حول علاقة الخدمات الاستشارية بخدمات المراجعة وأخلاقيات المهنة .

3-2 ماهية قواعد السلوك المهني:

وجدت عدة تعريفات لقواعد السلوك المهني من خلال الدراسات التي تناولت هذا الموضوع

ومن ضمن هذه التعريفات ما يلي:

__ عرفت قواعد السلوك المهني على "أنها القيود الذاتية التي تفرضها المهنة على نفسها، حيث يتوقع الجمهور إتباعها من قبل أعضاء المهنة ". (الحمود ،1994:325)

__ كذلك عرفت بأنها "مجموعة الأسس والقواعد التي يجب علي المهني التمسك بها والعمل بمقتضاها ليكون ناجحا في تعامله مع الناس وناجحا في مهنته وقادرا علي كسب عملائه وزملائه ورؤسائه "، (صيام وابو حميد ،2006:205)

__ كما عرفت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين قواعد السلوك المهني بأنها "مجموعة قواعد تمثل الصفات السلوكية التي يتعين على العضو التحلي بها عند ممارسة أعماله وعند تعامله مع زملاء المهنة والعملاء وغيرهم"،(الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ،1997:109)

__ وعرفت أيضا بأنها " مجموعة من الأسس والإرشادات التي تساعد وتوجه مراجعي الحسابات إلى الالتزام بتطبيق معايير المراجعة بشكلها السليم "، (محمود بكر،2015:26)

ومن خلال التعريفات السابقة تم الوصول إلى تعريف عام لقواعد السلوك المهني وهو :

(أن يتصرف المراجع بطريقة تتوافق مع سمعة المهنة ، ويمتنع عن أي سلوك يسيء إلى سمعة المهنة ، حيث يتطلب الالتزام بالامتناع عن أي سلوك يسيء إلى سمعة المهنة الرجوع إلى هيئات الاتحاد الدولي للمحاسبين عند تطوير المتطلبات الأخلاقية ومسؤولية المراجع تجاه العملاء أو الأطراف الأخرى، أو أي عضو من أعضاء مهنة المحاسبة والهيئات وأصحاب العمل والجمهور) .

3-3 قواعد السلوك المهني:

إن قواعد السلوك المهني هي الدستور الأخلاقي لمهنة المراجعة ولمن يعملون بهذه المهنة ، فهذه القواعد ليست ابتكار جديدا بل تمثل قيما اسلامية اصيلة مصدرها القران الكريم والسنة ونادت بها مبادئ الاسلام فمبادئ الشهادة الصادقة واجتناب شهادة الزور وعدم كتمان الحق والاستقامة

والصدق والامانة والتمسك بالحق والعدل والتحكم في الاهواء وعدم الخيانة والاخلاص في اداء العمل من مكارم الاخلاق التي جاء الاسلام ليتمها ، ولايتسع المجال هنا لسرد تعاليم الاسلام التي تحث وتلزم المسلم على التمسك بالاخلاق السابق ذكرها ، ولكن نورد بعض الامثلة التي توضح نركيز المبادئ الاسلامية ، ففي معني الشهادة الصادقة وردت عدة آيات في القران الكريم فمنها قوله تعالي " يا أيها الذين امنوا كونوا قوامين بالقسط شهدا لله ولو على انفسكم او الوالدين والاقربين أن يكن غنيا أو فقيرا فالله أولي بهما " الاية 135 سورة النساء

وبالتالي وجب علي المراجعين الالتزام بها حتى تصل هذه المهنة إلى الأهداف المنوط بها، كما تعتبر القواعد الأخلاقية أكثر ارتباطاً بالأداء المهني على أرض الواقع وتمثل أنماط من السلوك المتوقع من المراجعين الداخليين في علاقتهم بالمستفيدين من وظيفة المراجعة الداخلية وبزملاء المهنة وبالعملاء وبالغير بصفة عامة .

ولقد تضمن السلوك المهني خمس قواعد رئيسية مهمة هي:

3-3-1 قاعدة الاستقلالية :

تعد الاستقلالية الحجر الأساسي لبناء شخصية المراجع ، حيث نجد أن معايير المراجعة المقبولة ، والمتعارف عليها تؤكد بان المراجع يجب أن يكون مستقلا في شخصيته وتفكيره وفي كل ما يتعلق بعمله كمراجع . (بوشنة ، 2010:64)

وتعطي الاستقلالية قيمة لخدمات المراجع وهي إحدى العلامات المميزة للمهنة ، وتتطلب من المراجع أن يكون محايدا ويتمتع باستقلال فكري في جميع ما يتعلق بخدماته المهنية ، وإلا يكون له مصالح متعارضة ، وان يتجنب إي علاقات قد تبدو أنها تفقده استقلاله عند تقديمه الخدمات الاستشارية . (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، 1997)

يعني هذا المفهوم ألا يكون المراجع متحيز للعميل فهو يمارس مهنة عامة ، ويؤدي التحيز إلى الشك في خدمات المراجع ولو كان أداؤه الفني ممتاز .

فقد أكدت إحدى الدراسات (المليجي ،2001) في نتائجها إلى ضرورة أن يحافظ ممارس الخدمة على استقلاله ، حيث اقترحت هذه الدراسة صياغة المعيار التالي كإضافة لمعايير الخدمات الاستشارية التي سبق الإشارة في الفصل السابق (يجب على مراجع الحسابات ممارس الخدمة الاستشارية أن يحافظ على استقلاله الذهني والظاهري وان يتمتع بالنزاهة والموضوعية ، وان يتصرف بما يعظم إدراك الطرف الثالث لهذا الاستقلال) .

ونجد أن إحدى الدراسات (أبو طالب ،1983) قد توصلت في نتائجها إلى أن هناك العديد من المشاكل التي تواجه المراجع الخارجي عند أداء الخدمات الاستشارية للإدارة ولقد كان من أهم هذه المشاكل مدى تأثر استقلال المراجع عند أدائه لعملية المراجعة نتيجة لأداء الخدمات الاستشارية للإدارة ، وبالتالي كان من الضروري أن يكون المراجع الذي يقوم بتقديم خدمات استشارية للعميل ملتزماً بالمحافظة على استقلاليته ، وانه لابد من وجود ضوابط ومتطلبات لتحقيق هذا الاستقلال .

3-3-2 قاعدة الأمانة والاستقامة:

تعتبر صفة الأمانة والاستقامة من المكونات الشخصية الإسلامية، حيث تعنى الأمانة والاستقامة كل خلق كريم وعدم الإخلال بهذه الأخلاق من اجل مغنم أو مزايا شخصية ولا تتعارض الأمانة والاستقامة مع احتمال الخطأ في التقدير أو الاختلاف بحسن نية ولكنها تتعارض مع سوء النية والإهمال والتغاضي عن المبادئ أو محاولة تحريفها أو تحميلها ما لا تتحمل .

وفي هذه المعاني وردت آيات كثيرة في القرآن الكريم والحديث الشريف ، ففي الحث على الاستقامة قال تعالى " فاستقم كما أمرت ومن تاب معك " الآية 112 سورة هود ، وقول الرسول

عليه الصلاة والسلام (قل آمنتم بالله ثم استقم) وفي الوفاء بالأمانة والوعد قال تعالى " وأوفوا بالعهد أن العهد كان مسؤولاً " الآية 34 سورة الإسراء، وقوله تعالى " يا أيها الذين امنوا لا تخونوا الله والرسول وتخونوا أماناتكم " الآية 27 سورة الأنفال وفي قوله تعالى في قيمة الأمانة (فان امن بعضكم بعضا فليؤد الذي اوتمن أمانته) سورة البقرة الآية 283 ، وقول النبي عليه الصلاة والسلام (أية المنافق ثلاث ، إذا حدث كذب وإذا وعد اخلف وإذا أوتمن خان)

حيث تعبر الأمانة والموضوعية عن الصدق والصراحة والنزاهة ، بمعنى أن الفرد يجب أن يكون صريحا مباشرا لا يغش ولا يكذب ولا يخادع . (بوشنة ، 2010:64)

و تفرض هذه القاعدة على المهنيين العاملين في مجال المحاسبة والمراجعة بان يكونوا على قدر من الاستقامة والأمانة في كل من علاقاتهم المهنية وعلاقات الأعمال ، كذلك تتضمن النزاهة بان يتحلي المهنيون بالصدق والعدل أثناء تنفيذ مهامهم . (بكر، 2013:17)

كما ورد ضمن مدونة مبادئ وقواعد سلوك وآداب المهنة الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين انه يجب أن يكون المراجع نزيهاً وعفيفاً ويجب عدم الإخلال بمصلحة المجتمع من أجل مزايا شخصية ، كذلك شددت الهيئة على أن يقتضي بان يتم الالتزام بنص وروح المعايير الفنية الأخلاقية وعدم تأويل هذه المعايير بما لا تحتمل، حيث تقاس الأمانة والاستقامة بما هو حق وعدل ، وفي حالة وجود آراء مهنية متعارضة وعدم وجود قواعد أو معايير أو إرشادات فيتعين على المراجع أن يخضع التصرفات والقرارات التي يتخذها لحمه الشخصي من خلال التعرف على ما إذا كان قد قام بما يتعين أن يقوم به شخص أمين وما إذا كان احتفظ بأمانته . (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، 1997)

وعليه أن يبذل العناية المهنية الواجبة والمقبولة عند أدائه للمهمة الموكلة إليه ، فالمراجع الذي يمارس هذه الخدمة يجب أن يكون لديه نفس المقدرة المهنية المماثلة في حالة قيامه بأعمال

المراجعة ، وأن يمارس مهمته بنفس النزاهة والأمانة والمهنية لأي مهني آخر مدرب بشكل كاف وملائم .(توماس وهنكي ، 1989)

فلقد أوضح البعض(المليجي ،2001) انه من الضروري أن يحافظ المراجع على علاقة غير متحيزة مع الإدارة وباقي الأطراف التي تتأثر بتنفيذ المراجع لمسؤولياته وفي كل عملية يتم التعاقد عليها بما في ذلك الخدمات الاستشارية للإدارة ويجب أن لا يخضع المراجع حكمه المهني للآخرين، وحتى مع وجود ضغوط عليه بشكل متكرر، فان بقاء المهنة على المدى الطويل ضمن المجتمع المالي يتطلب مقاومة هذه الضغوط ، وإذا كان الصراع قوي لدرجة أنه تجعل موضوعية المراجع محل مساومة علي شركة المحاسبة والمراجعة الانسحاب من المهمة التي تقوم بها . وبالتالي فان الأمانة والاستقامة تتطلب من المراجع أن يكون نزيهاً وعفياً وصادقاً بما لا يتعارض مع سرية أعمال العملاء وعدم الإخلال بمصلحة المجتمع من اجل مصالح شخصية، ولا يخضع حكمه لأراء الآخرين ولا يقوم عن علم بالإفصاح عن المعلومات على غير حقيقتها.

3-3-3 قاعدة الالتزام بالمعايير :

وتقتضي هذه القاعدة بأنه يجب على العضو الذي يؤدي خدمات المراجعة أو الفحص أو الاستشارات الإدارية أو الضرائب أو إي خدمات مهنية أخرى أن يلتزم بالمعايير الصادرة بشأن هذه الخدمات من الجهات المعنية. (أبو شنه ، 2010:50)

حيث تعد هذه المعايير الإطار العام والذي من خلاله يقوم المراجع باستخدام إجراءات المراجعة المناسبة والتي يراها ضرورية في الظروف المحيطة في جميع مراحل عملية المراجعة ابتداء من الإعداد لعملية المراجعة وانتهاء بكتابة التقرير. (إشتيوي ، 2008:31)

وبالتالي فعدم التزام المراجع الخارجي بهذه المعايير يعد عدم التزامه بقواعد السلوك المهني ومن ثم التشكيك في جودة أدائه المهني .

3-3-4 قاعدة السرية:

عادة ما يضع العميل ثقته الكاملة بأمانه وموضوعية ونزاهة المراجع ، في المقابل يجب على المراجع أن يكون أهل لهذه الثقة وأثناء أداء عمله يصادف المراجع العديد من المعلومات السرية والخاصة بالعمل والتي لا يرغب العميل بان يطلع عليها الغير ، ومسؤولية المراجع الأدبية هي المحافظة على هذه السرية . (إشتيوي ، 2008:35)

كما أن عند قيام المراجع بأداء مهنة أخرى ، يتوافر للممارس قدرا هاما من المعلومات تحمل الطبيعية السرية مثل مرتبات الموظفين ، تسعير المنتج ، بيانات تكلفة المنتج ، فإذا قام المراجع بنشر هذه المعلومات إلى أشخاص خارج الشركة محل المراجعة الذين ليست لديهم فرص الاطلاع عليها مما يؤدي إلى توتر علاقته بالإدارة على نحو خطير . (أبو شنه، 2010:51)

وتعني أيضا التزام المراجعين باحترام سرية المعلومات التي يحصلون عليها من خلال تقديم الخدمات للعميل وعدم إفشاء إي معلومات تم الحصول عليها من خلال عمله المهني أواستخدامها لمنفعته الخاصة . (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ،1997)

كما يجب على مراجعي الحسابات المحافظة على السرية حتى في البيئة الاجتماعية ،وهذا يعني أن يكون المراجع يقظا لإمكانية الكشف غير المقصود عن بعض المعلومات السرية لأحد شركاء العمل أو لأحد أفراد العائلة ،كذلك يجب عليه أن يحافظ على السرية التي تخص العملاء وأصحاب العمل المحتملين ،إضافة إلى ذلك ينبغي على المراجع اتخاذ الخطوات المعقولة لضمان احترام المرؤوسين لمبدأ المحافظة على السرية (بكر، 2015:37)

3-4 قواعد السلوك المهني الصادرة عن المؤسسات المهنية الدولية والإقليمية

المنظمة لمهنة المراجعة :

نظراً للأهمية الكبيرة التي تحظى بها قواعد السلوك المهني وضرورة التزام مراجعي الحسابات بهذه القواعد فقد كان إلزاماً على المؤسسات المهنية الدولية والإقليمية أن تبدي اهتماماً كبيراً بذلك ، فعلى الصعيد الدولي قامت عدة مؤسسات مهنية دولية بالعديد من الإصدارات الخاصة بقواعد السلوك لمهنة المحاسبة والمراجعة ، حيث قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) American Institute of Certified Public Accountants بإصدار أول دليل لقواعد السلوك المهني الخاصة بمهنة المراجعة والمحاسبة عام 1917 م ، وتطور هذا الدليل لعدة تعديلات نظراً للمستجدات التي حدثت في بيئة المحاسبة والمراجعة، أما الاتحاد الدولي للمحاسبين International Federation of Accountants (IFAC) فقد كان له اهتمام كبير بقواعد السلوك المهني ، حيث أصدر دليلاً للسلوك الأخلاقي عام 1990 م، لتعزيز وجود مهنة المحاسبة والمراجعة وكذلك إضفاء المصداقية عليها . (صيام ، وأبو حميد 2006)

أما على الصعيد الإقليمي فقد اهتمت العديد من المؤسسات المهنية العربية بقواعد السلوك المهني ، حيث أصدرت جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين في عام 2000 م دليلاً لقواعد السلوك المهني والذي تم اعتماده ليكون إلزامي لكافة مراجعي الحسابات في الأردن ،وقد تضمن العديد من القواعد مثل الاستقلال والالتزام بالمعايير الدولية .(بكر، 2015)

كما قامت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين باعتماد قواعد سلوك وآداب لمهنة المحاسبة والمراجعة وتم إجراء بعض التعديلات على هذه القواعد ، حيث تضمنت هذه المدونة على العديد من المبادئ والقواعد، وقد تم ربط هذه القواعد واشتقاقها من القيم الإسلامية .(الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 1997)

3-5 أهمية وأهداف قواعد السلوك المهني :

إن وضع أنظمة وقواعد لممارسة المهن المختلفة خاصة مهنة المحاسبة والمراجعة ، بات ضرورة ملحة خاصة في ظل ما يقع من فضائح مالية وما يتبعها من قيود على أعمال وأنشطة شركات الأعمال. (بكر، 2015)

ولمهنة المراجعة آداب وقواعد سلوك مهني وضعت من قبل نقابات المحاسبة والمدققين، تلزم هذه المعاهد والنقابات أعضائها وجوب مراعاة هذه القواعد بدقة حفاظاً على إيجاد مستوى رفيع للمهنة لغرض تنظيم العلاقات بين المحاسبين القانونيين بعضهم بالبعض الأخر وعلاقتهم مع الجمهور بشكل عام (عثمان، 1999).

كما أن آداب وقواعد سلوك المهنة ضرورية لقيام المجتمعات واستمرارها وتماسكها ونجاحها في عملية البناء، حيث إن انعدام القيم يؤدي إلى الخداع والغش وانعدام الثقة وتغليب المصلحة الخاصة على المصلحة العامة، لذلك قامت العديد من الجهات المنظمة للمهن المختلفة بسن تشريعات ومبادئ وقواعد للسلوك المهني من أجل ضبط السلوك المهني وتحسين الخدمات المهنية المقدمة، وحيث إن مراجعي الحسابات كغيرهم من المهنيين بحاجة ماسة إلى القواعد، بل قد تكون مهنة المحاسبة والمراجعة بحاجة أكبر من غيرها من المهن إلى هذه القواعد والمبادئ، وذلك لأن نتائج أعمالهم تؤثر بشكل كبير على عملائهم وعلى ذوي العلاقة ومن ثم المجتمع. (الذنيبات، 2010)

تعتبر الوظيفة الأساسية لمهنة المراجعة هي إضفاء الثقة على المعلومات التي تحتوي عليها القوائم المالية والتي بدورها تساعد متخذي القرار وذوي العلاقة بمعرفة العوائد المتوقعة والتكاليف والمخاطر وما يترتب عليه من قرارات هامة تتعلق بتعزيز الاستثمارات بناء على المعلومات الموثق بها، وبالتالي فإن الالتزام بمجموعة ضوابط وقواعد سلوك مهنية تحكم عمل مراجعي الحسابات

تهدف بشكل أساسي إلى رفع مستوى المهنية وتحسين أداء أعضائها واكتساب ثقة المجتمع (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، 1997: 13)

كما تهدف قواعد السلوك المهني إلى تنمية روح التعاون بين المحاسبين والمراجعين ورعاية مصالحهم المعنوية والمادية والأدبية، وكذلك تدعيم الأحكام والنصوص القانونية التي وضعها المشرع لتوفير الكفاية في التأهيل المهني والعلمي للمراجعين، كذلك طمأنة الأطراف ذوي العلاقة بأنه سيتم الالتزام بالمعايير الفنية والمهنية في الأعمال والخدمات التي يحتاجونها. (جربوع، 2007)، ومما تقدم يمكن أن نلخص أهداف قواعد السلوك المهني كالتالي:

1- رفع مستوى مهنة المحاسبة والتدقيق والحفاظ على كرامتها وتدعيم التقدم الذي أحرزته بين غيرها من المهن الأخرى.

2- تنمية روح التعاون بين المراجعين والمحاسبين ورعاية مصالحهم المادية والأدبية والمعنوية.

3- بث الطمأنينة والثقة في نفوس جمهور المعنيين بخدمات المحاسبين والمدققين من طوائف المستفيدة من هذه الخدمات.

4- تكملة النصوص القانونية والأحكام التي وضعها المشرع لتوفير مبدأ الكفاية في التأهيل وحياد المراجع في عمله (عثمان، 1999).

3-6 أنواع قواعد السلوك المهني:

يمكن تحديد أنواع قواعد السلوك المهني وفقا لمجموعة من الأسس وذلك على النحو التالي:

أولاً: من حيث السلطة أو الجهة التي وضعها وتقسم إلى نوعين: (الامين ، 2014: 144)

1- قواعد قانونية: ويقصد بها تلك القواعد التي يضعها المشرع والتي تتضمن القوانين المنظمة

للمهنة أو التي تحكم الرقابة على حسابات الوحدات. ومن أمثلتها لا يجوز للمراجع أن يحاول

الحصول على عمل من الأعمال المتعلقة بمهنته عن طريق الإعلان أو بأي طريق يعتبر
مخلاً بكرامة المهنة.

2- **قواعد تنظيمية:** ويقصد بها تلك القواعد التي تصدر من المنظمات المهنية لحث المحاسبين
والمراجعين على الالتزام بأداب المهنة وسلوكها مثل القواعد التي وضعتها نقابة المحاسبين
والمراجعين .

ثانياً: من حيث شكل صدورها ووسيلة إثباتها يمكن تقسيمها إلى نوعين: (عثمان، 1999:34)

1- **قواعد مكتوبة:** وهي التي دونت كتابة في وثيقة مكتوبة سواء كان قانون يصدر من سلطة
تشريعية أو قرار من السلطة التنفيذية أو توصيات من منظمات مهنية.

2- **قواعد عرفية:** ونعني بها تلك القواعد والمبادئ التي لا تتضمنها وثيقة مكتوبة وإنما يتعارف
المراجعون على أتباعها وينظرون إليها على أنها دستور جامع ومجموعة من الآداب والتقاليد
التي يعمل على توفيرها الوعي المهني بين المزاولين للمهنة .

3-7 قواعد السلوك المهني وعلاقتها بمعايير المراجعة:

من ابرز الأمور التي تميز أي مهنة هو التزام أعضائها بقواعد ومبادئ سلوكية تحكم
تصرفاتهم المهنية وذلك اعترافاً منهم بأهمية الدور الذي يقومون به ومسؤولياتهم نحو جمهور
المستفيدين وهو ما نجده في كافة المهن ومنها مهنة المحاسبة والمراجعة مما يضيف ذلك على
المهنة طابعاً من الهيبة والوقار والذي يمتد ليشمل أعضاء المهنة .

حيث أن مهنة المراجعة والحسابات تحتل مركزاً متميزاً في المجتمع فتقدم خدماتها لفئات
متعددة من المستفيدين ، لذا يتوجب على أعضائها التقيد بالسلوك الأخلاقي للمهنة لان المجتمع
بحاجة إلى هذا السلوك بصفته هو المنتفع من خدمات المهنة ، والمهنة نفسها بحاجة دائماً لإثبات
وجودها والمحافظة على سمعتها بين المهن الأخرى والالتزام بالسلوك الأخلاقي

ومن الجدير بالذكر إن التزام أعضاء مهنة المراجعة ومراقبة الحسابات بالسلوك الأخلاقي له

أهمية للمجتمع ، وفي نفس الوقت فإن هذا الالتزام له أهمية بالغة للمهنة نفسها وأعضائها

ولابد من الإشارة إلى إن الجهات المعنية بالفكر المحاسبي والتطبيق المهني له في معظم

إنحاء العالم وضعت دستور يحكم تصرف المراجعين ويضع لهم مبادئ يسيرون عليها ومعايير

يسترشدون بها يطلق عليها قواعد السلوك المهني وألزامت أعضائها بمراعاتها بدقة لرفع مستوى

المهنة وتنظيم علاقات المراجعين بعضهم البعض الأخر وعلاقاتهم مع الزبائن بشكل عام.

(عثمان 1999)

وتعكس تلك القواعد الحد الأدنى لجودة عملية المراجعة والاحتفاظ بمستوي عالي من

الاستقلال والكفاءة والأخلاق والأمانة والموضوعية والفعالية في أداء عملية المراجعة ومن شأنها

أيضاً تعزيز الثقة بالمهنة من قبل الغير ، وتمثل خط دفاع أول ضد مسؤوليات الإهمال والتقصير

في أداء عملية المراجعة ، ومن خلال تلك القواعد يتمكن مستخدمو القوائم المالية في الحكم علي

المهنة بصفة عامة كما يستطيع المراجع أن يستخدم هذه القواعد كمقياس عند مزاولته لأعمال

المهنة، والمراجع الذي يثبت عدم التزامه بأخلاق المهنة يوصف بأنه غير أخلاقي ، ويتعرض

للمسؤولية المهنية عند إخلاله بقواعد السلوك المهني وآداب المهنة والواجبات المهنية التي تنظم من

قبل نقابات وجمعيات مهنة المحاسبة والمراجعة ، وهناك وسائل متعددة تستخدمها مهنة المحاسبة

لتشجيع المراجعين على أداء المراجعة وباقي الخدمات الأخرى على أعلى مستوى من الجودة .

(بكر، 2015)

ونتيجة لأهمية عملية المراجعة وجدت معايير المراجعة التي تمثل إرشادات عامة لمساعدة

المراجعين على تنفيذ مسؤولياتهم المهنية عند مراجعة القوائم المالية وهي تشمل على اعتبارات

الجودة والكفاءة والحياد ومتطلبات التقرير وأداله المراجعة، وتمتاز معايير المراجعة بالثبات النسبي إذ نعتبرها مرتبطة بالتغيرات في بيئة العمل و مستجداتها.

وتتكون معايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً من:

1. المعايير العامة

2. معايير العمل الميداني

3. معايير إعداد التقرير

وتتعلق المعايير العامة بالتكوين الشخصي للقائم بعملية المراجعة لذلك تشير إلى الكفاءة المهنية للمراجع ويرى البعض سبب وصفها بالمعايير العامة إلى كونها تمثل مطالب أساسية يحتاج إليها المراجع لمقابلة معايير العمل الميداني وإعداد التقرير بصورة ملائمة. (الصحن، آخرون 2004)

أما سبب كونها تعكس الكفاءة والشخصية فتعود إلى الصفات الشخصية التي ينبغي توفرها في مراجع الحسابات عند تكليفه من قبل أحد العملاء للقيام بمهام المراجعة ، لما لها من تأثير في مستوى أداء المراجع (الصحن 1986)، والمعايير العامة التي أصدرها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين ثلاثة هي:

1. يجب أن يتم الفحص بواسطة شخص أو أشخاص لديهم قدر كافي من التأهيل العلمي والعملية.

2. يجب أن يكون لدى المراجع اتجاه فكري وعقلي محايد ومستقل في كل الأمور المتعلقة بعملية الفحص والمراجعة .

3. يجب أن يبذل المراجع العناية المهنية الواجبة والمعقولة عند أدائه لمهنة الفحص وإعداد التقرير.

وتعد معايير المراجعة وسيلة لتقويم الأداء من جهة أخرى ،هذا ما يكسبها أهميتها ودورها الفعال في المراجعة ، كما تعد معايير المراجعة بمثابة حجر الزاوية لترشيد مراجعة البيانات المالية فضلا عن كونها المرشد للقضاء والمحاكم والممارسين للمهنة والدارسين والمدرسين لهذا العلم ،وان ما يؤكد أهمية معايير المراجعة هو ضرورة ذكرها في تقرير المراجع وتحديدًا ضمن فقرة النطاق إذ ينبغي على المراجع أن يذكر فيها انه أتم عمله التدقيقي طبقا لمعايير المراجعة المعتمدة ، فعملية المراجعة لا يمكن أن تجرى دون وجود معايير مراجعة تحمي المراجعين من المسائلة إن كان هناك خلل خارج نطاق مسؤوليتهم التي ترسم حدودها هذه المعايير، ولا بد من الإشارة هنا إلي فجوة التوقعات بين ما يتوقعه المجتمع بما فيه مستخدمو القوائم المالية من أداء المراجع وبين أدائه فعلا وتعد وهذه الظاهرة من المتغيرات التي شهادتها مهنة المراجعة مؤخرا (هنكي و توماس ، 1989)

وعليه فان غياب قواعد السلوك المهني لعملية المراجعة أو عدم الالتزام الجاد بها يعيق تحقيق مستوى عالي لتهديب السلوك المهني للمراجع ورفع الجانب الأخلاقي للالتزام بمعايير الأداء .

3-8 موقف المراجع الخارجي تجاه الخدمات الاستشارية التي يقدمها للمنشأة محل المراجعة:

وفقا لما جاء في قانون (Sarbanes Oxle،2002) فإن تقديم المراجع الخارجي للخدمات الاستشارية للمنشأة محل المراجعة يؤثر على التزامه بقواعد السلوك المهني ، حيث يقوم في بعض الأحيان بمراجعة المعلومات التي سبق وقام بإعدادها وبالتالي قد يكون متحيزا لجانب المعلومات التي ساهم في إنتاجها وقد عملت العديد من المنظمات المهنية على منع منشآت المحاسبة والمراجعة من تقديم خدمة المراجعة والخدمات الاستشارية لنفس الشركة الخاضعة للمراجعة ، وطبقا للقواعد المعدلة التي حددتها هيئة سوق المال بالولايات المتحدة الأمريكية ، فان الخدمات التالية

يعتبر تقديمها محظورا بالنسبة لنفس الشركة التي يتم مراجعتها من قبل منشأة المراجعة : (من

قانون Sarbanes Oxley 2002 ، نقلا عن بوشنه ، 2010:69)

1. مسك الدفاتر والخدمات المحاسبية الاخرى .
2. تصميم وتطبيق نظام المعلومات المالية .
3. خدمات التقييم .
4. القيام بوظيفة المراجعة الداخلية .
5. وظائف الإدارة أو الموارد البشرية .
6. العمل في مجال السمسرة أو مستشار استثمائي أو الخدمات الاستشارية للبنوك .
7. الخدمات القانونية وخدمات الخبرة غير المرتبطة بعملية المراجعة .

وترجع أهمية حظر قيام منشأة المراجعة بمراجعة الشركة وتقديم الخدمات الاخرى في نفس الوقت والتي تعتبر من قبيل الخدمات الاستشارية بحيث أصبح ارتفاع العائد من الأخيرة يلقي بظلاله على استقلالية منشأة المراجعة ، فلقد أصبح العائد من تقديم هذه الخدمات يفوق وبشكل ملحوظ وجوهري العائد المتمثل في أتعاب المراجعة الخارجية ، وذلك قبل الظروف الجديدة التي أوجدها قانون (Sarbanes Oxley) . (لطي ، 2008)

3-10 تأثير تقديم الخدمات الاستشارية على قواعد السلوك المهني :

نتيجة للتطور التاريخي لنشؤ مهنة المراجعة ، فإنه يمكن تقصي اتجاهين واضحين لها ، الأول كان يميل إلى قصر مهمة مهنة المراجعة على قيام المراجع بفحص الحسابات والبيانات والقوائم المالية للتأكد من صحتها وإبداء الرأي حول مدى عدالتها ، أما الاتجاه الثاني فقد كان يميل إلى الاستفادة من المؤهلات والقدرات الكبيرة التي يمتلكها المراجع ليس فقط فيما يتعلق بمراجعة الحسابات ، وإنما توسيع هذه الخدمات إلى مجال آخر ألا وهو تقديم المشورة أو النصح إلى

منشآت الأعمال فيما يتعلق بالمشاكل التي تواجهها تلك المنشآت، وذلك مساهمة منه في تقديم أفضل الحلول للعملاء لما له من تأهيل وخبرة وكفاءة عالية في مجالات متعددة أهمها المجال المالي والمحاسبي .

ويري (الدوغجي، 2006) ومن خلال التطور التاريخي لمهنة المراجعة إن الاتجاه الثاني قد تغلب على الاتجاه الأول وذلك بعد اتساع حجم المنشآت بشكل كبير وتعدد الظروف التجارية المحيطة بمنشآت الأعمال ، حيث تواجه أغلب المنشآت سواء أكانت قطاع عام أو خاص مشاكل عديدة في المجالات المحاسبية والإدارية عند مزاولتها لنشاطاتها واغلب هذه المشاكل لا تستطيع المنشأة حلها لعدم وجود المؤهلين القادرين على وضع المقترحات والحلول لها، ولامتلاك مراجع الحسابات للعديد من المعارف والخبرات المحاسبية والإدارية وارتباطه بالمحيط الاقتصادي ومتابعته للقوانين والنظم التي تحكم العلاقات الاقتصادية والتي تحكم المجتمع فإنه يسعى إلى تقديم المشورة المناسبة لحل هذه المشاكل .

3-11 نتائج الدراسات السابقة حول علاقة الخدمات الاستشارية بخدمات المراجعة

وأخلاقيات المهنة :

توصلت إحدى الدراسات (المهوف، 2003) إلى مجموعة من النتائج كان من أهمها أن استقلال المراجع الخارجي لا يتأثر نتيجة قيامه وتقديمه للخدمات الاستشارية لعملاء المراجعة ، في حين توصلت العديد من الدراسات (الغرياني، 2004) و(النعمي، 2007) إلى أن معظم المراجعين في ليبيا يقدمون خدمات استشارية للشركات ويقومون بمراجعتها في نفس الفترة ، كما أوصت هذه الدراسات بضرورة رقابة وضبط تقديم الخدمات الاستشارية لنفس الشركات التي يتم مراجعتها بالنسبة لمكاتب المراجعة ومحاولة الحد منها، حتى يمكن تخفيض الأثر السلبي لذلك ، في حين توصلت إحدى الدراسات (امعيطر، 2007) إلى مجموعة من النتائج أهمها لا تتأثر استقلالية

المراجع الخارجي الليبي ، نتيجة لقيامه بتقديم الخدمات الاستشارية لعملاء المراجعة، وأن استقلالية المراجع الخارجي يمكن أن تتحقق من خلال الالتزام بما تتضمنه القوانين واللوائح ذات العلاقة، إضافة إلى التأهيل العلمي والتكوين الخلفي للمراجع .

كما يري احد الكتاب (إشتيوي، 2008) بأنه في الأحوال التي يقوم فيها المراجع بتقديم خدمات غير خدمات المراجعة مثل تقديمه لخدمات استشارية للإدارة في أمور تتعلق بتصميم النظم والرقابة الداخلية وغيرها لا يعتبر المراجع ناقص الاستقلالية إذا لم يشارك أو يتدخل في صنع القرارات الإدارية واعتبارها خدمات استشارية فقط فالمراجع ليس موظفاً تابعاً للشركة والقرار النهائي يقع ضمن مسؤولية الإدارة .

كما رأت دراسة (كويري ، 2013) التي اهتمت بالخدمات الاستشارية التي يقدمها المراجع للمصارف انه يجب على مراجع الحسابات عند تقديمه للخدمات الاستشارية لنفس عميل المراجعة أن يحافظ على استقلاله، وحتى يمكن الحفاظ على هذا الاستقلال كان لابد من ضرورة توافر مجموعة من المتطلبات أو الضوابط التي تؤكد وتحافظ على حياد واستقلال المراجع عند تقديمه للخدمات الاستشارية وهي:

1. أن يتم تكليف المراجع بأداء الخدمات الاستشارية من خلال معرفة وموافقة كلا من الجمعية العمومية للمصرف ومصرف ليبيا المركزي .
2. يجب أن يفصح المراجع في تقريره عن المراجعة عن أنواع الخدمات الاستشارية التي قام بأدائها وحجم الأتعاب التي حصل عليها في مقابلها من نفس العملاء .
3. يجب على مراجع الحسابات إلا يشارك في اتخاذ القرار أو تنفيذه وعليه أن يقصر دوره على مجرد النصح والمشورة فقط .

4. يجب أن تكون علاقة المراجع مع عمليه علاقة تعاقدية وليست علاقة تبعية عن أداء الخدمات الاستشارية .

5. أن يقوم مجلس الإدارة (العميل) بإبلاغ أو الحصول على موافقة كلا من الجمعية العمومية للمصرف ومصرف ليبيا المركزي في حالة الرغبة في إنهاء الاتفاق مع مراجع الحسابات علي أداء الخدمات الاستشارية ، على أن يسمح المراجع الحسابات بتوضيح وجهة نظره في ذلك الشأن أمام كل من الجمعية العمومية للمصرف ومصرف ليبيا المركزي

6. ضرورة أن يلتزم مراجع الحسابات بدستور المهنة وبالمعايير التي تقدرها المهنة بواسطة الهيئات والمعاهد المهنية العالمية لأداء الخدمات الاستشارية للإدارة .

7. يجب ألا يكون لمراجع الحسابات الذي يقوم بتقديم خدمات استشارية للعميل أية مصالح مادية أو مالية مباشرة أو غير مباشرة من أداء الخدمة سوي الأجر الذي يتقاضاه عن أداء تلك الخدمة .

8. يجب أن يتم عمل تنظيم داخلي بمكتب المراجعة بحيث تؤدي الخدمات الاستشارية بشكل منفصل عن خدمات المحاسبة والمراجعة

9. يجب على مراجع الحسابات أن يكون على دارية ولديه الخبرة اللازمة للقيام بالخدمة الاستشارية والمكلف بها من قبل العميل

10. يجب على المراجع أن يقبل بأداء مهمته الاستشارية في حالة قدرته فقط على المحافظة علي استقلاله .

11. يجب على مراجع الحسابات أن يتابع أحدث الإصدارات والمعايير والخطوات الخاصة بالخدمات الاستشارية التي تقدرها الهيئات والمنظمات المهنية المتخصصة

كذلك بين (الصعيدي ، 1996) أن مجرد حصول المراجع على أتعاب نظير تقديمه للخدمات الاستشارية يعتبر في حد ذاته مهذرا لاستقلاله كمراجع حسابات ، ألا أن هذا القول مردود عليه بالنقاط التالية : (كويري ، 2015:99)

1. أن قيام المراجع بالخدمات الاستشارية لا يخلق منه موظفاً لدى العميل بالرغم من تقاضيه أتعاب مقابل الخدمات التي يؤديها .
2. ليس للمراجع إي مصلحة ذاتية أو شخصية مباشرة أو غير مباشرة فهو ليس مساهماً ولا مستثمراً ولا مقرضاً ولا يشارك أحد المديرين في إي مشروع .
3. ترى لجنة الخدمات الإدارية المنبثقة عن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين إن الخدمات الاستشارية لا تفقد المراجع حياده واستقلاله طالما لم يدخل منطقة اتخاذ القرارات.
4. يلتزم مراجع الحسابات بالمعايير الموضوعية بواسطة الهيئات المهنية بالمحافظة علي آداب وسلوك المهنة ومنها احتفاظه بالاستقلال والحياد عند تقديمه الخدمات الاستشارية .
5. يعتبر المراجع مسئولاً عما يبديه من آراء عن صحة وسلامة القوائم الختامية ومدى تعبيرها عن حقيقة النشاط ، بالرغم من قيامه بتأدية الخدمات الاستشارية بل أن مسؤولياته تزيد في هذه الحالة .

كما قامت احدي الدراسات (شحاته، 2007) بدراسة اثر تقديم الخدمات الاستشارية علي

أداء المراجع من خلال التعرض إلي اتجاهين هما:

- الاتجاه الأول هو أن تقديم الخدمات الاستشارية يقلل من جودة أداء المراجع ، والاتجاه الثاني هو أن تقديم الخدمات الاستشارية يزيد من جودة أداء المراجع ، ولقد تعرضت الدراسة أيضا لأراء العديد من الباحثين حول هذا الموضوع ومن تحليل الآراء هؤلاء الباحثين ونتائج الدراسة توصل الباحث إلي:

1. في حالة كبر حجم مكتب المحاسبة والمراجعة ووجود أقسام متعددة به ، بعضها يؤدي مهام المراجعة منفصلاً تماماً عن تلك التي تؤدي الخدمات الاستشارية ويحقق دعماً لاستقلالية المراجع إلى حد كبير ، بينما في حالة المكاتب الصغيرة قد لا يمكنها تحقيق هذا الفصل مما يؤدي إلى وجود شبكات في استقلالها .

2. قيام المراجع بتقديم خدمات استشارية لنفس عميل المراجعة يؤدي إلى تعميق المعرفة لديه عن منشأة العميل وظروفها ومتغيراتها ومن ثم ارتفاع جودة أدائه المهني لخدمة العميل .
وبهذا توصلت الدراسة إلى انه توجد علاقة ايجابية بين تطوير الأداء للمراجع وبين تقديم الخدمات الاستشارية لنفس المنشأة محل المراجعة .

كما توصلت إحدى الدراسات (المليجي ، 2001) إلى ضرورة أن يحافظ ممارس الخدمة على استقلاله ، وان يتصرف بما يعظم هذا الإدراك الاستقلال ، وأضاف إلى ما ذكر سابقاً من نقاط ضرورة تقسيم مكاتب المراجعة الكبرى عند تقديمها للخدمات الاستشارية ضماناً لاستقلالية المراجع إلى ثلاثة أقسام تتضمن قسم للمراجعة المالية ، قسم للمراجعة الإدارية ، قسم للخدمات الإدارية ، وعلي ألا يؤدي قسم عمل آخر، أما المكاتب الصغرى فيتم الترخيص لها بحيث تتعامل مع العملاء كأى قسم من الأقسام الثلاثة السابقة فقط .

كما أن هنالك متغيرات لها تأثير على قياس جودة الأداء المهني للمراجع وبعض هذه المتغيرات خاصة بمكاتب أو مؤسسات المحاسبة والمراجعة وهي حجم وسمعة المكتب ، تخصص مكتب المراجعة ، الاتصالات الجيدة مع العميل والمعرفة والخبرة المهنية ، نظام قبول العملاء والاستمرار معهم ، طول فترة الارتباط مع العميل ، هيكل المراجعة ، مخاطر المراجعة ، أداء العمل الميداني بالأحكام المهنية ، الالتزام بالتشريعات السارية ، نوعية ومحتوي تقارير المراجعة (الشيخ ، 2002) .

وبالتالي كان لابد من ضرورة تأكد المراجعين من أنهم يمارسون واجباتهم المهنية عند تقديمهم للخدمات الاستشارية للوحدات الاقتصادية باستقلال وموضوعية ونزاهة ، وعليهم تقادي إي عوامل قد تمثل تهديداً غير مقبول للممارسة في الواقع العملي ،وان قواعد السلوك المهني الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين يجب أن يتضمن نسبة العلاقة بين أتعاب المراجعة والتي قد تثير الشك فيما يتعلق باستقلال المراجع عند ممارسته لعمله المهني كما يجب أن يتضمن تحديداً مناسباً للفترة التي لا يمكن بعدها المنشأة في الاستمرار في المراجعة وذلك تدعيماً لمفاهيم الاستقلال والموضوعية والنزاهة .

كما أن منشآت المراجعة العامة المزاوله للمهنة يجب أن تطور سياساتها وإجراءاتها كجزء من نظامها للرقابة الداخلية علي الجودة بهدف التأكيد لضمان الاستقلال والموضوعية والنزاهة للمراجعين من ناحية المظهر والجواهر ، من حيث أن عليهم مسؤولية أساسية تتمثل في التقدير المهني بفاعليته اعتماداً علي مفاهيم الاستقلال والموضوعية والنزاهة علي المراجعين لتقادي تأثيرات الضغوط المتعلقة بالإتعاب والوقت وفجوة توقعات المراجعة والتي قد تضع قيوداً علي تنفيذ لواجباتهم المهنية بكفاية تامة وذلك حتى يمكنهم المحافظة علي ثقة مستخدمي القوائم المالية للوحدات الاقتصادية في تقاريرهم. (محمد الشيخ ،2002) وأوصت دراسة الشيخ بزيادة حرص المراجعين على زيادة كفاءتهم العلمية ومهاراتهم العلمية من خلال المشاركة في الندوات التي تعقدها الجهات المهنية ، والاهتمام بالجوانب الأخلاقية لمهنة المحاسبة والمراجعة ضمن مقررات الجامعة ، كما أوصت بضرورة قيام جهات الرقابة والإشراف على المهنة بعقد ندوات متخصصة يتم من خلالها مناقشة القوانين المنظمة لمهنة المراجعة وما تتضمنه من قواعد السلوك المهني .

3-12 الخلاصة:

هدفت الباحثة في هذا الفصل إلى تقديم فكرة عن قواعد السلوك المهني لمهنة المراجعة حيث تم إعطاء عرض وافي لماهية قواعد السلوك المهني ، ومن ثم عرض لقواعد السلوك المهني المتعارف عليها ، وعرض لقواعد السلوك المهني الصادرة عن المؤسسات الدولية والإقليمية المنظمة لمهنة المراجعة .

كما تطرق أيضا لأهمية وأهداف هذه القواعد وأنواعها من حيث الجهة التي وضعتها ومن حيث شكل صدورها ، و عرض للنصوص الصادرة من قوانين دولية لتنظيم هذه القواعد ، وتوضيح علاقة هذه القواعد بمعايير المراجعة ، تناول في هذا الفصل معرفة مدى تأثير تقديم الخدمات الاستشارية على قواعد السلوك المهني والذي يعد المحور الأساسي لهذه الدراسة ، وتوضيح النتائج الصادرة من دراسات سابقة حول علاقة الخدمات الاستشارية بخدمات المراجعة وأخلاقيات المهنة .

الفصل الرابع

الإطار العملي للدراسة

1-4 مقدمة :

يهدف هذا الفصل إلى استعراض المنهجية المتبعة للوصول إلى أهداف الدراسة المتمثلة في توضيح مدى تأثير تقديم الخدمات الاستشارية على التزام المراجع الليبي بقواعد السلوك المهني من وجهة نظر المراجعين، ولغرض الوصول إلى هذا الهدف كان من الضرورة استكمال الدراسة النظرية بالجانب الميداني من خلال جمع البيانات ذات العلاقة بالموضوع وتحليلها ، وبالتالي تطرق هذا الفصل إلى عرض مجتمع وعينة الدراسة وطريقة جمع البيانات وتحليلها بالأساليب الإحصائية المناسبة.

2-4 مجتمع وعينة الدراسة :

يتكون مجتمع الدراسة من المراجعين الخارجيين العاملين في مكاتب المراجعة الواقعة في المنطقة الشرقية في ليبيا (طبرق _ البيضاء _ بنغازي _ المرج)، حيث بلغ عدد أفراد المجتمع (285) مراجع موزعين على المناطق الشرقية السابق ذكرها.

3-4 أدوات وإجراءات الدراسة :

تعتمد هذه الدراسة على قائمة الاستبيان لاستقصاء آراء المراجعين في المنطقة الشرقية من ليبيا حول تقديم الخدمات الاستشارية وتأثيرها على التزام المراجع الليبي الخارجي بقواعد السلوك المهني ، وذلك من خلال توزيع هذه القائمة على المراجعين .

4-3-1 مرحلة إعداد قائمة الاستبيان :

قامت الباحثة بتصميم قائمة الاستبيان، وقد اعتمدت في تصميم الأسئلة على ما تم استنباطه من مراجعة الأدب المحاسبي، بعد الاطلاع على أهداف الدراسات السابقة والاستفادة منها في تحقيق أهداف الدراسة .

4-3-2 وصف الاستبيان :

تم تقسيم هذا الاستبيان إلى جزئين رئيسيين ، يتعلق الجزء الأول منها ببيانات الشخصية المتعلقة بالمشاركين والمتمثلة في العمر والمؤهل العلمي والتخصص وعدد سنوات الخبرة، إما الجزء الثاني فيتعلق بفقرات الدراسة حيث يهدف هذا الاستبيان إلى معرفة مدى تأثير تقديم الخدمات الاستشارية على التزام المراجع الليبي الخارجي بقواعد السلوك المهني من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في ليبيا ، كما وقد تم تصميمها لتغطي أربعة محاور كما يلي:

المحور الأول: مدى تأثير تقديم الخدمات الاستشارية على استقلالية المراجع الخارجي الليبي ويحتوي على (7) عبارات .

المحور الثاني: مدى تأثير تقديم الخدمات الاستشارية على أمانة واستقامة المراجع الخارجي الليبي ويحتوي على (9) عبارات .

المحور الثالث: مدى تأثير تقديم الخدمات الاستشارية على التزام المراجع الليبي الخارجي بمعايير المراجعة ويحتوي على (10) عبارات .

المحور الرابع: مدى تأثير تقديم الخدمات الاستشارية على سرية معلومات العميل لدي المراجع الخارجي الليبي ويحتوي على (6) عبارة .

3-3-4 اختيار مقياس الاستبيان:

رتبت فقرات الاستبيان بصورتها النهائية بحيث يجيب عنها باستخدام مقياس ليكرت الخماسي (Likert) المكون من خمس درجات لتحديد درجة أهمية كل فقرة من فقرات صحيفة الاستبيان كما هو موضح بالجدول (1-4) حيث تمنح استجابة المشارك المعلمة درجة تبعا لهذا المقياس تتراوح بين (1-5) درجة ولتحديد طول فترة مقياس ليكرت الخماسي (الحدود الدنيا والعليا) المستخدمة في محاور الدراسة، ثم حساب المدى (1=4-5) وبعد ذلك يقسم المدى على عدد فقرات المقياس الخمسة للحصول على طول الفقرة (0.8=5/4) ، ثم تضيف قيمة طول الفقرة إلى اقل قيمة في المقياس (وهي الواحد الصحيح) حيث تشير الدرجة المرتفعة إلى ارتفاع نسبة تأثير تقديم الخدمات الاستشارية من قبل المراجع الليبي الخارجي لعميل المراجعة على التزامه بقواعد السلوك المهني ، والدرجة المنخفضة تشير إلى انخفاض هذه النسبة .

جدول (1-4)

مقياس تحديد الأهمية النسبية لإجابات عبارات قائمة الاستبيان

الدرجة	درجة الموافقة	طول الفترة	الوزن النسبي المقابل للفترة
1	موافق بشدة	من 1- 1.8	من 20% - 36%
2	موافق	اكبر من 1.8 - 2.6	اكبر من 36% - 52%
3	محايد	اكبر من 2.6 - 3.4	اكبر من 52% - 68%
4	غير موافق	اكبر من 3.4 - 4.2	اكبر من 68% - 84%
5	غير موافق بشدة	اكبر من 4.2 - 5	اكبر من 84% - 100%

4-4 اختبار صحيفة الاستبيان:

أن المقياس الجيد هو الذي يتسم بالثبات والصدق، حيث يعتبر الثبات من المفاهيم الأساسية والمهمة في المقاييس من أجل الاعتماد على تلك المقاييس والنتائج التي تتولد عنها، حيث تم التأكد من صدق محتويات صحيفة الاستبيان من خلال اختبارها بعد عملية التوزيع، وذلك عن طريق قياس ثبات الصحيفة، وقياس الاتساق الداخلي بين الفقرات المعبرة عن متغيرات الدراسة إذ تعكس قيم الارتباطات المعنوية الموجبة أو السالبة قوة أو ضعف الفقرات الظاهرة قيد الدراسة، لغرض التعرف على مدى صلاحية المقياس وملائمته، تم استخدام مقياس (كروباخ ألفا)، واتضح من خلال الجدول رقم (2-4) إن معامل ألفا كان (0.89) على المستوى الإجمالي للمتغيرات، إما قياس الصدق فقد كان (0.95)، ويعتبر هذا المؤشر جيد بالنسبة للدراسة حيث يؤكد بان اغلب المشاركين في الدراسة كانت إجاباتهم موضع صدق .

جدول رقم (2-4)

معامل الصدق والثبات لمقياس الدراسة

معامل الصدق	معامل الثبات	محاور الدراسة
0.853	0.759	مدى تأثير تقديم الخدمات الاستشارية على استقلالية المراجع الخارجي الليبي
0.849	0.721	مدى تأثير تقديم الخدمات الاستشارية على أمانة واستقامة المراجع الخارجي الليبي.
0.939	0.883	مدى تأثير تقديم الخدمات الاستشارية على التزام المراجع الليبي الخارجي بمعايير المراجعة .
0.942	0.852	مدى تأثير تقديم الخدمات الاستشارية على سرية معلومات العميل لدى المراجع الخارجي الليبي .
0.95	0.89	الخدمات الاستشارية وتأثيرها على التزام المراجع الخارجي بقواعد السلوك المهني بشكل عام

4-5 مرحلة توزيع وتجميع قوائم الاستبيان:

تم توزيع (50) صحيفة استبيان على المشاركين في الدراسة وخلال (6) أسابيع تم تجميع (42) صحيفة ، وقد بلغ عدد الردود الكاملة منها (40) صحيفة ، حيث تما استبعاد عدد (2) منها لكونها غير صالحة للتحليل ، وذلك لنقص البيانات والجدول التالي يوضح كيفية توزيع تلك الصحائف

جدول (3-4)

جدول توزيع وتجميع قوائم الاستبيان

المراجعين الخارجيين	قوائم الاستبيان الموزعة	قوائم الاستبيان المستلمة	قوائم الاستبيان القابلة للتحليل	النسبة
العاملين في مكاتب المراجعة	50	42	40	%80

4-6 أساليب التحليل الإحصائي للبيانات :

من اجل تحليل البيانات واختبار فرضية الدراسة تمت الاستعانة بمجموعة من الأساليب الإحصائية، علما انه تم توظيف البرنامج الإحصائي الجاهز (S.P.S.S-20 - For Windows) ، كما تما استخدام أسلوب الإحصاء الوصفي وذلك من خلال استخدام النسب المئوية، والتكرارات والأوساط الحسابية ، والانحرافات المعيارية والتي استخدمت في وصف وتشخيص متغيرات الدراسة، واستخدام الإحصاء الاستدلالي لتحليل فرضية الدراسة .

4-7 تحليل البيانات الشخصية لعينة الدراسة :

تم في هذا الجزء التعرف على البيانات الشخصية للمشاركين في الدراسة من حيث موقع العمل، وصفة المشارك في مكتب المراجعة ، والمؤهل العلمي ، وعدد سنوات الخبرة كمراجع .

4-7-1 البيانات الشخصية من حيث موقع العمل :

الجدول (4-4)

توزيع المشاركين في الدراسة على حسب موقع العمل

النسبة	العدد	العينة	الموقع
%60	24	28	بنغازي
%27.5	11	15	البيضاء
0	0	0	المرج
%12.5	5	7	طبرق
%100	40	50	الإجمالي

يوضح الجدول رقم (4-4) توزيع المشاركين حسب موقع عملهم ، حيث لوحظ أن %60

من المشاركين من مدينة بنغازي، أما %27.5 من المشاركين من مدينة البيضاء ونسبة %12.5

من المشاركين من مدينة طبرق ، ومن خلال هذه النسب يتضح لنا اغلب أفراد المجتمع الدراسة من

منطقتي بنغازي والبيضاء لوجود اغلب مكاتب المراجعة فيها .

4-7-2 البيانات الشخصية من حيث المركز الوظيفي:

الجدول (4-5)

توزيع المشاركين في الدراسة على حسب المركز الوظيفي بمكتب المراجعة

النسبة	العدد	صفة المشارك
%82.5	33	مدير مكتب المراجعة
%17.5	7	مراجع مكتب
%100	40	الإجمالي

يوضح الجدول رقم (4-5) توزيع المشاركين حسب مراكزهم الوظيفية في مكاتب المراجعة ،

حيث أن ما نسبته %82.5 يشغلون مركز مدير بمكتب المراجعة ، وأن ما نسبته %17.5

مراجعون بالمكاتب المراجعة ، وحيث أن نسبة المشاركين من مدراء المراجعة مرتفعة لذا فإن هذا

يرفع من مستوى الثقة إجابات المشاركين .

4-7-3 البيانات الشخصية من حيث المؤهل العلمي :

الجدول (4-6)

توزيع المشاركين في الدراسة على حسب المؤهل العلمي

النسبة	العدد	المؤهل العلمي
%10	4	دبلوم
%75.5	30	بكالوريوس
%15	6	ماجستير
%100	40	الإجمالي

يوضح الجدول رقم (4-6) توزيع المشاركين حسب المؤهل العلمي ، ويلاحظ أن 75.5% من المشاركين يحملون شهادات جامعية (بكالوريوس) ، ونسبة 10% من المشاركين يحملون مؤهل دبلوم عالي، أما 15% من المشاركين يحملون مؤهل الماجستير ، وبذلك فإن كل المشاركين في الدراسة يحملون مؤهلات جيدة وقادرة على فهم موضوع الدراسة ، الأمر الذي يدل على إن المشاركين بالدراسة لديهم تأهيل جامعي كافي في مجال المحاسبة والمراجعة ، مما يمكنهم من الإجابة على أسئلة الاستبيان وإبداء الرأي العلمي حول موضوع الدراسة ، كما يعكس هؤلاء المشاركين لأسئلة الاستبيان، وهذا يرفع من مستوى الثقة في الإجابات المتحصل عليها

4-7-4 البيانات الشخصية من حيث عدد سنوات الخبرة للمشاركين:

الجدول (4-7)

توزيع المشاركين في الدراسة على حسب الخبرة كمراجعين

النسبة	العدد	مدة الخبرة
2.5%	1	اقل من سنة
5%	2	من سنة إلى أقل من 4 سنوات
17.5%	7	من 4 إلى أقل من 10 سنوات
47.5%	19	من 10 إلى أقل من 14 سنة
27.5%	11	من 14 سنة وما فوق
100%	40	الاجمالي

ويوضح الجدول رقم (4-7) توزيع المشاركين حسب خبرتهم كمراجعين خارجيين حيث

نلاحظ أن 47.5% من المشاركين خبرتهم من 10 سنوات إلى أقل من 14 سنة ،بينما نسبة

27.5% من المشاركين خبرتهم لا تقل عن 14 سنة ، ونسبة 17.5% من المشاركين خبرتهم من 4 إلى اقل من 10 سنوات ، حيث يمكن أن نستنتج أن اغلب المشاركين تزيد خبرتهم عن 10 سنوات ، وهذا يدل على أن أغلب المشاركين في الدراسة لديهم الخبرة الكافية والكبيرة في مجال المراجعة، الأمر الذي يعطي انطباع جيدا عن أن بيانات الدراسة تم الحصول عليها من قبل مراجعين ذو خبرة كبيرة .

4-8 تحليل محاور الدراسة:

تم في هذا الجزء من الدراسة الإجابة على الفرضية الرئيسية للدراسة المتمثلة في توضيح تأثير تقديم الخدمات الاستشارية من قبل المراجع الخارجي الليبي لعميل المراجعة على التزامه بقواعد السلوك المهني وذلك من وجهة نظر المراجعين في ليبيا ، حيث يتعلق المحور الأول بمدي تأثير تقديم الخدمات الاستشارية لعملاء المراجعة على استقلالية المراجع الخارجي الليبي من ، إما المحور الثاني فيتعلق بتأثير تقديم الخدمات الاستشارية لعملاء المراجعة على أمانة واستقامة المراجع الخارجي الليبي، إما المحور الثالث فيتعلق بتأثير تقديم الخدمات الاستشارية لعملاء المراجعة يؤثر على التزام المراجع الخارجي الليبي بمعايير المراجعة ، إما المحور الرابع فيتعلق بتأثير تقديم الخدمات الاستشارية لعملاء المراجعة يؤثر على سرية معلومات العميل من قبل المراجع الخارجي الليبي .

المحور الأول : تحليل الفقرات الخاصة بقاعدة الاستقلالية :

يبين الجدول رقم (4-8) إجابات المشاركين على فقرات الاستبيان الخاصة بقاعدة الاستقلالية:

الجدول (4-8)

إجابات المشاركين على فقرات الاستبيان الخاصة بقاعدة الاستقلالية

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	البيان
1.34	2.08	19	10	4	3	4	1- قيام المراجع الليبي بتقديم الخدمات الاستشارية لعميل المراجعة يؤثر سلباً علي استقلاله
1.17	1.98	18	12	5	3	2	2- قيام المراجع بتقديم خدمات استشارية لعميل المراجع تجعله يتجاوب مع طلبات الإدارة عند القيام بأعمال المراجعة
1.15	1.90	18	15	3	1	3	3- عند تقديم المراجع للخدمات الاستشارية لعميل المراجعة قد يحول المراجع إلي مدافع عن وجهة نظراً العميل عند قيامه بعملية المراجعة
1.08	1.90	17	16	3	2	2	4- ممارسة ضغوطات من قبل إدارة المنشأة علي المراجع الخارجي تضعف من موضوعيته
1.23	2.23	12	17	5	2	4	5- زيادة الأهمية النسبية لحجم أتعاب المراجع نتيجة لتقديمه الخدمات الاستشارية يؤدي إلي التأثير علي التزامه بقواعد السلوك المهني .
0.93	1.63	23	12	3	1	1	6- قيام المراجع بتقديم الخدمات الاستشارية والقيام بعملية المراجعة لنفس العميل قد يؤثر سلباً علي موضوعيته ونزاهته وبالتالي نجاحه في مهنته
1.12	2.03	14	18	4	1	3	7- يؤدي قيام المراجع لخدمات الاستشارية لعملائه إلي توطيد العلاقة بعضهم ببعض مما يؤثر سلباً علي التزامه بقواعد السلوك المهني

يتضح من خلال الجدول رقم (4-8) الخاص بإجابات المشاركين على فقرات الاستبيان الخاصة بقاعدة الاستقلالية ، بان اغلب المراجعين المشاركين في الدراسة يرون بان تقديم الخدمات الاستشارية من قبل المراجع الخارجي لعملاء المراجعة لا يؤثر على استقلاليته وذلك بمتوسط حسابي (2.08) وانحراف معياري (1.34) وذلك بنسبة (72%) .

كما يرون أيضا أن تقديم هذه الخدمات الاستشارية لا يجعل المراجع الليبي الخارجي بتجاوب مع طلبات الإدارة عند القيام بإعمال المراجعة وذلك بمتوسط حسابي (1.98) وانحراف معياري (1.17) وبنسبة (75%) ، كما أن تقديم المراجع الليبي الخارجي للخدمات الاستشارية لا يحول إلى مدافع من وجهة نظر المراجعين وذلك بمتوسط حسابي (1.90) وانحراف معياري (1.15) وبنسبة (82%) .

ويرى المراجعين بان ممارسة الضغوطات من قبل الإدارة لا يؤثر على التزامه بقاعدة الاستقلالية وذلك بمتوسط حسابي (1.90) وانحراف معياري (1.08) ونسبة (83%) ، كما يرون بان زيادة الأهمية النسبية لحجم أتعاب المراجع نتيجة لتقديمه الخدمات الاستشارية لا يؤدي إلى التأثير على التزامه بقواعد السلوك المهني ، وذلك بمتوسط حسابي (2.23) وانحراف معياري (1.23) وبنسبة (72%) ، كما أن قيام المراجع بتقديم الخدمات الاستشارية والقيام بعملية المراجعة لنفس العميل لا يؤثر سلبا علي موضوعيته ونزاهته وبالتالي نجاحه في مهنته من وجهة نظر المراجعين الليبيين وذلك بمتوسط حسابي (1.63) وانحراف معياري (0.93) وبنسبة (87%) كما يرون بان قيام المراجع لخدمات الاستشارية لعملائه لا يؤدي إلى توطيد العلاقة بعضهم ببعض مما يؤثر سلبا علي التزامه بقواعد السلوك المهني ، وذلك بمتوسط حسابي (2.03) وانحراف معياري (1.12) وبنسبة (80%)

المحور الثاني : تحليل الفقرات الخاصة بقاعدة الأمانة والاستقامة :

يبين الجدول رقم (4-9) إجابات المشاركين على فقرات الاستبيان الخاصة بقاعدة الأمانة

والاستقامة :

الجدول (4-9)

إجابات المشاركين على فقرات الاستبيان الخاصة بقاعدة الأمانة والاستقامة

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	البيان
0.95	1.98	13	19	5	2	1	1- قيام المراجع بتقديم خدمات استشارية لعميل المراجعة يؤثر سلباً علي موضوعيته
1.03	1.90	15	20	1	2	2	2- قيام المراجع بتقديم الخدمات الاستشارية يؤثر سلباً علي نزاهته مما يؤدي إلي تضارب المصالح
1.25	2.08	15	17	2	2	4	3- الدراية الواسعة والإحاطة الكاملة بعمل العميل تؤثر علي موضوعية ودقة وسرعة تقديم خدمات المراجعة.
1.14	1.98	15	19	1	2	3	4- عند قيام المراجع الخارجي بتقديم الخدمات الاستشارية لعميله فانه يؤثر سلباً علي مستوى الأداء الذي يجب تحقيقه من قبله كمارس للخدمة الاستشارية
1.17	1.98	16	17	2	2	3	5- عند تقديم الخدمات الاستشارية لعميل المراجعة فانه يخفف من الجهود المطلوبة لعملية المراجعة الأمر الذي يؤثر سلباً علي

							أمانته وإعداده لتقرير مشكوك فيه .
0.97	1.80	18	16	3	2	1	6- عند قيام المراجع بتقديم الخدمات الاستشارية لعمل المراجعة قد يؤدي إلي عرض المعلومات علي غير حقيقتها بشكل مقصود أو غير مقصود
1.05	1.98	14	19	3	2	2	7- في حال كان المراجع غير مؤهلاً للقيام بتقديم هذه الخدمة فإنه هذا يؤثر سلباً على جودة الخدمة المطلوبة من قبل العميل .
1.25	2.08	15	17	2	2	4	8- لا يتخذ المراجع أي خطوات لتحديد الظروف التي يمكن أن تؤدي إلي تضارب في المصالح .
1.17	2.10	13	19	2	3	3	9- عند قيام المراجع بتقديم الخدمات الاستشارية لا يشترط أن يكون متحصل على فترة تدريب على أعمال الاستشارات في احد المكاتب المصرح لها بمزاولة الخدمات الاستشارية

من خلال ما هو موضح بالجدول رقم (4-9) فإن اغلب المراجعين يرون بان قيام المراجع بتقديم خدمات استشارية لعمل المراجعة لا يؤثر سلباً علي موضوعيته وذلك بمتوسط حسابي (1.98) وانحراف معياري (0.95) وبنسبة (80%) . كما يرون اغلبهم أيضا بان قيام المراجع بتقديم الخدمات الاستشارية لا يؤثر سلباً علي نزاهته الأمر الذي قد يؤدي إلي تضارب المصالح بمتوسط حسابي (1.90) وانحراف معياري (1.03) وبنسبة (87%) ، وان الدراية الواسعة والإحاطة الكاملة بعمل العميل لا تؤثر علي موضوعية ودقة وسرعة تقديم خدمات المراجعة من

وجهة نظر المراجعين الخارجيين بمتوسط حسابي (2.08) وانحراف معياري (1.25) وبنسبة (80%) . كما انه عند قيام المراجع الخارجي بتقديم الخدمات الاستشارية لعميله فانه لا يؤثر سلباً علي مستوي الأداء الذي يجب تحقيقه من قبله كمارس للخدمة الاستشارية وذلك من وجهة نظر المراجعين الخارجيين بمتوسط حسابي (1.98) وانحراف معياري (1.14) وبنسبة (85%)

كما يرى اغلب المشاركين في الدراسة انه عند تقديم الخدمات الاستشارية لعميل المراجعة فانه لا يخفف من الجهود المطلوبة لعملية المراجعة وذلك بمتوسط حسابي (1.98) وانحراف معياري (1.14) وبنسبة (83%) ، وانه عند قيام المراجع بتقديم الخدمات الاستشارية لعميل المراجعة فهذا الأمر لا يؤدي إلي عرض المعلومات علي غير حقيقتها بشكل مقصود أو غير مقصود وذلك بمتوسط حسابي (1.80) وانحراف معياري (0.97) وبنسبة (85%) . كما أن اغلب المراجعون يرون بأنه في حال كان المراجع غير مؤهلاً للقيام بتقديم هذه الخدمة فانه هذا يؤثر سلباً على جودة الخدمة المطلوبة من قبل العميل وذلك بمتوسط حسابي (1.98) وانحراف معياري (1.05) وبنسبة (83%) ، أيضا يرى المشاركون في الدراسة بأنه المراجع يتخذ خطوات لتحديد الظروف التي يمكن إن تؤدي إلي تضارب في المصالح وذلك بمتوسط حسابي (2.08) وانحراف معياري (1.25) وبنسبة (80%) . كما انه عند قيام المراجع بتقديم الخدمات الاستشارية يشترط إن يكون متحصل على فترة تدريب على أعمال الاستشارات في احد المكاتب المصرح لها بمزاولة الخدمات الاستشارية وذلك بمتوسط حسابي (2.10) وانحراف معياري (1.17) وبنسبة (80%) .

المحور الثالث : تحليل الفقرات الخاصة بقاعدة الالتزام بمعايير المراجعة :

يبين الجدول رقم (4-10) إجابات المشاركين على فقرات الاستبيان الخاصة بقاعدة الالتزام بمعايير المراجعة :

الجدول (4-10)

إجابات المشاركين على فقرات الاستبيان الخاصة بقاعدة الالتزام بمعايير المراجعة

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	البيان
1.26	2.25	14	12	7	4	3	1- قيام المراجع الليبي بتقديم خدمات استشارية لعميل المراجعة يؤثر سلبا علي نزاهة المراجع
1.11	2.00	16	14	6	2	2	2- قيام المراجع بتقديم الخدمات الاستشارية لعميل المراجع يؤثر سلبا علي عنايته المهنية عند القيام بأعمال المراجع
1.01	1.75	21	12	4	2	1	3- يتجاهل المراجع عند تقديم الخدمات الاستشارية لعميل المراجعة الاهتمام بالتخطيط والإشراف علي المساعدين
1.23	1.98	17	16	2	1	4	4- عند تقديم الخدمات الاستشارية لعميل المراجع يخفف المراجع من الجهود المطلوبة لتنفيذ عملية المراجعة
1.24	2.00	17	15	3	1	4	5- عند تقديم الخدمات الاستشارية لعميل المراجعة لا تركز مكاتب المراجع علي الكفاءة المهنية علي اعتبار تعود المراجعين ومساعدتهم بالمكتب علي أعمال العميل
1.27	2.03	17	15	2	2	4	6- عند قيام المراجع بتقديم الخدمات الاستشارية لعميل المراجعة يؤثر ذلك سلبا علي قواعد السلوك المهني

1.03	1.98	13	21	2	2	2	7- عند قيام المراجع بانجاز الخدمة الاستشارية فانه لا يتبع إي مستوى أداء محدد من قبله كمهني ممارس للخدمة ، الأمر الذي يؤثر سلبا على التزامه بالمعايير المهنية وإتباعه لقواعد السلوك المهني .
1.04	2.05	12	20	4	2	2	8- عند تقديم المراجع الخارجي للخدمات الاستشارية لعميل المراجعة يؤثر سلبا على سلوكه المهني مما يترتب عليه تغيير حكمه المهني
1.13	2.00	16	15	4	3	2	9- تقديم المراجع للخدمات الاستشارية لعملائه يؤثر بشكل سلبي على التزامه بمعايير المهنة وإتباعه لقوانين ذات الصلة بالمهنة .
1.03	2.02	12	21	3	2	2	10- عدم حصول المراجع الخارجي على دورات تدريبية وبصفة دورية ومنتظمة قد يؤثر سلباً على تقديمه لخدمات المراجعة .

من خلال ما هو موضح بالجدول السابق يتضح بان اغلب المراجعين المشاركين في الدراسة

يرون بان قيام المراجع الليبي بتقديم خدمات استشارية لعميل المراجعة لا يؤثر سلبا علي نزاهة

المراجع بمتوسط حسابي (2.25) وانحراف معياري (1.26) وبنسبة (65%) .

كما يرى اغلبهم بان قيام المراجع بتقديم الخدمات الاستشارية لعميل المراجع لا يؤثر سلبا

علي عنايته المهنية عند القيام بأعمال المراجعة وذلك من خلال المتوسط الحسابي (2.00)

والانحراف المعياري (1.11) وبنسبة (75%) ، ويرى المرجعون أيضا أن المراجع عند تقديم

الخدمات الاستشارية لعميل المراجعة لا يتجاهل الاهتمام بالتخطيط والإشراف علي المساعدين بمتوسط حسابي (1.75) وانحراف معياري (1.01) وبنسبة (82%) ، وعند تقديم الخدمات الاستشارية لعميل المراجع فيرى المراجعون المشاركين في الدراسة بان المراجع لا يخفف من الجهود المطلوبة لتنفيذ عملية المراجعة بمتوسط حسابي (1.98) وانحراف معياري (1.23) وبنسبة (82%) ، كما انه عند تقديم الخدمات الاستشارية للعميل المراجعة لا تركز مكاتب المراجع علي الكفاءة المهنية علي اعتبار تعود المراجعين ومساعدتهم بالمكتب علي أعمال العميل بمتوسط حسابي (2.00) وانحراف معياري (1.24) وبنسبة (80%) .

كما يرى اغلب المشاركين في الدراسة انه عند قيام المراجع بتقديم الخدمات الاستشارية للعميل المراجعة لا يؤثر ذلك سلبا علي قواعد السلوك المهني بمتوسط حسابي (2.03) وانحراف معياري (1.27) وبنسبة (80%) ، وانه عند قيام المراجع بانجاز الخدمة الاستشارية فانه يتبع مستوى أداء محدد من قبله كمهني ممارس للخدمة بمتوسط معياري (1.98) وانحراف معياري (1.03) وبنسبة (85%) ، عند تقديم المراجع الخارجي للخدمات الاستشارية لعميل المراجعة لا يؤثر سلبا على سلوكه المهني مما يترتب عليه تغيير حكمه المهني بمتوسط حسابي (2.05) وانحراف معياري (1.04) وبنسبة (80%) .

كما يرى المراجعين المشاركين في الدراسة إن تقديم المراجع للخدمات الاستشارية لعملائه لا يؤثر بشكل سلبي على التزامه بمعايير المهنة وإتباعه لقوانين ذات الصلة بالمهنة بمتوسط حسابي (2.00) وانحراف معياري (1.13) وبنسبة (78%) ، كما يرى اغلب المشاركين في الدراسة عدم حصول المراجع الخارجي على دورات تدريبية وبصفة دورية ومنتظمة قد يؤثر سلباً على تقديمه لخدمات المراجعة بمتوسط حسابي (2.02) وانحراف معياري (1.03) وبنسبة (82%)

المحور الرابع : تحليل الفقرات الخاصة بقاعدة السرية :

يبين الجدول رقم (4-11) إجابات المشاركين على فقرات الاستبيان الخاصة بقاعدة السرية :

الجدول رقم (4-11)

إجابات المشاركين على فقرات الاستبيان الخاصة بقاعدة الالتزام بمعايير المراجعة :

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	البيان
1.15	2.00	17	13	5	3	2	1- عند تقديم المراجع للخدمات الاستشارية لعميل المراجعة فانه قد يؤثر سلبا علي إمكانية محافظته علي سرية معلومات العميل
0.92	1.78	18	16	4	1	1	2- قيام المراجع بتقديم خدمات استشارية لعميل المراجع لن يؤثر ايجابيا علي جودة أداء المراجع
1.48	1.78	29	4	0	1	6	3- عند قيام المراجع بتقديم خدمات استشارية لعميل المراجعة لا يراعي تغيير فرق العمل عن القيام بأعمال المراجعة
1.24	2.05	15	18	1	2	4	4- عند قيام المراجع بتقديم خدمات استشارية لعميل المراجع تدفعه إلي رفع مستوي الثقة في مخرجات كعمليات العميل
1.14	1.85	19	15	2	1	3	5- يخفف المراجع عند تقديم الخدمات الاستشارية لعميل المراجعة من الحصول علي الأدلة الكافية
0.96	2.05	11	21	4	3	1	6- قيام المراجع بتقديم الخدمات الاستشارية المتعلقة بتصميم نظم الرقابة الداخلية يؤثر بشكل غير ايجابي علي التزامه بقواعد السلوك المهني

من خلال الجدول رقم (4-11) تبين أن آراء المشاركين في الدراسة انه عند تقديم المراجع للخدمات الاستشارية لعميل المراجعة فانه قد لا يؤثر سلبا علي إمكانية محافظته علي سرية معلومات العميل بمتوسط حسابي (2.00) وانحراف معياري (1.15) وبنسبة (75%) ، كما يرون بأنه قيام المراجع بتقديم خدمات استشارية لعميل المراجع يؤثر ايجابيا علي جودة أداء المراجع بمتوسط حسابي (1.78) وانحراف معياري (0.92) وبنسبة (85%)

وإنه عند قيام المراجع بتقديم خدمات استشارية لعميل المراجعة يراعي تغيير فرق العمل عن القيام بأعمال المراجعة بمتوسط حسابي (1.78) وانحراف معياري (1.48) وبنسبة (83%) ، وعند قيام المراجع بتقديم خدمات استشارية لعميل المراجع تدفعه إلي رفع مستوى الثقة في مخرجات كعمليات العميل بمتوسط حسابي (2.05) وانحراف معياري (1.24) وبنسبة (83%) ، وان المراجع لا يخفف عند تقديم الخدمات الاستشارية لعميل المراجعة من الحصول علي الأدلة الكافية بمتوسط حسابي (1.85) وانحراف معياري (1.14) وبنسبة (85%) ، كما يرى المشاركون في الدراسة بان قيام المراجع بتقديم الخدمات الاستشارية المتعلقة بتصميم نظم الرقابة الداخلية لا يؤثر سلباً علي التزامه بقواعد السلوك المهني بمتوسط حسابي (2.05) وانحراف معياري (0.96) وبنسبة (80%).

4-9 اختبار فرضيات الدراسة :

استخدمت الباحثة عدد من أساليب الإحصاء الاستدلالي لتحليل واختبار الفرضيات التي استندت عليها الدراسة الحالية ، وتبين الجداول التالية النتائج التي تم التوصل إليها في اختبار الفرضيات.

الفرضية الرئيسية :

تنص هذه الفرضية بأن تقديم الخدمات الاستشارية لعملاء المراجعة يؤثر على التزام المراجع الليبي الخارجي بقواعد السلوك المهني من وجهة نظر المراجعين في ليبيا ، ويتفرع من هذه الفرضية الفرضيات الفرعية التالية :

1-9-4 الفرضية الفرعية الأولى :

تنص هذه الفرضية بأن تقديم الخدمات الاستشارية لعملاء المراجعة يؤثر على التزام المراجع الليبي الخارجي باستقلاليتته ، ولاختبار هذه الفرضية قامت الباحثة باستخدام اختبار (T) لمعرفة مدى هذا التأثير من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في ليبيا، وتم صياغة الفرضية الفرعية الأولى للدراسة إحصائياً كما يلي :

الفرضية الصفرية (H0) : تقديم الخدمات الاستشارية لعملاء المراجعة يؤثر على التزام المراجع الليبي الخارجي باستقلاليتته .

الفرضية البديلة (H1) : تقديم الخدمات الاستشارية لعملاء المراجعة لا يؤثر على التزام المراجع الليبي الخارجي باستقلاليتته .

$$H_0 : M = 3$$

$$H_1 : M \neq 3$$

جدول (4-12)

نتائج اختبار قيمة (T) لعينة واحدة للفرضية الأولى

القيمة الاحتمالية	درجة الحرية D-F	قيمة (T)	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	حجم العينة
0.000	39	- 9.362	0.70208	1.9607	40

أظهرت نتائج الاختبار أن قيمة المتوسط (1.9607) والانحراف المعياري (0.70208) قد زادت بشكل معنوي عن قيمة المتوسط المعياري وهي (3) وان قيمة (T) المحسوبة كانت (-9.362) وبدلاله معنوية (0.00) وهي اقل من مستوى المعنوية (0.05) ، ومن خلال نتائج التحليل الإحصائي الموضحة في الجدول (4-12) وباحتساب قيمة الاختبار (T) ، فإننا نرفض الفرضية الصفرية (H_0) ونقبل الفرضية البديلة (H_1) والتي تنص علي:
(تقديم الخدمات الاستشارية لعملاء المراجعة ليس له تأثير على التزام المراجع الليبي الخارجي باستقلالته من قبل المراجعين الخارجيين) .

4-9-2 الفرضية الفرعية الثانية :

تنص هذه الفرضية بأن تقديم الخدمات الاستشارية لعملاء المراجعة يؤثر على أمانة واستقامة المراجع الخارجي ، ولاختبار هذه الفرضية قامت الباحثة باستخدام اختبار (T) لمعرفة مدى هذا التأثير من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في ليبيا ، وتم صياغة الفرضية الفرعية الثانية للدراسة إحصائيا كما يلي :

الفرضية الصفرية (H_0) : تقديم الخدمات الاستشارية لعملاء المراجعة يؤثر على أمانة واستقامة المراجع الليبي الخارجي .

الفرضية البديلة (H_1) : تقديم الخدمات الاستشارية لعملاء المراجعة لا يؤثر على أمانة واستقامة المراجع الليبي الخارجي باستقلالته .

$$H_0 : M = 3$$

$$H_1 : M \neq 3$$

جدول (4-13)

لعينة واحدة للفرضية الثانية (T) نتائج اختبار قيمة

القيمة الاحتمالية	درجة الحرية D-F	قيمة (T)	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	حجم العينة
0.000	39	-2.445	0.40243	2.8444	40

أظهرت نتائج الاختبار أن قيمة المتوسط (2.8444) والانحراف المعياري (0.40243) قد زادت بشكل معنوي عن قيمة المتوسط المعياري وهي (3) وان قيمة (T) المحسوبة كانت (2.445) وبدلاله معنوية (0.00) وهي اقل من مستوى المعنوية (0.05) ، ومن خلال نتائج التحليل الإحصائي الموضحة في الجدول (4-13) وباحتساب قيمة الاختبار (T) ، فإننا نرفض الفرضية الصفرية (H₀) ونقبل الفرضية البديلة (H₁) والتي تنص علي:

(تقديم الخدمات الاستشارية لعملاء المراجعة ليس له تأثير على التزام المراجع الليبي الخارجي بأمانة واستقامته من قبل المراجعين الخارجيين) .

4-9-3 الفرضية الفرعية الثالثة :

تنص هذه الفرضية بأن تقديم الخدمات الاستشارية لعملاء المراجعة يؤثر على التزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة ، ولاختبار هذه الفرضية قامت الباحثة باستخدام اختبار (T) لمعرفة مدى هذا التأثير من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في ليبيا، إذا تبين من خلال الجدول رقم (4-9) النتائج التي تم التوصل إليها ، وتم صياغة الفرضية الفرعية الثالثة للدراسة إحصائياً كما يلي :

الفرضية الصفرية (H_0) : تقديم الخدمات الاستشارية لعملاء المراجعة يؤثر على التزام المراجع الليبي الخارجي بمعايير المراجعة .

الفرضية البديلة (H_1) : تقديم الخدمات الاستشارية لعملاء المراجعة لا يؤثر على التزام المراجع الليبي الخارجي بمعايير المراجعة .

$$H_0 : M = 3$$

$$H_1 : M \neq 3$$

جدول (4-14)

نتائج اختبار (T) لعينة واحدة للفرضية الثالثة

القيمة الاحتمالية	درجة الحرية D-F	قيمة (T)	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	حجم العينة
0.000	39	-2.480	0.52279	2.7950	40

أظهرت نتائج الاختبار أن قيمة المتوسط (2.7950) والانحراف المعياري (0.52279) قد زادت بشكل معنوي عن قيمة المتوسط المعياري وهي (3) وان قيمة (T) المحسوبة كانت (-2.480) وبدلاله معنوية (0.00) وهي اقل من مستوى المعنوية (0.05) ، ومن خلال نتائج التحليل الإحصائي الموضحة في الجدول (4-14) وباحتساب قيمة الاختبار (T) ، فإننا نرفض الفرضية الصفرية (H_0) ونقبل الفرضية البديلة (H_1) والتي تنص علي:

(تقديم الخدمات الاستشارية لعملاء المراجعة ليس له تأثير على التزام المراجع الليبي الخارجي بمعايير المراجعة من قبل المراجعين الخارجيين) .

4-9-4 الفرضية الفرعية الرابعة :

تنص هذه الفرضية بأن تقديم الخدمات الاستشارية لعملاء المراجعة يؤثر على التزام المراجع الخارجي بسرية معلومات عميل المراجعة ، ولاختبار هذه الفرضية قامت الباحثة باستخدام اختبار (T) لمعرفة مدى هذا التأثير من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في ليبيا ، وتم صياغة الفرضية الفرعية الرابعة للدراسة إحصائيا كما يلي :

الفرضية الصفرية (H0) : تقديم الخدمات الاستشارية لعملاء المراجعة يؤثر على التزام المراجع الليبي الخارجي بسرية معلومات عميل المراجعة .

الفرضية البديلة (H1) : تقديم الخدمات الاستشارية لعملاء المراجعة لا يؤثر على التزام المراجع الليبي الخارجي بسرية معلومات عميل المراجعة .

$$H_0 : M = 3$$

$$H_1 : M \neq 3$$

جدول (4-15)

لعينة واحدة للفرضية الرابعة (T) نتائج اختبار

القيمة الاحتمالية	درجة الحرية D-F	قيمة (T)	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	حجم العينة
0.000	39	-8.260	0.8294	1.9167	40

أظهرت نتائج الاختبار أن قيمة المتوسط (1.9167) والانحراف المعياري (0.8294) قد زادت بشكل معنوي عن قيمة المتوسط المعياري وهي (3) وان قيمة (T) المحسوبة كانت (-8.260) وبدلاله معنوية (0.00) وهي اقل من مستوى المعنوية (0.05) ، ومن خلال نتائج التحليل

الإحصائي الموضحة في الجدول (4-15) وباحتساب قيمة الاختبار (T) ، فإننا نرفض الفرضية

الصفريية (H0) ونقبل الفرضية البديلة (H1) والتي تنص علي:

(تقديم الخدمات الاستشارية لعملاء المراجعة ليس له تأثير على التزام المراجع الليبي الخارجي

بسرية معلومات العميل من وجهة نظر المراجعين الخارجيين) .

اختبار الفرضية الرئيسية :

نصت هذه الفرضية بأن تقديم الخدمات الاستشارية لعملاء المراجعة يؤثر على التزام المراجع

الليبي الخارجي بقواعد السلوك المهني من وجهة نظر المراجعين في ليبيا ، حيث قامت الباحثة

بأجراء اختبار (T) وتم صياغة فرضية الدراسة إحصائيا كما يلي :

الفرضية الصفريية (H0) : قيام المراجع الخارجي الليبي بتقديم الخدمات الاستشارية لعملاء

المراجعة يؤثر على التزامه بقواعد السلوك المهني .

الفرضية البديلة (H1) : قيام المراجع الخارجي الليبي بتقديم الخدمات الاستشارية لعملاء المراجعة

لا يؤثر على التزامه بقواعد السلوك المهني .

$$H_0 : M > 3$$

$$H_1 : M < 3$$

جدول (4-16)

للفرضية الرئيسية (T) احتساب قيمة

القيمة الاحتمالية	درجة الحرية D-F	قيمة (T)	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	حجم العينة
0.000	39	-7.117	0.4784	2.4617	40

أظهرت نتائج الاختبار أن قيمة المتوسط (2.4617) والانحراف المعياري (0.4784) قد زادت بشكل معنوي عن قيمة المتوسط المعياري وهي (3) وان قيمة (T) المحسوبة كانت (-7.117) وبدلاله معنوية (0.00) وهي اقل من مستوى المعنوية (0.05) .

كما قامت الباحثة باستخدام تحليل الانحدار الخطي البسيط (Simple Regression) لمعرفة اثر تقديم الخدمات الاستشارية على التزام المراجع الخارجي الليبي بقواعد السلوك المهني ، اذا تبين النتائج التي يتضمنها الجدول (4-17) النتائج التي تم التوصل إليها

جدول رقم (4-17)

نتائج اختبار الانحدار البسيط (Simple Regressin)

القرار الإحصائي	T	B	R	R2	Sig	المتغير المستقل
رفض فرضية العدم	6.567	1.032	0.729	0.532	0.000	الخدمات الاستشارية

يتضح من البيانات الواردة في الجدول السابق أن قيمة (T) المحسوبة هي (6.567) وبمقارنة القيم التي تم التوصل إليها في اختبار هذه تبين أن القيمة المحسوبة اكبر من القيمة

الجدولية ، لذلك فإنه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه تقديم الخدمات الاستشارية لعملاء المراجعة ليس له إي تأثير على التزام المراجع الليبي الخارجي بقواعد السلوك المهني .

ومن خلال نتائج التحليل الإحصائي واحتساب نتائج اختبار (T) واختبار الانحدار البسيط ، فإننا نرفض الفرضية الصفرية (H_0) ونقبل الفرضية البديلة (H_1) والتي تنص على:

(قيام المراجع الخارجي بتقديم الخدمات الاستشارية لعملاء المراجعة ليس له أي تأثير على التزامه بقواعد السلوك المهني من قبل المراجعين الخارجيين).

الفصل الخامس

النتائج والتوصيات

5-1 مقدمة :

يهدف هذا الفصل إلي تقديم النتائج والتوصيات التي توصلت إليها الدراسة بشقيها النظري والعملية ، فما يتعلق بهدف الدراسة والمتمثل في تقديم الخدمات الاستشارية من قبل المراجع الليبي الخارجي لعميل المراجعة وتأثيرها على التزامه بقواعد السلوك المهني .

أولاً : نتائج الدراسة :

من خلال التحليل الوصفي ونتائج الاختبار الاحصائي لفرضية الدراسة ، تم استخلاص النتائج التالية :

1. من خلال التحليل الاحصائي لفرضية الدراسة تبين أن المراجعين الخارجيين يرون أن تقديم الخدمات الاستشارية من قبل المراجع الليبي الخارجي لعملاء المراجعة لا يؤثر على التزامه بقواعد السلوك المهني ، حيث ينظر إلى هذه الخدمات بأنها من الخدمات غير الروتينية وتتطلب مهارات خاصة من قبل المراجع ، مما يؤدي إلى زيادة قيمته بالنسبة للمنشأة ، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة مقاومة اى ضغوطات أو محاولات للتدخل في عمله مما يزيد في التزامه بقواعد السلوك المهني .

2. من خلال آراء المراجعين المشاركين في الدراسة تبين انه ليس هناك ما يمنع المراجع الخارجي من أداء الخدمات الاستشارية لعميل المراجعة ، طالما انه ملتزم بالاستقلالية والموضوعية والنزاهة و يمتلك الخبرة الكافية لأداء الخدمة والاسترشاد بالمعايير العامة والفنية المتعارف عليها .

3. تبين أيضا من خلال آراء المشاركين في الدراسة أن احترام المراجع لمهنته كفيل بان يضمن التزامه بقواعد السلوك المهني عند الجمع بين أداء الخدمات الاستشارية والقيام بعملية المراجعة

، بالإضافة إلى اعتبار المراجع بمثابة مستشارا للإدارة وليس متخذاً للقرار الإداري ولن يتأثر التزامه المهني نتيجة تقديم النصح لإدارة المنشأة .

4. تبين من أراء المشاركين في الدراسة أن التزام المراجع الخارجي بقواعد السلوك المهني بصفة عامة يمكن أن يتحقق أولاً من خلال التكوين الخلفي للمراجع ، بالإضافة إلى التأهيل العلمي الذي يعتبر عاملاً مهماً وأساسياً لالتزامه .

ثانياً : التوصيات :

تري الباحثة تقديم بعض التوصيات والاقتراحات ، والتي تأمل أن يكون لها أثر ايجابي علي مهنة المراجعة وتقديم الخدمات الاستشارية في ليبيا وتتخلص هذه التوصيات في :

1. قيام جهات الرقابة والأشراف علي المهنة بعقد ندوات متخصصة يتم خلالها مناقشة القوانين المنظمة لمهنة المراجعة وما تتضمنه من قواعد السلوك المهني .

2. الاهتمام أكثر بأخلاقيات السلوك المهني للمراجعين لما له من اثر كبير علي مستقبل مهنة المراجعة .

3. العمل على إمكانية إصدار دوريات ومجلات متخصصة في مجال المحاسبة والمراجعة تتابع كل ما يستجد من أبحاث ودراسات في هذا المجال داخل ليبيا وخارجها حتى يتمكن أعضاء المهنة و الدارسين والباحثين في مجال المراجعة من معرفة أهم التطورات التي تحدث في مجال المهنة .

4. زيادة حرص المراجعين علي زيادة كفاءتهم العلمية ومهاراتهم العملية من خلال المشاركة في الندوات والمؤتمرات التي تعقدها الجهات المهنية .

"وما توفيقي إلا بالله عليه توكلت واليه أنيب"

قائمة المراجع

أولا : المراجع العربية :

أ- القرآن الكريم .

ب- الكتب :

- إشتيوي ، إدريس عبد السلام (2008) **المراجعة معايير وإجراءات** ، الطبعة الخامسة بنغازي : منشورات جامعة بنغازي .
- الصعيدي ، إبراهيم احمد (1996) **المراجعة ومتغيرات العصر**، كلية التجارة ، جامعة عين شمس، القاهرة.
- التميمي ، هادي(2006) **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية** ، الطبعة الثالثة ، دار وائل للنشر ، عمان ، الأردن.
- توماس ، وليم وأمرسون هنكي (1989) **المراجعة بين النظرية والتطبيق** ، تعريب: احمد حامد حجاج وكمال الدين سعد ، الرياض : دار المريخ للنشر .
- جمعة ، احمد حلمي (1999) **التدقيق الحديث** ، الطبعة الأولى ، دار صفاء للنشر ، عمان ، الأردن .
- شاهين ، إبراهيم (2007) **أصول المراجعة** ، الطبعة السادسة ، بدون ناشر ..
- الصحن ، عبد الفتاح محمد وحسين احمد عبيد وشريفة علي حسن (2006) **أسس المراجعة الخارجية** ، الإسكندرية ، المكتب الجامعي الحديث .
- لطفي ، أمين السيد احمد (2008) **المراجعة وخدمات التأكد بعد القانون – Sarbanes Oxley** ، الإسكندرية ، الدار الجامعية .
- محمد ، نصر صالح (2004) **نحو إطار نظري عام للمراجعة وأثره علي معاييرها** ، طرابلس ، منشورات أكاديمية الدراسات العليا

ج - الدوريات والمجلات :

- ادم ، صالح حامد محمد علي (2014) **تقويم انعكاسات الخدمات الاستشارية علي استقلالية المراجع الخارجي ببيئة الأعمال السودانية** ، مجلة كلية الاقتصاد العلمية ، العدد الرابع . ص - ص 263- 288
- الدوغجي ، علي حسين (2006) **دور مراقب الحسابات في تقديم الخدمات الاستشارية** ، مجلة الإدارة والاقتصاد ، العدد التاسع والخمسون . ص- ص 87- 113

- الرملي ، محمد احمد (2003) إطار مقترح لإعادة هندسة الخدمات الاستشارية المقدمة للعملاء في ظل المتغيرات البيئية ، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية ، كلية التجارة وإدارة الأعمال ، العدد الأول ، القاهرة . ص- ص 128-86
- العتيبي ، سالم بن عبد الله (2009) جودة المراجعة كأحد دعائم آليات الحكومة ، مجلة الفكر المحاسبي ، كلية التجارة ، العدد الثاني ، جامعة عين شمس ، القاهرة . ص- ص 73 – 111
- المعتاز ، حسان ، محمد العمبري (2007) أثر التجارة الالكترونية علي تخطيط أعمال المراجعة ، (دراسة ميدانية علي مكاتب المراجعة في المملكة السعودية –مجلة جامعة الملك عبد العزيز – الاقتصاد والإدارة ،المجلد الواحد والعشرين ،العدد الثاني .ص- ص 182 -151
- بن غربية ، سالم محمد وعبد السلام كبلان واحمد بالخير (1989) معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني في الجماهيرية ،مجلة البحوث الاقتصادية ،المجلد الأول ،العدد الأول ، ص - ص 117 – 126.
- جربوع ، يوسف (2007) مجالات مساهمة التغير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله ، مجلة الجامعة الإسلامية ، المجلد السادس ، العدد الأول .ص- ص 794 -757
- سرور ، عصام محمد احمد (2008) تقييم مدي صلاحية المراجع الخارجي لأداء الخدمات الاستشارية من منظور شامل ، دراسة تحليلية ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، العدد الثاني ، المجلد الثامن والعشرون . ص- ص 295 -269
- صيام واحميد ، وليد ، محمود (2008) مدي التزام مراجعي الحسابات في الأردن بقواعد السلوك المهني ،مجلة جامعة الملك عبد العزيز ،الاقتصاد والإدارة ، مجلد عشرين ، عدد الثاني ،الرياض . ص – ص 248 -199
- عساف ، عبد المعطي محمد (1983) مفهوم الخدمات الاستشارية وأخلاقيها ، دورية الإدارة العامة ، ص – ص 113 – 101 .
- علي ، احمد (1994) ، نموذج مقترح لدور المراجع الخارجي بخصوص تقديم الخدمات الاستشارية للمنشآت العملية ، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية ، كلية التجارة وإدارة الأعمال ، جامعة حلوان ،العدد الأول . ص- ص 35 - 13

- قريط ،عصام محمد (2008) الخدمات الاستشارية وأثرها علي حياد واستقلال المدقق في الأردن ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد الرابع والعشرون ، العدد الأول . ص- ص 431 - 454
- ميالة ، بطرس (2010) العوامل المؤثرة علي كفاءة مراجعي الحسابات من وجهة نظر المراجع الخارجي – دراسة ميدانية ، مجلة الاقتصاد والمجتمع ،المجلد السادس . ص-ص 138 – 123
- نور ،احمد (1980) معايير المراجعة ، كلية التجارة للبحوث العلمية ، المجلد السابع عشر ، العدد الأول ، جامعة الإسكندرية ،الإسكندرية . ص- ص 73 - 138

د - الدراسات والرسائل العلمية :

- أبو طالب ، احمد محمد احمد (1983) دور مراقب الحسابات في أداء الخدمات الاستشارية للإدارة ، رسالة ماجستير ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، القاهرة.
- إبراهيم والشاذلي ، جلال مطاوع وتحسين بهجات الشاذلي ، دراسات تطبيقية في المراجعة ، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح ، القاهرة.
- الأمين ، نسرين الأمين قمر الدين (2014) التأهيل المهني للمراجع الخارجي وأثره علي جودة عملية المراجعة (دراسة ميدانية علي مكاتب المراجعة بالسودان) ، رسالة ماجستير ،جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ،السودان .
- الغرياني ،وجدي محمد سعد (2004) مدي خضوع المراجع الخارجي الليبي لضغوط إدارة العميل (دراسة استكشافية علي مكاتب المراجعة في مدينتي طرابلس وبنغازي)، رسالة ماجستير ، كلية الاقتصاد – جامعة بنغازي ، بنغازي .
- الملهوف ، عبد الحكيم بشير (2003) دراسة وتحليل العوامل المؤثرة علي استقلال المراجع الخارجي ، رسالة ماجستير ، جامعة السابع من ابريل ، الزاوية الغربية.
- المليجي ، أماني محمد احمد (2001) دراسة أهمية ونطاق الخدمات الاستشارية ومحددات كفاءة مراقب الحسابات في أداؤها ، رسالة ماجستير ، جامعة الإسكندرية ،الإسكندرية .
- النعمي ، نجاة الصديق (2007) العوامل المؤثرة علي جودة أداء مكاتب المراجعة في ليبيا (دراسة تطبيقية علي مكاتب المراجعة في ليبيا) ، رسالة ماجستير ، كلية الاقتصاد – جامعة بنغازي ،بنغازي.

- امعيطر ، عبد الحكيم عبد الحميد محمد (2007) الخدمات الاستشارية وأثرها علي استقلالية المراجع الخارجي الليبي (دراسة تطبيقية) ، رسالة ماجستير ، أكاديمية الدراسات العليا ، بنغازي .
 - بوشنه ، عبد المطلب احمد عبد الرحيم (2010) ، مدي إدراك المراجع الخارجي الليبي لقواعد السلوك المهني ،رسالة ماجستير ،كلية الاقتصاد ، جامعة بنغازي .
 - بكر ، محمود بكر خليل عبد العال (2008) مدي التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني ، (دراسة تطبيقية علي شركات ومكاتب المراجعة في قطاع غزة ،رسالة ماجستير ، الجامعة الإسلامية ، غزة.
 - عبد الشافي ، أمل أبو هاشم (2000) تقييم خدمات المراجع في مجال الأعمال الاستشارية من وجهة نظر البنوك ، رسالة ماجستير ، كلية التجارة – جامعة القاهرة ، القاهرة .
 - كويري ،أسماء محمد صالح (2013) توافر متطلبات معايير الأداء المهني للخدمات الاستشارية للمراجع الخارجي المقدمة للمصارف التجارية – دراسة تطبيقية علي مكاتب المراجعة المقيدة في سجل مصرف ليبيا المركزي ، رسالة ماجستير ،كلية الاقتصاد ، جامعة بنغازي ، بنغازي .
- ه - المؤتمرات والندوات العلمية :
- الشريف ، إدريس عبد الحميد (2006) متطلبات تطوير مهنة المحاسبة في ليبيا ، المؤتمر الوطني الأول حول المحاسبة ، فندق المهاري – طرابلس ،2006/6/12.
 - زكري ، محمد أبو القاسم (2013) المشاكل التي تؤثر علي كفاءة المراجع الخارجي الليبي ، المؤتمر العلمي الثالث حول واقع مهنة المحاسبة في ليبيا ، الأكاديمية الليبية – طرابلس ، 2013/2/28
- و - شبكة المعلومات الالكترونية :
- مصرف ليبيا المركزي (2016) المصارف الإسلامية (من الانترنت) ليبيا ،مصرف ليبيا المركزي ، متاح علي : <http://www.cbl.gov.ly> ،تاريخ الدخول 2016/8/15.
 - هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية (GCCAAO) عام (2003) قواعد سلوك وآداب المهنة من (الانترنت) ، متاح علي : <http://www.gccaa.org> .(تاريخ الدخول 2016/9/10)

ثانيا : المراجع الأجنبية :

-Beattie.V, and Fearnley " Auditor in dependence and Non - audit Servies:
Aliterrature Review" institute of chartered Accountants of England and
Wales (ICAEW) , London 2002.

Zerni , Mikko. (2012) : " Audit Partner Specialization and Audit Fees :
Some Evidence from Sweden " Contemporary Accounting Research , Vol
29 , No 1 , (Spring 2012) pp 312-340.

الملاحق

الملحق (أ)

استمارة الاستبيان

جامعة بنغازي

كلية الاقتصاد

الدراسات العليا - قسم المحاسبة

أخي المشارك.....

أختي المشاركة.....

بعد التحية ،،،

استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة (الماجستير) في المحاسبة بجامعة بنغازي ،

تقوم الباحثة : حميدة يونس محمد عبد الواحد ، بإجراء دراسة تحت عنوان :

(الخدمات الاستشارية وتأثيرها على الالتزام بقواعد السلوك المهني من قبل

المراجع الخارجي الليبي)

ولقد تما إعداد صحيفة الاستبيان هذه كجزء من هذه الدراسة، ولكونكم العنصر الأساسي و المهم من عناصر عينة الدراسة، فإننا نأمل منكم التعاون في الإجابة على الأسئلة الواردة في هذه الاستبيان بكل دقة وموضوعية وذلك بوضع إشارة (√) مقابل الإجابة التي تعبر عن رأيكم ، علماً بأن كافة البيانات التي سوف تقدمونها سوف تستخدم لإغراض البحث العلمي فقط.

تشكر الباحثة حسن تعاونكم سلفاً، راجية أن تكون إجابتكم على هذه الاستمارة هي اقصر الطرق للوصول إلى أهداف البحث.

ولكم مني جزيل الشكر سلفاً

والسلام عليكم ورحمة الله وبركاته

القسم الأول: البيانات الشخصية عن المشاركين:

1. موقع العمل :

موقع العمل	بنغازي	المرج	البيضاء	طبرق
تحديد الموقع				

2. صفة المشارك :

الصفة	مدير مكتب	موظف مكتب
تحديد الصفة		

3. المؤهل العلمي :

المؤهل العلمي	اقل من الدبلوم	دبلوم بكالوريوس	ماجستير	أي مؤهل اخر
تحديد المؤهل				

4. مدة الخبرة:

مدة الخبرة	اقل من سنة	من سنة و اقل من 4 سنوات	من 4 و اقل من 10 سنوات	من 10 و اقل من 14 سنة	من 14 وما فوق
تحديد المدة					

القسم الثاني: أسئلة الدراسة :

أمامك مجموعة من العبارات والمطلوب منك الإجابة على هذه العبارات حسب تدرج الإجابات

من موافق بشدة إلى غير موافق بشدة

المحور الأول : تحليل الفقرات الخاصة بقاعدة الاستقلالية :

يبين إجابات المشاركين على فقرات الاستبيان الخاصة بقاعدة الاستقلالية :

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	البيان
1.34	2.08	19	10	4	3	4	8- قيام المراجع اللببي بتقديم الخدمات الاستشارية لعميل المراجعة يؤثر سلبا علي استقلاله
1.17	1.98	18	12	5	3	2	9- قيام المراجع بتقديم خدمات استشارية لعميل المراجع تجعله يتجاوب مع طلبات الإدارة عند القيام بأعمال المراجعة
1.15	1.90	18	15	3	1	3	10- عند تقديم المراجع للخدمات الاستشارية لعميل المراجعة قد يحول المراجع إلي مدافع عن وجهة نظراً العميل عند قيامه بعملية المراجعة
1.08	1.90	17	16	3	2	2	11- ممارسة ضغوطات من قبل إدارة المنشأة علي المراجع الخارجي تضعف من موضوعيته
1.23	2.23	12	17	5	2	4	12- زيادة الأهمية النسبية لحجم أتعاب المراجع نتيجة لتقديمه الخدمات الاستشارية يؤدي إلي التأثير علي التزامه بقواعد السلوك المهني .

0.93	1.63	23	12	3	1	1	13- قيام المراجع بتقديم الخدمات الاستشارية والقيام بعملية المراجعة لنفس العميل قد يؤثر سلبا علي موضوعيته ونزاهته وبالتالي نجاحه في مهنته
1.12	2.03	14	18	4	1	3	14- يؤدي قيام المراجع لخدمات الاستشارية لعملائه إلي توطيد العلاقة بعضهم ببعض مما يؤثر سلبا علي التزامه بقواعد السلوك المهني

المحور الثاني : تحليل الفقرات الخاصة بقاعدة الأمانة والاستقلالية :

يبين الجدول إجابات المشاركين على فقرات الاستبيان الخاصة بقاعدة الأمانة والاستقامة

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	البيان
0.95	1.98	13	19	5	2	1	10- قيام المراجع بتقديم خدمات استشارية لعميل المراجعة يؤثر سلبا علي موضوعيته
1.03	1.90	15	20	1	2	2	11- قيام المراجع بتقديم الخدمات الاستشارية يؤثر سلبا علي نزاهته مما يؤدي إلي تضارب المصالح
1.25	2.08	15	17	2	2	4	12- الدراية الواسعة والإحاطة الكاملة بعمل العميل تؤثر علي موضوعية ودقة وسرعة تقديم خدمات المراجعة.
1.14	1.98	15	19	1	2	3	13- عند قيام المراجع الخارجي بتقديم الخدمات الاستشارية لعميله فانه يؤثر سلبا علي مستوي الأداء الذي يجب تحقيقه من قبله كممارس للخدمة الاستشارية

1.17	1.98	16	17	2	2	3	14- عند تقديم الخدمات الاستشارية لعميل المراجعة فإنه يخفف من الجهود المطلوبة لعملية المراجعة الأمر الذي يؤثر سلباً على أمانته وإعداده لتقرير مشكوك فيه .
0.97	1.80	18	16	3	2	1	15- عند قيام المراجع بتقديم الخدمات الاستشارية لعميل المراجعة قد يؤدي إلي عرض المعلومات علي غير حقيقتها بشكل مقصود أو غير مقصود
1.05	1.98	14	19	3	2	2	16- في حال كان المراجع غير مؤهلاً للقيام بتقديم هذه الخدمة فإنه هذا يؤثر سلباً على جودة الخدمة المطلوبة من قبل العميل .
1.25	2.08	15	17	2	2	4	17- لا يتخذ المراجع إي خطوات لتحديد الظروف التي يمكن إن تؤدي إلي تضارب في المصالح .
1.17	2.10	13	19	2	3	3	18- عند قيام المراجع بتقديم الخدمات الاستشارية لا يشترط إن يكون متحصل على فترة تدريب على أعمال الاستشارات في احد المكاتب المصرح لها بمزاولة الخدمات الاستشارية

المحور الثالث : تحليل الفقرات الخاصة بقاعدة الالتزام بالمعايير :

يبين الجدول إجابات المشاركين على فقرات الاستبيان الخاصة بقاعدة الالتزام بالمعايير:

البيان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط الحسابي
11- قيام المراجع الليبي بتقديم خدمات استشارية لعميل المراجعة يؤثر سلبا علي نزاهة المراجع	3	4	7	12	14	2.25
12- قيام المراجع بتقديم الخدمات الاستشارية لعميل المراجع يؤثر سلبا علي عنايته المهنية عند القيام بأعمال المراجع	2	2	6	14	16	2.00
13- يتجاهل المراجع عند تقديم الخدمات الاستشارية لعميل المراجعة الاهتمام بالتخطيط والإشراف علي المساعدين	1	2	4	12	21	1.75
14- عند تقديم الخدمات الاستشارية لعميل المراجع يخفف المراجع من الجهود المطلوبة لتنفيذ عملية المراجعة	4	1	2	16	17	1.98
15- عند تقديم الخدمات الاستشارية للعميل المراجعة لا تركز مكاتب المراجع علي الكفاءة المهنية علي اعتبار تعود المراجعين ومساعدتهم بالمكتب علي أعمال العميل	4	1	3	15	17	2.00
16- عند قيام المراجع بتقديم الخدمات الاستشارية للعميل المراجعة يؤثر ذلك سلبا علي قواعد السلوك المهني	4	2	2	15	17	2.03
17- عند قيام المراجع بانجاز الخدمة الاستشارية فانه لا يتبع إي مستوى أداء محدد من قبله كمهني ممارس للخدمة ، الأمر الذي يؤثر سلبا على التزامه بالمعايير المهنية وإتباعه لقواعد السلوك المهني .	2	2	2	21	13	1.98

2.05	12	20	4	2	2	18- عند تقديم المراجع الخارجي للخدمات الاستشارية لعميل المراجعة يؤثر سلباً على سلوكه المهني مما يترتب عليه تغيير حكمه المهني
2.00	16	15	4	3	2	19- تقديم المراجع للخدمات الاستشارية لعملائه يؤثر بشكل سلبي على التزامه بمعايير المهنة وإتباعه لقوانين ذات الصلة بالمهنة .
2.02	12	21	3	2	2	20- عدم حصول المراجع الخارجي على دورات تدريبية وبصفة دورية ومنتظمة قد يؤثر سلباً على تقديمه لخدمات المراجعة .

المحور الرابع : تحليل الفقرات الخاصة بقاعدة السرية :

يبين الجدول إجابات المشاركين على فقرات الاستبيان الخاصة بقاعدة السرية :

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	البيان
1.15	2.00	17	13	5	3	2	7- عند تقديم المراجع للخدمات الاستشارية لعميل المراجعة فإنه قد يؤثر سلباً علي إمكانية محافظته علي سرية معلومات العميل
0.92	1.78	18	16	4	1	1	8- قيام المراجع بتقديم خدمات استشارية لعميل المراجع لن يؤثر ايجابيا علي جودة أداء المراجع
1.48	1.78	29	4	0	1	6	9- عند قيام المراجع بتقديم خدمات استشارية لعميل المراجعة لا يراعي تغيير فرق العمل عن القيام بأعمال المراجعة

1.24	2.05	15	18	1	2	4	10- عند قيام المراجع بتقديم خدمات استشارية لعمل المراجع تدفعه إلي رفع مستوي الثقة في مخرجات كعمليات العمل
1.14	1.85	19	15	2	1	3	11- يخفف المراجع عند تقديم الخدمات الاستشارية لعمل المراجعة من الحصول علي الأدلة الكافية
0.96	2.05	11	21	4	3	1	12- قيام المراجع بتقديم الخدمات الاستشارية المتعلقة بتصميم نظم الرقابة الداخلية يؤثر بشكل غير ايجابي علي التزامه بقواعد السلوك المهني

الملحق (ب)

أولاً: الخصائص العامة

Frequency Table

a

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid البيضاء	11	27.5	27.5	27.5
بنغازي	24	60.0	60.0	87.5
طبرق	5	12.5	12.5	100.0
Total	40	100.0	100.0	

المؤهل العلمي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid دبلوم	2	5.0	5.0	5.0
بكالوريوس	35	87.5	87.5	92.5
ماجستير	3	7.5	7.5	100.0
Total	40	100.0	100.0	

مدة الخبرة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid أقل من سنة	1	2.5	2.5	2.5
من سنة الي أقل من 4سنوات	2	5.0	5.0	7.5
من 4سنوات الي أقل من 10سنوات	7	17.5	17.5	25.0
من 10سنوات الي أقل من 14سنة	19	47.5	47.5	72.5
من 14سنة وما فوق	11	27.5	27.5	100.0
Total	40	100.0	100.0	

Frequency Table

قيام المراجع الليبي بتقديم الخدمات الاستشارية لعميل المراجعة يؤثر سلبيًا على استقلاله .

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	19	47.5	47.5	47.5
غير موافق	10	25.0	25.0	72.5
محايد	4	10.0	10.0	82.5
موافق	3	7.5	7.5	90.0
موافق بشدة	4	10.0	10.0	100.0
Total	40	100.0	100.0	

عند تقديم المراجع للخدمات الاستشارية لعميل المراجعة فانه قد يؤثر سلبيًا على إمكانية محافظته على سرية معلومات العميل .

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	17	42.5	42.5	42.5
غير موافق	13	32.5	32.5	75.0
محايد	5	12.5	12.5	87.5
موافق	3	7.5	7.5	95.0
موافق بشدة	2	5.0	5.0	100.0
Total	40	100.0	100.0	

قيام المراجع الليبي بتقديم خدمات استشارية لعميل المراجعة يؤثر سلبيًا على نزاهة المراجع .

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	14	35.0	35.0	35.0
غير موافق	12	30.0	30.0	65.0
محايد	7	17.5	17.5	82.5
موافق	4	10.0	10.0	92.5
موافق بشدة	3	7.5	7.5	100.0
Total	40	100.0	100.0	

قيام المراجع بتقديم خدمات استشارية لعميل المراجعة يؤثر سلبا على موضوعيته .

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	13	32.5	32.5	32.5
غير موافق	19	47.5	47.5	80.0
محايد	5	12.5	12.5	92.5
موافق	2	5.0	5.0	97.5
موافق بشدة	1	2.5	2.5	100.0
Total	40	100.0	100.0	

قيام المراجع بتقديم الخدمات الاستشارية لعميل المراجع يؤثر سلبا على عنايته المهنية عند القيام بأعمال المراجع .

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	16	40.0	40.0	40.0
غير موافق	14	35.0	35.0	75.0
محايد	6	15.0	15.0	90.0
موافق	2	5.0	5.0	95.0
موافق بشدة	2	5.0	5.0	100.0
Total	40	100.0	100.0	

قيام المراجع بتقديم خدمات استشارية لعميل المراجع لن يؤثر ايجابيا على جودة أداء المراجع .

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	18	45.0	45.0	45.0
غير موافق	16	40.0	40.0	85.0
محايد	4	10.0	10.0	95.0
موافق	1	2.5	2.5	97.5
موافق بشدة	1	2.5	2.5	100.0
Total	40	100.0	100.0	

قيام المراجع بتقديم خدمات استشارية لعميل المراجع تجعله يتجاوب مع طلبات الإدارة عند القيام بأعمال المراجعة .

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	18	45.0	45.0	45.0
غير موافق	12	30.0	30.0	75.0
محايد	5	12.5	12.5	87.5
موافق	3	7.5	7.5	95.0
موافق بشدة	2	5.0	5.0	100.0
Total	40	100.0	100.0	

عند قيام المراجع بتقديم خدمات استشارية لعميل المراجعة لا يراعي تغيير فرق العمل عن القيام بأعمال المراجعة .

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	29	72.5	72.5	72.5
غير موافق	4	10.0	10.0	82.5
موافق	1	2.5	2.5	85.0
موافق بشدة	6	15.0	15.0	100.0
Total	40	100.0	100.0	

عند قيام المراجع بتقديم خدمات استشارية لعميل المراجع تدفعه إلى رفع مستوى الثقة في مخرجات لعمليات العميل .

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	15	37.5	37.5	37.5
غير موافق	18	45.0	45.0	82.5
محايد	1	2.5	2.5	85.0
موافق	2	5.0	5.0	90.0
موافق بشدة	4	10.0	10.0	100.0
Total	40	100.0	100.0	

يتجاهل المراجع عند تقديم الخدمات الاستشارية لعميل المراجعة الاهتمام بالتخطيط والإشراف على المساعدين .

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	21	52.5	52.5	52.5
غير موافق	12	30.0	30.0	82.5
محايد	4	10.0	10.0	92.5
موافق	2	5.0	5.0	97.5
موافق بشدة	1	2.5	2.5	100.0
Total	40	100.0	100.0	

يخفف المراجع عند تقديم الخدمات الاستشارية لعميل المراجعة من الحصول على الأدلة الكافية والمقتعة .

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	19	47.5	47.5	47.5
غير موافق	15	37.5	37.5	85.0
محايد	2	5.0	5.0	90.0
موافق	1	2.5	2.5	92.5
موافق بشدة	3	7.5	7.5	100.0
Total	40	100.0	100.0	

عند تقديم الخدمات الاستشارية لعميل المراجع يخفف المراجع من الجهود المطلوبة لتنفيذ عملية المراجعة .

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	17	42.5	42.5	42.5
غير موافق	16	40.0	40.0	82.5
محايد	2	5.0	5.0	87.5
موافق	1	2.5	2.5	90.0
موافق بشدة	4	10.0	10.0	100.0
Total	40	100.0	100.0	

عند تقديم الخدمات الاستشارية لعميل المراجعة لا تركز مكاتب المراجع على الكفاءة المهنية على اعتبار تعود المراجعين

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	17	42.5	42.5	42.5
غير موافق	15	37.5	37.5	80.0
محايد	3	7.5	7.5	87.5
موافق	1	2.5	2.5	90.0
موافق بشدة	4	10.0	10.0	100.0
Total	40	100.0	100.0	

عند تقديم المراجع للخدمات الاستشارية لعميل المراجعة قد يحول المراجع إلى مدافع عن وجهة نظرا العميل عند قيامه بعملية المراجعة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	18	45.0	45.0	45.0
غير موافق	15	37.5	37.5	82.5
محايد	3	7.5	7.5	90.0
موافق	1	2.5	2.5	92.5
موافق بشدة	3	7.5	7.5	100.0
Total	40	100.0	100.0	

عند قيام المراجع بتقديم الخدمات الاستشارية للعميل المراجعة يؤثر ذلك سلبا على قواعد السلوك المهني

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	17	42.5	42.5	42.5
غير موافق	15	37.5	37.5	80.0
محايد	2	5.0	5.0	85.0
موافق	2	5.0	5.0	90.0
موافق بشدة	4	10.0	10.0	100.0
Total	40	100.0	100.0	

ممارسة ضغوطات من قبل إدارة المنشأة على المراجع الخارجي تضاعف من موضوعيته

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	17	42.5	42.5	42.5
غير موافق	16	40.0	40.0	82.5
محايد	3	7.5	7.5	90.0
موافق	2	5.0	5.0	95.0
موافق بشدة	2	5.0	5.0	100.0
Total	40	100.0	100.0	

قيام المراجع بتقديم الخدمات الاستشارية يؤثر سلبا على نزاهته مما يؤدي إلى تضارب المصالح

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	15	37.5	37.5	37.5
غير موافق	20	50.0	50.0	87.5
محايد	1	2.5	2.5	90.0
موافق	2	5.0	5.0	95.0
موافق بشدة	2	5.0	5.0	100.0
Total	40	100.0	100.0	

عند قيام المراجع بانجاز الخدمة الاستشارية فانه لا يتبع إي مستوى أداء محدد

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	2	5.0	5.0	5.0
غير موافق	2	5.0	5.0	10.0
محايد	2	5.0	5.0	15.0
موافق	21	52.5	52.5	67.5
موافق بشدة	13	32.5	32.5	100.0
Total	40	100.0	100.0	

قيام المراجع بتقديم الخدمات الاستشارية والقيام بعملية المراجعة لنفس العميل قد يؤثر سلبا على التعزز

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	23	57.5	57.5	57.5
غير موافق	12	30.0	30.0	87.5
محايد	3	7.5	7.5	95.0
موافق	1	2.5	2.5	97.5
موافق بشدة	1	2.5	2.5	100.0
Total	40	100.0	100.0	

يؤدي قيام المراجع للخدمات الاستشارية لعملائه إلى توطيد العلاقة بعضهم ببعض مما يؤثر سلبا على سلوكه المهني كمرجع .

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	14	35.0	35.0	35.0
غير موافق	18	45.0	45.0	80.0
محايد	4	10.0	10.0	90.0
موافق	1	2.5	2.5	92.5
موافق بشدة	3	7.5	7.5	100.0
Total	40	100.0	100.0	

قيام المراجع بتقديم الخدمات الاستشارية المتعلقة بتصميم نظم الرقابة الداخلية يؤثر بشكل غير ايجابي على التزامه بقواعد السلوك المهني

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	11	27.5	27.5	27.5
غير موافق	21	52.5	52.5	80.0
محايد	4	10.0	10.0	90.0
موافق	3	7.5	7.5	97.5
موافق بشدة	1	2.5	2.5	100.0
Total	40	100.0	100.0	

زيادة الأهمية النسبية لحجم الإتعاب التي يتقاضاها المراجع يؤدي إلى التأثير على التزامه بقواعد السلوك المهني .

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	12	30.0	30.0	30.0
غير موافق	17	42.5	42.5	72.5
محايد	5	12.5	12.5	85.0
موافق	2	5.0	5.0	90.0
موافق بشدة	4	10.0	10.0	100.0
Total	40	100.0	100.0	

الدراية الواسعة والإحاطة الكاملة بعمل العميل تؤثر على موضوعية ودقة وسرعة تقديم الخدمات الاستشارية .

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	15	37.5	37.5	37.5
غير موافق	17	42.5	42.5	80.0
محايد	2	5.0	5.0	85.0
موافق	2	5.0	5.0	90.0
موافق بشدة	4	10.0	10.0	100.0
Total	40	100.0	100.0	

عند قيام المراجع الخارجي بتقديم الخدمات الاستشارية لعميله فإنه يؤثر سلباً على مستوى الأداء

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	15	37.5	37.5	37.5
غير موافق	19	47.5	47.5	85.0
محايد	1	2.5	2.5	87.5
موافق	2	5.0	5.0	92.5
موافق بشدة	3	7.5	7.5	100.0
Total	40	100.0	100.0	

عند تقديم الخدمات الاستشارية لعميل المراجعة فانه يخفف من الجهود المطلوبة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	3	7.5	7.5	7.5
غير موافق	2	5.0	5.0	12.5
محايد	2	5.0	5.0	17.5
موافق	17	42.5	42.5	60.0
موافق بشدة	16	40.0	40.0	100.0
Total	40	100.0	100.0	

عند قيام المراجع بتقديم الخدمات الاستشارية لعميل المراجعة قد يؤدي إلى عرض المعلومات على غير حقيقتها بشكل مقصود أو غير مقصود

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	18	45.0	45.0	45.0
غير موافق	16	40.0	40.0	85.0
محايد	3	7.5	7.5	92.5
موافق	2	5.0	5.0	97.5
موافق بشدة	1	2.5	2.5	100.0
Total	40	100.0	100.0	

في حال كان المراجع غير مؤهلا للقيام بتقديم هذه الخدمة فانه يؤثر سلبا على جودة الخدمة المطلوبة من قبل العميل .

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	2	5.0	5.0	5.0
غير موافق	2	5.0	5.0	10.0
محايد	3	7.5	7.5	17.5
موافق	19	47.5	47.5	65.0
موافق بشدة	14	35.0	35.0	100.0
Total	40	100.0	100.0	

لا يتخذ المراجع إي خطوات لتحديد الظروف التي يمكن أن تؤدي إلى تضارب في المصالح .

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	4	10.0	10.0	10.0
غير موافق	2	5.0	5.0	15.0
محايد	2	5.0	5.0	20.0
موافق	17	42.5	42.5	62.5
موافق بشدة	15	37.5	37.5	100.0
Total	40	100.0	100.0	

عند قيام المراجع بتقديم الخدمات الاستشارية لا يشترط أن يكون متحصل على فترة تدريب على أعمال

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	3	7.5	7.5	7.5
غير موافق	3	7.5	7.5	15.0
محايد	2	5.0	5.0	20.0
موافق	19	47.5	47.5	67.5
موافق بشدة	13	32.5	32.5	100.0
Total	40	100.0	100.0	

عند تقديم المراجع الخارجي للخدمات الاستشارية لعميل المراجعة يؤثر سلبا على سلوكه المهني

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	2	5.0	5.0	5.0
غير موافق	2	5.0	5.0	10.0
محايد	4	10.0	10.0	20.0
موافق	20	50.0	50.0	70.0
موافق بشدة	12	30.0	30.0	100.0
Total	40	100.0	100.0	

تقديم المراجع للخدمات الاستشارية لعملائه يؤثر بشكل غير ايجابي على التزامه بمعايير المهنة وإتباعه لقوانين ذات الصلة بالمهنة .

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	2	5.0	5.0	5.0
	غير موافق	3	7.5	7.5	12.5
	محايد	4	10.0	10.0	22.5
	موافق	15	37.5	37.5	60.0
	موافق بشدة	16	40.0	40.0	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

عدم حصول المراجع الخارجي على دورات تدريبية وبصفة دورية ومنتظمة قد يؤثر سلبا على تقديمه للخدمات الاستشارية لعملائه .

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	2	5.0	5.0	5.0
	غير موافق	2	5.0	5.0	10.0
	محايد	3	7.5	7.5	17.5
	موافق	21	52.5	52.5	70.0
	موافق بشدة	12	30.0	30.0	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لعبارات المقياس

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
قيام المراجع الليبي بتقديم الخدمات الاستشارية لعميل المراجعة يؤثر سلبا على استقلاله .	40	1.00	5.00	2.0750	1.34712
عند تقديم المراجع للخدمات الاستشارية لعميل المراجعة فانه قد يؤثر سلبا على إمكانية محافظته علي سرية معلومات العميل .	40	1.00	5.00	2.0000	1.15470
قيام المراجع الليبي بتقديم خدمات استشارية لعميل المراجعة يؤثر سلبا على نزاهة المراجع .	40	1.00	5.00	2.2500	1.25576
قيام المراجع بتقديم خدمات استشارية لعميل المراجعة يؤثر سلبا على موضوعيته .	40	1.00	5.00	1.9750	.94699
قيام المراجع بتقديم الخدمات الاستشارية لعميل المراجع يؤثر سلبا على عنايته المهنية عند القيام بأعمال المراجع .	40	1.00	5.00	2.0000	1.10940
قيام المراجع بتقديم خدمات استشارية لعميل المراجع لن يؤثر ايجابيا على جودة أداء المراجع .	40	1.00	5.00	1.7750	.91952
قيام المراجع بتقديم خدمات استشارية لعميل المراجع تجعله يتجاوب مع طلبات الإدارة عند القيام بأعمال المراجعة .	40	1.00	5.00	1.9750	1.16548
عند قيام المراجع بتقديم خدمات استشارية لعميل المراجعة لا يراعي تغيير فرق العمل عن القيام بأعمال المراجعة .	40	1.00	5.00	1.7750	1.47609
عند قيام المراجع بتقديم خدمات استشارية لعميل المراجع تدفعه إلى رفع مستوي الثقة في مخرجات لعمليات العميل .	40	1.00	5.00	2.0500	1.23931
يتجاهل المراجع عند تقديم الخدمات الاستشارية لعميل المراجعة الاهتمام بالتخطيط والإشراف على المساعدين .	40	1.00	5.00	1.7500	1.00639
Valid N (listwise)	40				

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
يخفف المراجع عند تقديم الخدمات الاستشارية لعميل المراجعة من الحصول على الأدلة الكافية والمقنعة .	40	1.00	5.00	1.8500	1.14466
عند تقديم الخدمات الاستشارية لعميل المراجع يخفف المراجع من الجهود المطلوبة لتنفيذ عملية المراجعة .	40	1.00	5.00	1.9750	1.22971
عند تقديم الخدمات الاستشارية لعميل المراجعة لا تركز مكاتب المراجع على الكفاءة المهنية على اعتبار تعود المراجعين	40	1.00	5.00	2.0000	1.24035
عند تقديم المراجع للخدمات الاستشارية لعميل المراجعة قد يحول المراجع إلى مدافع عن وجهة نظرا العميل عند قيامه بعملية المراجعة	40	1.00	5.00	1.9000	1.15025
عند قيام المراجع بتقديم الخدمات الاستشارية للعميل المراجعة يؤثر ذلك سلبا على قواعد السلوك المهني	40	1.00	5.00	2.0250	1.27073
ممارسة ضغوطات من قبل إدارة المنشأة على المراجع الخارجي تضاعف من موضوعيته	40	1.00	5.00	1.9000	1.08131
قيام المراجع بتقديم الخدمات الاستشارية يؤثر سلبا على نزاهته مما يؤدي إلي تضارب المصالح	40	1.00	5.00	1.9000	1.03280
عند قيام المراجع بانجاز الخدمة الاستشارية فانه لا يتبع إي مستوى أداء محدد	40	1.00	5.00	4.0250	1.02501
قيام المراجع بتقديم الخدمات الاستشارية والقيام بعملية المراجعة لنفس العميل قد يؤثر سلبا على التعزز	40	1.00	5.00	1.6250	.92508
يؤدي قيام المراجع للخدمات الاستشارية لعملائه إلى توطيد العلاقة بعضهم ببعض مما يؤثر سلبا على سلوكه المهني كمراجع .	40	1.00	5.00	2.0250	1.12061
Valid N (listwise)	40				

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
قيام المراجع بتقديم الخدمات الاستشارية المتعلقة بتصميم نظم الرقابة الداخلية يؤثر بشكل غير ايجابي على التزامه بقواعد السلوك المهني	40	1.00	5.00	2.0500	.95943
زيادة الأهمية النسبية لحجم الإلتعاب التي يتقاضاها المراجع يؤدي إلى التأثير على التزامه بقواعد السلوك المهني .	40	1.00	5.00	2.2250	1.22971
الدراية الواسعة والإحاطة الكاملة بعمل العميل تؤثر على موضوعية ودقة وسرعة تقديم الخدمات الاستشارية .	40	1.00	5.00	2.0750	1.24833
عند قيام المراجع الخارجي بتقديم الخدمات الاستشارية لعميله فانه يؤثر سلبا على مستوى الأداء	40	1.00	5.00	1.9750	1.14326
عند تقديم الخدمات الاستشارية لعميل المراجعة فانه يخفف من الجهود المطلوبة	40	1.00	5.00	4.0250	1.16548
عند قيام المراجع بتقديم الخدمات الاستشارية لعميل المراجعة قد يؤدي إلي عرض المعلومات على غير حقيقتها بشكل مقصود أو غير مقصود	40	1.00	5.00	1.8000	.96609
في حال كان المراجع غير مؤهلا للقيام بتقديم هذه الخدمة فانه يؤثر سلبا على جودة الخدمة المطلوبة من قبل العميل .	40	1.00	5.00	4.0250	1.04973
لا يتخذ المراجع إي خطوات لتحديد الظروف التي يمكن إن تؤدي إلي تضارب في المصالح .	40	1.00	5.00	3.9250	1.24833
عند قيام المراجع بتقديم الخدمات الاستشارية لا يشترط إن يكون متحصل على فترة تدريب على أعمال	40	1.00	5.00	3.9000	1.17233
عند تقديم المراجع الخارجي للخدمات الاستشارية لعميل المراجعة يؤثر سلبا على سلوكه المهني	40	1.00	5.00	3.9500	1.03651
تقديم المراجع للخدمات الاستشارية لعملائه يؤثر بشكل غير ايجابي على التزامه بمعايير المهنة وإتباعه لقوانين ذات الصلة بالمهنة .	40	1.00	5.00	4.0000	1.13228
عدم حصول المراجع الخارجي على دورات تدريبية وبصفة دورية ومنتظمة قد يؤثر سلبا على تقديمه للخدمات الاستشارية لعملائه .	40	1.00	5.00	3.9750	1.02501
Valid N (listwise)	40				

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
الاثار السلبية للخدمات الاستشارية على قواعد السلوك المهني	40	2.4617	.47837	.07564

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
الاثار السلبية للخدمات الاستشارية على قواعد السلوك المهني	-7.117-	39	.000	-.53828-	-.6913-	-.3853-

اختبار الانحدار

Variables Entered/Removed^b

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	الخدمات الاستشارية	.	Enter

a. All requested variables entered.

b. Dependent Variable: الالتزام بقواعد السلوك المهني

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.729 ^a	.532	.519	6.67277

a. Predictors: (Constant)، الخدمات الاستشارية

ANOVA^b

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	1919.994	1	1919.994	43.121	.000 ^a
	Residual	1691.981	38	44.526		
	Total	3611.975	39			

a. Predictors: (Constant)، الخدمات الاستشارية

b. Dependent Variable: الالتزام بقواعد السلوك المهني

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	-9.190-	6.883		-1.335-	.190
	الخدمات الاستشارية	1.032	.157	.729	6.567	.000

a. Dependent Variable: الالتزام بقواعد السلوك المهني

Ministry of Education
University of Benghazi

Benghazi - Libya
Directorate Of Graduate
Studies



Faculty of Economics

Department of Accounting

Counciltation Services and their Impact on the Libyan
External Auditor`s compliance with the
Rules of Professional Ethics
Applied study on external auditors working in Auditing and the
Audit Bureau in the soth _contery of Libya.

By
Hamida Younis Mohammed

Dr. Bubaker F. Shareia	Supervisor	Sig.
Dr. Ali Awad Zagoub	Internal Examiner	Sig.
Dr. Hassan Ahmed Al Daragi	External Examiner	Sig.

A dissertation submitted to Faculty of Economics University of
Benghazi for partial fulfillment of the requirements for the
Master degree In Accounting in 19.10.2017

.....
Director of Graduate Studies
Faculty of Economics

.....
Director of Graduate
Studies & Training



**Counciltation Services and their Impact on the Libyan
External Auditor`s compliance with the
Rules of Professional Ethics
Applied study on external auditors working in Auditing and
the Audit Bureau in the soth _contery of Libya.**

**By
Hamida Younis Mohammed**

**Supervisor:
Dr. Bubaker F. Shareia**

**A dissertation Submitted to Partial Fulfillment Of The
Requirements For the Master degree in Accounting,**

Benghazi University

Faculty of Economic

SPRING 2017