

مدى التزام المراجع الخارجي بقواعد السلوك المهني وأثرها على جودة خدمات المراجعة (من منظور المراجعين الخارجيين بمنطقة طرابلس والمقيدين بمصرف ليبيا المركزي)

د.المهدي عبد العظيم المهدي حمودة¹ أ.على محمد على العماري²

مستخلص الدراسة:

تهدف هذه الدراسة الى التعرف على مدى التزام المراجعين الخارجيين بقواعد السلوك المهني، ثم اختبار مدى تأثيرها على جودة خدمات المراجعة، وذلك من منظور المراجعين الخارجيين بمنطقة طرابلس والمقيدين بمصرف ليبيا المركزي، ولتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها استخدم الباحثان المنهج الوصفي التحليلي مستخددين استبيان تتكون من ثلاثة محاور، كأداة لجمعية البيانات وذلك بالاعتماد على الدراسات السابقة، وقد تم توزيع واسترداد عدد (46) استبانة، وتحليل الإجابات المجمعة بواسطة الاستبانة باستخدام برنامج التحليل الإحصائي (SPSS). وتوصلت الدراسة إلى أن هنالك التزام من قبل المراجعين الخارجيين العاملين في مكاتب المراجعة عينة الدراسة بقواعد السلوك المهني بليبيا، وكذلك أثبتت الدراسة أن الالتزام بقواعد السلوك المهني يؤثر إيجاباً على جودة خدمات المراجعة. واختتمت الدراسة ببعض التوصيات الموجهة للمراجعين الخارجيين العاملين في مكاتب المراجعة وذلك للاسترشاد بها في مجال عملهم.

مفتاح الكلمات: السلوك المهني، جودة المراجعة.

المقدمة:

يعتبر مفهوم جودة خدمات المراجعة التي يقدمها المراجع من الموضوعات التي تلقى اهتماماً متزايداً في الوقت الحالي، نظراً لعدد الإطراف التي تستفيد منها في المجتمع، وذلك بسبب التقرير الذي يعده المراجع حول مدى مصداقية وعدالة القوائم المالية التي يقوم المراجع بفحصها ومراجعةها، بهدف المساعدة في اتخاذ القرارات ورسم السياسات الحالية والمستقبلية. ولهذا كان من المتوقع من هذه المهنة أن تقدم خدمات ذات جودة عالية من الكفاءة وطبقاً لمتطلبات معايير الرقابة على جودة الأداء المهني المتفق عليها، والصادرة عن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين والاتحاد الدولي للمحاسبة لضمان تحسين المصداقية لهذه المهنة، ومواكبة التطورات التي تشهدها هذه المهنة وما تتركه من أثر إيجابي على المستفيدين من خدماتها (حمودة، 2015: 66).

¹ أستاذ مساعد بكلية الاقتصاد والتجارة القره بوللي بجامعة المرقب، almahdihamoda@gmail.com

² مساعد محاضر بكلية الاقتصاد والتجارة القره بوللي بجامعة المرقب، aliamari76@yahoo.com

غير أن انهيار كبرى شركات المراجعة في العالم "آرثر اندرسون" وثبتت تورطها في حدوث العديد من الازمات للشركات العالمية الكبرى وأنهيارها في بيئة الاعمال الحديثة. طرح العديد من التساؤلات السلبية حول قصور دور مهنة المحاسبة والمراجعة في معالجة تلك الازمات من قبل الاطراف المستفيدة من خدماتها، فقد النقاوة في دور المراجع الخارجي بضمانته تدعيم عنصر الشفافية والإفصاح في كافة معاملات الشركات، وإصدار قوائم مالية تتصف بالدقة والمصداقية تحظى بقبول ودعم ثقة مستخدميها. وبالتالي أصبح إعادة ثقة المجتمع في المراجع الخارجي وجودة خدماته لا تتعزز إلا بوجود أسس وقواعد تحكم تصرفات وسلوكيات أعضاء المهنة وآدابها. ويعتبر غير الملائم بها مخالفًا لأحكام المهنة ويتعرض للعقوبات التي تضعها المهنة بالخصوص. ولذلك قامت العديد من المنظمات المهنية على المستوى الدولي بوضع معايير وأسس يتم من خلالها ترجمة الإلائق المهنية في أنحاء العالم كليل لمبادئ وقواعد السلوك المهني والتي يجب أن يتصف بها مراجعو الحسابات وهي (قواعد عامة، قواعد تتعلق بتعزيز استقلالية المراجع قواعد تتعلق بعلاقة المراجع مع عملائه، قواعد تتعلق بعلاقة المراجع مع زملائه ، وقواعد تتعلق بالمحافظة على الأداء المهني للمراجع) أما على الصعيد المحلي، فقد بينت بعض الدراسات (القاجيжи، 2002) بأنه لا يوجد دليل مكتوب لقواعد السلوك المهني في ليبيا .

ولهذا أصبح هناك حاجة ماسة لوجود ضوابط ومعايير محاسبة ومراجعة محلية يلتزم بها المراجع الخارجي لكي تحكم أخلاقياته وسلوكيه وتصرفاته أثناء قيامه بعمله المهني و بما يؤدي الى تحسين جودة خدمات المراجعة بصفة خاصة، ورفع مستوى مهنة المحاسبة والمراجعة بشكل عام.

مشكلة الدراسة:

تكمن أهمية المراجعة في جودة الخدمات التي يقدمها المراجع الخارجي لعملائه بكل موضوعية ونزاهة عند تنفيذه لعملية المراجعة، من أجل دعم الثقة والمصداقية في المعلومات المالية في القوائم المالية حتى تصبح ذات جودة عالية تقي باحتياجات مستخدميها. غير أن عدم التزام المراجع بآداب وسلوكيات المهنة وبمعايير المراجعة المقبولة عموماً سوف يحمله المسؤولية القانونية والمهنية الكاملة أمام الجهات المستفيدة من خدماته. خاصة إذا ثبت عدم بدله العناية المهنية الالزمة عند قيامه بعملية المراجعة.

وفي ليبيا وفي ظل غياب معايير وطنية تساعد على وضع دليل لقواعد السلوك المهني وكذلك عدم وجود تشريع يطالب المراجع بتنفيذ برنامج رقابة الجودة والالتزام به.

إجريت العديد من الدراسات لتحديد مدى التزام المراجع الخارجي بتطبيق قواعد السلوك المهني الصادرة عن معهد المحاسبين الأمريكي أو الاتحاد الدولي للمحاسبين. حيث أجمعت هذه الدراسات على الحاجة للمزيد من الدراسات لوضع دليل لقواعد السلوك المهني وتحديد تأثيرها المحتمل على جودة خدمات المراجعة.

ولهذا فإن هذه الدراسة تسعى للوقوف على مدى التزام المراجع الخارجي في بيئة الاعمال الليبية بقواعد السلوك المهني وقياس تأثيرها على جودة المراجعة من منظور المراجعين الخارجيين بمدينة طرابلس. وعليه فإن مشكلة الدراسة تتمثل في الإجابة على السؤالين التاليين:

1- ما مدى التزام المراجع الخارجي في بيئة الإعمال الليبية بقواعد السلوك المهني.

2- هل يؤثر التزام المراجع الخارجي بقواعد السلوك المهني في جودة المراجعة.

أهمية الدراسة:

تعتبر هذه الدراسة امتداداً للدراسات السابقة وتستند أهميتها من خلال دراسة مدى التزام المراجع الخارجي بقواعد السلوك المهني، والتي تعد مطلباً أساسياً لقيام المراجع بتنفيذ عملية المراجعة بكل كفاءة وفاعلية، ثم اختبار مدى تأثيرها على جودة خدمات المراجعة باعتبارها أداة استراتيجية لتحقيق ميزة تنافسية في سوق الخدمة، ووسيلة لتحسين وتحقيق رضاء وولاء العملاء.

فرضية الدراسة:

وتمثل الفرضيات الرئيسية للدراسة في الآتي:

1- هل يلتزم المراجع الخارجي في ليبيا بقواعد السلوك المهني .

2- لا يؤثر التزام المراجع الخارجي بقواعد السلوك المهني على جودة خدمات المراجعة.

أهداف الدراسة:

تسعى هذه الدراسة الى التعرف على مدى التزام المراجع الخارجي بقواعد السلوك المهني بليبيا واختبار أثرها على جودة خدمات المراجعة من خلال تحقيق الاهداف التالية:

1 - التعريف بقواعد السلوك المهني الواجب الالتزام بها.

2 - التعريف بمفهوم وأهمية جودة خدمات المراجعة.

3- التعرف على مدى التزام المراجع الخارجي بقواعد السلوك المهني وبيان أثرها على جودة المراجعة.

حدود الدراسة :

ستقتصر هذه الدراسة على دراسة قواعد السلوك المهني الصادرة عن المنظمات المهنية واختبار مدى تأثيرها على جودة خدمات المراجعة، كما سيقتصر على عينة من مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية بمدينة طرابلس وذلك خلال شهري اكتوبر ونوفمبر من سنة 2018م.

الدراسات السابقة:

تناولت العديد من الدراسات موضوع آداب وسلوك مهنة المراجعة والتي من أهمها:

1- دراسة (بن غريب وبالخير، 1988) بعنوان: **معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني في ليبيا**.

استهدفت هذه الدراسة حصر وتقييم معايير المراجعة وقواعد السلوك ، ومن خلال عملية الحصر والتقييم توصلت الدراسة إلى وجود نقص في التشريعات المنظمة لمهنة المراجعة فيما يتعلق بمعايير المراجعة وقواعد السلوك المهني ، ووجود تطبيق جزئي للموجود منها مع بعض المخالفات في التطبيق العملي لبعض المعايير والقواعد المتعارف عليها مهنيا ، وخاصة تلك المتعلقة بالاستقلالية وتقرير المراجع وتجميع أدلة الإثبات والتأهيل العلمي والعملي للمراجع.

2- دراسة (القاجيжи ، 2002) بعنوان : قواعد السلوك المهني لمراجعي الحسابات، دراسة مقارنة بين التطبيقات الليبية والعربية والدولية.

قامت هذه الدراسة بتقييم واقع قواعد السلوك المهني على المستوى المحلي والعربي والدولي وتوصلت إلى عدة نتائج منها: وجود فهم لدى أغلبية المراجعين في ليبيا لطبيعة ومضمون قواعد السلوك المهني، رغم عدم وجود دليل واضح لهذه القواعد بالرغم من اعتقاد بعض المراجعين بأن وجود القانون رقم (116) لسنة 1973 وبعض القوانين الأخرى يعني وجود دليل مكتوب لقواعد السلوك المهني. كذلك بينت الدراسة أنه في الوقت الذي يدرك فيه غالبية المراجعين الليبيين فائدة وجود قواعد للسلوك المهني فإن شريحة منهم ليس لها إدراك أو معرفة أو لم تطلع أصلاً على هذه القواعد.

3- دراسة (صيام وابو حميد، 2006) بعنوان: مدى التزام مراجعي الحسابات في الأردن بقواعد السلوك المهني .

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى التزام مراجعي الحسابات في الأردن بقواعد السلوك المهني، ولتحقيق هذا الهدف قام الباحثان بتصميم استبانة تم توزيعها على عينة الدراسة وقد أظهرت نتائج الدراسة أن هناك التزاماً من قبل مراجعي الحسابات بقواعد السلوك المهني المتعلقة بالمحافظة على الأداء المهني للمراجع وتعزيز استقلالية المراجع. وبعلاقة المراجع مع عملائه. وبالقواعد العامة للسلوك المهني. وبعلاقة المراجع مع زملائه.

4- دراسة (الزناتي، 2008) بعنوان : إطار شامل لآداب سلوك مهنة المراجعة في البيئة الليبية
حاولت هذه الدراسة تقديم إطار شامل لآداب سلوك مهنة المراجعة بما يتلاءم مع الظروف المحيطة بالمهنة في ليبيا ، واختبار مدى قبول عناصر الإطار المقترن في الواقع العملي ولتحقيق ذلك قام الباحث بإعداد إطار لقواعد السلوك المهني اشتمل على: الأمانة والاستقامة الموضوعية، الاستقلال، الالتزام بالسرية في ممارسة المهنة ،الحلول محل المراجع السابق الحصول على العمل المهني بطريقة لا تتنافى مع آداب المهنة ،الخدمات الاستشارية ،الالتزام بالمعايير، الاتباع المنشروطة والمنافسة عليها ،وقام بعرض هذا الإطار على مكاتب المحاسبة في ليبيا لاختبار مدى قبول المراجعين في ليبيا لهذا الإطار المقترن، وبعد تحليل الباحث للبيانات الواردة من مكاتب المراجعة محل الدراسة توصل إلى نتيجة مفادها قبول مجتمع الدراسة لهذا الإطار المقترن.

5- دراسة (العماري، 2008) بعنوان : مدى التزام مراجعي الحسابات بقواعد السلوك المهني
دراسة ميدانية بمدينة طرابلس

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى التزام المراجعين في ليبيا بقواعد السلوك المهني والتي تم تصنيفها إلى قواعد عامة ، وقواعد تتعلق بعلاقة المراجع مع زملائه وقواعد تتعلق بتعزيز استقلالية المراجع، وقواعد تتعلق بمحافظة المراجع على أدائه المهني، وهدفت الدراسة كذلك إلى التعرف على مدى تأثير القوانين المتعلقة بالمهنة على التزام المراجع بتلك القواعد، وكذلك اثر التطورات الاقتصادية المعاصرة المترتبة على انضمام ليبيا إلى منظمة التجارة العالمية والعلومة والاتجاه نحو الخصخصة ومعايير الجودة العالمية على أخلاقيات المراجع. وتوصلت الدراسة إلى التزام المراجعين في ليبيا بقواعد السلوك المهني سواء العامة أو تلك المتعلقة بعلاقة

المراجع مع زملاءه أو المتعلقة بتعزيز استقلاله أو تلك المتعلقة بالمحافظة على جودة أدائه، كذلك توصلت الدراسة إلى وجود التزام من قبل المراجعين في ليبيا بقواعد السلوك المهني في ظل التطورات الاقتصادية التي قد تترتب على انضمام ليبيا إلى منظمة التجارة العالمية ومحاولة الوفاء بمتطلبات العولمة والاتجاه نحو الشخصية والوفاء بمتطلبات الجودة العالمية.

الجزء النظري للدراسة

المبحث الاول: جودة مراجعة الحسابات

أولاً: مفهوم جودة مراجعة الحسابات: على الرغم من أهمية مفهوم جودة المراجعة، إلا أنه لم يرد تعريف واضح وشامل ومنتفق عليه من قبل الباحثين والدارسين، ويرجع ذلك إلى النظر إليها من وجهات نظر متعددة ومختلفة. حيث أوضح المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين في معيار رقابة الجودة بأن مفهومها يتمثل في الالتزام بالمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتتنظيمية والتي تتضمن القواعد الأخلاقية لآداب السلوك المهني والتي تمثل المستويات المقبولة للسلوكيات التي يجب أن يتصرف بها مراجع الحسابات.

ويعتبر (DaAngelo) من أوائل الباحثين الذين عملوا على وضع تعريف لجودة المراجعة وعرفها بأنها: احتمالية شرط قيام المحاسب القانوني باكتشاف الأخطاء والثغرات في النظام المحاسبي للعميل، والقيام بتسجيل ذلك في التقرير الذي يصدره (حميدات، 2001).

ثانياً: أهمية جودة مراجعة الحسابات: تكمن أهمية جودة المراجعة والتدقيق في كون المستخدمين الخارجيين للقوائم المالية يتوقعون من مخرجات عملية المراجعة، والمتمثلة في تقرير مراجع الحسابات، الجودة التامة لأنهم يعتمدون في اتخاذ قراراتهم ورسم سياساتهم على تلك القوائم، وبالتالي فإن جودة المراجعة تحقق مصلحة مشتركة لجميع الأطراف المستفيدة من عملية المراجعة وهي (مراجع الحسابات، إدارة الشركة، المصارف، الدائنون، الجهات والهيئات المنظمة للمهنة).

كما أوضح (لطفي، 2005:78) بأن إتباع نظام لتحقيق جودة أعمال المراجعة يحقق العديد من المزايا والخصائص لمكتب المراجعة نفسه يمكن بيانها فيما يلي:

- 1- إعطاء تأكيدات معقولة بأن الخدمات والأعمال التي يؤديها مكتب المراجعة تتماشى مع المتطلبات المهنية ومعايير المراجعة المتعارف عليها، مع تقليل فرص ارتكاب الأخطاء في عملية المراجعة.
- 2- تحسين برنامج عمل مراجعي الحسابات، وذلك من خلال اتباعه الإرشادات والمعايير الصادرة من الجمعيات المهنية بخصوص الرقابة على جودة عملية المراجعة.
- 3- يعبر إتباع أساليب الجودة في المراجعة من الوسائل المقنعة في اكتساب عملاء جدد لمكتب المراجعة، والمحافظة عليهم، وخاصة في ظل المنافسة الشديدة بين مكاتب المراجعة.
- 4- إن ارتفاع مستوى المصداقية في المراجعة يعني خلو القوائم المالية من الأخطاء الجوهرية، وذلك لن يكون إلا من خلال مستويات عالية لجودة المراجعة.

5- إن المراجعة ذات الجودة العالمية يمكن اعتبارها جزءاً هاماً من نظام رقابة أصحاب المنشأة وخاصة في حالة عدم مقدرتهم على الرقابة المباشرة على تصرفات الإدارة في إدارة المنشأة.

ثالثاً: ضوابط الجودة حسب معيار المراجعة الدولي رقم (220) عن الرقابة على جودة عملية المراجعة: (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 1998)

صدر المعيار الدولي رقم (220) عن الرقابة على جودة عملية المراجعة في شهر يونيو، 1994 ، وهو من معايير المراجعة الدولية ، ويهدف هذا المعيار إلى توفير إرشادات عن رقابة الجودة لمكاتب المراجعة أثناء تفويضها لعملية المراجعة من خلال السياسات والإجراءات التي يتبعها مكتب المراجعة أو الإجراءات المتعلقة بتفويض الأعمال لمساعديه لأداء عملية المراجعة.

وقد بين هذا المعيار أن أهداف سياسات رقابة الجودة والتي تمثل عناصر الرقابة على جودة المراجعة تتمثل في:

1 - المتطلبات المهنية: يقصد بها التزام العاملين بمكتب المراجعة بمبادئ الاستقلال، والأمانة، والموضوعية، والحفظ على السرية وأخلاقيات المهنة.

2- المهارات والكفاءة: يجب على مكاتب المراجعة أن تعيّن أشخاصاً لديهم التأهيل العلمي والعملي اللازم لأداء أعمال المراجعة بعناية مهنية واجبة.

3- توزيع مهام عملية المراجعة: يقصد بها إسناد عملية المراجعة إلى فريق عمل متمكن في عملية المراجعة، ويمتلك مستويات من التدريب المهني والكفاءة المهنية في ضوء الظروف المحيطة بعملية المراجعة.

4- الإشراف: يقصد به الإشراف والمتابعة للأعمال على كافة المستويات، وذلك ل توفير تأكيد مناسب بأن العمل الذي يتم إنجازه يستوفي معايير الجودة الملائمة.

5- التشاور: يقصد بهذا العنصر من عناصر الرقابة ضرورة إجراء التشاور مع الآخرين من ذوى الخبرة المناسبة داخل أو خارج المنشأة عندما يتطلب الأمر ذلك، وأن تكون هناك اجتماعات دورية مع فريق العمل من قبل الشريك المدير المسؤول في مكتب المراجعة.

6 - قبول أو إنتهاء العمل مع العملاء: يجب على مكتب المراجعة وضع الإجراءات لتقدير العميل الجديد قبل قبول المهمة، ومتابعة العلاقات مع العملاء الحاليين بصفة مستمرة، كما يجب على مكتب المراجعة أن يأخذ بعين الاعتبار استقلاليته وقدرته على خدمة العميل بشكل ملائم.

7- الرقابة: يجب على مكتب المراجعة أن يراقب باستمرار مدى ملاءمة وفعالية سياسات وإجراءات رقابة الجودة بغضّن تقييم مدى فعالية نظام رقابة الجودة لمكتب المراجعة، ومدى تطبيقه عند تفويض عملية المراجعة وأداء العمل المرتبط بالوظائف المتعلقة برقابة الجودة.

المبحث الثاني: قواعد السلوك المهني

أولاً: مفهوم قواعد السلوك المهني: إن مبدأ السلوك المهني يلزم المراجعين بالتقيد بالأنظمة والقوانين ذات الصلة بالإضافة لتجنب أي عمل قد يسيء إلى سمعة المهنة، لذلك ينبغي على المراجعين عند تسويق وترويج أنفسهم وأعمالهم بألا يسيئوا إلى سمعة المهنة بل يجب أن يتمتعوا بالصدق والأمانة، وألا يقوموا بإبداء ادعاءات مبالغ فيها حول الخدمات التي يمكن تقديمها وكذلك المؤهلات التي يملكونها والخبرات التي اكتسبوها، وكذلك عدم إبداء أية إشارات مسيئة أو مقارنات غير مؤكدة مع أعمال الآخرين كذلك إن الالتزام والتقيد بالقوانين واللوائح والأنظمة ذات الصلة يعتبر بمثابة وقاية من عمليات التلاعب والغش المحاسبي الذي يضر بالمصلحة العامة لحساب المصلحة الشخصية (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2007).

ثانياً: تعريف قواعد السلوك المهني:

تناول العديد من الباحثين عدة تعریفات لقواعد السلوك المهني وكانتالي:

حيث عرفها (راجي: 1994، 325) بأنها: القيود الذاتية التي تفرضها المهنة على نفسها، حيث يتوقع الجمهور اتباعها من قبل أعضاء المهنة.

وأعرفها (صيام، ابوحميد: 2006، 205) بأنها: مجموعة الأسس والقواعد التي يجب على المهني التمسك بها والعمل بمقتضاها، ليكون ناجحاً في تعامله مع الناس ، وناجحاً في مهنته ، وقدراً على كسب عمالاته وزملائه ورؤسائه.

وقد عرفها (الذنوبات، 2010:10) بأنها: مجموعة من المبادئ والقيم الأخلاقية التي تلزم جميع الفئات والأفراد الذين يتقاعدون في المجتمع خلال أدائهم لواجباتهم ومسؤولياتهم المنوطة بهم ومختلف أعمالهم من أخذ وعطاء وبيع وشراء وغيرها.

ثالثاً: أهمية قواعد السلوك المهني:

ترجع أهمية وجود قواعد السلوك المهني هو الحصول على ثقة الجمهور وال الحاجة إلى رفع مستوى المهنة أسوة بالمهن الأخرى وكذلك تنمية روح التعاون بين أعضاء المهنة وهو ما ذهب إليه (جريدة) حيث أكد أن قواعد السلوك المهني تهدف إلى تنمية روح التعاون بين المحاسبين والمرجعين ورعاية مصالحهم المعنوية والمادية والأدبية، وكذلك تدعيم الأحكام والنصوص القانونية التي وضعها المشرع ل توفير الكفاية في التأهيل المهني والعلمي للمرجعين، كذلك طمأنة الأطراف ذوي العلاقة بأنه سيتم الالتزام بمعايير الفنية والمهنية في الاعمال والخدمات التي يحتاجونها (جريدة، 2003: 198).

رابعاً: أهداف قواعد السلوك المهني:

وتهدف قواعد السلوك المهني إلى تحقيق عدة أغراض، منها (عبد الله، 2007: 74):

1- رفع مستوى مهنة المحاسبة والمراجعة والمحافظة على كرامتها وتدعم التقدم الذي أحرزته
بين غيرها من المهن الحرة.

2- تتمية روح التعاون بين المحاسبين والمرجعين ورعاية مصالحهم المادية والأدبية والمعنوية.

3- تدعيم وتكامل النصوص القانونية والأحكام التي وضعها المشرع لتوفير الكفاية في التأهيل العلمي والعملي للمرجع وحياده في عمله والشروط التي يسنها المشرع لإمكان الاشتغال بالمهنة.

4- بث الطمأنينة والثقة في نفوس جمهور المعينين بخدمات المحاسبين والمرجعين من العملاء وغيرهم من الفئات المتعددة بأنهم سيحافظون فيما يقدمونه من خدمات وما يؤدونه من أعمال توكيل إليهم على الالتزام بمعايير فنية، ومستويات علمية ومهنية رفيعة.

خامساً: أنواع قواعد السلوك المهني :

وتقسم لعدة أنواع تبعاً للزاوية التي ينظر منها إلى هذه القواعد ومن أهمها (الاتوسي، 2003: 157)

1- من حيث السلطة أو الجهة التي وضعتها:

أ- قواعد قانونية: والمقصود بها تلك القواعد التي يضعها المشرع، والتي تنص عليها القوانين والتشريعات المنظمة للمهنة، أو التي تحكم الرقابة الخارجية علي حسابات الشركات

ب- قواعد تنظيمية: والمقصود بها تلك المبادئ والأحكام التي تصدرها المنظمات المهنية من نقابات وجمعيات ومعاهد، لحث أصحابها علي التمسك بآداب وقواعد السلوك المهني.

2- من حيث شكل صدورها ووسيلة إثباتها:

أ- قواعد مكتوبة: وهي القواعد المثبتة بشكل تحريري سواء كانت الوثيقة المكتوبة صادرة عن السلطة التشريعية أو التنفيذية في البلد المعنى، أو تعليمات ونشرات صادرة من المنظمة المهنية المعنية.

ب- قواعد غير مكتوبة: وهي المبادئ المتعارف عليها بين المحاسبين والمرجعين والتي يعتبرونها دستوراً أخلاقياً من الآداب والتقاليد التي يجب الالتزام بها والإبقاء عليها، والتي يعمل علي توفيرها الوعي المهني بين أعضاء المهنة دونما حاجة الي إصدارها في وثيقة كتابية.

سادساً: القواعد العامة للسلوك المهني الصادرة عن المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين:

تضمن آخر إصدار من قواعد السلوك المهني الصادر عن المعهد الأمريكي أربعة أجزاء هي (المبادئ، قواعد السلوك، التفسيرات، الأحكام الأخلاقية)، حيث إن المبادئ هي عبارة عن معايير مثالية للسلوك الأخلاقي تم صياغتها على شكل مصطلحات فلسفية غير إلزامية، أما قواعد السلوك فهي عبارة عن معايير الحد الأدنى للسلوك الأخلاقي تم صياغتها على شكل قواعد محددة إلزامية، بينما التفسيرات فهي عبارة عن تفسيرات لقواعد السلوك تم إعدادها من قبل قسم الأخلاق المهنية في المعهد، وهذه التفسيرات لا تحمل صفة الإلزامية لكن يتوجب على ممارس المهنة أن يبرر الانحراف عنها، أما بالنسبة للأحكام الأخلاقية فهي عبارة عن توضيحات منشورة إجابات لأسئلة تتعلق بقواعد السلوك قدمها ممارسي المهنة والمهتمين بالمتطلبات الأخلاقية للمعهد الأمريكي كما أنها لا تحمل صفة الإلزامية لكن يتوجب على الممارس أن يبرر الانحراف عنها (الصوري، 2013: 25).

وقد صنف المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين في سنة 2003م ميثاق قواعد السلوك المهني في أربعة عناصر وهي.

1. الكفاءة المهنية : تقتضي بأن يباشر ممارسي المهنة تقديم الخدمات المهنية فقط التي يكونوا قادرين على استكمالها بكفاءة مهنية.

2. بذل العناية المهنية الكافية: يجب على المهنيين بذل العناية المهنية الكافية أثناء تأديتهم للخدمات المهنية

3- التخطيط والإشراف: يجب أن يكون لدى المهنيين تخطيط على نحو كاف وكذلك يجب أن يكون هناك إشراف على تأدية الخدمات المهنية المقدمة.

4- بيانات كافية وملائمة: يجب أن تكون البيانات التي يحصل عليها المهنيون ملائمة وعلى نحو كاف، بحيث يمكن استخدامها والاستفادة منها عند الوصول للاستنتاجات والتوصيات المتعلقة بالخدمات المهنية المقدمة.

الجزء التطبيقي :

يتناول هذا الجزء من الدراسة عرضاً مفصلاً للمنهجية والإجراءات التي تم الاعتماد عليها في تفزيذ الدراسة الميدانية وفقاً للأهداف المحددة لها كالتالي :

أولاً : منهجية الدراسة: تعتمد هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي ، والذي يعتبر منهجاً مناسباً للدراسة، حيث يتيح دراسة ووصف الأحداث والظواهر والمواصف والآراء ، وتحليلها ومناقشتها بهدف الوصول إلى النتائج المتعلقة بها.

ثانياً: أداة جمع البيانات : اعتمد الباحثان على الاستبانة كوسيلة لجمع المعلومات المتعلقة بموضوع الدراسة، مستخدماً مقياس ليكرت الخمسي عند تصميم هذه الاستبانة، كما قام الباحثان بإعطاء الدرجة من (1-5) بالاعتماد على مقياس ليكرت ذي الابعاد الخمسة لأسئلة القسم الثاني من الاستبانة، كما اعتمد عليه في اختبار الفرضيات، وهو يمثل معيار للإجابة، حيث ستكون الفرضية مقبولة عندما تكون درجة الإجابة أكثر من (3) عن الأسئلة وذلك كي يسترشد به المستجيب عند قيامه بتبعة أسئلة الاستبيان وفقاً للجدول رقم (1) التالي :

الجدول رقم (1) يبين مقياس ليكرت الخمسي

الإجابة	الدرجة	طول الفئة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1	5	1	2	3	4	5	5
1.79 – 1	2.59 – 1.8	3.39 – 2.6	4.19 – 3.4	5 – 4.2			

ثالثاً: مجتمع وعينة الدراسة:

تكون مجتمع الدراسة من مكاتب المحاسبة والمراجعة في مدينة طرابلس والمقيدين في سجل مصرف ليبيا المركزي بطرابلس، أما عينة الدراسة فقد تم اختيارها بطريقة العينة (العشوانية البسيطة) وهي احدى العينات العشوائية. فكانت من المراجعين التابعين لهذه المكاتب بمختلف صفاتهم الوظيفية ومؤهلاتهم العلمية وسنوات الخبرة لكل منهم، وتم توزيع واسترجاع عدد (46) استبانة وبنسبة (100%). وكما هو موضح بالجدول رقم (2) وكما يلي:

الجدول رقم (2) يبين عدد الاستبيانات الموزعة والمراجعة

نسبة الاستبيانات المسترجعة	عدد الاستبيانات المرجعة	عدد الاستبيانات المستبعدة	عدد الاستبيانات الموزعة
%100	46	0	46

رابعاً: صدق وثبات الاستبانة

اختبار صدق وثبات أداة الدراسة : تم التأكيد من صدق وثبات عبارات الاستبانة بطريقتين:

1- الصدق الظاهري لفقرات الاستبانة: قام الباحثان بعرض أداة الدراسة في صورتها الأولية على مجموعة من المحكمين من المراجعين الخارجيين وأعضاء هيئة التدريس في مجال المحاسبة والمراجعة والإحصاء، وذلك قبل الصياغة النهائية لبنودها للتأكد من مدى ملاءمتها لقياس أهداف الدراسة، وقد تم الاستفادة من آرائهم بتعديل بعض البنود التي أتفق عليها معظم المحكمين.

2- اختبار ثبات فقرات الاستبانة: لاختبار مصداقية إجابات مفردات العينة على عبارات الاستبيان فقد تم استخدام معامل ألفا كرونباخ فوجد أن قيم معامل ألفا كرونباخ لكل مجموعة من العبارات ولجميع العبارات معاً وكل محور على حده كما بالجدول رقم (3) :

يبين الجدول رقم (3) نتائج اختبار ألفا كرونباخ لقياس ثبات الإستبانة

الثبات	معامل ألفا كرونباخ	عدد الفقرات	المحاور	ت
0.755	0.782	17	لا يلتزم المراجع الخارجي بقواعد السلوك المهني من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة.	1
0.725	0.598	9	لا يوثر التزام المراجع الخارجي بقواعد السلوك المهني على جودة خدمات المراجعة.	2
0.743	0.697	26	قيمة ألفا كرونباخ الكلية	

يتضح من نتائج الجدول رقم (3) أن قيمة معامل كرونباخ ألفا يعتبر جيد لجميع محاور الاستبانة حيث كانت (0.697)، وبذلك يكون الباحثان قد تأكدا من صدق الاستبانة و مقدار ثبات استبانة الدراسة هو (0.743) مما يجعل الباحثين على ثقة كبيرة من صحة عبارات الاستبانة وصلاحيتها لتحليل النتائج والإجابة على أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها.

خامساً : تحليل خصائص عينة الدراسة:

بعد الاطلاع على الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة الحالية، تم الاستناد منها في تحديد المحاور الرئيسية التي شملتها الاستبانة وكذلك في صياغة العبارات لكل محور. وبذلك فقد اشتملت قائمة الاستبانة على ثلاثة أجزاء رئيسية، تضمن الجزء الاول معلومات شخصية من خلال أربعة متغيرات، أما الجزء الثاني فقد اشتمل على مجموعة من العبارات الخاصة بالمتغير المستقل والتي بلغ عددها (17) متغيرات مستقلة. والجزء الثالث فقد تضمن (9) متغيرات مستقلة. وقد أمكن توصيف وتحليل خصائص ومكونات عينة الدراسة التي وصلت رودها طبقاً للعوامل الديمografية وذلك كما هو موضح بالجدول رقم (4) :

الجدول رقم (4) يبين التوزيع التكراري و النسب المئوية لأفراد العينة

الرقم	المتغير	الفئة	النسبة	النكرار
-1	المؤهل العلمي	دكتوراه	%19.5	9
		ماجستير	%26	12
		بكالوريوس	%54.5	25
		أخرى	%0	0
	المجموع			
-2	سنوات الخبرة	أقل من (5) سنوات	%4	2
		من (5) إلى أقل من (10)	%24	11
		من (10) إلى أقل من (15)	%41	19
		من (15) سنة وأكثر	%31	14
	المجموع			
-3	صفة المشارك	مدير مكتب المراجعة	%70	32
		مراجع رئيسي	%22	10
		شريك	%8	4
		المجموع	%100	46
-4	التخصص العلمي	محاسبة	%96	44
		تمويل ومصارف	%4	2
		اقتصاد	%0	0
		الادارة	%0	0
	المجموع			

يتبيّن لنا من الجدول رقم (4) أن غالبية عينة الدراسة مستواهم التعليمي بكالوريوس محاسبة حيث بلغت نسبتهم (54%)، وأن سنوات خبرتهم أكثر من (10) سنة وبنسبة (72%)، كما أنهم اغلبهم مدراء مكاتب المراجعة ونسبة (70%) وبهذا يمكن القول بأن أفراد عينة الدراسة توافر فيهم الخلفية العلمية والخبرة العملية المطلوبة

لفهم وادرك عبارات الاستبانة والإجابة عليها بشكل يحقق أهداف الدراسة ويضفي على نتائجها نوعاً من الثقة والمصداقية .

تحليل البيانات واختبار فرضية الدراسة:

بعد جمع بيانات الدراسة قام الباحثان بمراجعةها تمهيداً لإدخالها للحاسوب، وقد تم إدخالها وفقاً لمقاييس ليكرت المشار إليها سابقاً. بهدف استخلاص النتائج من خلال تحليل هذه المدخلات، وقد تم إحصائياً احتساب المتوسطات والانحراف المعياري، وأستخدم الباحثان اختبار (T) للعينة الواحدة (One Sample T - Test) وذلك لاختبار كل عبارة من عبارات الاستبانة ، ومعرفة معنوية (دالة) آراء المشاركين في الدراسة علي محتوي كل عبارة من عبارة الاستبانة .

١- التحليل الإحصاء الوصفي لعبارات الفرضية الاولى :

يبين الجدول رقم (5) المتوسط الحسابي المرجح لكل فقرة من فقرات المجال والانحراف المعياري لها ، وكذلك نتائج اختبار (T) والذي يمثل قيمة الاختبار والدالة الإحصائية. وذلك لمعرفة هل يلتزم المراجع الخارجي بقواعد السلوك المهني لمهنة المراجعة بليبيا. والتي يمكن تلخيصها كما في الجدول رقم (5) التالي:

الجدول رقم (5) يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية المتعلقة بالفرضية

الرقم	مستوى الدالة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات	ت
١	0.000	0.412	4.01	يلتزم المراجع أثناء أداء العمل بالقوانين والتشريعات التي تنظم مهنة المراجعة.	
2	0.000	0.633	3.98	يقوم المراجع بالموافقة على تقديم خدمات مهنية للعملاء فقط في حال كان فريق مراجعة الحسابات مؤهلاً للقيام بأداء هذه الخدمات.	
3	0.000	0.674	4.25	يتخذ المراجع خطوات معقولة لتحديد الظروف التي يمكن أن تؤدي إلى تضارب في المصالح ومن ثم تجنب الواقع بتادية مهام تؤدي إلى ذلك .	
4	0.000	0.802	4.35	لا يقبل المراجع باتساع متدنية جداً بحيث يكون من الصعب أداء عملية المراجعة وفقاً للمعايير الفنية والمهنية مقابل تلك الإلتعاب.	
5	0.000	0.652	4.66	يقوم المراجع بإطلاع العملاء على الشروط التعاقدية والتي من ضمنها الأساس الذي يتم وفقاً له تحمل الأنتعاب وكذلك الخدمات.	

موافق بشدة	0.000	0.872	4.88	يتوجب المراجع التسويق للخدمات المهنية بطريقة غير مهنية وبمبالغ فيها وكذلك يتوجب إجراء أية مقارنات غير موقعة بالأدلة مع أعمال الآخرين.	6
موافق بشدة	0.000	0.624	4.83	يتوجب المراجع أثناء تأديته لمهامه القيام بأية أعمال قد تسيء لسمعته أو سمعة المهنة ولاكته بزملائه في المهنة.	7
موافق بشدة	0.000	0.765	4.50	لا يقبل المراجع الهدايا أو مزايا مالية أخرى بخلاف أتعابه من العملاء والتي قد تؤثر على موضوعيته أثناء تأديته لمهامه .	8
موافق بشدة	0.000	0.679	4.90	يحافظ المراجع على استقلاليته التامة أثناء تأديته لمهامه سواء كانت عمليات مراجعة الحسابات أو خدمات التأكيد الأخرى.	9
موافق	0.000	0.567	3.65	تحظر شركات المراجعة على فريق مراجعة الحسابات القيام بأي علاقات محددة مع مدراء ومسئولي وموظفي العملاء	10
موافق بشدة	0.000	0.597	4.56	يحرص المراجع على ممارسة عمله بصورة تؤدي إلى رفع شأن المهنة وقدرتها على خدمة الجمهور.	11
موافق بشدة	0.000	0.687	4.62	يحرص المراجع على ممارسة عمله بصورة تؤدي إلى زيادة ثقة الجمهور برأيه . تكوين سمعة طيبة له.	12
موافق بشدة	0.000	0.723	4.59	يلتزم المراجع أثناء أداء العمل بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها وبمعايير المراجعة المقبولة .	13
موافق بشدة	0.000	0.458	4.82	يهتم المراجع من خلال المؤتمرات والندوات ببيان دور مهنة المراجعة للمحافظة على أموال المجتمع.	14
موافق بشدة	0.000	0.785	4.87	يتوجب المراجع الإعلان عن نفسه والخدمات التي يقدمها بصورة تلحق الضرر بالمهنة وتسيء إلى الآخرين.	15
موافق بشدة	0.000	0.635	4.80	يمتنع المراجع عن دفع عمولة أو نسبة من أتعابه لوسطاء مقابل حصوله على عملية مهنية.	16

نسبة نحو النسبة النحو نسبة نحو النسبة النحو	0.000	0.611	4.92	يمتعد المراجع عن قبول علاقة عميل جديد في حال تورط هذا العميل في أنشطة غير قانونية (مثل غسيل الاموال) أو عدم الامانة أو ممارسات إعداد تقارير مالية مشكوك فيها.	17
نسبة نحو النسبة النحو نسبة نحو النسبة النحو	0.000	0.567	4.54	الاجمالي	

اظهرت نتائج التحليل الاحصائي في الجدول رقم (5) والخاصة بإجابات المشاركين في الدراسة حول (مدى التزام المراجع الخارجي بقواعد السلوك المهني لمهنة المراجعة في ليبيا). بأنها تختلف عن الحيد، حيث كانت محددة بالموافقة والموافقة بشدة ، و تراوحت المتوسطات الحسابية بين (3.65-4.92)، وبانحراف معياري تراوح بين (0.412-0.872). وبما أن المتوسط الحسابي لعبارات المحور بلغت (4.540) وهو أكبر من المتوسط الفرضي (3) وبمستوى دلالة معنوية أقل من (0.05). وهذا يدل على أن إجابات جميع أفراد عينة الدراسة إيجابية ويفافقون على إن المراجع الخارجي ملتزم بقواعد السلوك المهني لمهنة المراجعة في ليبيا.

2 - اختبار الفرضية الأولى: والتي صياغتها كالتالي:

H0: لا يلتزم المراجع الخارجي بقواعد السلوك المهني لمهنة المراجعة في ليبيا.

H1: يلتزم المراجع الخارجي بقواعد السلوك المهني لمهنة المراجعة في ليبيا.

ولاختبار هذه الفرضية استخدم الباحثان اختبار (T) للعينة الواحدة (One Sample T- Test) وذلك للتحقق من صحة هذه الفرضية، ومعرفة معنوية (دلالة) آراء أفراد عينة الدراسة في هذه الفرضية، والجدول التالي رقم (6) يبين المتوسط الحسابي المرجح للفرضية والانحراف المعياري لها، وكذلك نتائج اختبار (T) والذي يمثل (قيمة الاختبار والدلالة الإحصائية) .

الجدول رقم (6) يبين نتائج اختبار (T) للفرضية الأولى

النحو	القيمة الاحتمالية	القيمة الجدولية	قيمة اختبار (T) المحسوبة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي
نحو	0.000	2.79	11.587	0.567	4.540

نلاحظ من خلال بيانات الجدول رقم (6) أن المتوسط الحسابي المرجح هو (4.540) بانحراف معياري مناظر له (0.567) ، وأن قيمة اختبار (T) كانت (6.485) وهي أكبر من القيمة الجدولية والتي تساوي (2.79) وبدلالة إحصائية (0.000) أصغر من مستوى المعنوية (0.05) وبما أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح أكبر

من (3). فأن ذلك يشير الي رفض الفرضية الصفرية ، وقبول الفرضية البديلة والتي تنص علي: (يلترن المراجع الخارجي بقواعد السلوك المهني لمهنة المراجعة في ليبا).

3 - تحليل الإحصاء الوصفي لعبارات الفرضية الثانية :

يوضح الجدول رقم (7) المتosteatas الحسابية والانحرافات المعيارية والدلالة الاحصائية لعبارات المتعلق بمدى تأثير قواعد السلوك المهني علي جودة المراجعة.

جدول رقم (7)

يوضح المتosteatas الحسابية والانحرافات المعيارية المتعلقة بالفرضية الثانية

الدلالة	الدالة الاحصائية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات	ت
موافق بشدة	0.000	0.725	4.458	تسهم قواعد السلوك المهني للمراجعة في تحسين أداء عملية المراجعة.	-1
موافق	0.000	0.804	3.879	تسهم قواعد السلوك المهني للمراجعة في تقديم اعمال المراجعة في الوقت المناسب ودون تأخير .	-2
موافق بشدة	0.000	0.621	4.352	تسهم قواعد السلوك المهني للمراجعة في جعل المعلومات المقدمة من المراجع تتصرف بالشمولية والفاعلية والكافأة .	-3
موافق	0.000	0.635	4.125	تسهم قواعد السلوك المهني للمراجعة في تحسين وتطوير نوعية المعلومات المقدمة لمتخذي القرار .	-4
موافق بشدة	0.000	0.562	4.44	تسهم قواعد السلوك المهني للمراجعة في تقديم المعلومات الصادقة والمحايدة والخالية من التحيز .	-5
موافق	0.000	0.646	3.987	تسهم قواعد السلوك المهني للمراجعة في جعل تقارير المراجعة تقي بمتطلبات العميل والمجتمع .	-6
موافق	0.000	0.698	3.745	تسهم قواعد السلوك المهني للمراجعة في زيادة الثقة في المعلومات المعروضة في التقارير و القوائم المالية .	-7

رقم:	0.000	0.711	4.012	تسهيل قواعد السلوك المهني للمراجعة في تحسين جودة المعلومات المستخدمة.	-8
رقم:	0.000	0.746	3.436	تسهيل قواعد السلوك المهني للمراجعة في تحسين جودة التقارير المالية للشركة.	-9
رقم:	0.000	0.683	4.048	الاجمالي	

من خلال البيانات الواردة في الجدول رقم (7) والخاصة بالتحليل الإحصائي لإجابات المشاركين في الدراسة حول (يؤثر التزام المراجع الخارجي بقواعد السلوك المهني على جودة خدمات المراجعة). وبما أن المتوسط الحسابي يختلف عن الحيداد وكان محدد بالموافق والمتوافق بشدة، وواكير من الوسط الفرضي حيث تراوحت المتوسطات الحسابية بين (3.436 - 4.458)، وبانحراف معياري تراوح بين (0.804 - 0.562) وبمستوى دلالة معنوية أقل من (0.05) لجميع العبارات بالمحور. وهذا يدل على أن إجابات جميع أفراد عينة الدراسة ايجابية ويفافقون على أن التزام المراجع الخارجي بقواعد السلوك المهني يؤثر على جودة خدمات المراجعة

4 - اختبار الفرضية الثانية: والتي صياغتها كالتالي:

H0: لا يؤثر التزام المراجع الخارجي بقواعد السلوك المهني على جودة خدمات المراجعة.

H1: يؤثر التزام المراجع الخارجي بقواعد السلوك المهني على جودة خدمات المراجعة.

ولاختبار هذه الفرضية استخدم الباحثان اختبار (T) للعينة الواحدة (One Sample T- Test) وذلك للتحقق من صحة هذه الفرضية، ومعرفة معنوية (دلالة) آراء أفراد عينة الدراسة في هذه الفرضية، والجدول التالي رقم (8) يبين المتوسط الحسابي المرجح للفرضية والانحراف المعياري لها، وكذلك نتائج اختبار (T) والذي يمثل (قيمة الاختبار والدلالة الإحصائية).

الجدول رقم (8) يبين نتائج اختبار (T) للفرضية الثانية

رقم	القيمة الاحتمالية	القيمة الجدولية	القيمة المحسوبة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي
رقم:	0.000	2.79	9.045	.0683	4.048

نلاحظ من خلال بيانات الجدول رقم (8) أن المتوسط الحسابي المرجح هو (4.048) بانحراف معياري مناظر له (0.683) ، وان قيمة اختبار (T) كانت (9.045) وهي أكبر من القيمة الجدولية والتي تساوي (2.79) وبدلالة إحصائية (0.000)، وبما أن هذه القيمة أصغر من مستوى المعنوية (0.05) وقيمة المتوسط الحسابي

أكبر من (3). فأن ذلك يشير الى رفض الفرضية الصفرية ، وقبول الفرضية البديلة والتي تنص على أنه: (يؤثر التزام المراجع الخارجي بقواعد السلوك المهني على جودة خدمات المراجعة .)

النتائج والتوصيات

أولاً: النتائج

يمكن تلخيص أهم النتائج التي تم التوصل إليها من خلال التحليل الإحصائي للبيانات التي تم تجميعها بواسطة الاستبانة في النقاط التالية:

1- بالنسبة للفرضية الاولى: والتي تقيس مدى التزام المراجع الخارجي بقواعد السلوك المهني في مهنة المراجعة بليبيا. فقد تم إثباتها باعتماد الأسئلة من (1-17)، حيث بينت الدراسة أن إجابات المراجعين الخارجيين العاملين بالمكاتب عينة الدراسة بمنطقة طرابلس والتي تقدم خدمات المراجعة، أنهم يتمتعون بالاستقلالية التامة وملتزمون بالضوابط المهنية وبمعايير المحاسبة المقبولة عموماً ومعايير المراجعة الموضوعة، وبالقوانين والتشريعات التي تنظم مهنة المراجعة.

ويحرصون على أداء ومارسة عملهم بصورة تؤدي إلى تكوين سمعة طيبة له و زيادة ثقة الجمهور برأيه. مما ستدى إلى رفع شأن مهنة المراجعة لدى الجمهور بليبيا .

2- أما بالنسبة للفرضية الثانية: والتي تقيس مدى تأثير التزام المراجع الخارجي بقواعد السلوك المهني على جودة خدمات المراجعة. فقد تم إثباتها باعتماد الأسئلة من (18-27)، وتبين أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين التزام المراجع الخارجي بقواعد السلوك المهني ودرجة تأثيرها على جودة خدمات المراجعة. حيث بينت الدراسة أن إجابات المراجعين الخارجيين بالمكاتب عينة الدراسة التي تقدم خدمات المراجعة، أن التزامهم بقواعد السلوك المهني سيؤدي الى تقديم معلومات تتصف بالشمولية والفاعلية والكفاءة وفي الوقت المناسب ودون تأخير ومحايدة وخلية من التحيز ، مما سيزيد من الثقة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية المقدمة في التقارير والقوائم المالية، وهذا سينعكس إيجاباً على جودة خدمات المراجعة بليبيا.

ثانياً: التوصيات

استناداً على النتائج التي تم التوصل إليها في الدراسة الميدانية يقدم الباحثان مجموعة من التوصيات:

- 1- وضع دليل يوضح قواعد السلوك المهني لمهنة المراجعة بليبيا من قبل جهات الاختصاص.
- 2- ضرورة الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية الى أن يتم وضع معايير محلية للمحاسبة والمراجعة ، وكذلك التقيد بالقوانين والتشريعات التي تنظم مهنة المراجعة بليبيا.
- 3- ضرورة تجنب والابتعاد عن تقديم الإعمال والخدمات التي قد تلحق الضرر بزملاء المهنة أو العملاء أو بالمهنة ككل.
- 4- ضرورة قيام المراجعين بأداء ومارسة عملهم بصورة تؤدي الى اكتساب ثقة الجمهور ورفع شأن مهنة المراجعة.

5- ضرورة أن يحرص المراجع على استقلاليته التامة أثناء تأديته لمهامه سواء كانت عمليات مراجعة الحسابات أو تقديم الخدمات الاستشارية أو خدمات التأكيد الأخرى.

المراجع

الالوسي، حازم هاشم، (2003)، الطريق الى علم المراجعة والتدقيق، منشورات الجامعة المفتوحة، طرابلس، ليبيا.

الحمدود تركي راجي، (1994)، قواعد السلوك لمهنة تدقيق الحسابات في الأردن بين الحاضر والمستقبل، المجلة العلمية لكلية الإدارة والاقتصاد، جامعة قطر، مجلد 5.

الذنيبات، علي عبد القادر، (2010) تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية: نظرية وتطبيق الطبعة الثالثة عمان: دار وائل للنشر والتوزيع.

الصوري، محمد، أحمد، (2013)، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية. رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية غزة-فلسطين.

حومة، المهدى عبد العظيم، العوامل المؤثرة على مستوى جودة خدمات المراجعة، مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية بنى ويلد، السنة الثانية، العدد (4) سبتمبر 2014م.

حميدات، محمد محمود، (2001) "تقييم جودة تدقيق الحسابات في الأردن، والعوامل المحددة لها " : دراسة ميدانية، جامعة اليرموك، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية، قسم المحاسبة، عمان، الأردن.

صيام، وأبو حميد، محمود، (2006) ، مدي التزام مراجعى الحسابات في الأردن بقواعد السلوك المهني، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة.

عبد الله، خالد أمين، (2007)، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان الأردن.

لطفي، أمين السيد أحمد(2005)، مراجعة وتدقيق المعلومات، الاسكندرية، الدار الجامعية.