

# اثر أداء الخدمات الاستشارية علي مسؤولية مراجع الحسابات - بالتطبيق في منشآت المراجعة في ليبيا

أ.د. محمود عبد الفتاح ابراهيم  
استاذ المحاسبة الادارية والتكاليف  
كلية التجارة\_ جامعة المنصورة

د. حسناء عطية حامد  
مدرس المحاسبة  
كلية التجارة\_ جامعة المنصورة

## الباحثة

### إيناس مفتاح محمد العريفي

ومن أهم النتائج التي توصلت لها الدراسة ان هناك أسباب مختلفة لتقديم المراجع للخدمات الاستشارية منها ارتفاع العائد المادي الذي يحققها المراجع مقارنة بتعاب المراجعة التقليدية بالإضافة الى تنوع المخاطر التي تواجه المنشآت وكبر حجمها ، كما توصلت الدراسة الى أن تقديم المراجع للخدمات الاستشارية لا يؤثر علي استقلاله أو مسؤوليته.

كما أوصت الدراسة بضرورة اصدار نصوص تشريعية صريحة في ليبيا تبين مدي مسؤولية مراجع الحسابات عند تقديم الخدمات الاستشارية خاصة وانه يوجد العديد من جوانب القصور في التشريع الليبي فهو لم يساير التطورات الحديثة في مهنة المراجعة .

## المخلص

تناولت هذه الدراسة محورين، الاول دراسة طبيعة الخدمات الاستشارية التي يقدمها مراجع الحسابات بجانب خدمات المراجعة التقليدية وماهى انواع هذه الخدمات ، وتحديد أسباب زيادة الاهتمام بمثل هذه الخدمات بالإضافة الى الأسباب التي دعت بعض منشآت المراجعة إلي تقديم مثل هذه الخدمات ، والمعايير التي تنظم تقديم المراجع لهذه الخدمات ، أما المحور الثاني فركز على دراسة مسؤولية مراجع الحسابات وأنواعها ، وذلك لدراسة أثر تقديم مراجع الحسابات للخدمات الاستشارية على مسؤوليته واستقلاله.

وترتيباً على ماسبق يمكن صياغة مشكلة الدراسة فى سؤال رئيسى هو : ماهو تأثير تقديم مراجع الحسابات للخدمات الاستشارية على مسؤوليته ؟

how the responsibility of the auditor when providing advisory services and private that there are many shortcomings in Libyan laws is not kept pace with recent developments in the auditing profession.

### طبيعة الدراسة

يقابل تقديم مراجع الحسابات للخدمات الإدارية والاستشارية للعميل بجانب خدمات المراجعة أحيانا بالتأييد والموافقة وأحيانا أخري بالرفض، ولكن الاتجاه السائد الآن في الدول المتقدمة مثل الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا و كندا و نيوزيلندا و استراليا وغيرها هو تأييد قيام مراجع الحسابات الخارجي بتقديم الخدمات الإدارية والاستشارية للعميل بجانب خدمات المراجعة بشرط أن يكون الغرض منها هو تقديم النصيحة وليس التأثير علي رأي مراجع الحسابات في القوائم المالية (جربوع، ٢٠٠٤، ص ٢). وبالرغم من الشكوك التي تدور حول هذا الموضوع إلا أن الحاجة إلي تقديم مراجع الحسابات لمثل هذه الخدمات في ازدياد يوم بعد يوم ، نظرا

### Abstract

The study focused on identifying the nature of the advisory services provided by the auditor, which unlike the traditional audit services And What are the types of these services, And identify the causes of increased interest in such services, And standards for these services, In addition to the study of the responsibility of the Auditor and types, in order to study the impact of the Auditor provide advisory services on the responsibility and independence.

So formulated the problem of the study: What is the impact of the Auditor provide advisory services on the responsibility?

One result of the study is that there are different reasons to provide references for advisory services, including high fess yield, which auditor achieved compared to traditional audit fees.

The study recommended issuing laws in Libya shows

للتطور الكبير في البيئة الاقتصادية وزيادة عدد منشآت الأعمال أدي ذلك للاستعانة بالمراجع الخارجي للحصول علي المشورة منه نظرا لخبرته الكبيرة و معرفته بطبيعة الشركة ولكن هناك جدل حول قدرة مراجع الحسابات في الحفاظ علي استقلاليتهم عند تقديم الخدمات الاستشارية للشركة التي يقوم بمراجعة بياناتها المالية (الشعار، ٢٠١١ ، ص ٣٤).

### الدراسات السابقة

#### أولاً: الدراسات العربية:

##### ١- دراسة ( ادم ، ٢٠١٤ ) :-

استهدفت الدراسة معرفة اثر تقديم الخدمات الاستشارية علي حياد و استقلال المراجع الخارجي بالسودان ، ومعرفة مدي تأثير أتعاب الخدمات الاستشارية علي حياد و استقلال المراجع الخارجي عند أدائه لهذه الخدمات .

وتوصلت الدراسة إلي عدة نتائج منها أن أداء مراجع الحسابات الخارجي للخدمات الاستشارية للعميل يؤثر علي استقلال مراجع الحسابات الخارجي ، بالرغم من وجود

أثار ايجابية لهذه الخدمات عندما تكون هناك أقسام متخصصة بمكاتب المراجعة، أما بالنسبة للتأثير السلبي لهذه الخدمات عندما يكون هناك منافسة مرتفعة بين مكاتب المراجعة في تقديم الخدمات الاستشارية .

و أوصت الدراسة : بضرورة صياغة معايير للخدمات الاخري التي يقدمها مراجع الحسابات الخارجي للعملاء في السودان لضمان المحافظة علي استقلالية و حياد مراجع الحسابات الخارجي في أداء عملية المراجعة

##### ٢- دراسة ( جبير ، ٢٠١٤ ) :-

تهدف هذه الدراسة إلي تسليط الضوء علي الخدمات الاستشارية التي يمكن أن تقدمها مكاتب التدقيق في الأردن في غير مجال التدقيق و المقبولة حسب المعايير الدولية و التشريعات ، و التي تؤثر في سلوك المراجع المهني و استقلاليتهم وكذلك أتعابه و خبرته بالإضافة إلي أثرها علي الإفصاح عن استمرارية المنشأة

و من نتائج الدراسة أن الخدمات الاستشارية المقدمة من

قبل مكاتب التدقيق في الأردن ذات تأثير في السلوك المهني للمراجع ولذلك هناك خطورة عند الجمع بين تقديم خدمات تدقيق الحسابات و تقديم الخدمات الاستشارية .

وقد أوصت الدراسة بضرورة عدم قبول مكاتب التدقيق في الأردن للخدمات الاستشارية إلا بعد التأكد من أنها لا تتعارض مع السلوك المهني للمراجع واستقلاليتها .

### ٣- دراسة ( مزيانة ، ٢٠١٤ )

تهدف هذه الدراسة إلي التعرف علي طبيعة و أهمية الخدمات الاستشارية المقدمة من طرف مكاتب التدقيق الخارجي الجزائرية، و مدي مساهمة مجموعة من العوامل في توجه تلك المكاتب إلي تقديم الخدمات الاستشارية .

ومن نتائج الدراسة أن تقديم الخدمات الاستشارية من قبل مراجعين الحسابات الخارجيين في الجزائر لا يؤثر علي استقلاليتهم و موضوعيتهم ، و ذلك لان التشريعات المنظمة للمهنة في الجزائر تمنع تقديم تلك الخدمات لعملاء التدقيق ،

في نفس المدة .

كما أوصت الدراسة بتحديد قائمة رسمية بالخدمات الاستشارية التي يمكن لمكاتب التدقيق و المحاسبة تقديمها للعملاء ، لمراعاة ملاءمة هذه الخدمات لطبيعة مهنة التدقيق ، حيث يمنع مراجع الحسابات من تقديم خدمات أخرى لا تتلاءم مع مجال عمله ، مما يدفع مراجع الحسابات إلي التركيز علي الخدمات المهنية الرئيسية و المتمثلة أساسا في التدقيق و المحاسبة ، و ترك الخدمات ذات الطابع الإداري لمكاتب الاستشارة المتخصصة .

### ثانياً: الدراسات الأجنبية:

#### ١- دراسة : (Griffin and Lont, 2009)

تهدف هذه الدراسة إلي معرفة ما إذا كانت إتعاب الخدمات الاستشارية المالية التي يقدمها مراجعين الحسابات الخارجيين لها تأثير علي استقلالهم أم لا .

و قد قامت هذه الدراسة بتطوير نموذج يبين العلاقة العكسية بين الأتعاب التي

يتقضاها مراجعين الحسابات الخارجيين مقابل تقديم الخدمات الاستشارية وبين استقلالهم ، ولقد أجريت هذه الدراسة علي مجموعة من الشركات في الولايات المتحدة الأمريكية التي تواجه ضغطا ماديا ملحوظ. و قد توصلت الدراسة إلي مجموعه من النتائج أهمها : توجد علاقة عكسية بين أتعاب الخدمات الاستشارية المالية و بين استقلال مراجعين الحسابات الخارجيين .

### ٢-دراسة: (Okah,2012)

هدفت هذه الدراسة إلي معرفة ما إذا كان هناك تأثير لتقديم الخدمات الاخرى غير المراجعة على استقلال مراجع الحسابات من وجهة نظر إدارة الأرباح

وقد توصلت هذه الدارسة إلي نتائج من أهمها أن كمية أو حجم الخدمات الاخرى التي يقدمها مراجع الحسابات الخارجي للشركة لا ترتبط بإدارة الأرباح وبالتالي لا يتم المساس باستقلال مراجع الحسابات عند تقديم هذه الخدمات لعملائهم .

و توصي الدراسة ببذل المزيد من الجهد لتحديد تأثير أتعاب الخدمات الاخرى التي يقدمها مراجع الحسابات لنفس العميل علي سمعته و استقلاله و احترامه لأخلاقيات المهنة وهل المراجع يكون قادر علي رفض طلبات العميل التي تهدد استقلاله .

### ٣-دراسة : (Wang and Hay,2013)

استهدفت هذه الدراسة معرفة ما إذا كان هناك علاقة بين الخدمات الاخرى التي يقدمها مراجع الحسابات للشركات المساهمة والمدرجة في نيوزيلندا في ٢٠١١ وبين فقدان استقلاليتها.

و قد توصلت الدراسة إلي نتائج و ذلك باستخدام ثلاثة متغيرات : اتعاب المراجعة و رأي مراجعين الحسابات و استقلال مراجع الحسابات ، حيث تبين انه لا يوجد أي ضعف أو تدهور فيما يتعلق واستقلال مراجع الحسابات وذلك من وجهة نظر مراجعين الحسابات ، ألا أن هناك بعض الأدلة فيما يتعلق بضعف استقلال مراجع الحسابات حيث توجد علاقة

السلبية بين أتعاب الخدمات الاخرى و رأي مراجعي الحسابات ولكن هذه الادلة لا توفر دليلا قطعيا علي ضعف استقلال مراجع الحسابات عند تقديم مثل هذه الخدمات.

### مشكلة الدراسة:

أصبحت هناك حاجة ضرورية للنهوض بمهنة المراجعة و تحسين أدائها و وضع ضوابط علي الخدمات التي يقدمها مراجع الحسابات بجانب خدمات المراجعة التقليدية خاصة بعد الفشل و الغش بأحد مكاتب المراجعة الكبرى، فمن الملاحظ الزيادة الهائلة في الالونه الأخيرة في التوسع في نطاق عمل مكاتب المراجعة حيث أصبحت تقدم خدمات استشارية وإدارية بجانب المراجعة التقليدية .

وقد تزايد اعتماد مراجعي الحسابات علي الأتعاب التي يتقاضاها من الخدمات الاخرى وذلك لكونها تحتاج وقت اقل وجهد اقل مقارنة بعملية المراجعة في حد ذاتها ، و زاد اعتماد أيضا العملاء على أخذ المشورة من مراجعي الحسابات لتوفر الخبرة و

المهارة لسد الثغرات الموجودة في سياسة الإدارة ، و لقد أدي هذا التوسع في تقديم هذه الخدمات إلي وجود مشكلة تتمثل في تأثير هذه الخدمات علي استقلال مراجع الحسابات و من ثم علي مسؤوليته .

كما تلاحظ الباحثة بأنه بالرغم من أن مسؤولية مراجع الحسابات قضية بارزة في مهنة المراجعة علي مدي سنوات عديدة إلا انه لم يتم الربط بينها وبين قضية الخدمات الاخرى التي يقدمها مراجع الحسابات بخلاف خدمات المراجعة التقليدية لنفس العميل ، خاصة وان تقديم هذه الخدمات يخلق الشك حول مدي صحة و مصداقية تقارير المراجعة و مدي أمكانية الاعتماد عليها ، كما لم يتم تناول ما يترتب علي مراجع الحسابات من مسؤوليات عن تقديم الخدمات الاستشارية خاصة في الكتابات العربية. وتعد مسؤولية مراجع الحسابات من الأمور التي مازالت تحظى بأهمية خاصة نظرا للارتباط الوثيق بين استقلال مراجع الحسابات و مسؤولية مراجع الحسابات ، و الدور الذي يلعبه رأيه الفني المحايد في إضفاء

الثقة علي القوائم المالية من خلال اكتشاف الغش و التلاعب و منع محاولات التدليس و الممارسات المحاسبية المضللة.

وقد أوضح (فاتح، ٢٠٠٤، ص ٤٨ - ٤٩) أن قيام المراجع بأداء بعض الخدمات الإدارية للمنشأة التي يقوم بمراجعة حساباتها من أهم المشاكل التطبيقية العملية المتعلقة بمعيار الاستقلال، مما جعله يتسأل حول ما إذا كان قيام المراجع بأداء تلك الخدمات يجعل مختلف الجهات المستخدمة للمعلومات المحاسبية والمستفيدة من المراجعة تشك في حياده و استقلاله.

وترتبط علي ما سبق ترى الباحثة أنه بالرغم من أهمية الموضوع ألا أن لا يوجد حل فاصل و حاسم حتى الآن فهناك مؤيدين و معارضين لهذا الموضوع ، خاصة وان هناك بعض الدراسات التي تشير إلي أن هناك تأثير للخدمات الاستشارية التي يقدمها مراجع الحسابات علي استقلال المراجع و وهناك دراسات تشير إلي أنه لا يوجد تأثير للخدمات الاستشارية التي يقدمها المراجع

علي استقلال مراجع الحسابات.

و بالرغم من كل ما تسببت فيه الخدمات الاستشارية من شكوك حول المراجع و مدي استقلالته و مدي مصداقيه تقرير المراجعة إلا أنه لا يوجد آليات للحد من التأثير السلبي لهذه الخدمات علي استقلال المراجع ، وما يترتب من قيام مراجع الحسابات بأداء هذه الخدمات من مسؤوليات مختلفة ( الشيشيني ، ٢٠٠٧ ، ص ٣٨ ) حيث أن هذه الخدمات لا تقدم إي تأكيد أو ضمان ، ومن هنا جاءت مشكلة البحث و التي يمكن صياغتها في :

هل يترتب علي تقديم مراجع الحسابات للخدمات الاستشارية إي مسؤوليه أم لا ؟ بمعنى هل تؤثر الخدمات الاستشارية علي مسؤولية المراجع ؟

### أهداف الدراسة:

١- معرفة طبيعة الخدمات الاستشارية التي يقدمها مراجع الحسابات و مدي تأثيرها علي استقلال المراجع .

٢- معرفة أسباب زيادة الاهتمام بتقديم الخدمات الاستشارية من

قبل مراجعين الحسابات .

٣- معرفة مدي أدراك مراجعين الحسابات بالمسؤوليات التي تواجههم عند أداء هذه الخدمات

**فروض الدراسة :** ولتحقيق الاهداف السابقة تم صياغة الفروض التالية

١- لا يوجد تأثير معنوي لتقديم مراجع الحسابات للخدمات الاستشارية على استقلال مراجع الحسابات في البيئة الليبية

٢- لا يوجد ارتباط معنوي بين تقديم مراجع الحسابات للخدمات الاستشارية و مسؤولية مراجع الحسابات في البيئة الليبية .

### **منهجية الدراسة**

يتم الاعتماد في إعداد هذه الدراسة علي استخدام المنهج العلمي المعاصر الذي يمزج بين المنهجين الاستقرائي والاستنباطي - وذلك في محاولة وضع إطار علمي لأبعاد إشكالية الدراسة محل البحث وأهدافها وذلك عن طريق الإطلاع على الكتب والمراجع العلمية العربية و الأجنبية و الأبحاث و ما صدر عن المؤتمرات العلمية و الدوريات ذات الصلة بموضوع الدراسة ، و الدراسة الميدانية

لإختبار مدى صحة الفروض و الإعتماد على مصادر البيانات و أسلوب ووسائل جمعها و الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل النتائج.

### **مفهوم الخدمات الاستشارية:-**

عرفها Beattie and Fearnley,2002) p 6 بأنها خدمات مهنية تقدمها مكاتب المحاسبة و المراجعة لعملائها بخلاف خدمة المراجعة "

كما أوضح (فاتح، ٢٠٠٤، ص ٤٠) أنها خدمات مهنية غير تأكيدية يقوم بها شخص أو مجموعة من الأشخاص مؤهلين لذلك تأهيلا علميا و عمليا و ذوي خبرة كافية لتقديم النصح و التوجيه الصحيح للإدارة دون المشاركة في اتخاذ القرارات"

### **خصائص الخدمات الاستشارية:-**

من خلال التعريفات السابقة يمكن عرض أهم الخصائص التي تتصف بها الخدمات الاستشارية (قريط، ٢٠٠٨، ص ١٥-١٦)

١- تتم وفقا لحاجات و رغبات الإدارة في أحداث التغيير المنشود علي صعيد المنشأة التي



تقدم الخدمات الاستشارية لصالحها.

٢- يجب أن تمارس من قبل مجموعة من الأشخاص الأكفاء مهنيًا المؤهلين علميًا و الذين يتمتعون بالخبرة و الدارية إي من قبل متخصصين علميًا و مهنيًا.

٣- يجب الابتعاد عن المؤثرات الداخلية و الخارجية ، و عن نطاق العلاقات الخاصة الشخصية عند تقديمها لصالح منشآت العملاء، بهدف ضمان استقلالهم وحيادهم و موضوعيتهم .

### أسباب ظهور الخدمات الاستشارية:-

- ١- التوسع في حجم المشروعات
- ٢- العائد المادي
- ٣- المنافسة بين المشروعات
- ٤- المحافظة علي أصول المشاة
- ٥- تنوع المخاطر

### أنواع الخدمات الاستشارية :-

- ١- الاستشارات الإدارية والتي

تختص بمختلف النواحي الإدارية داخل المنشأة كطرق و أساليب العمل و تبسيط الإجراءات و الاستفسارات الخاصة بالتنظيم الداخلي و كذلك تحديد نواحي القصور و الاحتياجات التأهيلية و التدريبية و أسس اختيار العالمين ( التميمي، ٢٠٠٦ ، ص ٢٧ )

٢- **تصميم و تنفيذ نظم المعلومات المالية** حيث يتطلب من مراجع الحسابات أن يكون لديه خبرة كافية باستخدام الكمبيوتر و قد أصبح هذا النوع من الخدمات من أكثر وأهم الخدمات التي تطلب من مراجع الحسابات ( Muhammad , et al, 2010 , 219 – 220)

٣- **أمساك دفاتر و حسابات العميل** : كثير من منشآت الأعمال الصغيرة الحجم قد لا يكون لديها العاملين ذوي التدريب أو لديهم الخلفية الجيدة لأعداد القوائم المالية ، لذلك قد تقوم مكاتب المحاسبة العامة بأداء كل أو بعض تلك الخدمات المحاسبية و إمساك الدفاتر لتلك المنشأة ، و عادة ما تقوم بعض مكاتب المحاسبة الكبيرة بتخصيص قسم خاص لذلك

الغرض (لطفي ، ٢٠٠٦ ، ص ٦٤-٧٤)

٤- تقديم الخدمات الضريبية  
عادة ما تتعاقد المنظمات مع مراجع الحسابات لتقديم الخدمات الضريبية و لمساعدتها علي الأعداد الدقيق للإقرارات الضريبية بدون إجراء المراجعة ( أرينز و اخرون، ٢٠٠٨ ، ص ٩٨٩).

### العلاقة بين الخدمات الاستشارية و استقلال مراجع الحسابات :-

لقد حاز موضوع استقلال مراجع الحسابات اهتمام كبير من قبل الباحثين و الهيئات المنظمة للمهنة و كذلك معايير المراجعة ، و ذلك لما لهذا الموضوع من أهمية ، و حيث يعتبر استقلال مراجع الحسابات هو العمودي الفقري لمهنة المراجعة ، فضعف استقلال مراجع الحسابات يعتبر من احد الأسباب التي تؤدي إلي فشل عملية المراجعة و ذلك لان مراجعين الحسابات قد يكتشفون الأخطاء الجوهرية و التضليل في القوائم المالية ، لكن يفشلون في التقرير عنها تقرير سليم أو

حتى تصحيحها و هذا بسبب ضعف الاستقلال (Fearnley,2005, p 40 )

### - تحليل معيار الاستقلال كما جاء في التشريع الليبي:-

تستنتج الباحثة من خلال دراسة التشريع الليبي أن هناك العديد من جوانب القصور في التشريع الليبي الذي ينظم مهنة المحاسبة و المراجعة حيث أن هذا التشريع لم يساير التطورات المتلاحقة في الاقتصاد العالمي و تتمثل جوانب القصور في الآتي :-

١- لا يوجد معيار أو قوانين ثابتة تبين أبعاد و شروط استقلال و حياد مراجع الحسابات في ليبيا .

٢- هناك مجموعة من المواد القانونية التي تطرقت إلي موضوع الاستقلال مثل القانون التجاري الليبي و قانون تنظيم الممارسة المهنية في ليبيا و قانون إنشاء ديوان المحاسبة و لكن بشكل غير كافي و غير ملم بكافة الجوانب الهامة لموضوع استقلال مراجع الحسابات .

٣- لا يوجد أحكام خاصة

باستقلال مراجع الحسابات في التشريع الليبي تمنع مراجع الحسابات من إبداء الرأي إذا اتضح بعد تعيينه ما يؤثر علي استقلاله هو وفريق العمل.

### اثر الخدمات الاستشارية علي استقلال مراجع الحسابات:-

تري الباحثة بأنه يمكن تقسيم الخدمات الاستشارية :-

١- خدمات تؤثر علي استقلال مراجع الحسابات و هي الخدمات التي تتوافر فيها ما يلي :

أ- إذا كانت هذه الخدمات ستجعل مراجع الحسابات يقوم بمراجعة أعمال قام بتنفيذها مثل إعداد القوائم المالية .

ب - إذا كانت هذه الأعمال سوف تجعل مراجع الحسابات في موقف متخذ القرار أو يلعب دور احد أفراد الإدارة .

٢- خدمات لا تؤثر علي استقلال مراجع الحسابات وهي التي لا يتوافر فيها الشرطين السابقين.

### مسئوليات مراجع الحسابات :-

تعد مهنة المراجعة واحدة من أكثر المهن التي تتعرض للمخاطر إذا ما قورنت بالمهن الاخرى مثل الطب و الهندسة و المحاماة ، فمراجع الحسابات يتعامل مع الوحدة الاقتصادية شديدة التعقيد كونها تضم في طياتها كم من الأحداث و العمليات التي تولد معلومات تتدفق داخل الوحدة الاقتصادية أفقيا و رأسيا و معلومات أخرى تتدفق مع علاقات مع أطراف أخرى خارجية ذات أهداف و دوافع سلوكية متباينة و متناقضة و أحيانا متضاربة ( الدوري ، ٢٠١٠، ص ١٣٠).

وتري الباحثة أن هناك العديد من التغيرات الحديثة و التطورات التي طرأت علي منشأة المراجعة في ليبيا ، فلم تعد تقتصر علي تقديم الخدمات التقليدية فقط بل أصبحت تقدم خدمات استشارية بجانب خدمات المراجعة التقليدية ، و هذه التغيرات طرحت سؤال حول مدي الحاجة إلي إعادة النظر في الجوانب المتعلقة بأعمال مهنة المراجعة ، و ذلك بحيث تواكب هذه التطورات ، و لقد اقترحت الكثير من المنظمات المهنية المختصة ضرورة زيادة

المسئوليات الملقاة علي عاتق مراجعين الحسابات لحماية المراجع نفسه من المساءلة القانونية .

وتعد قضية مسئولية مراجع الحسابات هي قضية قديمة و متجددة و الأكثر إثارة للجدل وذلك نظرا لضغوط التي تواجه مهنة المراجعة ( باسودان و صالح ، ٢٠١٤ ، ص ٣١٦ ) ، حيث يواجه مراجع الحسابات في حالة تقصيره في أداء واجبه المهني بدعاوي قضائية ترفع ضده من المتضررين ، و يرجع ذلك إلي مسئوليته عن إي ضرر يصيب مستخدم تقارير مراجع الحسابات ( عبد المولي ، ٢٠٠٧ ، ص ٣٣١ ) ، فبعد كل أزمة مالية تتعرض لها احدي الشركات أو البنوك يتم الرجوع على مراجع الحسابات، فمسئوليته تتمثل في أن يبين للأطراف المستفيدة من تقريره ما إذا كانت البيانات المالية قد عرضت بشكل موضوعي و عادل ( التميمي ، شاكر ، ٢٠٠٧ ، ص ١٣ ) .

وهناك أمور تحكم مسئولية مراجع الحسابات و هي أداء

واجباته المهنية بحرص و بذل العناية المعقولة في حدود القواعد و المبادئ المتعارف عليها وفي نطاق ظروف المنشأة بالإضافة إلي حسن اختياره و توجيهه لمعاونيه و مندوبيه الذين يعتمد عليهم في تنفيذ تلك المهمة ( حماد و اسماعيل ، ١٩٩٨ ص ١٤٤ ) .

### حقوق و واجبات مراجع الحسابات :-

#### أولا- حقوق مراجع الحسابات :-

يتمتع مراجع الحسابات ببعض الحقوق منها :- ( اشتيوي ، ١٩٩٦ ص ٤٥ - ٤٩ )

١- حق الاطلاع علي جميع دفاتر و سجلات و مستندات الشركة تحت المراجعة في أي وقت ، و لقد جري العرف بأن يقوم مراجع الحسابات بإبلاغ الشركة قبل حضوره للبدء في عمله ، و لكن في بعض الأحيان يري مراجع الحسابات ضرورة حضوره المفاجئ في أي وقت للاطلاع علي سير العمل و التحقق من بعض البنود ، كما أن له الحق في الاطلاع علي جميع

الدفاتر و السجلات سواء كانت مالية أو إحصائية أو إدارية .

٢- حق طلب جميع البيانات و المعلومات و الإيضاحات التي يري ضرورتها لتنفيذ عملية المراجعة ، و لا شك بأن هذا الحق متمم لحق الاطلاع علي الدفاتر و السجلات و المستندات ، حيث قد يحتاج مراجع الحسابات إلي إيضاحات أو تفسيرات من قبل المديرين أو الموظفين حول ما ورد بالدفاتر و السجلات و المستندات ، و ليس للإدارة حق في منع أي إيضاحات أو بيانات يطلبها المراجع بحجة أنها غير ضرورية .

٣- حق التحقق من موجودات الشركة و التزاماتها ، حيث يجب عليه اتخاذ جميع الإجراءات التي يستطيع من خلالها التحقق من موجودات و الالتزامات بالشركة تحت المراجعة ، و علي الإدارة تسهيل ذلك لمراجع الحسابات و تمكينه من عمليات التحقق المختلفة .

و تري الباحثة بأن هذه الحقوق التي يتمتع بها مراجع الحسابات من شأنها أن ترفع من كفاءة عمله و تسهل عليه القيام بعملة

علي أكمل وجه ، و تساعده في تقديم تقارير ذات جودة عالية ، كما تساعده في الحفاظ علي استقلاله .

### تانيا - واجبات مراجع الحسابات:-

يلتزم مراجع الحسابات بعدة واجبات منها:- ( عبد الله ، ٢٠١٢ ، ص ٦١ )

١- ضرورة التزام مراجع الحسابات بمعايير المراجعة المقبولة و المتعارف عليها عند تنفيذه لعملية المراجعة ، حيث أن هذه المعايير تمثل الإطار العام لعملية المراجعة و التي يجب أن يتبعها ، و أي مخالفة لهذه المعايير قد يضع مراجع الحسابات في موقع المساءلة القانونية من قبل الغير أو المساءلة المهنية من قبل أعضاء المهنة .

٢- ضرورة تقديم مراجع الحسابات لتقرير مكتوب يبين فيه راية حول عدالة القوائم المالية و مدي تمثيلها للمركز المالي و نتائج الأعمال للشركة تحت المراجعة ، كما يجب أن يكون التقرير مشتملا علي جميع مكوناته

٣- ضرورة حضور الاجتماع السنوي للجمعية العمومية و الرد علي استفسارات المساهمين حول ما ورد في تقريره و في القوائم المالية و ملحقاتها .

### فروع مسؤولية مراجع الحسابات :-

تتعد أنواع مسؤولية المراجع لتشمل

( مسؤولية مدنية - مسؤولية جنائية - مسؤولية تأديبية ) ، ألا أن ثمة اختلافات عديدة بين المسؤولية القانونية المدنية و الجنائية و ذلك علي النحو التالي :- ( احمد ، ٢٠٠٥ ص ١٤ ) نقلا عن ( ابو طبل ١٩٨٥ ، الدناصوري و الشواربي ١٩٨٨ )

١- من حيث سبب المسؤولية :- فسبب المسؤولية المدنية إرتكاب فعل ضار بمصالح فرد أو أفراد، بينما سبب المسؤولية الجنائية إرتكاب فعل ضار بالمجتمع .

٢- من حيث أساس المسؤولية :- أن أساس المسؤولية المدنية هو الإخلال بأي واجب قانوني بمعنى إهمال و تقصير مراجع الحسابات في أداء و واجباته المهنية ، أما بالنسبة للمسؤولية

الجنائية فهي تتمثل في حالة مخالفة لواجب قانوني يعاقب عليه القانون .

٣- من حيث الاختصاص :- تعتبر الدعوي الناشئة عن المسؤولية المدنية دعاوي خاصة يملكها المتضرر وحده ، و تختص بها في الأصل المحاكم المدنية ، أما الدعوي الناشئة عن المسؤولية الجنائية فهي دعوي عامة عن المجتمع كله و يترتب علي ذلك أن الدعوي الجنائية لا يجوز التنازل عنها بعد رفعها ، و لا يجوز التصالح في شأنها ، أما الدعوي المدنية فيجوز فيها ذلك .

٤- من حيث الجزاء :- يتمثل الجزاء في المسؤولية المدنية في إلزام المسئول بتعويض المتضرر تعويضا يعتبر الأصل فيه أن يكون ماليا ، أما بالنسبة للمسؤولية الجنائية تكون العقوبة جنائية حتي و لو اقتصر علي الغرامة المالية.

### المسؤولية المدنية :-

تنشأ المسؤولية المدنية لمراجع الحسابات تجاه عميله أو تجاه الغير بسبب إهماله في تنفيذ عملية المراجعة مما نتج عنه

خطأ تسبب في وقوع الضرر و لهذا فإن شروط انعقاد المسؤولية تتمثل في ( عثمان و عبد الله ، ٢٠١٠ ص ٦٥ ):

١- إهمال في العمل نتج عنه خطأ تسبب في وقوع ضرر.

٢- وجود علاقة بين الخطأ و الضرر ، و هذا يعني أن الضرر ما كان ليقع لو لم يكون هناك خطأ .

**و تنقسم المسؤولية المدنية بدورها إلي الآتي :-** (ابراهيم و سليمان ، ٢٠٠٥ ، ص ١٩٩ - ٢٠٠)

١- المسؤولية التعاقدية

٢- مسؤولية مراجع الحسابات تجاه الغير (الطرف الثالث)

٣- مسؤولية مراجع الحسابات عن أعمال مساعديه

٤- المسؤولية عن أعمال المساعدين في الخارج .

**المسؤولية الجنائية**  
لم تكتفى التشريعات بالمساءلة المدنية لمراجع الحسابات من خلال إخلاله بالتزاماته القانونية ، بل لجأت إلي المسؤولية الجنائية ، و ذلك

إذا ما ارتكب مراجع الحسابات جريمة يتعدى الضرر فيها نطاق الطرف الذي اعتمد علي المعلومات المحاسبية التي تم مراجعتها إلي نطاق الأضرار بالمجتمع و إهدار نظامه العام ككل ، و لا تقوم المسؤولية الجنائية إلا إذا كان فعل الجاني قد صدر عن إرادة لأن الالتزام بالخضوع للعقاب ما هو إلا نتيجة للخطأ الذي ارتكبه ( النبراوي، ١٩٩٥ ، ص ٢٢٤ ) .

ومن الممكن أن يتم إدانة مراجعين الحسابات جنائياً عن أفعال ارتكابها في ظل القوانين ، مثل قانون الشركات و القانون نقابة التجاربيين ، ( غلوس ، ٢٠١٣ ، ص ٥ ) و يجب تحديد مجالات المساءلة الجنائية لمراجع الحسابات و التي تنص عليها جميع التشريعات المنظمة للمهنة و للقوانين ، و لا شك أن النص علي المسؤولية الجنائية لمراجع الحسابات لها أهميتها في محافظة علي كرامة المهنة و الحفاظ علي ثقة جمهور المستفيدين من خدمات المراجعة

**المسؤولية التأديبية :-**

### الدراسة الميدانية

يتمثل الهدف الرئيسي من الدراسة الميدانية في معرفة ما اذا كان يترتب على تقديم مراجع الحسابات للخدمات الاستشارية إي مسؤوليه أم لا ؟ بمعنى هل تؤثر الخدمات الاستشارية على مسؤولية المراجع ؟، وحتى يتسنى للباحثة أن تحقق هذا الهدف تم اعداد قائمة استقصاء وتوزيعها داخل منشآت المراجعة في ليبيا لاختبار مدى صحة فروض الدراسة .

**المحور الثاني:** أنواع الخدمات الاستشارية التي يمكن أن يقدمها مراجع الحسابات وتأثيرها على مسؤولية المراجع.

**المحور الثالث:** تأثير الخدمات الاستشارية على مسؤوليات مراجع الحسابات.

قد تم صياغة القسم الثاني (المحور الاول- المحور الثاني) من قائمة الاستقصاء بالاعتماد على مقياس ليكرت الخماسي، والجدول رقم (١) يوضح الدرجات والمتوسطات المرجحة والأوزان النسبية ودرجات التأثير لإجابات مقياس ليكرت الخماسي.

يقع علي عاتق مراجع الحسابات مسئولية تأديبية إذا ما أخل بالأمانة المهنية و آداب و سلوك المهنة ، ( الحراري ، ١٩٩٢، ص ٧٣ - ٧٤ ) ولقد ورد في القوانين المتعلقة بالوظيفة العامة مبدأ عام في تأديب الموظف و هو أن كل موظف يخالف الواجبات المفروضة عليه قانونا أو يخرج عن مقتضي الواجب يعاقب تأديبيا مع عدم الإخلال بحق إقامة الدعوي المدنية أو الجنائية ضده عند الضرورة .

و تم تقسيم قائمة الاستقصاء إلى قسمين كالتالي:

❖ **القسم الأول:** ويتمثل في الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة : (المؤهل العلمي - التخصص العلمي - سنوات الخبرة العلمية).

❖ **القسم الثاني:** ويتمثل في اجابات عينة الدراسة على فقرات المحاور الثلاثة التالية:

**المحور الأول:** رأي المراجعين بخصوص ن تقديم الخدمات الاستشارية وتأثيرها على استقلالية المراجع .

جدول رقم (١)



الدرجات والمتوسطات المرجحة والتأثير لإجابات مقياس ليكرت والأوزان النسبية ودرجات الخماسي

الرأي	الدرجة	المتوسط المرجح	الوزن النسبي %	درجة التأثير
غير موافق تماماً	1	(1.79 - 1)	(35.8 - 20)	لا تؤثر على الإطلاق
غير موافق	2	(2.59 - 1.80)	(51.8 - 36)	تؤثر
محايد	3	(2.60 - 3.39)	(67.8 - 52)	محايد
موافق بدرجة كبيرة	4	(3.40 - 4.19)	(83.8 - 68)	تؤثر
موافق تماماً	5	(5 - 4.20)	(100 - 84)	تؤثر بشدة

أما المحور الثالث فقد صيغ وفق المقياس الثنائي  
الدرجات والمتوسطات المرجحة والأوزان النسبية والنتيجة لإجابات المقياس الثنائي  
جدول رقم (٢)

الرأي	الدرجة	المتوسط المرجح	الوزن النسبي %	الرأي العام
لا ترتبط	1	(1.49 - 0.5)	(74.5 - 25)	لا ترتبط
ترتبط	2	(2 - 1.5)	(100 - 75)	ترتبط

### أولاً: اختباري الثبات والصدق Reliability and Validity

قامت الباحثة بإجراء اختباري الصدق والثبات لمحاور قائمة الاستقصاء للتأكد من إمكانية الاعتماد على نتائج الدراسة الميدانية في تعميم النتائج من

### التحليل الإحصائي

لتحقيق أهداف الدراسة ولاختبار فرضياتها تم استخدام برنامج SPSS لتطبيق الأساليب الإحصائية

يتضح من الجدول رقم (٣) أن أعلى نسبة من عينة الدراسة هي نسبة ذوي مؤهل بكالوريوس هي ٦٠% مما يعطي انطباع بالثقة والأهلية في آراء عينة الدراسة بالاستناد على إعدادهم الأكاديمي.

جدول رقم (٥)

التكرارات والنسب المئوية للمؤهل العلمي لعينة الدراسة

النسبة المئوية	التكرار	المؤهل العلمي
٦٠.٠٠%	٢٧	بكالوريوس
١٥.٥٦%	٧	ماجستير
٤.٤٤%	٢	دكتوراه
٢٠.٠٠%	٩	شهادات مهنية أخرى
١٠٠%	٤٥	المجموع

وفقاً للتخصص العلمي :

يتضح من الجدول رقم (٤) أن المتخصصون في المحاسبة هم الأعلى نسبة في عينة الدراسة، حيث بلغت نسبتهم ٧٧.٧٨%، وهذا يعطي انطباعاً بمصداقية أفراد عينة

خلال الاعتماد على معامل الثبات ألفا كرونباخ، واعتماداً على نتائج التحليل الإحصائي توصلت الباحثة إلي أن جميع قيم معاملات الثبات لجميع العبارات والمحاوَر قيم مقبولة، حيث أن قيم معامل ألفا المقبولة لا بد أن تزيد عن ٠.٦.

كما تم إجراء اختبار الصدق للتأكد من أن محاور قائمة الاستقصاء تقيس ما أعدت من أجله وتم حسابه عن طريق إيجاد الجذر التربيعي لمعامل الثبات، وكانت جميعها قيم مقبولة، وبالتالي يمكن الاعتماد على القائمة لقياس ما أعدت من أجله.

وقد بلغت معاملات الثبات والصدق لقائمة الاستقصاء بالنسبة لتقديم الخدمات الاستشارية وتأثيرها على استقلالية المراجع (٠.٧٧٨، ٠.٨٨٢) على التوالي ، وبالنسبة لأنواع الخدمات الاستشارية التي يمكن أن يقدمها مراجع الحسابات وتأثيرها على مسؤولية المراجع (٠.٩٤٧، ٠.٩٧٣) على التوالي

الخصائص الديموجرافية لعينة الدراسة وفقاً للمؤهل العلمي:

المجموع	٤٥	%١٠٠
---------	----	------

وفقاً للخبرة : يتضح من الجدول رقم (٥) أن ذوي الخبرة من فئة (من ٢٠ سنة فأكثر) هم الأعلى نسبة في عينة الدراسة، حيث بلغت نسبتهم ٤٤.٤٤ ، وهذا يعطي انطباعاً بقدرة عينة الدراسة على الإجابة على فقرات قائمة الاستقصاء بالاعتماد على خبرتهم المهنية.

جدول رقم (٥)  
التكرارات والنسب المئوية لفئات سنوات الخبرة لعينة الدراسة

النسبة المئوية	التكرار	سنوات الخبرة
% ٤.٤٤	٢	أقل من ٥ سنوات
% ١١.١١	٥	من ٥ إلى أقل من ١٠ سنوات
% ٢٠.٠٠	٩	من ١٠ إلى أقل من ١٥ سنة
% ٢٠.٠٠	٩	من ١٥ إلى أقل من ٢٠ سنة
% ٤٤.٤٤	٢٠	من ٢٠ سنة فأكثر
% ١٠٠	٤٥	المجموع

الدراسة في الإجابة على فقرات قائمة الاستقصاء بالاعتماد على صفتهم الوظيفي.  
جدول رقم (٤)

النسبة المئوية	التكرار	الصفة الوظيفية
% ٧٧.٧٨	٣٥	محاسبة
% ١٣.٣٣	٦	إدارة
% ٠	٠	اقتصاد
% ٢.٢٢	١	تمويل
% ٦.٦٧	٣	تخصصات أخرى

ثانياً: اختبار فروض الدراسة

### اختبار الفرض الاول :

القرار الإحصائي	المتوسط	df درجات الحرية	قيمة الاحتمال المعنوية Sig	T المحسوبة	T الجدولية
قبول فرض عدم الأول	٣.٤٩٠	٤٤	٠.٣٥٨	٠.٩٣٠	٢.٠٢١

فرض عدم الاول، أي أن رأي عينة الدراسة يشير إلى عدم وجود تأثير لتقديم الخدمات الاستشارية على استقلالية مراجع الحسابات.

ومن الجدول السابق يتضح أن قيمة (T المحسوبة)  $>$  (T الجدولية) وأن قيمة احتمال المعنوية (sig) أكبر من مستوى المعنوية  $(\alpha = 0.05)$  وبالتالي يتم قبول

### اختبار الفرض الثاني:

القرار الإحصائي	المتوسط	df درجات الحرية	قيمة الاحتمال المعنوية Sig	T المحسوبة	T الجدولية
قبول فرض عدم الثاني	٣.٥٢	٤٤	٠.٣٥٨	٠.٩٣٠	٢.٠٢١

العدم الثاني ، أي أن رأي عينة الدراسة يشير إلى عدم وجود تأثير لأنواع الخدمات الاستشارية المقدمة على مسئولية مراجع الحسابات.

من الجدول رقم (٧) يتضح أن قيمة (T المحسوبة)  $>$  (T الجدولية) وأن قيمة احتمال المعنوية (sig) أكبر من مستوى المعنوية  $(\alpha = 0.05)$  وعليه يقبل فرض

### اختبار الفرض الثالث

القرار الإحصائي	المتوسط	df درجات الحرية	قيمة احتمال	T المحسوبة	T الجدولية
قبول فرض العدم الثالث	١.٥١٢	٤٤	٠.٥٩٢	٠.٥٣٩	٢.٠٢١

العدم الثالث ، أي أن رأي عينة الدراسة يشير إلى عدم وجود ارتباط بين تقديم الخدمات الاستشارية ومسئولية مراجع الحسابات.

مصلحة العميل نتيجة الأتعاب التي يتقاضاها، فتقديم مراجع الحسابات للخدمات الاستشارية تجعل المراجع غير متحفظ بتقريره خوفا من فقدان العميل.

٤- تقديم مراجع الحسابات الخدمات الاستشارية يزيد من وعي وفهم مراجع الحسابات لطبيعة الشركة محل المراجعة.

٥- أتعاب الخدمات الاستشارية التي يتحصل عليها مراجع الحسابات من تقديم الخدمات الاستشارية تزيد بكثير عن الأتعاب التي يتحصل عليها من تقديم عملية المراجعة

٦- تقديم مراجع الحسابات للخدمات الاستشارية يزيد من قدرته على اكتشاف الغش

من الجدول السابق يتضح أن قيمة (T المحسوبة)  $>$  (T الجدولية) وأن قيمة احتمال المعنوية (sig) أكبر من مستوى المعنوية ( $\alpha = 0.05$ ) وعليه يقبل فرض

### النتائج و التوصيات

#### أولا النتائج :- من أهم نتائج الشق النظري والميداني للدراسة

١- هناك العديد من جوانب القصور في التشريع الليبي الذي ينظم مهنة المراجعة حيث أن هذا التشريع لم يستجيب للتطورات المتلاحقة في الاقتصاد العالمي .

٢- لا يوجد معايير أو قوانين خاصة تنظم تقديم الخدمات الاستشارية التي يقدمها مراجع الحسابات .

٣- تقديم مراجع الحسابات للخدمات الاستشارية لنفس العميل تجعل المراجع يميل إلي

والتلاعب.  
٧- لا يوجد تأثير لتقديم الخدمات  
الاستشارية علي استقلالية  
مراجع الحسابات في ليبيا .

٤- ضرورة عدم قبول مكاتب  
المراجعة تقديم الخدمات  
الاستشارية إلا بعد التأكد من أنها  
لا تتعارض مع السلوك المهني  
للمراجع و استقلاليته .

٥- تحديد الخدمات الاستشارية  
التي يمكن لمكاتب المراجعة و  
المحاسبة تقديمها للعملاء ،  
بحيث يتم مراعاة ملائمة هذه  
الخدمات لطبيعة مهنة المراجعة،  
وبالتالي يمنع مراجع الحسابات  
من تقديم خدمات أخرى لا تتلاءم  
مع مجال عمله .

### قائمة المراجع

#### ١-الكتب

- ١-أرينز ،الفين – لوبك ، جيمس ( ٢٠٠٨ ) ،المراجعة مدخل متكامل – ترجمة محمد عبد القادر الديسبي ، دار المريخ – الرياض المملكة العربية السعودية .
- ٢- اشتيوي ، إدريس عبد السلام ( ١٩٩٦ ) ، المراجعة معايير و إجراءات ، دار النهضة العربية للطباعة و النشر الطبعة الرابعة .
- ٣- البتروي ، محمد سامي ( ١٩٩٥ ) ، شرح الأحكام العامة لقانون العقوبات الليبي – منشورات

٨- عدم وجود ارتباط بين تقديم  
الخدمات الاستشارية ومسئولية  
مراجع الحسابات.

### ثانيا التوصيات :-

١-ضرورة الاهتمام بمهنة  
المراجعة و خاصة فى التشريع  
الليبي الذي لم يتطور منذ فترة  
طويلة و يجب تطويره لكي  
يواكب التطورات و التغييرات  
المعاصرة

٢- ضرورة إقامة المؤتمرات و  
الندوات العلمية في مجال  
المراجعة و العمل علي إصدار  
قواعد و إجراءات واضحة و  
محددة للحد من التأثير السلبي  
لتقديم مراجع الحسابات للخدمات  
الاستشارية .

٣- ضرورة صياغة  
معايير خاصة بالخدمات الاخرى  
التي يقدمها مراجع الحسابات  
الخارجي للعملاء بخلاف  
المراجعة لضمان المحافظة  
علي استقلالية و حياد مراجع

جامعة قاريونس - الطبعة الثالثة  
بنغازي.

٤- التميمي ، هادي ( ٢٠٠٦ ) ،  
مدخل إلي التدقيق من الناحية  
النظرية و العلمية ، الطبعة الثالثة ،  
دار وائل للنشر و التوزيع -  
الأردن عمان

٥- الحراري ، محمد عبد الله ( ١٩٩٢ ) ،  
أصول القانون الإداري  
الليبي - الجزء الثاني - مطبعة  
الهيئة العامة لشئون القضاء

٦- الشيشيبي ، حاتم محمد ( ٢٠٠٧ )  
( ، اساسيات المراجعة - مدخل  
معاصر ، الناشر المكتبة العصرية  
٧- الصحن ، عبد الفتاح - السيد  
راشد - ناجي ، درويش ( ٢٠٠٠ ) ،  
أصول المراجعة -  
الدار الجامعية ، الإسكندرية

٨- حماد ، محمد - إسماعيل ،  
عصام ( ١٩٩٨ ) ، المراجعة  
تأصيل علمي - تطبيق علمي

٩- عبد الله ، محمد إسماعيل ( ٢٠١٢ ) ،  
أصول المراجعة

١٠- عثمان ، علي سيد ، عبد الله ،  
محمد إسماعيل ( ٢٠١٠ )  
، أصول المراجعة ، دار المغربي  
للطباعة.

١١- لطفي ، أمين السيد ( ٢٠٠٦ ) ،  
المراجعة بين النظرية و التطبيق ،  
الدار الجامعية - الإسكندرية ..

## ٢-الدوريات

١- ام ، صالح حامد ( ٢٠١٤ ) ،  
"تقويم انعكاسات الخدمات  
الاستشارية علي استقلالية المراجع  
الخارجي - بيئة الأعمال السودانية  
" ، مجلة الاقتصاد العلمية - العدد  
الرابع - يناير ٢٠١٤ .

٢- الدروي ، عمر علي ( ٢٠١٠ )  
" دور معايير التدقيق في تقليص  
فجوة التوقع " ، مجلة المنصور -  
عدد ١٤ - الجزء الاول - ٢٠١٠ .

٣- باسودان ، يوسف عبد الله و  
صالح ، عتاب عبد القادر ، ( ٢٠١٤ )  
" مدي أدراك المراجعين  
الخارجين في المملكة العربية  
السعودية لمسئولياتهم تجاه اكتشاف  
الغش الواردة في معيار المراجعة  
السعودي رقم ١٥ " ، مجلة كلية  
التجارة للبحوث العلمية - كلية  
التجارة جامعة الاسكندرية ، العدد  
الثاني - المجلد الواحد و الخمسون  
- يوليو ٢٠١٤

٤- جربوع ، يوسف محمود ،  
( ٢٠٠٤ ) " العوامل المؤثرة علي  
استقلال المراجعين و حيادهم في  
قطاع غزة من دولة فلسطين " ،  
مجلة تنمية الرافدين ٦٧ ( ٢٦ )  
( ٢٠٠٤ ) ص ص ( ١ - ٦٠ ) كلية

(٢٠٠٨)، "العوامل المؤثرة علي جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية " دراسة نظرية - ميدانية " ، رسالة ماجستير - جامعة اسويط ، كلية التجارة - قسم المحاسبة و المراجعة.

٣- الشعار، إسماعيل حمد،(٢٠١١)، "اثر الأتعاب التي يتقاضها المدقق الخارجي في الأردن عن الخدمات الاستشارية علي المتطلبات الأخلاقية لجودة التدقيق المحددة بموجب معيار التدقيق الدولي رقم (١) "، رسالة ماجستير - جامعة الشرق الأوسط - قسم المحاسبة - كلية الأعمال.

٤- جبير ، خالد وليد ( ٢٠١٤ ) ، " دور مكاتب التدقيق الأردنية في تقديم الخدمات الاستشارية و أثرها في السلوك المهني للمدقق - دراسة ميدانية "، رسالة ماجستير - جامعة الزرقاء الأردن .

٥- عبد الحميد ، رنا محمد ، (٢٠١٣) ، "اثر متغيرات بيئة المراجعة علي جودة الأداء المهني لمكاتب مراجعة الحسابات في قطاع غزة - دراسة ميدانية ، رسالة ماجستير - الجامعة الإسلامية غزة - عمادة الدراسات العليا - كلية التجارة - قسم المحاسبة و التمويل

٦- فاتح ، سردوك،(٢٠٠٤) "دور

الادارة و الاقتصاد - جامعة الموصل .

٥- عبد المولي ، ناصر خليفة ، ( ٢٠٠٧ ) ، " مسئولية مراجع الحسابات عن خدمات التأكيد طبقا لمعايير المراجعة الدولية " ، مجلة الدراسات المالية و التجارية - كلية التجارة - جامعة بني سويف - العدد الثالث ، ديسمبر ٢٠٠٧ .

٦- عصام، قريط (٢٠٠٨) ، " الخدمات الاستشارية و أثرها علي حياده المدقق في الأردن ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية و القانونية ، المجلد ٢٤ - العدد الأول - ٢٠٠٨

٧- مزيانة ، نور الدين ، ( ٢٠١٤ ) " العوامل المساهمة في توجه مكاتب التدقيق الخارجي الجزائرية إلي تقديم الخدمات الاستشارية ( دراسة ميدانية ) " ، مجلة الباحث عدد ١٤ ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التيسير - الجزائر ٣-الرسائل العلمية

١- احمد، احمد أنيس ( ٢٠٠٥ ) " العلاقة بين المسؤولية القانونية لمراجعي الحسابات و جودة عملية المراجعة و فرارات مستخدمي القوائم المالية "، أطروحة دكتوراه - جامعة القاهرة .

٢- الاهدل ، عبدالسلام سليمان



Under Stress ‘,Version of November 15.

4-Muhamed, Z., Karbhari , Y , Mohamad, S ,(2010 ) , “Commercialization of Accounting Profession: the Case of Non- audit Services”, Journal of Economics and Managements, Vol 4, No2

5- Okah, Peter Okah,(2012), Relationship Between Non-Audit Services(NAS) and Auditors’ Independence ; Evidence from Earnings Management Perspective "Umea School of Business and Economics - Spring Semester, - Master Thesis,

6- Wang , Si Wen , and Hay , David ,(2013)" Auditor Independence in New Zealand Further Evidence on the Role of Non – audit Services Accounting and Management Information System, Vol , 12, No .

المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية - دراسة حالة الشركة الجزائرية للألمنيوم بالمسيلة" رسالة ماجستير - كلية العلوم الاقتصادية و علوم التيسير و العلوم التجارية- قسم العلوم التجارية .

### المراجع باللغة الانجليزية

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

2- Fearnley, S, Beattie, V., and Brandt, R, ( 2005 )" Auditor Independence and Audit Risk: A Reconceptualization", Journal of International Accounting Research, Vol.4, No.1.

3- Griffin ,P . Lont , D ( 2009 ) , " Non-Audit Fees and Auditor Independence: New Evidence Based on Going Concern Opinions for U. S. Companies