

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

أ.علي محمد علي العماري²

د.المهدي عبد العظيم المهدي حمودة¹

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 مستخدمين استبانة تتكون من ثلاثة محاور، كأداة لتجميع البيانات وذلك بالاعتماد علي 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 تلقي اهتماماً متزايداً في الوقت الحالي، نظراً لتعدد الأطراف التي تستفيد منها في المجتمع، وذلك بسبب التقرير الذي يعده المراجع حول مدى مصداقية وعدالة القوائم المالية التي يقوم المراجع بفحصها ومراجعتها، 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 علي 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 علي 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" وثبت تورطها في حدوث العديد من الازمات للشركات العالمية الكبرى وانهيارها 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، وفقد الثقة في دور المراجع الخارجي بضمان 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 وأدائها. ويعتبر غير الملتزم بها مخالفاً لأحكام المهنة ويتعرض للعقوبات التي تضعها المهنة بالخصوص. ولذلك قامت العديد من المنظمات المهنية على المستوى الدولي بوضع معايير وأسس يتم من خلالها ترجمة الإخلاق المهنية في أنحاء العالم كدليل لمبادئ وقواعد السلوك المهني والتي يجب ان 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 (القاججي،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 وسلوكه 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 تنفيذ عملية المراجعة، من أجل دعم الثقة والمصداقية في المعلومات المالية في القوائم المالية حتى تصبح ذات جودة عالية تفي باحتياجات مستخدميها. غير أن عدم التزام المراجع بأداب وسلوكيات المهنة وبمعايير المراجعة المقبولة عموماً سوف يحمله المسؤولية القانونية والمهنية الكاملة أمام الجهات المستفيدة من خدماته. خاصة إذا تبين عدم بدله العناية المهنية اللازمة 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 الأعمال 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 الأعمال الليبية بقواعد السلوك المهني.
- 2- هل يؤثر التزام المراجع الخارجي بقواعد السلوك المهني في جودة المراجعة.

أهمية الدراسة:

تعتبر هذه الدراسة امتداداً للدراسات السابقة وتستمد أهميتها من خلال دراسة مدى التزام المراجع الخارجي بليبيا 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:

وتتمثل 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:

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

- 1 - التعرف بقواعد السلوك المهني الواجب الالتزام بها.
- 2 - التعرف 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 سيقصر 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 إلي 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 (القاجيجي ، 2002) بعنوان : قواعد السلوك المهني لمراجعي الحسابات، دراسة مقارنة بين التطبيقات الليبية العربية 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 أصلا على هذه القواعد.

3- دراسة (صيام وابو حميد، 2006) بعنوان: مدى التزام مراجعي الحسابات في الاردن 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 التزاما من قبل مراجعي الحسابات بقواعد السلوك المهني المتعلقة بالمحافظة على الأداء المهني للمراجع وتعزيز استقلالية المراجع. وبالعلاقة المراجع مع عملائه. وبالقواعد العامة للسلوك المهني. وبالعلاقة 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 المقترح 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، الاتعاب المشروطة والمنافسة عليها، وقام بعرض هذا الإطار على مكاتب المحاسبة في ليبيا لاختبار مدى قبول المراجعين في ليبيا لهذا الإطار المقترح، وبعد تحليل الباحث للبيانات الواردة من مكاتب المراجعة محل الدراسة توصل إلي نتيجة مفادها قبول مجتمع الدراسة لهذا الإطار المقترح.

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 والعولمة والاتجاه نحو التخصصة 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 التخصص والوفاء بمتطلبات الجودة العالمية.

الجزء النظري للدراسة

المبحث الأول: جودة مراجعة الحسابات

أولاً: مفهوم جودة مراجعة الحسابات: على الرغم من أهمية مفهوم جودة المراجعة، إلا أنه لم يرد تعريف واضح وشامل ومتفق 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 والتنظيمية والتي تتضمن القواعد الأخلاقية لأداب السلوك المهني والتي تمثل المستويات المقبولة للسلوكيات التي يجب ان يتصف بها مراجعي 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 للعمل، 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، الهيئات والأجهزة الحكومية، الجمعيات والهيئات المنظمة للمهنة).

كما أوضح (لطي، 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- يعتبر 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 العالية 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 إلي توفير إرشادات عن رقابة الجودة لمكاتب المراجعة أثناء تنفيذها لعملية المراجعة من خلال السياسات والإجراءات التي يتبعها مكتب المراجعة أو الإجراءات المتعلقة بتفويض الأعمال للمساعدين 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، والحفاظ على السرية وأخلاقيات المهنة.

2- المهارات والكفاءة: يجب علي مكاتب المراجعة أن تعين أشخاصاً لديهم التأهيل العلمي والعملية 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 لتوفير 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 ذوي الخبرة المناسبة داخل أو خارج المنشأة عندما يتطلب الأمر ذلك، وأن تكون هناك اجتماعات دورية مع فريق العمل من قبل الشريك المدير المسئول في مكتب المراجعة.

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

7- الرقابة: يجب على مكتب المراجعة أن يراقب باستمرار مدى ملاءمة وفعالية سياسات وإجراءات رقابة الجودة بغرض تقييم مدى فعالية نظام رقابة الجودة لمكتب المراجعة، ومدى تطبيقه عند تنفيذ 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 ألا 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:

تتناول العديد من الباحثين عدة تعريفات لقواعد السلوك المهني وكالتالي:
حيث عرفها (راجي: 1994، 325) بأنها: القيود الذاتية التي تفرضها المهنة على نفسها، حيث يتوقع الجمهور اتباعها من قبل أعضاء المهنة.

وعرفها (صيام، ابومحيد: 2006، 205) بأنها: مجموعة الأسس والقواعد التي يجب على المهني التمسك بها والعمل بمقتضاها، ليكون ناجحاً في تعامله مع الناس، وناجحاً في مهنته، وقادراً على كسب عملائه وزملائه ورؤسائه.

وقد عرفها (الذنيبات، 2010: 10) بأنها: مجموعة من المبادئ والقيم الأخلاقية التي تلزم جميع الفئات والأفراد الذين يتفاعلون في المجتمع خلال أدائهم لواجباتهم ومسئولياتهم 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 والحاجة إلى رفع مستوى المهنة أسوة بالمهنة الأخرى وكذلك تنمية روح التعاون بين أعضاء المهنة وهو ما ذهب إليه (جربوع) حيث أكد أن قواعد السلوك المهني تهدف إلى تنمية روح التعاون بين المحاسبين والمراجعين ورعاية مصالحهم المعنوية والمادية والأدبية، وكذلك تدعيم الأحكام والنصوص القانونية التي وضعها المشرع لتوفير الكفاية في التأهيل المهني والعلمي للمراجعين، كذلك طمأنة الأطراف ذوي العلاقة بأنه سيتم الالتزام بالمعايير الفنية والمهنية في الاعمال والخدمات التي يحتاجونها (جربوع، 2003: 198).

رابعاً: أهداف قواعد السلوك المهني:

وتهدف قواعد السلوك المهني إلى تحقيق عدة أغراض، منها (عبدالله، 2007: 74):
1- رفع مستوى مهنة المحاسبة والمراجعة والمحافظة على كرامتها وتدعيم التقدم الذي أحرزته بين غيرها من المهن الحرة.

- 2- تنمية روح التعاون بين المحاسبين والمراجعين ورعاية مصالحهم المادية والأدبية والمعنوية.
- 3- تدعيم وتكاملة النصوص القانونية والأحكام التي وضعها المشرع لتوفير الكفاية في التأهيل العلمي والعملية للمراجع وحياده في عمله والشروط التي يسنها المشرع لإمكان الاشتغال بالمهنة.
- 4- بث الطمأنينة والثقة في نفوس جمهور المعنيين بخدمات المحاسبين والمراجعين من العملاء وغيرهم من الفئات المتعددة بأنهم سيحافظون فيما يقدمونه من خدمات وما يؤدونه من أعمال توكل 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 (الآلوسي، 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 على حسابات الشركات
- ب- قواعد تنظيمية: والمقصود بها تلك المبادئ والأحكام التي تصدرها المنظمات المهنية من نقابات وجمعيات ومعاهد، لحث أعضائها على التمسك بأداب 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 المعني، أو تعليمات ونشرات صادرة من المنظمة المهنية المعنية.
- ب- قواعد غير مكتوبة: وهي المبادئ المتعارف عليها بين المحاسبين والمراجعين والتي يعتبرونها دستوراً أخلاقياً من الآداب والتقاليد التي يجب الالتزام بها والإبقاء عليها، والتي يعمل على توفيرها الوعي المهني بين أعضاء المهنة دونما حاجة الي إصدارها في وثيقة كتابية.

سادساً: القواعد العامة للسلوك المهني الصادرة عن المعهد الأمريكي 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 الأمريكي 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 تنفيذ 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 والمواقف والآراء ، وتحليلها ومناقشتها بهدف الوصول الي النتائج المتعلقة بها.

ثانياً: أداة جمع البيانات : اعتمد الباحثان علي الاستبانة كوسيلة لجمع المعلومات المتعلقة بموضوع الدراسة، مستخدماً مقياس ليكرت الخماسي عند تصميم هذه الاستبانة، كما قام الباحثان بإعطاء الدرجة من (1- 5) بالاعتماد علي 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 بتعبئة أسئلة الاستبيان ووفقاً للجدول رقم (1) التالي :

الجدول رقم (1) يبين مقياس ليكرت الخماسي

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

ثالثا: 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 (العشوائية البسيطة) وهي احدي 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 الاستبانات الموزعة والمرجعة

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

رابعا: صدق وثبات الاستبانة

اختبار صدق وثبات أداة الدراسة : تم التأكد 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 مدي ملاءمتها لقياس أهداف الدراسة، وقد تم الاستفادة من آرائهم بتعديل بعض البنود التي أتفق عليها معظم المحكمين.

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

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

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

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 علي الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة الحالية، تم الاستفادة منها في تحديد المحاور الرئيسية التي شملتها الاستبانة وكذلك في صياغة العبارات لكل محور . وبذلك فقد اشتملت قائمة الاستبانة علي ثلاثة أجزاء رئيسية، تضمن الجزء الاول معلومات شخصية من خلال أربعة متغيرات، أما الجزء الثاني فقد اشتمل علي 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 ردها طبقاً للعوامل الديمغرافية وذلك كما هو موضح بالجدول رقم (4) :

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

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

يتبين 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 أغلبهم مدراء مكاتب المراجعة ونسبتهم (70%) . وبهذا يمكن القول بأن أفراد عينة الدراسة تتوافر فيهم الخلفية العلمية والخبرة العملية المطلوبة

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

تحليل البيانات واختبار فرضية الدراسة:

فبعد جمع بيانات الدراسة قام الباحثان بمراجعتها تمهيداً لإدخالها للحاسوب، وقد تم إدخالها وفقاً لمقياس ليكرت المشار إليه 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 (دلالة) آراء المشاركين في الدراسة علي محتوى كل عبارة من عبارة الاستبانة .

I - 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 والدلالة الإحصائية. وذلك لمعرفة هل يلتزم المراجع الخارجي بقواعد السلوك المهني لمهنة المراجعة بلبيبا. والتي يمكن تلخيصها كما في الجدول رقم (5) التالي:

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

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

موافق بشدة	0.000	0.872	4.88	يتجنب المراجع التسويق للخدمات المهنية بطريقة غير مهنية ومبالغ فيها وكذلك يتجنب إجراء أية مقارنات غير موثقة بالأدلة مع أعمال الآخرين.	6
موافق بشدة	0.000	0.624	4.83	يتجنب المراجع أثناء تأديته لمهامه القيام بأية أعمال قد تسيء لسمعته أو سمعة المهنة ولاقته 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 استقلاله التامة أثناء تأديته لمهامه سواء كانت عمليات مراجعة الحسابات أو خدمات التأكد الأخرى.	9
موافق	0.000	0.567	3.65	تحظر شركات المراجعة على فريق مراجعة الحسابات القيام بأي علاقات محددة مع مدراء ومسؤولي 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 بإبراز دور مهنة المراجعة للمحافظة على أموال المجتمع.	14
موافق بشدة	0.000	0.785	4.87	يتجنب 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

موافق بشدة	0.000	0.611	4.92	يمتتع 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
موافق بشدة	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 الحياد، حيث كانت محددة بالموافق والموافق 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) وبمستوي دلالة معنوية أقل من (0.05). وهذا يدل علي أن إجابات جميع أفراد عينة الدراسة إيجابية و يوافقون علي 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

القرار	القيمة الاحتمالية	القيمة الجدولية	قيمة اختبار (T) المحسوبة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي
القرار بقبول	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 مستوي 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: (يلتزم المراجع الخارجي بقواعد السلوك المهني لمهنة المراجعة في ليبيا).

3 - تحليل الإحصاء الوصفي لعبارات الفرضية الثانية :

يوضح الجدول رقم (7) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والدلالة الاحصائية للعبارات المتعلقة بمدى تأثير قواعد السلوك المهني علي جودة المراجعة.

جدول رقم (7)

يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية المتعلقة بالفرضية الثانية

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

موافق	0.000	0.711	4.012	تسهم قواعد السلوك المهني للمراجعة في تحسين جودة المعلومات المستخدمة.	-8
مؤقت	0.000	0.746	3.436	تسهم قواعد السلوك المهني للمراجعة في تحسين جودة التقارير المالية للشركة.	-9
مؤقت	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 علي جودة خدمات المراجعة). وبما أن المتوسط الحسابي يختلف عن الحياد وكان محدد بالموافق والموافق بشدة، واكبر من الوسط الفرضي حيث تراوحت المتوسطات الحسابية بين (3.436 - 4.458)، وبانحراف معياري تراوح بين (0.562 - 0.804) وبمستوي دلالة معنوية أقل من (0.05) لجميع العبارات بالمحور. وهذا يدل علي أن اجابات جميع أفراد عينة الدراسة ايجابية ويوافقون علي أن التزام المراجع الخارجي بقواعد السلوك المهني يؤثر علي جودة خدمات المراجعة

4 - اختبار الفرضية الثانية: والتي صياغتها كالتالي:

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

H1: يؤثر التزام المراجع الخارجي بقواعد السلوك المهني علي 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

القرار	القيمة الاحتمالية	القيمة الجدولية	القيمة المحسوبة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي
قبول الفرض البديل	0.000	2.79	9.045	0.683	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 مستوي المعنوية (0.05) وقيمة المتوسط الحسابي

أكبر من (3). فأن ذلك يشير الي رفض الفرضية الصفرية ، وقبول الفرضية البديلة والتي تنص علي أنه:(يؤثر التزام المراجع الخارجي بقواعد السلوك المهني علي 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 الاسئلة 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 الموضوعية، وبالقوانين والتشريعات التي تنظم مهنة المراجعة.

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

2- أما بالنسبة للفرضية الثانية: والتي تقيس مدى تأثير التزام المراجع الخارجي بقواعد السلوك المهني علي 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 علي جودة خدمات المراجعة. حيث بينت الدراسة أن إجابات المراجعين الخارجيين بالمكاتب عينة الدراسة التي تقدم خدمات المراجعة، أن التزامهم بقواعد السلوك المهني سيؤدي الي تقديم معلومات تتصف بالشمولية والفاعلية والكفاءة وفي الوقت المناسب ودون تأخير ومحايدة وخالية من التحيز، مما سيزيد من الثقة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية المقدمة في التقارير والقوائم المالية، وهذا سينعكس إيجاباً علي 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 الي أن يتم وضع معايير محلية للمحاسبة والمراجعة ، وكذلك التقيد بالقوانين والتشريعات التي تنظم مهنة المراجعة بليبيا.
- 3- ضرورة تجنب والابتعاد عن تقديم الأعمال والخدمات التي قد تلحق الضرر بزلاء المهنة أو العملاء أو بالمهنة ككل.
- 4- ضرورة قيام المراجعين بأداء وممارسة عملهم بصورة تؤدي الي اكتساب ثقة الجمهور ورفع شأن مهنة المراجعة.

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

المراجع

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

الحمود 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.

حمودة، المهدي عبد العظيم، العوامل المؤثرة على مستوى جودة خدمات المراجعة، مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية بني وليد، السنة الثانية، العدد (4) سبتمبر 2014م.

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

صيام، وأبو حميد، محمود، (2006) ، مدي التزام مراجعي 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 الاردن.

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