

الخدمات الاستشارية لمكاتب المحاسبة والمراجعة كأداة لترشيد القرارات الإدارية والمالية

(الواقع والتحديات)

■ أ. مفتاح عثمان الرفاعي* ■ د. منصور محمد الفرجاني**

الملخص:

هدفت الدراسة إلى التعريف بالخدمات الاستشارية كأداة لترشيد القرارات الإدارية والمالية التي تقدمها مكاتب المحاسبة والمراجعة، والتعرف على الخدمات الاستشارية التي تقدمها مكاتب المحاسبة والمراجعة اللببية والتعرف على أهم التحديات التي تقف عائقاً أمامها لتقديم الخدمات الاستشارية، واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي والمنهج التحليلي، واستخدم الباحثان أسلوب المقابلة الشخصية لجمع آراء عينة الدراسة المتمثلة في مجموعة من مكاتب المحاسبة والمراجعة في مدينة طرابلس، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها: أن الخدمات الاستشارية التي تقدمها مكاتب المحاسبة والمراجعة هي: الخدمات المحاسبية والضريبية وخدمات التخطيط والتمويل والاستثمار وخدمات المراجعة الداخلية ونظم المعلومات والإدارة الإنتاجية والخدمات التسويقية والإدارية والقانونية وخدمات الموارد البشرية، وإن تقديم الخدمات الاستشارية من قبل مكاتب المحاسبة والمراجعة في ليبيا تقليدي حيث لا تقدم إلا القدر اليسير منها متمثلة في الخدمات المحاسبية، وبعض الخدمات الضريبية فقط، وتوجد مجموعة من التحديات التي تقف عائقاً أمام مكاتب المحاسبة والمراجعة اللببية لتقديم الخدمات الاستشارية وهي عدم وعي متخذي القرارات في المؤسسات الاقتصادية اللببية بأهمية الخدمات الاستشارية

*عضو هيئة التدريس بقسم المحاسبة، كلية الاقتصاد والتجارة، جامعة المرقب

**عضو هيئة التدريس بقسم المحاسبة، كلية الاقتصاد والتجارة، جامعة المرقب

في ترشيد قراراتها، بالإضافة لنقص الكفاءات والمهارات اللازمة لتقديم الخدمات الاستشارية، ومن أهم توصيات الدراسة: على مكاتب المحاسبة والمراجعة الاستفادة من الشركات الدولية الرائدة في مجال الخدمات الاستشارية لتطوير نفسها والحصول على الخبرة اللازمة، وعلى نقابة المحاسبين والمراجعين العمل على تطوير أعضائها بما يؤهلهم لتقديم الخدمات الاستشارية عن طريق التدريب والتعليم المستمر، وربط مكاتب المحاسبة والمراجعة مع النقابة عن طريق منظومة لتسهيل التعاون والتواصل فيما بينها بما يحقق المنفعة للجميع.

1. المقدمة:

لم تعد مهنة المراجعة تقتصر على عمليات المراجعة التقليدية وهي مراجعة القوائم المالية للعملاء وإبداء الرأي الفني المحايد حولها، بل أصبحت مطالبة بتقديم الاستشارات والنصائح المتعلقة بأعمال العميل والمخاطر التي يوجهها كمرشد لاتخاذ القرارات المالية وغير المالية، وذلك استنادا على خبرات وإمكانيات شركات ومكاتب المحاسبة والمراجعة في مختلف المجالات (الجفري والعنقري، 2007).

ونجاح أي مشروع أو عمل سيكون مرهون بما سيتم اتخاذه من قرارات إدارية ومالية صائبة، وحتى تكون هذه القرارات في محلها فهي بحاجة لاستشارات مهنية متخصصة نابعة من خبرات طويلة، ومن هنا يأتي دور شركات ومكاتب المحاسبة والمراجعة في تقديم هذه الاستشارات التي يستفاد منها في ترشيد القرارات الإدارية والمالية، كون هذه الشركات والمكاتب لها خبرات طويلة في الجوانب المالية بطبيعة عملها.

2. المشكلة:

شهدت الآونة الأخيرة زيادة الطلب على الخدمات التي تقدمها مكاتب المحاسبة والمراجعة مما ساهم في تطور الخدمات الاستشارية من حيث تنوع هذه الخدمات، فبالإضافة لخدمات المراجعة (التدقيق أو الفحص) والخدمات المحاسبية المالية، فهناك الخدمات الضريبية والخدمات الاستشارية التي تساهم في تعزيز نتائج قرارات العملاء،

وسبب هذا التطور هو أهمية الخدمات الاستشارية في ترشيد القرارات الإدارية والمالية بما يعزز مواجهة المخاطرة المحتملة للمنشأة واتخاذ القرارات الاستراتيجية، وهذا ما أكدتها مجموعة من الدراسات السابقة مثل (دراسة أبوعين وعبيد 2010، ودراسة الجعفري والعنقري 2007)، ومكاتب المحاسبة والمراجعة في ليبيا تقوم بتقديم مجموعة من الخدمات الاستشارية بالتزامن مع خدمات المراجعة، وعليه جاءت هذه الدراسة للتعرف على الخدمات الاستشارية التي تقدمها مكاتب المحاسبة والمراجعة الليبية والتعرف على أهم التحديات التي تحد من تقديم هذه الخدمات، وذلك من خلال طرح التساؤلات التالية:

■ التساؤل الأول:

ما هي الخدمات الاستشارية التي تقدمها مكاتب المحاسبة والمراجعة؟

■ التساؤل الثاني:

ما هي الشركات الرائدة دوليا في تقديم الخدمات الاستشارية؟

■ التساؤل الثالث:

ما هي الخدمات الاستشارية التي تقدمها مكاتب المحاسبة والمراجعة الليبية؟

التساؤل الرابع: ما هي التحديات التي تقف عائقا أمام مكاتب المحاسبة والمراجعة

الليبية لتقديم الخدمات الاستشارية؟

3. الأهداف:

تهدف الدراسة إلى تحقيق الأهداف الآتية:

- التعرف بالخدمات الاستشارية التي تقدمها مكاتب المحاسبة والمراجعة.
- التعرف على أهم الشركات الرائدة دوليا في تقديم الخدمات الاستشارية.
- التعرف على الخدمات الاستشارية التي تقدمها مكاتب المحاسبة والمراجعة الليبية.
- التعرف على التحديات التي تقف عائقا أمام مكاتب المحاسبة والمراجعة الليبية لتقديم الخدمات الاستشارية.

4. الأهمية:

تتبع أهمية هذه الدراسة من خلال تسليط الضوء على أهمية الخدمات الاستشارية التي تقدمها مكاتب المحاسبة والمراجعة لمتخذي القرارات الإدارية والمالية، بالإضافة إلى أنها ستمكن المسؤولين على مكاتب المحاسبة والمراجعة اللببية من تطوير هذه المكاتب بما يتكشف من نتائج حول تحديد التحديات التي تواجه هذه المكاتب على مستوى تقديم الخدمات الاستشارية.

5. الحدود:

- الحدود الموضوعية: اقتصرت الحدود الموضوعية للدراسة على تناول موضوع الخدمات الاستشارية التي تقدمها شركات ومكاتب المحاسبة والمراجعة.
- الحدود البشرية والمكانية: مكاتب المحاسبة والمراجعة التي لها خبرة طويلة في هذا المجال الموجودة في مدينة طرابلس.
- الحدود الزمنية: تم عمل الدراسة خلال شهري مارس وابريل ومايو لسنة 2018.

6. الدراسات السابقة:

تناولت مجموعة من الدراسات موضوع الخدمات الاستشارية للمكاتب المحاسبة والمراجعة نعرض منها الآتي:

دراسة جمام ودياش (2015): هدفت الدراسة إلى بيان أثر التدفقات النقدية على اتخاذ القرارات المالية بالبنوك التجارية بولاية جيجل، واستخدم الباحث أسلوب الاستبيان لجمع آراء عينة الدراسة المتمثلة في المسؤولين بسبعة بنوك تجارية في الجزائر، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: تساعد قائمة التدفقات النقدية في المساهمة في التأمين على القرار المالي.

دراسة صابر (2015): هدفت الدراسة إلى إبراز دور الحوكمة في عملية اتخاذ القرار المالي السليم، واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، واستخدم الباحث أسلوب الاستبيان لجمع آراء عينة الدراسة المتمثلة في متخذي القرارات في شركة عتاد التكديس

بالجزائر، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: عن طريق آليات الحوكمة يكفل الدقة والشفافية في القرارات المالية التي تتخذها الإدارة التنفيذية، والمراجعة الخارجية هي إحدى آليات الحوكمة.

دراسة نوح (2012): هدفت الدراسة للتعرف عن كثر على مختلف القوائم المالية المعتمدة في المؤسسات الاقتصادية في، واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي لتحليل القوائم المالية لمؤسسة نسيج وتجهيز بسكرة بالجزائر AIFIB، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: تعتبر عملية تحليل القوائم المالية كشفا لنقاط القوة وضعف المؤسسة.

دراسة سمان والعنقري (2011): هدفت الدراسة إلى تقييم فاعلية تقارير المراجعة في اتخاذ القرارات الاستشارية من وجهة متخذيها، واعتمدت الدراسة على المنهج الإيجابي، واستخدم الباحث أسلوب الاستبيان لجمع آراء عينة الدراسة المتمثلة في متخذي القرارات الاستشارية المتعلقة بالشركات المدرجة في السوق المالي الليبي، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أبرزها: أهمية توفر مصادر البيانات الأخرى بجانب تقرير المراجعة والتي تساعدهم على اتخاذ القرارات الاستثمارية الناجحة.

دراسة (أبوعين وعبيد، 2010): هدفت الدراسة إلى التعرف على ماهية وأنواع ومعايير الخدمات الاستشارية التي تقدمها مكاتب المراجعة، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها: أن زيادة الحاجة إلى الخدمات الاستشارية وارتفاع مستوى الطلب عليها ساهم في اتجاه مكاتب المراجعة نحو توسيع نطاق خدماتها، وأن تقديم هذه الخدمات الاستشارية لا يؤثر على استقلالية المراجع وجودته.

دراسة (الأشقر، 2008): هدفت الدراسة إلى تحديد مجالات مساهمة المراجعة الإدارية في خدمة الإدارة وترشيد قراراتها، واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، واستخدمت الدراسة أسلوب قائمة الاستبيان لجمع آراء عينة الدراسة المتمثلة مراجعي الحسابات القانونيين في قطاع غزة، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: يساعد تقييم الأداء في عملية ترشيد القرارات وحل المشكلات ومواجهة المواقف الطارئة،

وأوصت الدراسة بالتأهيل العلمي للمراجع بتناول بعض التخصصات الإضافية اللازمة لتنفيذ المراجعة الإدارية.

دراسة الحداد (2008): هدفت الدراسة إلى تحديد استراتيجيات التخصص المهني للمراجع الخارجي على جودة الاداء المهني في خدمات المراجعة، واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، واستخدم الباحث أسلوب الاستبيان لجمع آراء عينة الدراسة المتمثلة في مكاتب المراجعة بغزة، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: المراجعين المتخصصين مهنيًا في قطاع غزة يمكنهم التحكم في مخاطر أعمال عميل المراجعة أكثر من غيرهم عن طريق دراسة وتحليل الجوانب الإدارية للعميل.

دراسة الموني وشويبات (2008): هدفت الدراسة إلى التعرف على قدرة المدقق على اكتشاف مؤشرات الشك باستمرارية العملاء عند تدقيق حسابات الشركات المساهمة العاملة في الأردن، واستخدم الباحث أسلوب الاستبيان لجمع آراء عينة الدراسة المتمثلة في مدققي الحسابات القانونيين الأردنيين، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: يستطيع المراجع الخارجي تحديد مؤشرات الشك المالية التي تؤثر على استمرارية العملاء بنسبة 76 % .

دراسة قريط (2008): هدفت الدراسة إلى تسليط الضوء على المهام التي تقوم بها مكاتب المراجعة في غير مجال المراجعة لكي يتمكن الجمهور من التعرف عليها ويتمكن من ثم الاستعانة بها، واعتمدت الدراسة على المنهج الإيجابي، واستخدم الباحث أسلوب الاستبيان لجمع آراء عينة الدراسة المتمثلة في مكاتب المراجعة في مدينة عمان بالأردن، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: تقدم خدمات المراجعة الخدمات الاستشارية والضريبية والمالية ودراسات الجدوى الاقتصادية، وتمثل أتعاب الخدمات الاستشارية النسبة الكبيرة من إجمالي الدخل السنوي لمكاتب المراجعة.

دراسة الجفري والعنقري (2007): هدفت الدراسة إلى الكشف عن دوافع اتجاه شركات ومكاتب المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية نحو توسيع نطاق خدماتها المهنية لتشمل نطاق واسع من الخدمات الأخرى التي تتضمن خدمات استشارية مالية وإدارية، واعتمدت الدراسة على النظرية الإيجابية، واستخدم الباحث أسلوب الاستبيان

لجمع آراء عينة الدراسة المتمثلة في المراجعين بمكاتب المراجعة السعودية والمستفيدين من خدمات المراجعة، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: من أسباب زيادة الطلب على الخدمات المهنية الأخرى التي تقدمها مكاتب المراجعة أهمية الخدمات الاستشارية في مواجهة المخاطر المحتملة للمنشأة واتخاذ القرارات الاستراتيجية.

دراسة أحمد (2006): هدفت الدراسة إلى بيان وتحليل دور المعلومات المحاسبية والآثار المترتبة على استخدامها في الرفع من كفاءة الأداء في الشركات المساهمة الفلسطينية، واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي الاستنتاجي، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: ضرورة اهتمام الإدارة بأن يتم اتخاذ القرارات الإدارية بعد تحليل البيئة المحيطة للشركة، وأن لا يتم اتخاذ القرارات الإدارية بناء على الخبرات الشخصية فقط.

دراسة النناطور (2005): هدفت الدراسة إلى اختبار أثر تطبيق معايير النظام المسمى (بطاقة الأداء المتوازن) لمقاييس الأداء، واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، واستخدم الباحث أسلوب المقابلة الشخصية لجمع آراء عينة الدراسة المتمثلة في المحللين الماليين والمحاسبين العاملين في الشركات الصناعية الأردنية، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: أن استخدام بطاقة الأداء المتوازن كأداء لإدارة جيدة يؤدي إلى تحسين القرارات الاستثمارية وزيادة فاعلية إدارة المشروع.

ومن خلال عرض الدراسات السابقة يلاحظ الآتي: دراسة أحمد 2006 أكدت على أنه لا يتم اتخاذ القرارات الإدارية إلا بعد تحليل البيئة المحيطة للشركة وهذا يمكن أن تقوم به مكاتب المحاسبة والمراجعة، في حين بينت دراسة الجفري والعنقري 2007 على أهمية الخدمات الاستشارية في مواجهة المخاطر المحتملة للمنشأة واتخاذ القرارات الاستراتيجية، أما التحكم في هذه المخاطر فيتم عن طريق الخدمات الاستشارية وهذا ما جاءت به دراسة الحداد 2008، وأوضحت دراسة الموني وشويات 2008 بأنه يستطيع المراجع الخارجي تحديد مؤشرات الشك المالية التي تؤثر على استمرارية العملاء، وذلك بعدة وسائل منها بطاقة الأداء المتوازن وتحليل القوائم المالية وتحليل التدفقات النقدية طبقاً لنتائج الدراسات الآتية على التوالي دراسة النناطور 2005 ودراسة نوح 2012

ودراسة جمام ودياش 2015، وأما أهمية الخدمات الاستشارية لمكاتب المحاسبة والمراجعة بينتها دراسة قرط 2008 من خلال أنها تمثل النسبة الكبيرة من إجمالي الدخل السنوي لمكاتب المراجعة، ويلاحظ أن أغلب هذه الدراسات تم إجراؤها خارج البيئة الليبية، وعليه تأتي هذه الدراسة لتوضيح أهمية الخدمات الاستشارية لترشيد القرارات المالية للمؤسسات الاقتصادية، بالإضافة للتعرف على واقع الخدمات الاستشارية التي تقدمها مكاتب المحاسبة والمراجعة الليبية والتعرف على أهم التحديات التي تحد من تقديم هذه الخدمات.

7. الخدمات الاستشارية التي تقدمها مكاتب المحاسبة والمراجعة:

للخدمات الاستشارية عدة تعريفات، حيث عرفها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) بأنها الأعمال الاستشارية التي تسعى إلى تحسين كفاءة وفعالية الاستخدام الأمثل للطاقت والموارد المتاحة مما يؤدي إلى تحقيق أهداف المؤسسة (توماس وهنكي، 1989).
وأما (علي وشحاتة 2009) فقد عرفها بأنها الخدمات التي تقدمها مكاتب المراجعة بهدف تقديم الاستشارة للعملاء حول الأنشطة الاقتصادية الإدارية والمالية والإلكترونية وغير ذلك حسب طلب العملاء.

أولاً: خصائص الخدمات الاستشارية:

للخدمات الاستشارية مجموعة من الخصائص كما بينها (قريط 2008) وهي:

1. يتم تقديم هذه الخدمات وفق رغبة الإدارة.
2. تقدم هذه الخدمات من قبل أشخاص على تأهيل وكفاءة عالية ولديهم خبرة طويلة في هذه الخدمات.
3. تمارس هذه الخدمات وفق المحافظة على سرية البيانات والمعلومات المتعلقة بالعملاء.
4. تقدم هذه الخدمات على سبيل المشورة والاقتراح والنصيحة.

ثانيا: أهداف الخدمات الاستشارية:

أوضح (أدم، نقلا عن أحمد، 2014) مجموعة من الأهداف الخاصة بالخدمات الاستشارية وهي:

1. تقديم النصح والمشورة لإدارة المؤسسات الاقتصادية للاستفادة منها في القيام بوظائفها .
2. اكتشاف المشاكل وتقييمها وتقديم الاقتراحات بخصوصها .
3. القيام بالدراسات الخاصة وتقديم المساعدة الفنية اللازمة لإدارة المؤسسات الاقتصادية .

ثالثا: متطلبات مقدم الخدمات الاستشارية:

وهي العناصر التي يجب أن تتوفر في مقدم الخدمات الاستشارية وهي حسبما جاءت بها (الرفاعي، 2008):

1. الخبرة والتأهيل: يجب أن يكون المراجع الذي يقدم الخدمات الاستشارية على خبرة ودراية فنية بالممارسات المهنية.
2. الاستقلالية والموضوعية: يجب أن يتمتع المراجع باستقلالية بصورة تبعده عن التحيز لأي جهة أخرى.
3. عدم الإلزام: فالخدمات الاستشارية التي يقدمها المراجع هي غير ملزمة وتعتبر اقتراحات يمكن الأخذ بها أو رفضها .

رابعا: أنواع الخدمات الاستشارية التي تقدمها مكاتب المحاسبة والمراجعة:

لا يمكن حصر الخدمات الاستشارية التي تقدمها مكاتب المحاسبة والمراجعة بصورة كاملة وذلك نظرا لكونها متغيرة حسب طلب العملاء وحسب طبيعة أنشطتهم، وهناك عدة محاولات لحصرها وتحديد أنواعها وسنعرضها حسب تصنيف مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) وتصنيف دراسة (الرفاعي، 2008):

جدول رقم (1) يبين الخدمات التي تقدمها مكاتب المحاسبة والمراجعة حسب:
(مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA)، ودراسة الرفاعي، 2008)

ت	مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA)	دراسة (الرفاعي، 2008)
1	خدمات محاسبية: مسك الدفاتر، وإعداد المرتبات، وإعداد القوائم المالية.	خدمات محاسبية: إعداد الحسابات والتقارير، وتسجيل الأسهم، وأعمال التصفية.
2	خدمات ضريبية: إعداد الإقرارات والتقارير الضريبية، وتقديم النصح للعملاء حول الضرائب.	خدمات ضريبية: إعداد الإقرار الضريبي، والتخطيط الضريبي المحلي والدولي.
3	خدمات المراجعة الداخلية: تصميم إعداد إجراءات المراجعة الداخلية وإدارة المخاطر، والقيام بأنشطة المراجعة الداخلية، والمراجعة الداخلية التشغيلية.	خدمات الاستشارات القانونية: إبداء النصح حول التوسع والانكماش والاستثمار والاندماج.
4	خدمات نظم المعلومات: التصميم، والتقييم.	خدمات التخطيط: التخطيط الحالي، ووضع الاستراتيجيات.
5	خدمات نشاط التمويل والاستثمار: تقديم آراء استشارية في عمليات التمويل والمساعدة في اتخاذ قرارات الاستثمار.	خدمات الموارد البشرية: العلاقات الانسانية (الحوافز والتدريب).
6	خدمات إدارية وقانونية: تقديم آراء في استشارات إدارية وقانونية	خدمات التسويق: التسويقية، والتسعير، والدعاية، والتوزيع
7		خدمات إدارة الإنتاج: تصميم الإجراءات المكتبية والرقابة، وتصميم نظام الإنتاج، تقييم المنتج وتحليل القيمة، ورقابة الجودة.
8		خدمات التمويل: النسب والمؤشرات المالية، وتقييم رأس المال المستثمر، وأساليب تحديد وتقدير تكاليف رأس المال.

ومن خلال العرض السابق للخدمات الاستشارية التي تقدمها مكاتب المحاسبة والمراجعة حسب مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي، ودراسة (الرفاعي، 2008)، فيمكن للباحثان تلخيص الخدمات الاستشارية التي تستطيع أن تقدمها مكاتب المحاسبة والمراجعة وهي كالتالي:

- الخدمات المحاسبية: مسك الدفاتر، وإعداد المرتبات، وعمل التسويات اللازمة، وإعداد التقارير المالية.
 - الخدمات الضريبية: إعداد الإقرارات والتقارير الضريبية، وتقديم النصح الضريبي (التخطيط الضريبي).
 - خدمات التخطيط: التخطيط الحالي (دراسات الجدوى)، ووضع الاستراتيجيات اللازمة.
 - خدمات التمويل والاستثمار: تحديد عمليات التمويل اللازمة، والمساعدة في اتخاذ قرارات الاستثمار.
 - خدمات نظم المعلومات: إعداد اللوائح وتصميم نظم المعلومات الإدارية والمالية، وتقييمها.
 - خدمات المراجعة الداخلية: تصميم وإعداد إجراءات المراجعة الداخلية وإدارة المخاطر، والقيام بأنشطة المراجعة الداخلية.
 - خدمات الإدارة الإنتاجية: تصميم نظم الإنتاج، وتقييم المنتج وتحليل القيمة، ورقابة الجودة.
 - خدمات التسويق: خدمات التسعير والدعاية والتوزيع.
 - خدمات إدارية وقانونية: تقديم آراء في استشارات إدارية، واعطاء آراء قانونية.
 - خدمات في الموارد البشرية: تقييم أداء العاملين، وتصميم خطط التدريب والتطوير.
8. أهم شركات المراجعة الدولية الرائدة في تقديم الخدمات الاستشارية:

من أهم شركات المحاسبة والمراجعة على مستوى العالم أربع شركات وتشمل (بي دبليو سي) و(إيرنست آند يونغ) البريطانيتين، و(ديلويت) الأمريكية، و(كي بي إم جي) الهولندية،

ويطلق عليها اسم الأربع الكبار (big4)، وتقوم هذه الشركات بإجراء التدقيق لمعظم الشركات المساهمة الكبيرة العامة، والكثير من الشركات الخاصة، بالإضافة لتقديمها لخدمات أخرى، وكانت تسمى سابقا باسم (الثماني الكبار) ومن ثم تقلصت إلى الخمس الكبار من خلال سلسلة من الاندماجات، وبعد انهيار شركة آثر أندرسون عام 2002 إثر فضيحة إنرون، حيث كانت إحدى الخمس الكبار، وعلى أثرها قامت شركة إنرون بتسليم رخصتها لمزاولة مهنة المحاسبة القانونية في أمريكا بشكل طوعي (محسن، 2016).

وتتشط هذه الشركات في الخدمات المحاسبية (المحاسبة، والمراجعة والتدقيق المحاسبي، والاستشارات الضريبية، الخدمات القانونية، الاستشارات المالية الاقتصادية والتأمينية، وغيرها من الخدمات الاستشارية)، ومما يثير التعقيد في عمليات الأربع الكبار (big4) كونهم شبكات من الشراكات مع شركاء محليين في عدد كبير من دول العالم، مما يجعلهم خاضعين للتضارب في القوانين لهذه الدول (الخنيزي 2014).

ومن خلال الاطلاع على الموقع الخاص بالأربع الكبار (big4) المتاح على الرابط التالي: (<https://big4careerlab.com/big-4-accounting-firms>)، نجد أن إيراداتها كانت 134.28 مليار دولار في سنة 2017، وهي كالتالي:

1. شركة ديلويت (Deloitte): وهي شركة أسمها (Deloitte Touche Tohmatsu)، مقرها الرئيسي في نيويورك بالولايات المتحدة الأمريكية، وهي في الترتيب الأول من حيث الإيرادات بقيمة 38.8 مليار دولار في سنة 2017، ويعمل بها 400,244 موظف، تعمل في أكثر من 150 دولة.
2. شركة بي دبليو سي (PWC): وهي شركة اسمها (PricewaterhouseCoopers)، وهي في الترتيب الثاني من حيث الإيرادات بقيمة 37.68 مليار دولار في سنة 2017، ويعمل بها 223,000 موظف، ولها 700 مكتب موزعة في 157 دولة.
3. شركة إي واي (EY): وهي شركة اسمها (Ernst & Young)، مقرها الرئيسي في لندن بالمملكة المتحدة، وهي في الترتيب الثالث من حيث الإيرادات بقيمة 31.4

مليار دولار في سنة 2017، ويعمل بها 230,800 موظف، تعمل في أكثر من 150 دولة.

4. شركة كي بي إم جي (KPMG): وهي شركة اسمها (Klynveld Peat Marwick Goerdeler)، مقرها الرئيسي في أمسترفين بهولندا، وهي في الترتيب الرابع من حيث الإيرادات بقيمة 26.4 مليار دولار في سنة 2017، ويعمل بها 189,000 موظف.

الجدول رقم (2) الإيرادات (big4) ومصادرها لسنة 2017م بالمليارات الدولارات

إجمالي الإيرادات بالمليارات الدولارات	إيرادات الخدمات الاستشارية		إيرادات خدمات المراجعة (التدقيق) بالمليارات الدولارات		الشركات
	النسبة	القيمة	النسبة	القيمة	
38.8	٪ 76	29.49	٪ 24	9.31	شركة Deloitte
37.68	٪ 58	21.71	٪ 42	15.97	شركة PWC
31.4	٪ 63	19.7	٪ 37	11.6	شركة EY
26.4	٪ 61	16.01	٪ 39	10.39	شركة KPMG
134.28	٪ 65	86.91	٪ 35	47.27	الإجمالي

ومن خلال الجدول السابق نجد أن النصيب الأكبر من إيرادات (big4) كانت من الخدمات الاستشارية بنسبة 65 ٪، في حين جاءت خدمات المراجعة (التدقيق) في الترتيب الثاني بنسبة 35 ٪. أما على مستوى الشركات فنجد شركة Deloitte أن إيراداتها من الخدمات الاستشارية التي تقدمها تمثل 76 ٪ من إجمالي إيراداتها وبالتالي متقدمة على باقي الإيرادات من خدمات التدقيق التي تقدمها هذه الشركة، في حين كانت إيرادات الخدمات الاستشارية لشركة PWC تمثل 58 ٪ من إجمالي إيراداتها وهي في الترتيب الثاني بعد إيرادات خدمات المراجعة (التدقيق) التي تقدمها بنسبة 42 ٪، في

حين كانت إيرادات شركة EY من الخدمات الاستشارية 63 ٪ ، ونجد نصيب شركة KPMG من إيرادات الخدمات الاستشارية بنسبة 61 ٪ من إجمالي إيراداتها... ويمكننا القول أن هذا الحجم من الإيرادات للخدمات الاستشارية للشركات الأربع الكبار (big4) لم يأت من سبيل الصدفة وإنما من الادراك بأهمية الخدمات الاستشارية لمتخذي القرارات وبالتالي استخدمت شركات (big4) كل طاقاتها وخبراتها في تقديم الخدمات الاستشارية لطالبيها، مما جعلها رائدة دوليا في تقديم الخدمات الاستشارية.

عرض وتحليل بيانات المقابلات الشخصية:

أولاً: المنهجية:

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي والمنهج التحليلي الذي يقوم على تحديد الخلفية النظرية للخدمات الاستشارية والشركات الرائدة في مجال هذه الخدمات الاستشارية وذلك بالاستفادة من الدراسات السابقة والكتب والدوريات والتقارير والإحصائيات المنشورة وغير المنشورة، والمواقع الالكترونية لمكاتب المراجعة ذات العلاقة بتساؤلات الدراسة.

مجتمع الدراسة:

تمثل مجتمع الدراسة في مكاتب المحاسبة والمراجعة في مدينة طرابلس والبالغ عددها (250) مكتبا، ونظرا لعددتها الكبير مما يصعب إجراء المقابلات الشخصية معهم كلهم، فقد اكتفى الباحثان بإجراء المقابلات الشخصية مع مجموعة من مكاتب المحاسبة والمراجعة في مدينة طرابلس وهي (4) مكاتب التي لها خبرة طويلة في هذا المجال (أكثر من 20 سنة)، واستطاع الباحثان الوصول إليها في ظل الظروف الراهنة التي تمر بها البلاد، إضافة إلى ذلك أن كل مكاتب المحاسبة والمراجعة في مدينة طرابلس تتبع نفس نقابة المحاسبين والمراجعين وتقوم بتقديم خدمات المحاسبة والمراجعة في نفس البيئة.

جدول رقم (3) أسماء وخبرة مكاتب المحاسبة والمراجعة التي تم إجراء معهم المقابلات الشخصية

ت	أسماء المكاتب	مدة الخبرة
1	مكتب إبراهيم الباروني للمحاسبة والمراجعة القانونية	أكثر من 53 سنة
2	مكتب محمد حسين كانون للمحاسبة والمراجعة	أكثر من 47 سنة
3	شركة المتحدون محاسبون ومراجعون قانونيون	أكثر من 30 سنة
4	مكتب الكانوني للمحاسبة والمراجعة	أكثر من 20 سنة

أداة جمع البيانات:

استخدم الباحثان أسلوب المقابلة الشخصية لجمع بيانات الدراسة وذلك لتناسبه مع عدد مكاتب المحاسبة والمراجعة المختارة، وقام الباحثان بإجراء المقابلات الشخصية حسب التواريخ التالية:

جدول رقم (4) المتعلق بالمقابلات الشخصية مع مكاتب المراجعة

ت	أسماء المكاتب	تاريخ المقابلة الشخصية
1	شركة المتحدون محاسبون ومراجعون قانونيون	الثلاثاء 2018/04/08، الساعة 13:00 ظهراً
2	مكتب الكانوني للمحاسبة والمراجعة	الثلاثاء 2018/04/08، الساعة 16:00 مساءً
3	مكتب محمد حسين كانون للمحاسبة والمراجعة	الثلاثاء 2018/04/17، الساعة 11:00 صباحاً
4	مكتب إبراهيم الباروني للمحاسبة والمراجعة القانونية	الخميس 2018/04/19، الساعة 12:00 ظهراً

ثانياً: أسئلة المقابلة الشخصية ومناقشتها:

ولتحقيق أهداف الدراسة تم وضع الأسئلة التالية:

السؤال الأول: ما هي الخدمات الاستشارية التي تقدمها مكاتب المحاسبة والمراجعة في ليبيا؟

أفادت كل مكاتب المحاسبة والمراجعة أن الخدمات التي يقومون بتقديمها بشكل رئيسي وهي خدمات المراجعة (التدقيق)، فيما كانت أغلب المكاتب تقدم الخدمات المحاسبية المتمثلة في (مسك الدفاتر، وإعداد التقارير والقوائم المالية، بالإضافة إلى إعداد المرتبات عن طريق منظومات معدة مسبقاً)، إضافة لذلك تقدم الخدمات الضريبية (إعداد الإقرارات الضريبية للعملاء)، في حين تباينت إجابات المكاتب حول تقديمها لخدمات تقييم الفرص الاستثمارية وإعداد دراسات الجدوى الاقتصادية وإعداد الموازنات التقديرية وإعداد اللوائح والنظم الإدارية والمالية.

السؤال الثاني: هل هناك ارتباطات أو أعمال مشتركة مع شركات محاسبة ومراجعة

عربية أو دولية؟

حيث تبين من الإجابات إن هناك مكتبا واحدا له ارتباطات دولية وهو (شركة المتحدون محاسبون ومراجعون قانونيون) لها شراكة مع شركة بي دبليو سي (PWC) وهي إحدى الشركات الأربع الكبار (big4)، في حين لا يوجد ارتباطات حالية للمكاتب الأخرى.

السؤال الثالث: ما هي التحديات التي تقف عائقا أمام مكاتب المحاسبة والمراجعة

الليبية لتقديم الخدمات الاستشارية؟

كانت إجابات مكاتب المحاسبة والمراجعة بأن هناك مجموعة من التحديات تواجههم عند تقديم الخدمات الاستشارية من أهمها: عدم وعي متخذي القرارات في المؤسسات الاقتصادية بأهمية الخدمات الاستشارية في ترشيد قراراتها، وقلة تنوع الأنشطة الاقتصادية في ليبيا التي تتطلب تقديم الكثير من الخدمات الاستشارية، وأكدوا على قلة وجود الكفاءات والمهارات اللازمة لتقديم الخدمات الاستشارية، بالإضافة لضعف البنية التحتية المتعلقة بوسائل الاتصال والمعلوماتية، وعدم قيام نقابة المحاسبين والمراجعين بإعداد دورات تدريبية للمحاسبين والمراجعين في مجال الخدمات الاستشارية، وقلة الاتصال والتعاون بين مكاتب المحاسبة والمراجعة.

ثالثاً: مناقشة نتائج المقابلات الشخصية:

ويلاحظ من الإجابات السابقة أن مكاتب المحاسبة والمراجعة في ليبيا تقدم بشكل أساسي خدمات المراجعة (التدقيق)، أما تقديمها للخدمات الاستشارية فيعتبر تقليدياً حيث لا يتعدى عن تقديم الخدمات المحاسبية، وجزء من الخدمات الضريبية وهو إعداد الإقرارات الضريبية فقط، في حين تقديمها لخدمات دراسات الجدوى الاقتصادية وإعداد الموازنات وإعداد اللوائح والنظم الإدارية والمالية فهو نادر، وينعدم تقديم خدمات التمويل والاستثمار وخدمات المراجعة الداخلية وخدمات التسويق والخدمات الإدارية والقانونية. وبالنسبة للارتباطات مع شركات محاسبة ومراجعة عربية ودولية، فإن (شركة المتحدون محاسبون ومراجعون قانونيون) لها ارتباطات مع شركة بي دبليو سي (PWC) وهي إحدى الشركات الأربع الكبار (big4)، وفي رأي الباحثان فإنها تعتبر خطوة جيدة للحصول على الخبرة في تقديم الخدمات الاستشارية، كون أن شركة (PWC) نشطة في تقديم هذه الخدمات حيث يلاحظ أن 58٪ من إيراداتها البالغة (37.68) مليار دولار لسنة 2017 تمثل إيرادات من الخدمات الاستشارية فقط، في حين لا يوجد أي ارتباطات لباقي المكاتب عربياً ودولياً.

أما على صعيد التحديات التي تقف عائقاً أمام مكاتب المحاسبة والمراجعة في تقديم الخدمات الاستشارية فتمثلت في قلة تنوع أنشطة الاقتصاد الليبي، وعدم وعي متخذي القرارات بالمؤسسات الاقتصادية في ليبيا بأهمية الخدمات الاستشارية في ترشيد القرارات الإدارية والمالية وهذا ما يتوافق مع نتائج (دراسة صابر 2015، ودراسة سمان والعنقري 2011، ودراسة الأشقر 2008، ودراسة الجفري والعنقري 2007، ودراسة أحمد 2006) ويرى الباحثان أنه السبب في انخفاض الطلب على الخدمات الاستشارية، بالإضافة إلى أن تقديم الخدمات الاستشارية يحتاج من مكاتب المحاسبة والمراجعة توفير إمكانيات بشرية ذات كفاءات ومهارات عالية في مختلف التخصصات وهذا ما تدعمه نتائج (دراسة الحداد 2008، ودراسة الرفاعي 2008) وهذا أكبر تحدي تواجهه مكاتب المحاسبة والمراجعة في ليبيا، كذلك أن تقديم الخدمات الاستشارية يحتاج لبنية تحتية كبيرة في مجال الاتصالات والمعلوماتية

وهذا حسب إجابات مكاتب المحاسبة والمراجعة غير موجود، علاوة على ذلك قلة اهتمام نقابة المحاسبين والمراجعين بصفقتها الهيئة المهنية المسؤولة عن هذه المكاتب بتطوير عناصرها عن طريق التدريب والتعليم المستمر في مجال الخدمات الاستشارية. بالإضافة إلى ذلك يلاحظ ضعف تعاون مكاتب المحاسبة والمراجعة فيما بينها الذي يعتبر من المقومات الضرورية لتقديم الخدمات الاستشارية.

النتائج والتوصيات:

أولاً: النتائج:

استناداً لما تم عرضه واستخلاصه من الجانب النظري في هذه الدراسة وبالاعتماد على نتائج المقابلات الشخصية مع مكاتب المحاسبة والمراجعة يمكن عرض نتائج الدراسة على النحو التالي:

أ: النتائج من الجانب النظري:

1. إن الخدمات الاستشارية التي تقدمها مكاتب المحاسبة والمراجعة كأداة لترشيد القرارات الإدارية والمالية هي: الخدمات المحاسبية، والخدمات الضريبية، وخدمات التخطيط، وخدمات التمويل والاستثمار، وخدمات نظم المعلومات، وخدمات المراجعة الداخلية، وخدمات الإدارة الإنتاجية وخدمات التسويق، والخدمات الإدارية والقانونية، وخدمات في الموارد البشرية.

2. الشركات الرائدة دولياً في تقديم الخدمات الاستشارية هي شركات الأربع الكبار (big4) المتمثلة في: شركة ديلويت (Deloitte)، وشركة بي دبليو سي (PWC)، شركة إي واي (EY)، شركة كي بي إم جي (KPMG):

ب: النتائج من الجانب العملي:

1. إن تقديم الخدمات الاستشارية من قبل مكاتب المحاسبة والمراجعة للبيبة كأداة لترشيد القرارات الإدارية والمالية يكاد يكون منعدماً، حيث لا تقدم إلا القدر اليسير منها متمثلة في الخدمات المحاسبية، وبعض الخدمات الضريبية فقط،

وتقوم بتقديم أعمال المراجعة (التدقيق) بشكل أساسي.

2. تواجه مكاتب المحاسبة والمراجعة في ليبيا مجموعة من التحديات تقف عائقاً أمام

تقديم الخدمات الاستشارية كأداة لترشيد القرارات الإدارية والمالية وهي:

■ عدم وعي متخذي القرارات في المؤسسات الاقتصادية بأهمية الخدمات الاستشارية في ترشيد قراراتها، وقلة تنوع الأنشطة الاقتصادية في ليبيا التي تتطلب تقديم هذه الخدمات الاستشارية.

■ نقص الكفاءات والمهارات اللازمة لتقديم الخدمات الاستشارية، وضعف البنية التحتية المتعلقة بوسائل الاتصال والمعلوماتية اللازمة لتسهيل تقديم هذه الخدمات.

■ قلة اهتمام نقابة المحاسبين والمراجعين بإعداد دورات تدريبية لأعضائها في مجال الخدمات الاستشارية، وضعف الاتصال والتعاون بين مكاتب المحاسبة والمراجعة في ليبيا.

ثانياً: التوصيات:

بناء على نتائج الدراسة السابقة يمكن للباحثان تقديم التوصيات التالية:

1. على المؤسسات الاقتصادية الاستفادة من الخدمات الاستشارية لمكاتب المحاسبة والمراجعة كونها مهمة في ترشيد قراراتها الإدارية والمالية.

2. على مكاتب المحاسبة والمراجعة الاستفادة من الشركات الدولية الرائدة في مجال الخدمات الاستشارية لتطوير نفسها والحصول على الخبرة اللازمة، سواء عن طريق الارتباط بالمشاركة أو بعمل اتفاقيات تعاون معها.

3. على نقابة المحاسبين والمراجعين العمل على تطوير أعضائها بما يؤهلهم لتقديم الخدمات الاستشارية عن طريق التدريب والتعليم المستمر، وربط مكاتب المحاسبة والمراجعة مع النقابة عن طريق منظومة لتسهيل التعاون والتواصل فيما بينها بما يحقق المنفعة للجميع.

4. ضرورة تطوير التشريعات الاقتصادية بما تكفل تنوع الأنشطة الاقتصادية، والعمل

على إنشاء بنية تحتية متطورة في مجال الاتصالات والمعلوماتية.
5. إجراء المزيد من الدراسات المستقبلية حول سبل تطوير مكاتب المراجعة الليبية من خلال تقديمها للخدمات الاستشارية بما يساهم في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية.

المراجع:

- أبوعين، محمد، وعبيد، أحمد، (مجلة الاقتصاد والعلوم السياسية، ع8، 2010)، توسيع نطاق الخدمات الاستشارية أثرها على مكاتب المراجعة في ظل المنافسة، (كلية الاقتصاد والعلوم السياسية جامعة طرابلس، 256-273).
- احمد، بسام محمود، 2006، دور نظم المعلومات المحاسبية في ترشيد القرارات الإدارية، (رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية غزة).
- آدم، صالح حامد محمد علي، (مجلة كلية الاقتصاد العلمية، ع4، 2014)، تقديم انعكاسات الخدمات الاستشارية على استقلالية المراجع الخارجي بيئة الاعمال السودانية، (جامعة النيلين، 263-288).
- الأشقر، محمد أحمد، 2008، مجالات مساهمة المراجعة الإدارية في خدمة الإدارة وترشيدها قراراتها في الشركات المساهمة، (رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة الجامعة الإسلامية قطاع غزة).
- الجفري، فوزية حامد، والنعقري، حسام عبدالمحسن، (مجلة الاقتصاد والإدارة، م21، ع2، 2007)، اتجاه ومكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية نحو توسيع نطاق خدماتها المهنية، (جامعة الملك عبدالعزيز، 219-288).
- الحداد، سامح عبدالرزاق، 2008، تحليل وتقييم استراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي وأثره على جودة الأداء المهني في خدمات المراجعة، (رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية غزة).
- الخنيزي، قصي بن عبدالمحسن، (مجلة الراي، ع14877، 2014)، الأربع الكبار الاستشارات والتدقيق في السوق السعودي، متاحة على الرابط التالي: www.aluaum.com/article/3125593
- المومني، مندر، وشويات، زياد، (مجلة المنار، م14، ع1، 2008)، قدرة المدقق في اكتشاف مؤشرات الشك باستمرارية العملاء، (جامعة آل البيت الأردن، 141-174).

- الناطور، جهاد ربحي عبدالقادر، 2005، أثر تطبيق معايير بطاقة الأداء المتوازي على القرار الاستثماري في الشركات الصناعية الأردنية، (رسالة ماجستير غير منشورة، كلية إدارة المال والاعمال، جامعة آل البيت).
- توماس، وليم، وهنكي، امرسون، ترجمة ومراجعة: أحمد عجاج، وكمال الدين، المراجعة بين النظرية والتطبيق، السعودية، دار المريخ، 1989.
- جمام، محمود، ودياش، أميرة، (مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، ع4، 2015)، أثر قائمة التدفقات النقدية على اتخاذ القرارات المالية، (جامعة ام البواقي الجزائر، 65-83).
- الرفاعي، مزنة عبداللطيف، 2008، أثر الخدمات الأخرى لمراجع الحسابات على جودة المعلومات المحاسبية، (رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد جامعة دمشق).
- علي، عبدالوهاب نصر، وشحاتة، شحاتة السيد، قواعد واخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة في مواجهة الأزمات المالية، الاسكندرية: الدار الجامعية، 2009. ● سمان، إيمان أنور، والنعقري، حسام عبدالمحسن، (مجلة الاقتصاد والإدارة، م25، ع2، 2011)، فاعلية تقارير في اتخاذ القرارات الاستشارية من وجهه نظر متخذيها، (جامعة الملك عبدالعزيز، 183-232).
- سمان، إيمان أنور، والنعقري، حسام عبدالمحسن، (مجلة الاقتصاد والإدارة، م25، ع2، 2011)، فاعلية تقارير في اتخاذ القرارات الاستشارية من وجهه نظر متخذيها، (جامعة الملك عبدالعزيز، 183-232).
- صابر، بوالجدي، 2015، دور آليات الحوكمة في اتخاذ القرار المالي، (رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارة وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر الجزائر).
- قريط، عصام، (مجلة العلوم الاقتصادية والقانونية، م14، ع1، 2008)، الخدمات الاستشارية وأثرها على حياد المدقق في الأردن، (جامعة دمشق، 7-39).
- محسن، أحمد، 2016، الأربع الكبار، متاحة على الرابط التالي:
www.makalcloud.com/post/sdvwnctsx
- نوح، حامدي، 2012، القوائم المالية ودورها في اتخاذ القرارات المالية، (رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارة وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر الجزائر).
- الموقع الخاص بالأربع الكبار (big4)، 2017، المتاح على الرابط التالي:
<https://big4careerlab.com/big-4-accounting-firms>

Advisory Services provided by Accounting Firms which can be used as a tool of Managerial and Financial Decisions (Currently and Challenges)

■ Dr. Mansour Mohamed Alferjani *

■ Miftah Othman Alrifai **

ABSTRACT

The study aimed to clarify the advisory services provided by accounting firms which can be used as a tool of managerial and financial decisions . It also aimed to explore the ability of Libyan accounting firms to providing advisory services as well as their challenges. The study has used the descriptive and analysed approach and the interview method in order to data collection from the biggest Libyan accounting firms in Tripoli. The study found that the most important advisory services are tax planning and preparation, financial strategically consulting, internal auditing services, information system services, marketing advisory , consulting of management and finance. However, the Libyan accounting firms can not provide such these advisory services due to many challenges including lack of Libyan experts of decision making and lack of accounting experts. This study strongly recommends that the Libyan accounting firms have to obtain the benefits of advisory service provided by the big international accounting firms. This can be led to improve and develop Libyan accounting firms and their services as well it can support the governance of corporation. In addition, the Libyan Syndicate Accounting and Auditing have to develop and improve its members related to advisory services.

Academic Staff at Faculty of Economic and Commerce, Elmergib University*

Academic Staff at Faculty of Economic and Commerce, Elmergib University **