

تأثير تقديم خدمات غير المراجعة الأخرى على كفاءة واستقلالية المراجع الخارجي وانعكاسهما على جودة المراجعة من وجهة نظر المحاسبين القانونيين الليبيين

«دراسة تحليلية تطبيقية»

■ د. عبدالمنعم حسن اجبارة * ■ د. يوسف ممدو حميدي **

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف ما إذا كان هناك تأثير لتقديم خدمات غير المراجعة الأخرى على كفاءة واستقلالية المراجع الخارجي وانعكاسهما على جودة المراجعة، من وجهة نظر المحاسبين والمراجعين الليبيين، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استمارة استبيان، وتم توزيعها على عينة الدراسة المتمثلة في مجموعة من المحاسبين والمراجعين الليبيين، الدراسة أظهرت عدة نتائج أهمها:

أنه يوجد تأثير "سالب" لتقديم خدمات غير المراجعة الأخرى على استقلالية المراجع وتأثير "موجب" لتقديم خدمات غير المراجعة على كفاءة المراجع، من وجهة نظر المحاسبين والمراجعين الليبيين، توصلت الدراسة إلى عدد من التوصيات متعلقة بتنظيم تقديم خدمات غير المراجعة الأخرى.

الكلمات الدالة: خدمات غير المراجعة، الكفاءة المهنية، استقلالية المراجع، جودة المراجعة، المحاسبين والمراجعين الليبيين.

* عضو هيئة التدريس بكلية الاقتصاد والمحاسبة - جامعة سبها
* * عضو هيئة التدريس بكلية الاقتصاد والمحاسبة - جامعة سبها

المقدمة:

إن الاهتمام بجودة خدمات المراجعة يزداد مع مرور الوقت، وذلك نتيجة للإهمال وسوء التصرف من قبل بعض المراجعين مما تسبب في إخفاقات وفشل عملية المراجعة، وفي الآونة الأخيرة هناك ضغط متزايد لتحسين أداء مهنة المراجعة عن طريق إجراءات قانونية ضد بعض المراجعين على سبيل المثال، ليفنثول هاورث (Laventhol Howarth) سابع أكبر شركة مراجعة حول العالم انهارت بعد دعوة قضائية في عام 1991، أيضا الانهيار المفاجئ الذي حصل مع أنرون (Enron) في الولايات المتحدة الأمريكية في عام 2001، بعد ذلك كان هناك عدد من الحالات الأخرى للشركات الأمريكية التي تعاني العديد من الصعوبات، مما أدى إلى خلق أزمة ثقة حول جودة الخدمات التي تقدمها مهنة المراجعة، ودفع بالتفكير فيما يمكن أن يفعل لدعم المهنة من أجل الرفع من مستواها، حتى تقوم هذه المهنة بالدور المناط بها بالشكل المطلوب، فظهر في الوقت الحالي ما يعرف بحكومة الشركات كداعم لمساعدة المهنة للقيام بدورها على أكمل وجه، (Reisch, 2000) يقول إن عالم اليوم يمتاز بوجود تغيرات بيئية سريعة، ومهنة المراجعة لا تتجاوب مع هذه التغيرات، وهذا ما يقودنا إلى الحاجة إلى تقييم بعض العناصر التي يمكن أن يكون لها تأثير في جودة خدمات المراجعة.

إن نجاح مهنة المراجع وتطورها بالشكل الذي تستطيع فيه أن تتماشى مع عالم الأعمال المتزايد التعقيد نتيجة للتطور التكنولوجي، يحتم على مهنة المراجعة والقائمين عليها بأخذ زمام المبادرة لمواكبة هذه التطورات السريعة والمتسارعة في عالم الأعمال والتغيرات البيئية المحيطة بالمهنة، وذلك بالنظر لما يمكن أن يفعل من تحديث وإصدار للقوانين ومعايير للممارسة المهنية وقواعد لآداب وسلوك للمهنة، تساعد في تنظيم المهنة والرفع من مستوى الخدمات التي تقدمها، وذلك من أجل أن تكون مهنة المراجعة حاضرة وقوية وبعيدة عن الانتقاد، بسبب أي تقصير أو ضعف في القيام بمهامها وما تقدمه من خدمات للمجتمع، لتكون دائما وأبدا محل ثقة المجتمع.

مشكلة الدراسة :

بالاطلاع على الأب المحاسبي، وجد أن هناك العديد من العناصر التي يمكن أن

تساهم سلبا أو إيجابا في التأثير على جودة الخدمات المراجعة الحيادية المقدمة من قبل المراجعين، على سبيل المثال حجم مكتب المراجعة، أتعاب المراجعة، الدوران الإجباري للمراجع، الدعاوة القضائية، خدمات غير المراجعة الأخرى، انظر إلى:

(Chow and Rice, 1982; DeAngelo, 1981b; Palmrose, 1986; Dye's, 1991; Menon and Williams, 1991; Davidson and Neu, 1993; Krishnan, 1994; Narayanan, 1994; Lee, 1996; Krishnan and Krishnan, 1997; Sutton, 1997; Becker et al. 1998; Arrunada, 1999; Kadous, 2000; Fargher et al, 2001; Vanstraelen, 2002; DeFond et al, 2002; Frankel et al, 2002; Geiger and Rama, 2003; Abbott et al, 2003; Ashbaugh et al, 2003; Brandon et al, 2004; Niemi, 2004; McLennan and Park, 2004; Chen et al, 2005; Mong and Roebuck, 2005; Francis, 2006; Alleyne et al. 2006; Carey and Siminett, 2006; Lowensohn et al. 2007; Gul et al, 2007; Knechel and Vanstraelen, 2007; Blouin et al, 2007; Manry et al, 2008; Jackson et al, 2008; Jenkins and Velury, 2008; Chih-Ying et al, 2008; Venkataraman et al, 2008; Porter et al, 2008; Callaghan et al, 2009 Monika et al, 2014; Timothy et al, 2015).

جودة المراجعة أعطيت اهتمام كبير من قبل العديد من الأطراف المختلفة المهتمة بمهنة المراجعة مثل الأكاديميين، المنظمين، والممارسين، حيث درست بشكل واسع في أجزاء عديدة من دول العالم على سبيل المثال بريطانيا، أمريكا، كندا، استراليا، ماليزيا، الأردن، مصر، والمملكة العربية السعودية، هذه الدراسة هي تكملة للدراسات التي سبقتها في هذا الخصوص، حيث تحاول أن تسلط الضوء على بعض القضايا التي تدور حول جودة مهنة المراجعة في ليبيا، وبشكل محدد محاولة القيام بدراسة احد العوامل المؤثرة في جودة خدمات المراجعة في ليبيا، حيث إن موضوع قيام مكاتب المراجعة بتقديم خدمات غير المراجعة الأخرى لعميل المراجعة الحيادية وأثر ذلك على جودة مهنة المراجعة، يعتبر من المواضيع التي تم دراستها في دول مختلفة حول العالم، حيث أدى قيام المراجعين بتقديم خدمات أخرى بخلاف المراجعة الحيادية لنفس العميل إلى بروز فريقين أحدهما معارض والآخر مؤيد لتقديم هذه الخدمات، الفريق الأول يعتقد أن قيام المراجع الخارجي بتقديم الخدمات الأخرى لعميل المراجعة سيؤدي إلى الحد من استقلالية المراجع نتيجة لطبيعة

العلاقة التي ستتولد نتيجة لتقديم مثل هذه الخدمات لنفس عميل المراجعة الحيادية، وبالتالي ستكون المحصلة النهائية التأثير سلبيًا على جودة مهنة المراجعة وذلك نتيجة لضعف وانخفاض مستوى استقلالية المراجع، بينما يرى الفريق المؤيد لتقديم المراجع للخدمات الأخرى لعميل المراجعة، أن تقديم مثل هذه الخدمات لعميل المراجعة الحيادية سيؤدي إلى أن يتعرف المراجع بشكل جيد على الأنظمة الداخلية للعميل وإلى أوجه القصور ونقاط الضعف وطبيعة المشاكل التي تعترض هذه الأنظمة، مما سينعكس في الرفع من كفاءة المراجع المهنية، وبوجود كفاءة مهنية عالية ستقود إلى خلق تأثير إيجابي على جودة مهنة المراجعة والرفع من مستواها.

تتبع أهمية هذه الدراسة من خلال أهمية هذه المهنة والدور الذي تقدمه للمجتمع، والتأكيد على تقديمها للخدمات بالشكل المطلوب وعلى أكمل وجه، ومن خلال دراسة احد العوامل التي قد تساعد في تحقيق ذلك، بالإضافة إلى ذلك فإنه يوجد نقص في الدراسات التي تناولت بشكل محدد خدمات غير المراجعة الأخرى كعامل له تأثير على جودة مهنة المراجعة في البيئة الليبية عن طريق دراسة أثر تقديم الخدمات الأخرى على كفاءة المراجع المهنية واستقلاليتها وبالتالي انعكاسها على جودة مهنة المراجعة، وهذا ما يميز هذه الدراسة عن مثيلاتها في ليبيا، حيث إنها ستأخذ في الاعتبار رأي الفريقين في هذه الدراسة المتمثلان في الأثر السلبي والأثر الإيجابي لتقديم خدمات غير المراجعة الأخرى على جودة مهنة المراجعة.

في ضوء العلاقة المحددة التي ستأتي التأكيد عليها لاحقًا للعناصر المكونة لجودة المراجعة والمتمثلة في "الكفاءة المهنية للمراجع واستقلالية المراجع" فإنه سيتم دراسة أثر تقديم الخدمات الأخرى على جودة مهنة المراجعة من خلال العناصر المكونة لجودة المراجعة والمتمثلة في "الكفاءة المهنية للمراجع واستقلالية المراجع"، وبذلك فإن مشكلة البحث تحددت من خلال السؤال الرئيسي التالي:

هل يوجد تأثير لقيام المراجع بتقديم خدمات غير المراجعة الأخرى على جودة خدمات المراجعة في ليبيا ؟

وللإجابة على سؤال الدراسة الرئيسي تم طرح الأسئلة الفرعية التالية:

1 - هل يوجد تأثير لقيام المراجع بتقديم خدمات غير المراجعة الأخرى على كفاءته المهنية؟

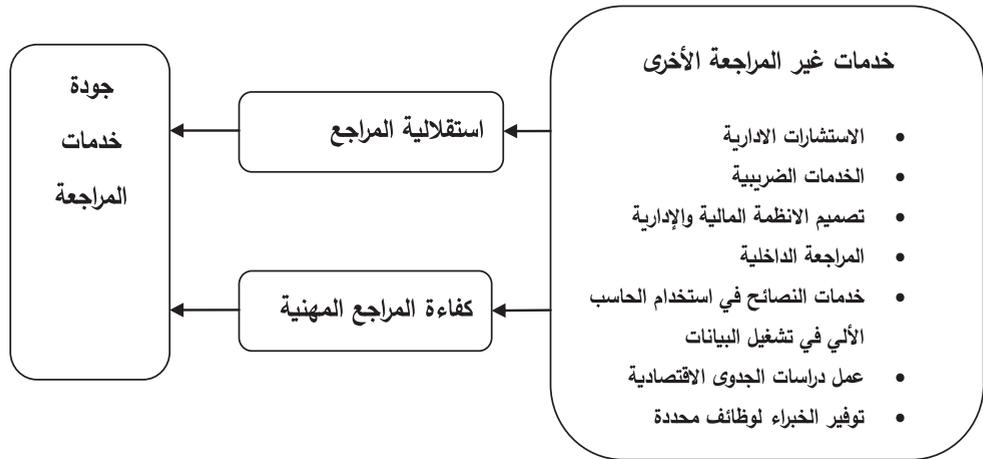
2 - هل يوجد تأثير لقيام المراجع بتقديم خدمات غير المراجعة الأخرى على استقلاليتها؟

أهداف الدراسة :

تهدف هذه الدراسة إلى استعراض الأدب المحاسبي بخصوص ما تم التوصل إليه في الدراسات السابقة والتي درست خدمات غير المراجعة الأخرى وعلاقتها بجودة خدمات المراجعة، بالإضافة إلى ذلك تسعى الدراسة إلى التعرف إلى آراء بعض الممارسين للمهنة حول تقديم خدمات غير المراجعة الأخرى المقدمة من قبل المراجعين الليبيين، بالإضافة إلى تحليل وتقييم عملية تقديم خدمات المراجعة الأخرى وأثرها على جودة مهنة المراجعة في ليبيا، وأخيراً تحاول هذه الدراسة الوصول إلى مقترحات قد تساهم في دعم جودة خدمات المراجعة في ليبيا، من خلال التعرف على طبيعة العلاقة التي يمكن أن تربطها بخدمات غير المراجعة الأخرى المقدمة من قبل المحاسبين والمراجعين الليبيين.

متغيرات الدراسة:

يمكن تمثيل متغيرات الدراسة حسب الشكل رقم (1)



المتغير التابع

المتغيرات الوسيطة

المتغير المستقل

فرضيات الدراسة :

للإجابة على أسئلة الدراسة تم تكوين الفرضيات العدمية الرئيسية والفرعية التالية:

■ الفرضية الرئيسية:

لا يوجد تأثير لقيام المراجع بتقديم خدمات غير المراجعة الأخرى على جودة خدمات المراجعة.

■ الفرضيات الفرعية:

● H_0 الفرضية الأولى: لا يوجد تأثير لقيام المراجع بتقديم خدمات غير المراجعة الأخرى على كفاءته المهنية.

● H_0 الفرضية الثانية: لا يوجد تأثير لقيام المراجع بتقديم خدمات غير المراجعة الأخرى على استقلاليته.

الإطار النظري للدراسة :

الدراسات السابقة:

■ الدراسات العربية:

دراسة (الزهار، 2013) بعنوان: أثر الخدمات الأخرى التي يقدمها مراجع الحسابات بجانب خدمة المراجعة على جودة تقرير المراجع.

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد أثر تقديم المراجعين في قطاع غزة لخدمات غير المراجعة على جودة تقرير المراجعة، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها: إن قيام مراجعين بتقديم كل من خدمة الاستشارات الإدارية، وخدمة تصميم الأنظمة المالية والإدارية، وخدمات المشورة في الشؤون المحاسبية، واستخدام الحاسب الآلي في تشغيل البيانات بجانب خدمة المراجعة للعميل يؤثر سلباً على جودة تقرير المراجع، كما أن تقديم مراجعين للخدمات الضريبية وخدمة عمل دراسات الجدوى الاقتصادية وإجراء التحقيقات المالية لا يؤثر على جودة تقرير المراجع، وأوصت الدراسة: بضرورة الفصل بين تقديم المراجع لخدمة المراجعة والخدمات الأخرى لنفس العميل.

دراسة (خليدة ومحمد، 2014) بعنوان: دراسة للعوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية للحسابات.

هدفت هذه إلى استعراض العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية للحسابات، وقد تناولت الدراسة أهم العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الواردة في الأدب المحاسبي، وتمثلت في حجم مكتب أو شركة المراجعة، فشل المراجعة والدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكاتب المراجعة، أتعاب المراجعة وشدة المنافسة في سوق المراجعة وتوسيع نطاق الخدمات الاستشارية، التخصص الصناعي للمراجع، وأوضحت الدراسة أن هناك اختلافاً في درجة ونوع التأثير لهذه العوامل، حيث إن بعض العوامل لها تأثير كبير نسبياً مقارنة بعوامل أخرى لها تأثير ضعيف نسبياً، وبعض العوامل لها تأثير موجب وأخرى لها تأثير سالب، بالإضافة إلى أن بعض العوامل لم يكن لها أي تأثير، وذلك في ظروف بيئية مختلفة.

دراسة (عبدالواحد، 2017) بعنوان: الخدمات الاستشارية وتأثيرها على التزام المراجع الليبي بقواعد السلوك المهني.

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح مدى تأثير تقديم الخدمات الاستشارية على التزام المراجع الليبي الخارجي بقواعد السلوك المهني، وقد أظهرت نتائج الدراسة أن تقديم المراجع للخدمات الاستشارية لعميل المراجعة لا يؤثر على التزام المراجع بقواعد السلوك المهني، طالما أنه ملتزم بالاستقلالية والموضوعية والنزاهة ويمتلك الخبرة الكافية لأداء هذه الخدمات، وأنه ليس هناك ما يمنع المراجع الخارجي من أداء هذه الخدمات لعميل المراجعة طالما أنه ملتزم بمعايير والقواعد المتعارف عليها، والتي تتحقق من خلال التكوين الأخلاقي للمراجع بالإضافة إلى التأهيل العلمي.

دراسة (الدراجي، 1998) بعنوان: تقييم جودة خدمات مكاتب المراجعة في ليبيا. هدفت هذه الدراسة إلى محاولة تقييم جودة الخدمات المقدمة من قبل مكاتب المراجعة في ليبيا، وذلك من خلال معرفة مدى التزام تلك المكاتب بمعايير جودة الأداء المهني وهي: الاستقلالية، التعيين، التطوير المهني، الترقية، توزيع المهام، الاشراف، الاستشارات، قبول واستمرار العملاء، والتفتيش، وقد توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج كان من بينها: أن هناك عدداً كبيراً من مكاتب المراجعة لا تلتزم باتباع قواعد الاستقلال المهني عند تقديم خدماتها للعملاء، وأن ليس هناك برامج خاصة بالتدريب والتطوير المهني للعاملين بمكاتب المراجعة، وبالمحصلة أوضحت الدراسة أن الخدمات المقدمة من قبل مكاتب المراجعة في ليبيا ليست على درجة جيدة من الجودة.

■ الدراسات الأجنبية:

دراسة (Frankel et al , 2002) بعنوان: العلاقة بين أتعاب المراجعين لخدمات غير المراجعة الأخرى وإدارة الأرباح.

The Relation between Auditors' Fees for Nonaudit Services and Earnings Management.

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد طبيعة العلاقة بين أتعاب خدمات غير المراجعة الأخرى وحجم الاستحقاقات الاختيارية، والعلاقة بين أتعاب خدمات المراجعة الحيادية وإدارة الأرباح، الدراسة أظهرت أن هناك علاقة إيجابية بين أتعاب خدمات غير المراجعة الأخرى وحجم الاستحقاقات الاختيارية، وأن هناك علاقة سلبية بين أتعاب المراجعة الحيادية ومؤشر إدارة الأرباح.

دراسة (Brandon et al . 2004) بعنوان: أتعاب خدمات غير المراجعة واستقلالية المراجع وتقييم السندات.

Nonaudit Fees, Auditor Independence, and Bond Ratings.

هدفت هذه الدراسة إلى التحقق من أثر حجم تقديم خدمات غير المراجعة الأخرى على عملية تقييم السندات، نتائج الدراسة أشارت إلى أنه ليس هناك آثار اقتصادية على تقييم السندات كنتيجة لتقديم المراجع للخدمات الأخرى.

دراسة (Francis , 2006) بعنوان: هل المراجعين يتعرضون إلى الشبهة بتقديمهم للخدمات الأخرى؟ تقييم الدليل.

Are Auditors Compromised by Nonaudit Services? Assessing the Evidence.

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد الآثار الاقتصادية لتقديم خدمات غير المراجعة الأخرى للشركات ذات اسهم الأسعار المنخفضة والتي تدفع أتعاباً مرتفعة لهذه الخدمات الأخرى، النتائج أظهرت أن هناك آثاراً اقتصادية ملموسة على اسعار الأسهم المنخفضة المملوكة للشركات التي تستفيد من خدمات غير المراجعة الأخرى وتدفع مقابل ذلك أتعاباً مرتفعة.

دراسة (Callaghan et al, 2009) بعنوان: تقارير المراجعة لعدم الاستمرارية وتقديم خدمات غير المراجعة: الآثار على استقلالية المراجع والشركات المفلسة.

Going-Concern Audit Opinions and the Provision of Nonaudit Services: Implications for Auditor Independence of Bankrupt Firms.

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد العلاقة بين إصدار المراجع لرأي عدم الاستمرارية وحجم قيمة آتاعب خدمات غير المراجعة الأخرى وآتاعب المراجعة الحيادية وقيمة الآتاعب الكلية لكليهما أو نسبة آتاعب الخدمات الأخرى للآتاعب الكلية، الدراسة أظهرت أنه لا يوجد علاقة بين إصدار رأي عدم الاستمرارية وآتاعب الخدمات الأخرى نسبة لآتاعب المراجعة الحيادية أو الآتاعب الكلية لكليهما.

مفهوم جودة المراجعة:

Arrunada (1999) يقول إن المراجعة تعتبر خدمة ولفهم مصطلح "جودة المراجعة" يجب أن نعرف أن خدمات المراجعة تتعلق بشكل أساسي بالمعلومات التي تنشر في القوائم المالية للشركات، فالمراجعون يستخدمون مجموعة من البيانات للتحقق من صحة هذه المعلومات وذلك لأجل إصدار رأي مناسب، إن المراجعين يتفهموا الأهداف العامة لمعايير المراجعة، ومع ذلك فإنه يوجد اختلافات في الجودة من حيث الأحكام التي يصدرها المراجعين الممارسين للمهنة وسط مجتمع المراجعين، وبالنتيجة ربما تكون من الصعب ضمان جودة المراجعة بوجود عوامل بيئية مختلفة تؤثر على جودة المراجعة بدرجات واتجاهات مختلفة.

هيئة المراجعة العليا (SAIs) Supreme Audit Institutions (2004) تشرح جودة المراجعة على أنها الدرجة التي عندها مجموعة من الخصائص المتأصلة في المراجعة تحقق المتطلبات، هذه الخصائص تتمثل في التالي:

- أهمية وقيمة القضايا التي يتم مواجهتها أثناء المراجعات.
- الثقة والصحة في الخيارات أو النتائج والاستنتاجات، وكذلك ملائمة التوصيات بالقضايا الأخرى ذات الصلة المعروضة في تقارير المراجعة والمرفقات المصاحبة لها.
- الموضوعية والعدالة في اختيار أسس التقييم وإبداء الرأي.

- المدى والمرونة في التخطيط والأداء للمراجعات التي نفذت.
 - التوقيت في إصدار تقارير المراجعة والتواقيت النهائية للمرفقات الأخرى واحتياجات المستخدمين المتوقعين.
 - الوضوح في عرض تقارير المراجعة والمرفقات الأخرى.
 - الكفاءة في أداء المراجعات.
 - الفاعلية من حيث النتائج والوقائع المتحصل عليها.
- تعريف جودة المراجعة:

حسب ما هو وارد في أدبيات المراجعة يوجد شبه اتفاق لمفهوم وتعريف جودة المراجعة، فقد ورد تعريف جودة المراجعة في الدراسة التي قدمتها (DeAngelo(b, p. 1861981 حيث عرفت جودة خدمات المراجعة بأنها «إمكانية التقييم الواضح بأن عمل المراجع سوف يكشف المخالفات في النظام المحاسبي والإبلاغ عن هذه المخالفات».

وفي نفس السياق، (Palmrose (1988, pp. 56-57 يعرف جودة المراجعة من حيث "إمكانية التأكيد أن القوائم المالية لا تحتوي على معلومات محذوفة أو خاطئة، وبالتالي وجود أعلى مستويات تأكيد يعني وجود أعلى جودة خدمات".

وبشكل مماثل، (Bartov et al, 2001) يعرفون جودة المراجعة بأنها العمليات التي تطبق بحيث إن المراجع سوف يكتشف الانحرافات في القوائم المالية للشركات، وبعد ذلك سوف يقوم بالإبلاغ عنها في تقرير المراجعة.

نستخلص من هذه التعريفات أن جودة المراجعة عرفت على أساس الاكتشاف والإبلاغ عن المخالفات في القوائم المالية للشركات، هذا يعني أن المراجع يحتاج إلى القدرة على اكتشاف المخالفات، وهذا يعتمد على مدى امتلاك المراجع للكفاءة المهنية العالية للقيام باكتشاف هذه المخالفات ومن ثم التبليغ عنها، وذلك ما يتطلب توفر عنصر الاستقلالية للمراجع للقيام بذلك، وبهذا السياق يمكن أن نحدد العنصران اللذان توفرهما من قبل المراجع حتى يتمكن من تقديم جودة خدمات مراجعة عالية المستوى، والمتمثلان في الكفاءة المهنية والاستقلالية.

عناصر جودة المراجعة:

المراجعون مطالبون بأن يقدموا مراجعات ذات جودة عالية والتي تمكنهم من اكتشاف والتبليغ عن البيانات الخاطئة الموجودة في القوائم المالية، وليقوموا بذلك عليهم أن يمتلكوا الكفاءة العالية وأن يتمتعوا بالاستقلالية التامة، حيث بالاعتماد على الاتفاق الموجود حول تعريف جودة المراجعة، فإن الكفاءة المهنية والاستقلالية ينظر إليها كأساس يجب أن يتوفر لتقديم جودة مراجعة عالية، ومن زاوية نظر أخرى هناك بعض العوامل المتمثلة في ممارسات معينة والتي لها تأثير بشكل أو بآخر على العنصرين المكونين لجودة المراجعة "الكفاءة المهنية والاستقلالية"، فقد اختلف تأثير هذه العوامل حسب ما ورد في الدراسات السابقة من بيئة إلى أخرى ومن وقت إلى آخر، فهناك ما أثبت تأثيره بشكل إيجابي على الكفاءة وسلبى على الاستقلالية والعكس صحيح.

(9 p. 1999) Arrunada يعرف الكفاءة المهنية والاستقلالية كالتالي: "الكفاءة المهنية هي قدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء أو العيوب في القوائم المالية، أما الاستقلالية فهي استعداد المراجع ليعكس في تقرير المراجعة كل المشاكل والعيوب التي اكتشفها في القوائم المالية"، وبناء على ما تقدم فإنه يمكن تحديد العوامل التي تؤثر في جودة المراجعة بالعوامل المؤثرة في الكفاءة المهنية والاستقلالية.

■ الكفاءة المهنية:

الكفاءة المهنية عنصر أساسي يجب توفره أثناء إجراء عملية المراجعة لتحقيق أداء مهني عالي الجودة، وللقيام بذلك يتطلب الأمر ضرورة توفر مراجعين يمتلكون المهارات اللازمة و الخصائص والمميزات الكفيلة بتقديم مراجعات عالية الجودة، حيث يتوجب اتباع برامج وخطط جيدة، وإجراء الاختبارات الأساسية اللازمة لجمع الأدلة، بالإضافة إلى ذلك يكون الأمر أكثر تعقيدا عندما تكون هناك عمليات محاسبية لعمليات معقدة تختص بها صناعة محددة من مجالات الاعمال التي قد تكون من ضمن مجالات العميل، وهذا ما قد يقتضي توفر مراجعين من الذين لديهم معرفة في مجال صناعة العميل، ولذلك تضافرت جهود المنظمين للمهنة على وجوب كفاية التأهيل العلمي والعملية حيث نجد أن معظم الدول فرضت امتحان مستوى للتأكد من كفاية التأهيل (نظمي والعزب،

(2012)، وكذلك ومن منطلق التأكيد على تحقق الكفاءة المهنية والتي تتمثل في مقدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء أو العيوب في القوائم المالية، نجد أن معايير المراجعة العامة أكدت على التأهيل العلمي والعملية حيث جاء في المعيار الأول من المعايير العامة على أنه "يجب أن يتم الفحص بواسطة شخص أو أشخاص لديهم قدرا كافيا من التأهيل العملي والعلمي كمراجعين" وهذا ما يضمن في حده الأدنى قدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء عندما يكون المراجع مؤهلا علميا وعمليا، أيضا ينص المعيار الثالث من معايير العامة على ضرورة أنه "يجب أن يبذل المراجع العناية المهنية الواجبة والمعقولة عند أدائه لمهمة الفحص وإعداد التقرير"، وبذلك نجد أن معايير المراجعة تؤكد على تقديم خدمات مراجعة عالية الجودة من جانب التأكيد على ضرورة توفر الكفاءة المهنية التي يتحقق بتوفرها اكتشاف الأخطاء والمخالفات في القوائم المالية، ومن هنا نجد ما يمكن أن يفيد المراجع من ازدياد خبرته باطلاعه على كل مشاكل العميل من خلال تقديمه للخدمات الأخرى غير المراجعة له، وما لهذا من أثر إيجابي على كفاءة المراجع بخصوص المراجعة الحيادية.

■ الاستقلالية:

العديد من التعريفات قدمت لتعريف استقلالية المراجعة فعلى سبيل المثال لا الحصر: (Arrunada, 1999) يعرف الاستقلالية " بأنها استعداد المراجع ليظهر العيوب والمشاكل التي اكتشفها في القوائم المالية المفحوصة في تقرير المراجعة" (p.43)، وكذلك (Schulte Jr, 1966) يعرف الاستقلالية بأنها "حالة العقل التي لا تكون خاضعة لسيطرة العميل والتي تتمتع بالموضوعية وعدم التحيز في تكوين أحكام دقيقة" (p.722)، أيضا (Arens et al, 2005) يعرف استقلالية المراجعة بأنها "اتخاذ الرأي غير المتحيز عند إجراء اختبارات المراجعة أو تقييم النتائج وعند إصدار تقرير المراجعة" (p. 83).

إن جودة المراجعة تتطلب بشكل كامل المصادقية من المراجعين عندما يقدمون تقرير المراجعة وتنفذ المصادقية في تقرير المراجعة بغياب استقلالية المراجع وغياب النزاهة ونقص الموضوعية والتحيز، وبالتالي فإن الأساس في الاعتقاد العام باستقلالية المراجعين ومن ثم جودة أعمالهم يعتمد على مدى مصادقية آراء المراجعين وتقاريرهم (Soltani, 2007).

إن الكثير من الكتاب المتخصصين في مجال المراجعة يرون أن استقلالية المراجع تمثل العمود الفقري لعملية المراجعة (التميمي، 2006)، وتقديم خدمات مراجعة بجودة عالية لا يتحقق إذا كان المراجع يفتقد إلى الاستقلالية أو أن تكون استقلاليته تتعرض لأي ضغوط سواء كانت اجتماعية أو اقتصادية أو سياسية، إن مبدأ الاستقلالية هو جوهر عملية المراجعة والعنصر المميز لها فقد أصبحت عملية المراجعة الآن انتقادية لا سطحية ولا يستطيع المراجع إتمام أي عملية مراجعة بجودة عالية إذا كان خاضعا لتحكم أي فرد أو هيئة بالشركة أو مرتبطا بأي نوع من روابط الخضوع أو الولاء سواء كانت اجتماعية أو سياسية أو اقتصادية قد تؤثر على استقلاليته.

سنة (2001) أصدرت SEC قانون رقم (240) لتعديل لجنة متطلبات استقلالية المراجع، ينص القانون على أنه يجب على المراجع أن يكون مستقلا في المظهر والحقيقة، القانون لم يتعرض إلى كل الظروف التي يمكن أن تهدد استقلالية المراجع، لكن SEC ترى أن استقلالية المراجع يمكن أن تهدد بإقامة علاقة أو تقديم خدمة يمكن أن تحقق التالي:

- تخلق مصالح متبادلة أو متعارضة بين المراجع والعميل.
- تضع المراجع في وضع يراجع فيه عمله بنفسه.
- ينتج عنه وضع يعمل فيه المراجع كمدير أو كموظف للعميل.
- تضع المراجع في موقف يصبح فيه كمحامي دفاع عن العميل.

وبذلك يكون التأكيد على استقلالية المراجع من أجل تقديم جودة خدمات مراجعة عالية المستوى، وهذا ما نصت عليه معايير المراجعة ضمن المعيار الثاني من معايير العامة حيث جاء بأنه "يجب أن يكون لدى المراجع اتجاه فكري وعقلي محايد ومستقل في كل الأمور المتعلقة بعملية الفحص والمراجعة"، وهذا ما ذهبت إليه المنظمات المهنية حيث أكدت على أن إما أن يكون المراجع مستقلا أو لا يكون فلا يوجد للاستقلالية درجات (الرماحي، 2009).

خدمات غير المراجعة الأخرى:

Arrunada, (1999) يعرف خدمات غير المراجعة بأنها "خدمات تقدم بواسطة شركات

المراجعة التي تقدم المراجعة الحيادية، وتتضمن النصائح والاستشارات، تقييم وتطبيق النماذج، تنفيذ المعاملات، توفير خبراء ووظائف محددة“ (ص، 69).

The Sarbanes-Oxley Act وقانون SEC المعدل في سنة 2001، حدد عدد من

الخدمات التي لا يسمح للمراجع القيام بها، وهي كالتالي:

- مسك الدفاتر وخدمات المحاسبة.
- تنفيذ وتصميم نظم المعلومات المالية.
- خدمات التقدير والتقييم.
- خدمات تحليل المخاطر.
- المراجعة الداخلية.
- وظائف الموارد البشرية أو الإدارية.
- التعامل بالاستثمارات كسمسر أو خبير، أو خدمات المصرفية الاستثمارات.
- الخدمات القانونية والخبرة غير ذات الصلة بالمراجعة.
- أي خدمات أخرى تكون PCAOB¹ حددتها بلائحة تكون غير مسموح القيام بها .

خلصت الدراسات في هذا السياق إلى بعض النتائج فعلى سبيل المثال (Chow and Rice, 1982; Krishnan, 1994) يؤكد ان أن تقديم خدمات غير المراجعة من قبل المراجع في نفس الوقت الذي يقدم فيها خدمات المراجعة لنفس العميل ربما يؤثر على استقلالية المراجع. هنا نرى أن المراجع ربما يقع تحت الضغط المادي وخوفه من فقدانه تقديمه للخدمات الأخرى لعميل المراجعة في حالة إصداره لتقرير مراجعة لا يكون بالشكل المرضي للعميل، وخصوصا في الحالة التي تكون فيها القيمة المادية لهذه الخدمات تشكل جزءا كبيرا من دخل المراجع، ومع ذلك فإن هناك رأيا آخر حول هذا العنصر، Arrunada (1999) يقول أن الحصول على المنافع الاقتصادية من تقديم خدمات غير المراجعة ليس

(PCAOB)¹ هو مؤسسة غير ربحية تابعة للقطاع الخاص أنشأها قانون Sarbanes – Oxley لعام 2002 للإشراف على عمليات مراجعة الشركات العامة والجهات المصدرة الأخرى من أجل حماية مصالح المستثمرين وتعزيز المصلحة العامة في إعداد تقارير مراجعة إعلامية دقيقة ومستقلة.

بالضرورة أن يكون تهديدا لاستقلالية المراجع، (DeFond et al. (2002) درسوا العلاقة بين أتعاب تقديم خدمات غير المراجعة واستقلالية المراجع من حيث إصدار المراجع رأي عدم الاستمرارية، النتائج تشير إلى أنه لا توجد علاقة بين أتعاب غير المراجعة والاتجاه نحو إصدار تقرير عدم الاستمرارية وإمكانية تهديد الاستقلالية، دراسات أخرى قدمت دليلا بشكل مشابه بأنه لا يوجد ارتباط بين تقرير عدم الاستمرارية وحجم ودرجة نسبة أتعاب خدمات غير المراجعة لأتعاب المراجعة الحيادية ونسبة أتعاب خدمات غير المراجعة للاتعاب الإجمالية (Geiger and Rama, 2003; Callaghan et al. 2009).

منهجية الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة استخدم المنهج التحليلي الوصفي، بالإضافة إلى ذلك قام الباحثان بتجميع البيانات من المصادر الثانوية، وذلك باستقراء الكتب والدوريات العلمية المحكمة والاطلاع على الدراسات السابقة ذات العلاقة، بالإضافة إلى ذلك سيتم تجميع البيانات المناسبة عن طريق المصادر الأولية وذلك بتصميم استمارة استبيان وتحكيمها، ثم توزيعها على عينة الدراسة، وقد تم تفرغ وتحليل الاستمارة من خلال برنامج SPSS الإحصائي، حيث تم حساب المتوسطات الحسابية، والنسب المئوية، والانحرافات المعيارية لكل فقرة، بالإضافة إلى إجراء بعض الاختبارات الإحصائية المناسبة.

مجتمع وعينة الدراسة:

تضمن البحث إجراء دراسة ميدانية حيث تم تصميم استمارة استبيان وجهت إلى مجتمع الدراسة، والمتمثل في المحاسبين والمراجعين الليبيين المشتغلين المعتمدين، وبالرجوع إلى السجلات والمعلومات المتحصل عليها من نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين¹، فإن عدد المحاسبين الليبيين المشتغلين من واقع سجل القيد هو (2193) محاسباً قانونياً، منهم فقط عدد (494) محاسباً قانونياً معتمدا قاموا بتجديد اشتراكاتهم حتى سنة 2018م، وكانت توزيعاتهم الإدارية الجغرافية مبينة كما هو موضح في الجدول رقم (1) على النحو التالي:

1 نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين / طرابلس / ليبيا / 2018م

جدول (1) يوضح التوزيع الإداري والجغرافي لأعداد المحاسبين القانونيين الليبيين

المناطق	العدد
طرابلس	250
بنغازي	115
مصراثة	70
الزاوية	35
سبها	24
العدد الإجمالي	494

المصدر: نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين

وبذلك تم اعتماد مجتمع الدراسة من واقع سجلات النقابة بعدد (494) محاسباً قانونياً معتمداً لدى نقابة المحاسبين والمراجعين القانونيين لسنة 2018م، تم توزيع الاستمارات على عينة عشوائية بلغت حوالي 75 استمارة تم ارجاعها وتحليلها، بذلك يكون حجم العينة 15٪ تقريبا، وهي نسبة جيدة في مثل هذا النوع من الدراسات.

الخصائص العامة لعينة الدراسة :

يبين الجدول رقم (2) المعلومات العامة عن عينة الدراسة، حيث يتبين فيما يتعلق بعنصر العمر أن ما نسبته 42.5٪ تتراوح أعمارهم من 40 إلى أقل من 50 سنة، يليها نسبة 28٪ التي تمثل من تبلغ أعمارهم أكثر من 50 سنة، هذه النسب تتعكس إلى حد ما في مدى إمكانية الاعتماد على صحة إجابات المستقصى منهم، كذلك نجد نسبة من هم متحصلين على شهادات علمية عليا مثل الماجستير (32٪)، ودكتوراه (24٪) من حجم العينة المدروسة، ما يولد انطبعا على مدى فهم المستقصى منهم لأسئلة الاستبيان المطروحة ومدى موثوقية إجاباتهم، أما بالنسبة لعنصر المسمى الوظيفي فنجد أن ما نسبته فقط 5٪ من عينة الدراسة هم متمثلون في المسمى الوظيفي مساعد مراجع، وبذلك يكون عنصرا داعما بشكل إيجابي لإجابات المستقصى منهم، أما فيما يتعلق بعنصر سنوات

الخبرة فنجد أن أعلى نسبة هي 47 % كانت للفئة المتمثلة في من لهم أكثر من 15 سنة في ممارسة المهنة، وهوكذلك يمثل عنصرا إيجابيا، أما عنصر الشهادات المهنية فنجد أن معظم المستقصى منهم ليس لديهم شهادات مهنية دولية ، حيث إن هذا العنصر ليس داعما بشكل إيجابي لإجابات المستقصى منهم، حيث يتولد انطباع بإمكانية وجود عدم الفهم العميق لموضوع الدراسة من قبل المستقصى منهم، حيث أن مانسبته 87 % لديهم شهادة محاسب قانوني ليبي فقط، فيما يتعلق بالعنصر الاخير يتبين أن اغلب المستقصى منهم يمارسون اعمالهم في مكاتب صغيرة نسبيا، حيث كان هناك مانسبته 40 % منهم يمارسون أعمالهم في مكاتب تحتوي عدد عاملين أقل من (5) موظفين، وما نسبته 34 % عدد موظفهم من (5) إلى أقل من (10) موظفين، وبذلك يمكن أن يكون عنصرا سلبيا.

جدول (2) يبين التكرارات والنسب المئوية للمحاسبين القانونيين المشاركين في الدراسة

النسبة	العدد	1 - العمر
٪ 13.5	10	أقل من 30 سنة
٪ 16	12	من 30 إلى أقل من 40 سنة
٪ 42.5	32	من 40 إلى أقل من 50 سنة
٪ 28	21	أكثر من 50 سنة
النسبة	العدد	2 - المؤهل العلمي
٪ 8	6	دبلوم عالي في المحاسبة
٪ 36	27	بكالوريوس في المحاسبة
٪ 32	24	ماجستير في المحاسبة
٪ 24	18	دكتوراه في المحاسبة

النسبة	العدد	3 - المسمى الوظيفي
5 %	4	مساعد مراجع
37.5 %	28	مراجع
20 %	15	شريك مكتب مراجعة
37.5 %	28	مدير أو مالك مكتب مراجعة
النسبة	العدد	4 - عدد سنوات الخبرة
13 %	10	أقل من 5 سنوات
33 %	25	من 5 إلى أقل من 10 سنوات
7 %	5	من 10 إلى أقل من 15 سنة
47 %	35	من 15 سنة فأكثر
النسبة	العدد	5 - الشهادات المهنية
87 %	65	محاسب قانوني ليبي
13 %	10	محاسب عربي مهني معتمد ACP
0 %	0	أمريكية، CPA AICPA
0 %	0	بريطانيا، ACCA، CA
النسبة	العدد	6 - عدد العاملين بالمكتب
40 %	30	أقل من 5 أشخاص
34 %	25	من 5 إلى أقل من 10 أشخاص
13 %	10	من 10 إلى أقل من 15 شخصا
13 %	10	من 15 شخصا فأكثر
100 %	75	المجموع الكلي

اعتمد الباحثان تصميماً إحصائياً لتحليل الإجابات على فقرات الاستبيان، وهو مقياس إحصائي لتحليل المتوسطات الحسابية، وهذا المقياس يعتمد على تحديد طول خلايا مقياس ليكرت الخماسي (الحدود الدنيا والعليا) وذلك عن طريق حساب المدى بطرح أكبر قيمة للمقياس من أقل قيمة ($4 = 5 - 1$) ومن ثم تقسيم المدى على أكبر قيمة في المقياس ($4 = 5 \div 0.80$) ثم نضيف هذه القيمة إلى أقل قيمة للمقياس للحصول على طول الخلية، والجدول التالي يوضح بداية ونهاية الخلايا الخمس المستخدمة للإجابات وأوزانها ومدى الوزن النسبي لكل خلية:

جدول (3) يوضح مستوى التأثير بين العناصر المدروسة

مدى الوزن النسبي	مستوى التأثير	المدى	الإجابة ووزنها
20% - 36%	منخفض جداً	من 1-1.80	لا أوافق بشدة = 1
< 36% - 52%	منخفض	من 1.80-2.60	لا أوافق = 2
< 52% - 68%	متوسط	من 2.60-3.40	محايد = 3
< 68% - 84%	عالي	من 3.40-4.20	أوافق = 4
< 84% - 100%	عالي جداً	من 4.20-5	أوافق بشدة = 5

الثبات والصدق :

■ تم عرض استمارة الاستبيان على مجموعة من المحكمين الأكاديميين ذوي الخبرة في موضوع الدراسة، بالإضافة إلى بعض الأكاديميين المتخصصين في مجال الإحصاء، وذلك للتحقق من مصداقيتها وأن الأفكار التي تضمنتها تحقق أهداف الدراسة، وقد تم الأخذ بملاحظاتهم وتعليقاتهم بعين الاعتبار .

■ تم استخدام اختبار ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) لمعرفة ثبات فقرات استمارة الاستبيان ومصداقيتها، والجدول (4) يبين نتيجة اختبار الثبات والمصداقية لفقرات الاستمارة حسب فرضيات الدراسة، حيث يوضح الجدول أن معامل الثبات والمصداقية لفقرات لفقرات كل فرضية، فرضية الدراسة الأولى 75% تقريباً، وفرضية الدراسة الثانية

84 ٪ تقريبا، وأن قيمة المعامل للفقرات مجتمعة 85 ٪ تقريبا، حيث تعتبر هذه النسبة مرتفعة ومناسبة جدا لأغراض هذه الدراسة.

الجدول (4) يبين معامل دقة استمارة جمع البيانات ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha)

م	فقرات فرضيات الدراسة	الفقرات	ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha)
1	فقرات الفرضية الأولى	13	0.756
2	فقرات الفرضية الثانية	15	0.841
3	الفقرات مجتمعة	28	0.848

اختبار التوزيع الطبيعي:

لمعرفة ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي تم استخدام اختبار كولموجروف-سميرنوف (Kolmogrove-Smirov)، ويتبين من الجدول رقم (5) أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، (يوسف القماطي، 2018) "إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي فإن الاختبارات المعلمية هي الأنسب في الاستخدام والتطبيق، أما إذا كانت البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي فإن الاختبارات اللامعلمية هي الأنسب" (ص.80).

الجدول (5) يبين التوزيع الطبيعي للبيانات (One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test)

البيانات	المحور الأول	المحور الثاني
العدد	75	75
المتوسط الحسابي	4.61	4.35
الانحراف المعياري	0.330	0.427
Kolmogrove-Smirov	.773	.903
اختبار الدلالة	.588	.388

تحليل البيانات :

انقسمت الدراسة العملية إلى جزئين لتحليل البيانات، كان الجزء الأول عبارة عن

تحليل البيانات بواسطة المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري للفقرات المكونة لعوامل الدراسة، تم اختيار هذا الأسلوب للتعرف على طبيعة العلاقة واتجاهاتها بين العوامل المكونة للدراسة، أما الجزء الثاني من تحليل البيانات فيتم عن طريق التحليل الاحصائي (One-Sample t-test) لفرضيات الدراسة.

الجانب الوصفي :

■ الكفاءة المهنية للمراجع:

يتكون هذا المحور من ثلاث عشر فقرة تتعلق بآراء المحاسبين القانونيين حول تأثير تقديم الخدمات الأخرى غير المراجعة على الكفاءة المهنية للمراجع، ومن ثم تأثير ذلك على جودة المراجعة الحيادية، بالإضافة إلى ذلك التعرف على العوامل التي قد تساهم في الدعم والرفع من كفاءة المراجع المهنية، بوجه عام ومن خلال الجدول رقم (6) نلاحظ أن المتوسطات الحسابية للفقرات تتراوح بين (4.34-4.87) والمتوسط الحسابي العام لجزء الكفاءة المهنية يساوي تقريبا (4.61) وهذه المتوسطات تفوق المتوسط النظري للمقياس، حيث إن إجابات المستقصى منهم على ما تناولته فقرات هذا المقياس تميل بالموافقة على التأثير الإيجابي لخدمات غير المراجعة الأخرى على الكفاءة المهنية للمراجع، وما لهذا من أثر مباشر في الرفع من جودة خدمات المراجعة الحيادية المقدمة من قبل المراجع القانوني، وإذا ما نظرنا إلى رتبة متوسطات فقرات المقياس من حيث الأهمية فنجد أن الفقرة الأولى والتي مفادها أن خدمات غير المراجعة الأخرى تجعل المراجع أكثر دراية بظروف المنشأة وطبيعة الصناعة التي يعمل فيها العميل» جاءت بالمرتبة الأولى من حيث الأهمية بمتوسط حسابي يساوي (4.87) مع انحراف معياري (0.333) بينما جاءت بالمرتبة الأخيرة الفقرة التي مفادها أن خدمات غير المراجعة الأخرى «تساعد في التخفيف من ضغط الوقت وإدارته بكفاءة أكبر» بمتوسط حسابي (4.34) وانحراف معياري (1)، هذه الأرقام تشير بشكل واضح إلى التأثير القوي لخدمات غير المراجعة الأخرى التي يقدمها المراجع لعميل المراجعة الحيادية في الرفع ودعم الكفاءة المهنية للمراجع القانوني وما لذلك من انعكاس إيجابي مباشر على مستوى جودة المراجعة الحيادية التي سيقدمها المراجع لنفس العميل.

جدول رقم (6) النسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري لمحور الكفاءة

م	المقاييس الفقرات	النسب المئوية لإجابات المستقصى منهم					الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الرتبة
		موافق بشدة	موافق	محايد	لا موافق	لا موافق بشدة			
1	تجعل المراجع أكثر دراية بظروف المنشأة وطبيعة الصناعة التي يعمل فيها العميل.	87.5	12.5	0	0	0	4.87	.336	1
2	تساعد في مواكبة وفهم التطورات الحديثة التي تدخل في مجال صناعة العميل.	81.3	12.5	3.1	3.1	0	4.71	.683	3
3	تساعد في فهم الأنظمة الداخلية والسياسات والإجراءات والطرق التي تستخدمها الإدارة وأي تغيير يمكن أن يحدث فيها بكفاءة جيدة.	81.3	12.5	0	6.3	0	4.68	.780	5
4	تساعد في فهم العوامل التنظيمية والقانونية والعوامل الخارجية الأخرى.	65.6	28.1	0	6.3	0	4.53	.802	10
5	تساعد في الحكم على فاعلية نظام الرقابة الداخلية بكفاءة جيدة.	75	25	0	0	0	4.75	.439	2
6	تساعد في تحسين كفاءة تقدير الأهمية النسبية و مخاطر المراجعة.	65.6	31.3	3.1	0	0	4.62	.553	6
7	تساعد في تحسين كفاءة قرارات تخطيط عملية المراجعة.	71.9	25	3.1	0	0	4.68	.535	4
8	تساعد في تحسين دقة تحديد إجراءات الفحص التحليلي.	68.8	21.9	9.4	0	0	4.59	.665	8
9	تساعد في التخفيف من ضغط الوقت وإدارته بكفاءة أكبر.	59.4	25	9.4	3.1	3.1	4.34	1	13

12	.618	4.43	0	0	6.3	43.8	50	تساعد في الرفع من كفاءة اكتشاف حالات إدارة الأرباح.	10
7	.553	4.62	0	0	3.1	31.3	65.6	تساعد في الرفع من كفاءة المراجع في اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية.	11
9	.618	4.56	0	0	6.3	31.3	62.5	تساعد في تقييم مدى ملائمة كفاية الإفصاح في القوائم المالية بكفاءة أكبر.	12
11	.672	4.5	0	0	9.4	31.3	59.4	تساعد في تخفيض حالات الاستعانة بالخبراء.	13
	0.33	4.61						المتوسط العام	

■ استقلالية المراجع.

يتكون هذا المحور من خمس عشرة فقرة تتعلق بآراء المحاسبين القانونيين حول تأثير تقديم الخدمات الأخرى غير المراجعة على استقلالية المراجع، ومن ثم تأثير ذلك على جودة المراجعة الحيادية، بالإضافة إلى ذلك التعرف على العوامل التي قد تسبب في ضعف استقلالية المراجع، وبوجه عام ومن خلال الجدول رقم (7) نلاحظ أن المتوسطات الحسابية لل فقرات تتراوح بين (4.09 - 4.50) والمتوسط الحسابي العام لجزء استقلالية المراجع يساوي تقريبا (4.35) وهذه المتوسطات تفوق المتوسط النظري للمقياس، حيث أن إجابات المستقصى منهم على ما تناولته فقرات هذا المقياس تميل بالموافقة على التأثير السلبي لخدمات غير المراجعة الأخرى على استقلالية المراجع، وما لهذا من أثر سلبي مباشر على جودة خدمات المراجعة الحيادية المقدمة من قبل المراجع القانوني للعميل، وإذا ما نظرنا إلى رتبة متوسطات فقرات المقياس من حيث الأهمية فنجد أن الفقرة الأولى والتي مفادها أن تقديم خدمات غير المراجعة الأخرى «يساعد على إقامة علاقات شخصية بين المراجع والعميل مما قد تشكل تهديدا على استقلالية المراجع» جاءت بالمرتبة الأولى من حيث الأهمية بمتوسط حسابي يساوي (4.50) مع انحراف معياري (0.803) بينما جاءت بالمرتبة الأخيرة الفقرة التي مفادها أن «عدم وجود أقسام متخصصة بمكاتب المراجعة لتقديم الخدمات الأخرى يؤثر سلبا على استقلالية المراجع»،

وذلك بمتوسط حسابي (4.09) وانحراف معياري (0.856)، هذه الأرقام أيضا تشير بشكل واضح إلى الأثر القوي لخدمات غير المراجعة الأخرى التي يقدمها المراجع لعميل المراجعة الحيادية في إضعاف استقلالية المراجع القانوني وما لذلك من انعكاس سلبي مباشر على مستوى جودة المراجعة الحيادية التي سيقدمها المراجع للعميل.

جدول رقم (7) النسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري لمحور الاستقلالية

الرتبة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	النسب المئوية لإجابات المستقصى منهم					المقياس الفقرات	م
			لا موافق بشدة	لا موافق	محايد	موافق بشدة	موافق بشدة		
3	.800	4.43	0	6.3	0	37.5	56.3	تقديم الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة التقليدية يهدد استقلالية المراجع.	1
1	.803	4.50	0	6.3	0	31.3	62.5	تقديم الخدمات الأخرى يساعد على إقامة علاقات شخصية بين المراجع والعميل مما قد تشكل تهديدا على استقلالية المراجع.	2
7	.797	4.40	0	6.3	0	40.6	53.1	تقديم الخدمات الأخرى لعميل المراجعة قد يؤدي إلى تطابق المصالح بين الإدارة والمراجع مما قد يؤثر سلبا على استقلالية المراجع.	3
15	.856	4.09	0	9.4	3.1	56.3	31.3	عدم وجود أقسام متخصصة بمكاتب المراجعة لتقديم الخدمات الأخرى يؤثر سلبا على استقلالية المراجع.	4
10	.780	4.31	0	6.3	0	50.0	43.8	ارتفاع مستوى المنافسة بين مكاتب المراجعة في تقديم الخدمات الأخرى يؤثر سلبا على استقلالية المراجع.	5

الرتبة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	النسب المئوية لإجابات المستقصى منهم					المقياس	م
			لا موافق بشدة	لا موافق	محايد	موافق	موافق بشدة		
11	.812	4.28	0	6.3	3.1	46.9	43.8	عدم وجود لجان مراجعة فعالة بالشركات يزيد من مخاطر تأثير تقديم الخدمات الأخرى على استقلالية المراجع	6
14	.762	4.25	0	3.1	9.4	46.9	40.6	إن القيمة المرتفعة لأتعب الخدمات الأخرى تعتبر مؤشرا على وجود تهديد على استقلالية المراجع.	7
6	.756	4.40	0	0	15.6	28.1	56.3	عدم تحديد قيمة أتعب الخدمات الأخرى بالتعاون بين لجنة المراجعة ومجلس الإدارة يؤثر سلبا على استقلالية المراجع.	8
9	.793	4.37	0	3.1	9.4	34.4	53.1	عدم تحديد قيمة أتعب الخدمات الأخرى كنسبة من قيمة الإيرادات الكلية لمكتب المراجعة يؤثر سلبا على استقلالية المراجع.	9
12	.958	4.28	3.1	3.1	6.3	37.5	50.0	ضعف الرقابة على أتعب الخدمات الأخرى من قبل الجهات المنظمة يؤثر سلبا على استقلالية المراجع.	10
5	.498	4.40	0	0	0	59.4	40.6	عدم وجود آلية للإلزام مكاتب المراجعة بالإفصاح عن قيمة أتعب الخدمات الأخرى يؤثر سلبا على استقلالية المراجع.	11

الرتبة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	النسب المئوية لإجابات المستقصى منهم					المقياس	م
			لا موافق بشدة	لا موافق	محايد	موافق	موافق بشدة		
2	.567	4.46	0	0	3.1	46.9	50.0	عدم وجود تقييد على تقديم الخدمات الأخرى التي تتخذ الطابع الوظيفي، تؤثر سلبا على استقلالية المراجع.	12
13	.718	4.25	0	0	15.6	43.8	40.6	ارتباط الخدمات الأخرى بأعمال ذات تأثير مادي بعمليات المراجعة مثل المحاسبة والرقابة الداخلية، تؤثر سلبا على استقلالية المراجع.	13
4	.877	4.43	0	6.3	6.3	25.0	62.5	قيام نفس المراجعين بالمكتب الذين يقومون بتقديم الخدمات الأخرى للتعامل بالمراجعة الحيادية له، يؤثر سلبا على استقلالية المراجع.	14
7	.751	4.37	0	0	15.6	31.3	53.1	في ظل عدم وجود نظام للرقابة على جودة الأداء، فإن تقديم المراجع للخدمات الأخرى، قد يؤثر سلبا على استقلالية المراجع.	15
	.427	4.35	المتوسط العام						

ويخلص الجدول (8) آراء المستقصى منهم حول تأثير خدمات غير المراجعة الأخرى على العنصرين المكونين لجودة المراجعة (الكفاءة المهنية للمراجع، استقلالية المراجع)، حيث كان مستوى تأثير خدمات غير المراجعة على الكفاءة المهنية للمراجع ايجابيا بدرجة متوسط حسابي عام يساوي (4.61) وانحراف معياري يساوي (0.33)، وهذا ما يعني أن لخدمات غير المراجعة الأخرى تأثيرا ايجابيا عاليا جدا على عنصر الكفاءة المهنية، بينما

كان تأثير خدمات غير المراجعة على استقلالية المراجع سلبيا بدرجة متوسط حسابي عام يساوي (4.35) وانحراف معياري يساوي (0.427)، وهذا يعني أن لخدمات غير المراجعة تأثيرا سلبيا عاليا جدا على استقلالية المراجع.

الجدول (8) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ومستوى التأثير

المحور	المتوسط العام	الانحراف المعياري	الترتيب	مستوى التأثير
الكفاءة المهنية للمراجع	4.61	0.33	1	عالي جداً
استقلالية المراجع	4.35	.427	2	عالي جداً

اختبار فرضيات الدراسة :

• H_0 الفرضية الفرعية الأولى:

لا يوجد تأثير لقيام المراجع بتقديم خدمات غير المراجعة الأخرى على كفاءته المهنية.

• H_1 الفرضية الفرعية الثانية:

لا يوجد تأثير لقيام المراجع بتقديم خدمات غير المراجعة الأخرى على استقلاليته.

تشير النتائج المتحصل عليه من التحليل في الجزء السابق أن آراء المستقصى منهم تؤكد وجود أثر عالي جدا لخدمات غير المراجعة الأخرى على العناصر المدروسة، ولتأكيد هذه النتائج تم اختبار فرضيات الدراسة الفرعية باستخدام (One-Sample t-test) عند مستوى دلالة 0.05، ويبين الجدول رقم (9) نتائج الاختبارات للفرضيات الفرعية.

الجدول (9) نتائج اختبار (One-Sample t-test) للفرضيات الفرعية

الفرضيات	قيمة (t) المحسوبة	مستوى المعنوية Sig. (2-tailed)	درجة الحرية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	القرار
الأولى	78.804	0.000	74	4.61	0.33	رفض فرض العدم (H_0)
الثانية	57.559	0.000	74	4.35	.427	رفض فرض العدم (H_0)

يتبين من الجدول (9) أن القيمة الاحتمالية للفرضية الفرعية الأولى والتي مفادها «لا يوجد تأثير لقيام المراجع بتقديم خدمات غير المراجعة الأخرى على كفاءته المهنية» تساوي (0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة الإحصائية (0.05) وأن قيمة (t) المحسوبة تساوي (78.804) ($t=78.804, \text{Sig} < 0.05$)، وهذا يؤكد عدم صحة الفرضية الفرعية الأولى للدراسة وعدم قبولها ما يعني رفض فرضية العدم (OH) قبول الفرضية البديلة (H_1)، ما يعني «وجود تأثير لقيام المراجع بتقديم خدمات غير المراجعة الأخرى على كفاءته المهنية، وهو ما تم التوصل إليه في الجزء الأول من الدراسة بوجود تأثير إيجابي، حيث إن المتوسط الحسابي العام للمحور الكفاءة المهنية يساوي (4.61) وهو تأثير عال جدا حسب المقياس الإحصائي لتحليل المتوسطات الحسابية الموضح في الجدول رقم (3).

يبين الجدول (9) أيضا أن القيمة الاحتمالية للفرضية الفرعية الثانية والتي مفادها «لا يوجد تأثير لقيام المراجع بتقديم خدمات غير المراجعة الأخرى على استقلاليته» تساوي (0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة الإحصائية (0.05) وأن قيمة (t) المحسوبة تساوي (57.559) ($t=57.559, \text{Sig} < 0.05$)، وهذا يؤكد عدم صحة الفرضية الفرعية الثانية للدراسة وعدم قبولها ما يعني رفض فرضية العدم (OH) قبول الفرضية البديلة (H_1)، ما يعني «وجود تأثير لقيام المراجع بتقديم خدمات غير المراجعة الأخرى على استقلاليته، وهو ما تم التوصل إليه في الجزء الأول من الدراسة بوجود تأثير سلبي، حيث أن المتوسط الحسابي العام للمحور استقلالية المراجع يساوي (4.35) وهو تأثير عال جدا حسب المقياس الإحصائي لتحليل المتوسطات الحسابية الموضح في الجدول رقم (3).

يمكن القول بأن بما أنه تم رفض الفرضيات العدمية الفرعية الأولى والثانية للدراسة وقبول الفرضيات البديلة، استنادا إلى ذلك سوف يتم رفض الفرضية العدمية الرئيسية وقبول الفرضية البديلة، بمعنى أنه يوجد تأثير لقيام المراجع بتقديم خدمات غير المراجعة على جودة خدمات المراجعة.

نتائج الدراسة:

من خلال التحليل الإحصائي توصلت الدراسة إلى استخلاص عدد من النتائج تنحصر أهمها في النقاط التالية:

■ تبين نتائج الدراسة إلى وجود تأثير لقيام المراجع بتقديم خدمات غير المراجعة الأخرى لنفس عميل المراجعة الحياضية على جودة الخدمة المراجعة التي يقدمها المراجع لهذا العميل.

■ تشير نتائج الدراسة بأن تقديم خدمات غير المراجعة الأخرى لنفس عميل المراجعة الحياضية يؤثر بشكل إيجابي على كفاءة المراجع المهنية، حيث أظهرت النتائج بأن آراء المستقصى منهم تميل إلى قبول وجود تأثير إيجابي بمتوسط عام يساوي (4.61)، ما يعني وجود تأثير عال جدا.

■ تشير نتائج الدراسة بأن تقديم خدمات غير المراجعة الأخرى لنفس عميل المراجعة الحياضية يؤثر بشكل سلبي على استقلالية المراجع، حيث أظهرت النتائج بأن آراء المستقصى منهم تميل إلى قبول وجود تأثير سلبي بمتوسط عام يساوي (4.35)، ما يعني وجود تأثير عال جدا.

■ توضح النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن تأثير تقديم خدمات غير المراجعة الأخرى على جودة خدمات المراجعة اتخذ مسارا مزدوجا، حيث كان هناك تأثير سلبي وإيجابي وبنفس قوة التأثير تقريبا.

■ بينت نتائج الدراسة أنها جاءت متمشية في الغالب مع ما توصلت إليه الدراسات السابقة في هذا الخصوص.

التوصيات:

من خلال نتائج الدراسة يمكن التوصل إلى عدد من التوصيات التالية:

■ يجب على مكاتب المراجع العمل على إيجاد أقسام متخصصة لديها لتقديم الخدمات المراجعة الأخرى .

- الحرص على وجود لجان مراجعة فعالة بالشركات للتقليل من مخاطر تأثير تقديم الخدمات الأخرى على استقلالية المراجع.
- يجب العمل على إيجاد آلية لتحديد قيمة أتعاب الخدمات الأخرى بالتعاون بين لجنة المراجعة ومجلس الإدارة.
- يجب على جهات الاختصاص تحديد قيمة أتعاب الخدمات الأخرى كنسبة من قيمة الإيرادات الكلية لمكتب المراجعة.
- ضرورة تكثيف الرقابة على أتعاب الخدمات الأخرى من قبل الجهات المنظمة.
- يجب إيجاد آلية لإلزام مكاتب المراجعة بالإفصاح عن قيمة أتعاب الخدمات الأخرى.
- ضرورة وضع تقييد على تقديم الخدمات الأخرى التي تتخذ الطابع الوظيفي.
- الحرص على عدم قيام نفس المراجعين بالمكتب الذين يقومون بتقديم الخدمات الأخرى للعميل بالمراجعة الحيادية له.
- التأكيد على وضع نظام للرقابة على جودة الأداء من قبل الجهات المختصة، الذي سوف يساعد على تخفيف الآثار السلبية لتقديم المراجع للخدمات الأخرى.

المقترحات:

- هناك بعض من المقترحات التي قد تساهم في الرفع من جودة المراجعة في ليبيا وهي كالتالي:
- يجب على الجهات المعنية بمهنة المحاسبة القيام بوضع الأطر القانونية واللوائح المنظمة للمهنة، بما يتماشى مع التطورات المتسارعة في عالم اليوم، مع الأخذ في عين الاعتبار طبيعة البيئة الليبية حتى تتمكن المهنة من القيام بدورها المناط بها.
 - يقترح الباحثان إجراء المزيد من البحوث العلمية فيما يتعلق بالعناصر ذات العلاقة بجودة مهنة المراجعة، وذلك للمساهمة في الرفع من جودة المهنة وإيجاد حلول للمشاكل التي تعترضها، للوصول بها إلى مستوى الدول المتقدمة في هذا المجال.

قائمة المراجع:**- المراجع العربية:**

- التميمي، هادي (2006)، «مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية»، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر.
- الدراجي، عبدالسلام محمد (1998)، «تقييم جودة خدمات مكاتب المراجعة في ليبيا»، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة بنغازي، بنغازي.
- الرماحي، نواف محمد عباس (2009)، «مراجعة المعاملات المالية»، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع.
- الزهار، احمد يوسف خالد (2013) "أثر الخدمات الأخرى التي يقدمها مراجع الحسابات بجانب خدمة المراجعة على جودة تقرير المراجع" رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الاسلامية، غزة
- القماطي، يوسف محمد طاهر (2018)، «المتقدم في التحليل الإحصائي باستخدام SPSS»، الطبعة الأولى، منشورات مركز البحوث والاستشارات جامعة بنغازي.
- عابي، خليدة ويعقوب، محمد (2014) «دراسة للعوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية للحسابات»، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، العدد السابع، المجلد الثاني.
- عبدالواحد، حميدة يونس محمد (2017) «الخدمات الاستشارية وتأثيرها على التزام المراجع الليبي بقواعد السلوك المهني»، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة بنغازي، بنغازي.
- نظمي، إيهاب والعزب هاني (2012)، «تدقيق الحسابات الإطار النظري»، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر.

المراجع الاجنبية:

- Abbott, L. J., Parker, S., Peters, G. F., & Rama, D. V. (2003). Audit, Nonaudit, and Information Technology Fees: Some Empirical Evidence. *Accounting & the Public Interest*, 3, 1.
- Alleyne, P. A., Devonish, D., & Alleyne, P. (2006). Perceptions of auditor independence in Barbados. *managerial auditing journal*, 21(6), 621-635.
- Arens, A. A., Elder, R. J., & Beasley, M. S. (2005). *Auditing and Assurance Services An Integrated Approach*. (Nenth ed.). New Jersey: Prentice Hall.

- Arruñada, B. (1999). The provision of non-audit services by auditors let the market evolve and decide. *International Review of Law and Economics*, 19(4), 513-531.
- Ashbaugh, H., LaFond, R., & Mayhew, B. W. (2003). Do Nonaudit Services Compromise Auditor Independence? Further Evidence. *Accounting Review*, 78(3), 611-639.
- Bartov, E., Gul, F. A., & Tsui, J. S. L. J. S. L. (2001). Discretionary-accruals models and audit qualifications. *Journal of Accounting and Economics*, 30(3), 421-452.
- Becker, C. L., Defond, M. L., Jiambalvo, J., & Subramanyam, K. R. (1998). The Effect of Audit Quality on Earnings Management. *Contemporary Accounting Research*, 15(1), 1-24.
- Blouin, J., Grein, B. M., & Rountree, B. R. (2007). An Analysis of Forced Auditor Change: The Case of Former Arthur Andersen Clients. *Accounting Review*, 82(3), 621-650.
- Brandon, D. M., Crabtree, A. D., & Maher, J. J. (2004). Nonaudit Fees, Auditor Independence, and Bond Ratings. *Auditing*, 23(2), 7-7.
- Callaghan, J., Parkash, M., & Singhal, R. (2009). Going-Concern Audit Opinions and the Provision of Nonaudit Services: Implications for Auditor Independence of Bankrupt Firms. *Auditing*, 28(1), 153-169.
- Carey, P., & Simnett, R. (2006). Audit Partner Tenure and Audit Quality. *Accounting Review*, 81(3), 653-676.
- Chen, K. Y., Lin, K.-l., & Zhou, J. (2005). Audit quality and earnings management for Taiwan IPO firms. *managerial auditing journal*, 20(1), 86-104.
- Chih-Ying, C., Chan-Jane, L., & Yu-Chen, L. (2008). Audit Partner Tenure, Audit Firm Tenure, and Discretionary Accruals: Does Long Auditor Tenure Impair Earnings Quality? *Contemporary Accounting Research*, 25(2), 415-445.
- Chow, C. W., & Rice, S. J. (1982). Qualified Audit Opinions and Auditor Switching. *Accounting Review*, 57(2), 326.

- Davidson, R. A., & Neu, D. (1993). A Note on the Association between Audit Firm Size and Audit Quality. *Contemporary Accounting Research*, 9(2), 479-488.
- DeAngelo, L. E. (1981b). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), 183-199.
- DeFond, M. L., Raghunandan, K., & Subramanyam, K. R. (2002). Do Non-Audit Service Fees Impair Auditor Independence? Evidence from Going Concern Audit Opinions. *Journal of Accounting Research*, 40(4), 1247-1274.
- Dye, R. A. (1991). Informationally motivated auditor replacement. *Journal of Accounting and Economics*, 14(4), 347-374.
- Fargher, N., Taylor, M. H., & Simon, D. T. (2001). The demand for auditor reputation across international markets for audit services. *The International Journal of Accounting*, 36(4), 407-421.
- Francis, J. R. (2006). Are Auditors Compromised by Nonaudit Services? Assessing the Evidence. *Contemporary Accounting Research*, 23(3), 747-760.
- Frankel, R. M., Johnson, M. F., & Nelson, K. K. (2002). The Relation between Auditors' Fees for Nonaudit Services and Earnings Management. *Accounting Review*, 77(4), 71.
- Geiger, M. A., & Rama, D. V. (2003). Audit Fees, Nonaudit Fees, and Auditor Reporting on Stressed Companies. *Auditing*, 22(2), 53-69.
- Gul, F. A., Jaggi, B. L., & Krishnan, G. V. (2007). Auditor Independence: Evidence on the Joint Effects of Auditor Tenure and Nonaudit Fees. *Auditing*, 26(2), 117-142.
- Jackson, A. B., Moldrich, M., & Roebuck, P. (2008). Mandatory audit firm rotation and audit quality. *managerial auditing journal*, 23(5), 420-437.
- Jenkins, D. S., & Velury, U. (2008). Does auditor tenure influence the reporting of conservative earnings? *Journal of Accounting and Public Policy*, 27(2), 115-132.
- Kadous, K. (2000). The Effects of Audit Quality and Consequence Severity on Juror

- Evaluations of Auditor Responsibility for Plaintiff Losses. *Accounting Review*, 75(3), 327.
- Knechel, W. R., & Vanstraelen, A. (2007). The Relationship between Auditor Tenure and Audit Quality Implied by Going Concern Opinions. *Auditing*, 26(1), 113-131.
- Krishnan, J. (1994). Auditor Switching and Conservatism. *Accounting Review*, 69(1), 200-215.
- Krishnan, J., & Krishnan, J. (1997). Litigation Risk and Auditor Resignations. (cover story). *Accounting Review*, 72(4), 539.
- Lee, D. S.-y. (1996). Auditor Market Share, Product Differentiation and Audit Fees. *Accounting & Business Research*, 26(4), 315-324.
- Lowensohn, S., Johnson, L. E., Elder, R. J., & Davies, S. P. (2007). Auditor specialization, perceived audit quality, and audit fees in the local government audit market. *Journal of Accounting and Public Policy*, 26(6), 705-732.
- Manry, D. L., Mock, T. J., & Turner, J. L. (2008). Does Increased Audit Partner Tenure Reduce Audit Quality? *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 23(4), 553-572.
- McLennan, A., & Park, I.-U. (2004). The Market for Liars: Reputation and Auditor Honesty.
from http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=422701&download=yes
- Menon, K., & Williams, D. D. (1991). Auditor Credibility and Initial Public Offerings. *Accounting Review*, 66(2), 313-332.
- Mong, S., & Roebuck, P. (2005). Effect of audit report disclosure on auditor litigation risk. *Accounting & Finance*, 45(1), 145-169.
- Monika, C., Dennis, J. C. & Jeff, L. P. (2014). Future Non Audit Services and Audit Quality. *Contemporary Accounting Research*, 31 (3), 681-712.
- Narayanan, V. G. (1994). An Analysis of Auditor Liability Rules. *Journal of*

- Accounting Research, 32(3), 39-59.
- Niemi, L. (2004). Auditor size and audit pricing: evidence from small audit firms. *European Accounting Review*, 13(3), 541-560.
- Palmrose, Z.-V. (1986). Audit Fees and Auditor Size: Further Evidence. *Journal of Accounting Research*, 24(1), 97-110.
- Palmrose, Z.-V. (1988). An Analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality. *Accounting Review*, 63(1), 55.
- Porter, B., Simon, J., & Hatherly, D. (2008). *Principles of External Auditing* (third ed.): John Wiley & Sons, Ltd.
- Reisch, J. T. (2000). Ideas for Future Research on Audit Quality. *The Auditor's Report*, 24(1).
- Schulte Jr, A. A. (1966). Management Services: A Challenge to Audit Independence? *Accounting Review*, 41(4), 721-728.
- Soltani, B. (2007). *Auditing An international Approach* (first ed.): FT Prentice Hall.
- Sutton, M. H. (1997). Auditor Independence: The Challenge of Fact and Appearance. *Accounting Horizons*, 11(1), 86-91.
- Timothy, B. B., Monika, C., W. Robert, K. (2015). Audit Firm Tenure, Non-Audit Services, and Internal Assessment of Audit Quality. *Journal of Accounting Research*, 53(3), 461-509.
- Vanstraelen, A. (2002). Auditor economic incentives and going-concern opinions in a limited litigious Continental European business environment: empirical evidence from Belgium. *Accounting & Business Research*, 32(3), 171-186.
- Venkataraman, R., Weber, J. P., & Willenborg, M. (2008). Litigation Risk, Audit Quality, and Audit Fees: Evidence from Initial Public Offerings. *Accounting Review*, 83(5), 1315-1345.

independence of the external auditor and their reflection on audit quality from the point view of Libyan public accountants

«An empirical investigation»

■ Abdelmeneim Hassan Agbara * ■ YOUSSEF MMADO .H. KHNDABI**

ABSTRACT

The study aimed to identify whether there is an impact to provide non-audit services on the audit quality, from the point of view of the Libyan accountants and auditors.

To achieve the objectives of the study, a questionnaire tool was designed and distributed to the study sample represented by a group of Libyan accountants and auditors.

The study showed several results, the most important of which is that there is a double effect «negative and positive» by providing auditors non-audite services on the quality of audit Profession, from the viewpoint of Libyan accountants and auditors.

The study has reached several recommendations related to the organization of the process of providing non-audit services.

Assistant Professor of Accountancy, Faculty of Economics and Accounting, University of Sebha *
Assistant Professor of Accountancy, Faculty of Economics and Accounting, University of Sebha **