

## دور استراتيجيات التفاوض في تطوير أداء مكاتب المراجعة في ليبيا - دراسة ميدانية

\* د. ربيعة رمضان شابون

\* أ. إيناس أبوبكر الطيري

**المستخلص:** ارتكز الهدف الرئيسي للبحث في معرفة طبيعة العلاقة بين عمليات وأهداف واستراتيجيات وعوامل التفاوض بين مكتب المراجعة وعميل المراجعة في ليبيا و مستوى جودة الأداء المهني لهذه المكاتب انتهت نتائج الدراسة الى قبول الفرض القائل بعدم وجود علاقة قوية بين عوامل المراجعة التفاوضية المرتبطة بعمل المراجعة وبين جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة في ليبيا" بقوة تفسيرية ضعيفة جدا بين عوامل المراجعة التفاوضية المرتبطة بمكتب المراجعة وبين جودة الأداء المهني، كذلك قبول الفرض بوجود علاقة قوية بين عوامل المراجعة التفاوضية المرتبطة ببيئة المراجعة الخارجية، وبين جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة في ليبيا بقوة تفسيرية متوسطة بين عوامل المراجعة التفاوضية المرتبطة ببيئة المراجعة الخارجية، وبين جودة الأداء المهني.

أوصت الدراسة بضرورة تركية مفهوم الكفاءة المهنية في ظل رعاية المصالح المشتركة بين مكاتب المراجعة وعملائها بغرض اختيار البدائل الاستراتيجية التفاوضية لقبول الآخر في ظل المصلحة المشتركة.

**الكلمات المفتاحية:** استراتيجيات التفاوض - المراجعة التفاوضية - الأداء المهني.

## الإطار العام للبحث

## أولاً: طبيعة المشكلة:

تعتبر جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة إحدى التحديات المعاصرة نظراً لتعدد العوامل التي تتحكم فيها سعياً نحو كسب ثقة المستخدمين بمهنة المراجعة كمهنة اجتماعية تكتسب سمعتها من خلال نزاهتها وموضوعيتها وصلاحيتها لإضفاء المصداقية على القوائم المالية للشركات.

ونتيجة لتعارض المصالح بين مجالس إدارة الشركات المعدين للقوائم المالية، وبين المستخدمين للمعلومات المحاسبية والمالية، وما ينتج عن ذلك من محاولة إخفاء الإدارة لبعض المعلومات أو تقديم مستندات مضللة للمساهمين، أو استغلالها لمساحات الحكم الشخصي والمرونة والبدائل المسموح بها في معايير المحاسبة.

ولقد نشأت استراتيجيات متعددة للتفاوض بين مكاتب المراجعة، وبين مجالس إدارة الشركات واعتبرت عمليات التفاوض من العمليات المستمرة بين تلك المكاتب وعملائه، نتيجة محاولة تحقيق أعلي جودة من الأداء المهني لمكتب المراجعة، في ظل سعي الإدارة لتحقيق تجاوزات ومكاسب ذاتية مستغله علاقة المراجع بعمل المراجعة

shabon86@gmail.com

enasaltery@gmail.com

\* محاضر، جامعة عمر المختار

\* محاضر، جامعة عمر المختار

ونظرا لتعدد العوامل الداخلية والخارجية المؤثرة في عملية التفاوض وما ينتج عنها من ممارسة للضغط علي مكاتب المراجعة، تعددت الاستراتيجيات التفاوضية التي تحقق منافع إدارة العميل علي حساب تحقيق العرض العادل للتقارير المالية وما تتضمنه من معلومات محاسبية ( خليل، 2018 : ص 681). وعليه تمثل مشكلة البحث في محاولة معرفة دور استراتيجيات التفاوض في تطوير جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة في دولة ليبيا. وتحدد التساؤلات البحثية فيما يلي:

- أ- ما طبيعة العلاقة بين أهداف عملية العملية التفاوضية وبين تحقيق جودة الأداء المهني؟  
 ب- ما طبيعة العلاقة بين جودة الأداء المهني و نوع الاستراتيجية التفاوضية المتبعة في مكاتب المراجعة في ليبيا؟  
 ج- ما طبيعة العلاقة بين العوامل التي تحكم عمليات التفاوض وبين جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة في ليبيا؟
- ثانياً: أهمية البحث:**

في ضوء مشكلة البحث وتساؤلاته، تنبع أهمية البحث من التركيز على مقومات تحقيق الجودة الكافية للأداء المهني التي تتحقق فاعليتها نتيجة مناقشة كافة العوامل المؤثرة فيها وأهمها الحالة التفاوضية بين مكتب المراجعة وعميل المراجعة، في إطار من دعم المصالح المشتركة بحيث يتحقق الهدف من عملية المراجعة دون تحريفات جوهرية، أو بيانات مضللة نتيجة ضغوط تفاوضية علي حساب تلك الجودة لمكاتب المراجعة في ليبيا.

#### ثالثاً: أهداف البحث:

- في ضوء مشكلة البحث وأهميته تتحدد أهداف البحث فيما يلي:
- أ- بيان العلاقة بين أهداف عملية العملية التفاوضية وبين تحقيق جودة الأداء المهني.  
 ب- توضيح العلاقة بين جودة الأداء المهني واختلاف نوع الاستراتيجية التفاوضية المتبعة في مكاتب المراجعة في ليبيا.  
 ج- بيان العلاقة بين العوامل التي تحكم عمليات التفاوض و جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة في ليبيا "

#### رابعاً: فروض البحث:

- في ضوء مشكلة البحث وأهدافه تتحدد الفروض البحثية من خلال ما يلي:
- أ- **الفرض الأول** : ينص علي أنه " لا توجد علاقة ارتباط قوية ذات دلالة معنوية بين أهداف العملية التفاوضية وبين تحقيق جودة الأداء المهني".

ب- **الفرض الثاني:** ينص علي أنه "لا يوجد علاقة معنوية ذات دلالة معنوية بين جودة الأداء المهني واختلاف نوع الاستراتيجية التفاوضية المتبعة في مكاتب المراجعة في ليبيا.

ج- **الفرض الثالث:** ينص علي أنه "لا توجد علاقة قوية ذات دلالة معنوية بين العوامل الحاكمة للتفاوض وبين جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة في ليبيا".

#### خامساً: منهج البحث:

يرتكز البحث على المنهج العلمي الحديث القائم على المنهج الاستقرائي الاستنباطي المشترك وذلك بالرجوع إلى الدراسات والبحوث السابقة التي تتناول المراجعة التفاوضية بين المراجع وعميل مكتب المراجعة، وذلك لتشكيل الإطار المفاهيمي للبحث وبيان طبيعة الاستراتيجيات التفاوضية والعوامل ذات العلاقة في عمليات التفاوض، ثم يستند البحث إلى مسح ميداني من خلال جمع المعلومات اللازمة لاختبار صحة الفروض البحثية والإجابة على سؤال البحث، وبيان العلاقة بين استراتيجيات وعوامل وأهداف عمليات التفاوض، وبين جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة.

#### القسم الأول : الاطار النظري والدراسات السابقة

تشير دراسة (Antle&Nalebuff,1991: 31-54) الى أن القوائم المالية ينظر إليها في جوانبها الخلافية على أنها محصلة التفاوض بين مراجع الحسابات وبين عميله، وبالتالي أظهرت دراسة (Gibbins et al., 2001,535-563) الدليل علي وجود العلاقة التفاوضية بين مراقب الحسابات وبين العميل موضحة بأن عملية التفاوض تمر بثلاث مراحل وهي مرحلة تقييم الإدارة للقوائم المالية التي تم إعدادها، ثم مرحلة التفاوض مع الإدارة حول النقاط الخلافية، ومرحلة تسوية الخلافات بينهما لغرض الوصول الى الشكل النهائي للقوائم المالية، وبالتالي فإن التفاوض هو عملية طبيعية وملازمة لعملية المراجعة وتتم غالباً على المقاييس التي تستخدم لتحديد صافي الربح وطرق تقييم الأصول والالتزامات، وأن التفاوض المحاسبي يعتبر جزء من الخدمة التي تقدم للعميل، ولقد تم التأكيد علي أن عملية التفاوض تحتاج الى الوقت والأفراد المشاركين فيها وتتأثر بخبرة مراقب الحسابات ومدى قدرته التفاوضية، وكذلك مجموعة القيود الخارجية والعلاقات التبادلية بين المراجع وعميل المراجعة.

وتبين دراسة (Johnstone et al., 2002,47-65) أن التفاوض يكون حول طرق الإفصاح المحاسبي متى ما سمحت المعايير و يقصد بذلك عملية المراجعة وفقاً للمعايير المحاسبية وعمما إذا كان الأمر يحتاج الى مزيد من الإفصاح من عدمه، وقد

تكون عملية التفاوض بين المراجع وعميل المراجعة حول السياسات والطرق المحاسبية المستخدمة من قبل إدارة منشأة العميل وهل تتسم بالموضوعية أم أنها تميل الى مصالح الإدارة وتكون متحيزة ومضللة للمستخدمين لهذه القوائم، وهذا ما ذهبت إليه دراسة (Johnstone & Muzatko,2002:27-39) فيما يعتبر أحد أهداف ودوافع العملية التفاوضية.

وفيما يتعلق بالعوامل ذات الدور البارز في عمليات التفاوض بين المراجع وعميل المراجعة فقد تناولت دراسة (Chen et al.,2005: 119-146) وتمثلت في فترة التعاقد بين المراجع وعميل المراجعة وفي ظل التخصص الصناعي للمراجع، وحجم مكتب المراجعة حيث يلعب بعضها أدوارا بالسلب والإيجاب وأن زيادة الأتعاب وكبر حجم مكتب المراجعة له دور مهم في عمليات التفاوض.

وتبين دراسة (Hatfield et al., 2008: 1183-1207) خصائص عميل المراجعة وعلاقة هذه الخصائص بعملية التفاوض واستراتيجياتها ومنها التفاوض بالتنازلات حيث يتعاون العميل بالتنازل عن بعض الأمور نزولا علي رغبة المراجع، وبالتالي فان الاستراتيجية التي يتبعها كل طرف من أطراف عناية التفاوض مرهون باستجابة الطرف الآخر.

ولقد تناولت دراسة (Brown et al.,2013:311-325) سعي العميل نحو تحقيق تنبي المحللون الماليين وممارسة الشك المهني، وهو في سبيل ذاك يجري عمليات التفاوض مع مراقبي الحسابات بخصوص التدخل في التسويات المحاسبية وذلك باستغلال مدي تمسك المراجع بسلوك وأخلاقيات مهنة المراجعة وأثر ذلك علي استراتيجيات التفاوض التنازلية.

وتشير دراسة (Carolyn,2018:658-682) الى أن تخطيط عملية التفاوض يكون بالمقارنة مع تخطيط جودة الأداء بحيث لا تطغي استراتيجيات السيطرة أو التنازل أو غيرها علي معدلات الجودة المنشودة لمكتب المراجعة، بحيث يتم الضغط في اتجاه الانحرافات غير الجوهرية علي حساب رغبات العملاء، وقد يتحكم جنس المراجع في عمليات التفاوض سواء كان ذكر أو أنثي ربما يكون له دور علي الاختيار بين استراتيجيات التفاوض أو إثبات الشخصية التفاوضية ذات الأثر المتوازن،(Joanne Jonesa, et al., 2018:1-9).

وتتم الإشارة الى أن العامل المشترك بين كل الدراسات أن العوامل التي تساعد علي تحقيق التوافق بين المراجع وعميل المراجعة قد تكون بشأن الإفصاحان المالية ومدى قدره المراجع علي تحقيق تفضيلات مهمة للعميل ودور ذلك علي اختيار مراقب

الحسابات في ظل سياسة الاحتفاظ بالآخر، حيث تتأثر جودة المراجعة تأثيراً بالغ الأثر بذلك. ومن خلال ما سبق تستعرض الباحثان الإطار المفاهيمي للبحث فيما يلي :

أ- مفهوم التفاوض بين المراجع وعميل المراجعة: عملية مستمرة وكائنة بكيونة عملية المراجعة فلا غني عنها بين طرفي المراجع وعميل المراجعة.

ب- تتمثل القضايا التفاوضية بين المراجع وعميل المراجعة في مجموعة من القضايا متعددة تضمن الحفاظ علي الآخر ومن هذه القضايا التعديلات في القوائم المالية بسبب تحريفات مختلفة سواء كانت جوهرية أو غير جوهرية، وكذلك ظل المرونة الموجودة في معايير المحاسبة والإبلاغ المالي.

ج- هناك مجموعة من الاستراتيجيات التفاوضية تتمثل فيما يلي:

(Jan Svanberg et al., 2018:633-654; Richard C et al.,2015:203-208)

1- استراتيجية السيطرة التفاوضية: Dominating Strategy : ترتكز علي تمسك المراجع وعميل المراجعة بموقفهم وتطول المسائل الخلافية المهمة والتي تتعلق بالقواعد أو المبادئ المحاسبية مثل ما يتعلق بالاستمرارية أو التحريفات الجوهرية وتستخدم هذه الاستراتيجية أدوات الضغط والتهديد التي يمتلكها كل طرف في مواجهة الطرف الآخر، وتكون الصورة القوية في إصرار كل طرف في مواجه الآخر وتكون محصلتها مكاسب لطرف علي حساب الطرف الآخر.

2- استراتيجية التجنب التفاوضية: Avoidance Strategy: يتم فيها بعض بذل الجهد من كل طرف ليحدث الوفاق وذلك بغرض حل القضايا المتنازع عليها، وتتعلق أغلبها بمدي أهميه هذه القضايا وتعمل علي خسارة كل طرف سواء المراجع أو عميل المراجعة.

3- استراتيجية التنازل التفاوضية: Concessionary Strategy : وهي الاستراتيجية الشفافة بين المراجع وعميل المراجعة وهي عكس استراتيجية السيطرة وفيها يتم احترام كل طرف رأي الآخر والعمل معاً علي الوصول إلى الحل المشترك الذي يراعي مصلحة وأهداف كل طرف ومنها تنازل المراجع عن التحريفات الجوهرية مقابل أن يتنازل عميل المراجعة علي التحريفات غير الجوهرية ويغلب علي هذه الاستراتيجية آثار دوران شريك المراجعة علي عمليات التفاوض (Regan, et al.,2014:110-)

4- الاستراتيجية التكاملية التفاوضية: Integrative Strategy: وتستند إلى عملية تقسيم الموارد بين أطراف التفاوض، وتعتبر المعيار الذهبي لعملية التفاوض، حيث أنها بجانب تحقيقها للمنفعة لطرفي التفاوض، فإنها تساعد علي وجود علاقات متميزة وثقة متبادلة للمراجع وعميل المراجعة فهي استراتيجية الحل لكل المشكلات العالقة.

5- استراتيجية التزامن التفاوضية: Simultaneous Strategy: تعمل علي حل النقاط الخلافية بين المراجع وعميل المراجعة في وقت واحد مستخدماً الاستراتيجية التكاملية وهي تحقق مزيد من المكاسب لطرفي التفاوض

6- استراتيجية التسلسل التفاوضية: Sequential Strategy: فيها يتم مناقشة كل قضية خلافية من خلال جدول مسلسل ويكون التفاوض بصورة متتالية.

وتبين دراسة (ريشو، 2013: 141-200) أن أي استراتيجية تفاوضية تمر بثلاث مراحل وهي مرحلة ما قبل التفاوض ومرحلة التفاوض ذاتها ومرحلة نتائج العملية التفاوضية وأن تقسيم الاستراتيجيات بصفة عامة يتم بين مجموعتين مجموعة استراتيجيات التوزيع ومجموعة استراتيجيات التكامل، وأن العوامل التي لها دور في قرار المراجع باختيار استراتيجية معينة لا بد وأن يتناسب مع حد معين من جودة عملية المراجعة لم تتناوله هذه الدراسة.

وتري دراسة (الأزرق وميلود، 2014: 30-53) أن هناك مجموعة من العوامل التي تحدد طبيعة الأداء المهني للمراجعة في البيئة الليبية، ومنها حجم مكتب المراجعة والخبرة بصناعة ونشاط العميل وسمعة العميل المهنية ومدى شهرة مكتب المراجعة، وتعتبر هذه العوامل من أكثر العوامل التي تلعب دوراً في جودة الأداء المهني للمراجع، مما ترك الأمر لسؤال مهم وماذا عن استراتيجيات التفاوض مع عميل المراجعة، ألا يوجد لها دور في جودة الأداء المهني؟

وتؤكد دراسة (خليل، 2018: 678-753) أن هناك دور للجنة المراجعة في دعم عملية التفاوض، وان علاقة لجنة المراجعة لا تعني الانحياز لطرف ضد طرف آخر من طرفي التفاوض حتى يتناسب ذلك مع دور الوساطة بين المراجع وعميل المراجعة وحتى يمكن تحقيق الاستراتيجية التفاوضية المطلوبة، ومن ثم تحقيق العرض العادل للقوائم المالية.

وتري الباحثتان أن عدم وجود استراتيجية بعينها يجعل العلاقة بين المراجع وعميل المراجعة غير مستقرة إلى حد كبير نتيجة تولد عوامل ودوافع أخرى تدعم اتجاهات الضغط علي المراجع في ناحية التحريفات غير الجوهرية وتقن اتجاه الغلبة لطرف علي حساب طرف آخر.

وإذا كانت الدراسات والبحوث السابقة قد تناولت استراتيجيات التفاوض والعوامل التي تدفع الي ذلك بين المراجع وعميل المراجعة مما يمكن القول أن هناك مباراة متعددة الصراعات بين ما يريده المراجع لغرض تحقيق الجودة المهنية، وبين العميل لتمرير مكاسب سوقية أو بعض الاختيارات المحاسبية، ويبقى السؤال ما هو دور استراتيجيات التفاوض وأهداف الحالة التفاوضية وعوامل التفاوض علي جودة الأداء المهني؟

### القسم الثاني : الدراسة الميدانية

يختص هذا القسم بتناول الجانب التطبيقي للبحث والذي يهدف الى اختبار معنوية الفروض البحثية ومحاولة الإجابة علي تساؤلات البحث وتم تناولها من خلال ما يلي :

**أولاً: الهدف من الدراسة الميدانية:** تهدف هذه الدراسة الى التحقق الميداني من مدي معنوية استراتيجيات التفاوض في تطوير أداء مكاتب المراجعة في ليبيا ، وذلك من خلال مسح ميداني لعينة من هذه المكاتب.

**ثانياً: مجتمع وعينة الدراسة الميدانية:** يشمل مجتمع الدراسة كافة مكاتب المحاسبة والمراجعة المعتمدة في ليبيا، وتشتمل عينة البحث عدد من هذه المكاتب تم الاستقصاء منها عشوائياً، وأن عدد المبحوثين من هذه العينة، بالنسبة للخبرة في أعمال المراجعة وفقاً للتوزيع التكراري المبين في الجدول التالي رقم (1)

**جدول رقم (1)**  
**في مجال المراجعة توزيع العينة بالنسبة لمستوى الخبرة**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أقل من خمس سنوات	12	12.1	12.1
	من 5 الي أقل من 10 سنوات	18	18.2	30.3
	من 10 الي أقل من 15 سنة	15	15.2	45.5
	من 15 سنة فأكثر	54	54.5	100.0
	Total	99	100.0	100.0

يوضح الجدول السابق أن إجمالي عينة البحث تبلغ 99 من اعضاء مكاتب المحاسبة والمراجعة في ليبيا وهي عدد الردود علي الاستبيان الصالح للتحليل بعد استبعاد الاستبيانات غير الصالحة، وأن الباحثان استخدمتا التوزيع الورقي للاستبيان للوصول إلى العدد الكلي القابل للتحليل، وأن الجدول السابق يبين التوزيع التكراري لمستوى الخبرة في مكاتب المراجعة، وتلاحظ أن أصحاب الخبرة في أعمال المراجعة التي تبلغ 15 سنة فأكثر من عينة البحث خبرة يكونون في المرتبة الأولى من الترتيب بنسبة 54.5

%، ويليه في المرتبة الثانية أصحاب الخبرة من 5 الى أقل من 10 سنوات بنسبة 18.2%، ثم يحل في المرتبة الثالثة المراجعون ذوي الخبرة من 10 الى 15 سنة في مجال المراجعة بنسبة 15.2%، وفي المرتبة الأخيرة يأتي من هم دون الخمس سنوات خبرة في مكاتب المراجعة بنسبة 12.1%، وأن عينة البحث تتوزع حسب المؤهل الدراسي كما مبين في الجدول التالي رقم (2)

جدول رقم (2)  
توزيع العينة بالنسبة للمؤهل الدراسي

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	بكالوريوس	78	78.8	78.8	78.8
	ماجستير	5	5.1	5.1	83.8
	دكتوراه	16	16.2	16.2	100.0
	Total	99	100.0	100.0	

يوضح الجدول السابق التوزيع التكراري للمؤهل الدراسي، حيث يأتي في المرتبة الأولى الحاصلين علي الدرجة الجامعية الأولى مرحلة البكالوريوس بنسبة 78.8%، ويليه في المرتبة الثانية الحاصلين على الدكتوراه بنسبة 16.2% ويحل في المرتبة الأخيرة حاملي درجة الماجستير بنسبة قدرها 5.1%.

ثالثاً: أداة جمع البيانات: صممت الباحثان قائمة استبيان كأداة لجمع البيانات احتوت علي مجموعة من الأسئلة ذات الصلة بمتغيرات وفروض البحث واشتملت على ما يلي:

- أ- القسم الأول: معلومات عامة : وتشمل اسم المبحوث ( وهو اختياري) ثم وظيفته واسم المكتب الذي يعمل به كمراجع ، ثم المؤهل العلمي ومستوي الخبرة ، وبيان بالشهادات المهنية التي حصل عليها المبحوث.
- ب- القسم الثاني : يحتوي علي مجموعة الاسئلة الآتية :

1- مجموعة الأسئلة عن محددات الأداء الفعال لمكاتب المراجعة في ليبيا: وهو يحتوي على عدد (11) عبارة تعمل كمحددات لجودة الأداء المهني وطلب الإجابة عن هذه الاسئلة من خلال مقياس خماسي يتدرج من دائماً إلى غالباً إلى أحياناً إلى نادراً إلى ابداً.

2- مجموعة الأسئلة التي تعبر عن الهدف من عملية التفاوض بين مكتب المراجعة وعميل المراجعة ويتكون من عدد (6) عبارات تعمل كأهداف لعملية التفاوض بين المراجعة وعميل المراجعة، وطلب الإجابة عن هذه الاسئلة من خلال مقياس خماسي يتدرج من دائماً إلى غالباً إلى أحياناً إلى نادراً إلى ابداً.

- 3- مجموعة الأسئلة التي تعبر عن دور لجنة المراجعة في عملية التفاوض وهي عبارة عن (5) عبارات تحدد هذا الدور طلب الإجابة عن هذه الأسئلة من خلال مقياس خماسي يتدرج من دائماً إلى غالباً إلى أحياناً إلى نادراً إلى ابداً.
- 4- مجموعة الأسئلة التي تعبر عن العوامل التي تلعب دوراً في مجريات التفاوض وتنقسم إلى ما يلي:
- عوامل مرتبطة بمكتب المراجعة : وهي عدد أربعة عبارات تحدد ذلك بطلب الإجابة عن هذه الأسئلة من خلال مقياس خماسي يتدرج من دائماً إلى غالباً إلى أحياناً إلى نادراً إلى ابداً.
  - عوامل مرتبطة بالعميل ذات دور في عملية التفاوض وعددها خمس عبارات تحدد ذلك بطلب الإجابة عن هذه الأسئلة من خلال مقياس خماسي يتدرج من دائماً إلى غالباً إلى أحياناً إلى نادراً إلى ابداً.
  - عوامل مرتبطة بالبيئة الخارجية ذات دور في عملية التفاوض طلب الإجابة عن هذه الأسئلة من خلال مقياس خماسي يتدرج من دائماً إلى غالباً إلى أحياناً إلى نادراً إلى ابداً.
- هذا وتم استخدام اختبار الفا كرونباخ لاختبار معدل الثبات والصدق الداخلي في ردود الباحثين وعبر عنه الجدول التالي رقم (3).

**جدول رقم (3)**  
**مستوي الثبات والصدق في الردود Reliability Statistics**

Cronbach's Alpha	N of Items
.880	36

يوضح الجدول السابق أن قيمة الفا كرونباخ تبلغ 88% وهي تشير إلى ارتفاع مستوى الثبات والاتساق في ردود الباحثين وأن معامل الصدق يبلغ 93% وهو يعادل الجذر التربيعي لمعامل الفا ويشير إلى درجة الثقة في إجابات الباحثين مما تؤكد على إمكانية تعميم نتائج هذه الدراسة على مجتمع البحث.

رابعاً: الإحصاء الوصفي لبيانات الباحثين من عينة البحث : يتم استخدام تحليل (ت) لعينة واحدة في بيان ترتيب الأهمية النسبية، ودراسة معنوية الردود بشأن المتغيرات الأساسية وهذا ينطبق على ما يلي:

- أ- ترتيب أهمية الإجابات بشأن عناصر المتغير التابع وهو محددات الأداء المهني : حيث تستخدم الباحثان تحليل (ت) لعينة واحدة في ترتيب إجابات الباحثين وهو الموضح من الجدول التالي رقم (4)

جدول رقم(4)  
ترتيب محددات جودة لأداء المهني One-Sample Test

محددات جودة الأداء المهني	Test Value = 3						
	T	ترتيب قيمة ت	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
						Lower	Upper
قلة عدد الدعاوي القضائية	9.003	1	98	.000	.93939	.7323	1.1465
عدم تغير مكتب المراجعة من قبل العملاء	-11.165	10	98	.000	-1.28283	1.5108-	1.0548-
عدم ارتباط مكتب المراجعة بعميل يفتقر الى النزاهة والشفافية	-.267	6	98	.790	-.04040	-.3405-	.2597
التأهيل العلمي والعملية لفريق المراجعة	.935	5	97	.352	.15306	-.1718-	.4779
الالتزام بالمعايير المحاسبية والمهنية عند القيام بعملية المراجعة	-5.754	9	95	.000	-.80208	1.0788-	-.5253-
توثيق أدلة الإثبات التي تؤكد مبادئ عملية المراجعة الأساسية	3.995	3	96	.000	.58763	.2956	.8796
معرفة كامل فريق العمل بقواعد وأداب وسلوكيات المهنة	-4.481	8	96	.000	-.72165	1.0413-	-.4020-
توافر الخبرة الكافية في نوع الصناعة التي تنتمي إليها منشأة العميل	9.003	2	98	.001	.93939	.7323	1.1465
مدي الالتزام بالأنظمة والتشريعات الساندة	-11.165	11	98	.001	-1.28283	1.5108-	1.0548-
القدرة علي مواجهة الظروف غير الطبيعية مع العميل ومعالجة المشكلات التي تحدث	-.267	7	98	.780	-.04041	-.3405-	.2597
التمتع بالنزاهة والموضوعية والاستقلالية	1.607	4	98	.111	.26263	-.0617-	.5870

ومن خلال الجدول السابق تترتب إجابات المبحوثين بشأن محددات جودة الأداء المهني وفقاً لقيمة (ت) المحسوبة مقارنة

بقيمة (ت) الجدولية عند مستوى معنوية 0.05 وبدلالة المتوسط الحسابي لإجابات المبحوثين علي مقياس ليكرت الخماسي .

حيث يأتي في المرتبة الأولى مؤشر قلة عدد الدعاوي القضائية المرفوعة ضد مكتب المراجعة كمحدد لجودة الأداء المهني عند قيمة

تائية قدرها 9.003 عند مستوى معنوية أقل من مستوى 0.05، يليه مؤشر توافر الخبرة الكافية في نوع الصناعة التي تنتمي إليها

منشأة العميل كمحدد لجودة الأداء المهني عند قيمة تائية قدره 9,003 ولكن بمستوى معنوية أعلى، ويأتي في المرتبة الثالثة مؤشر

توثيق أدلة الإثبات التي تؤكد كمحدد لجودة الأداء بقيمة تائية قدرها 3.995 بمستوى معنوية أقل من 0.05 من إجابات المبحوثين.

ويشير التحليل السابق الى وجود قيم (ت) المحسوبة أقل من القيم الجدولية عند مستوى معنوية أكبر من مستوى 0.05 وهي القدرة علي مواجهة الظروف غير الطبيعية مع العميل ومعالجة المشكلات التي تحدث كمحدد لجودة الأداء المهني عند مستوى معنوي 0.79، وكذلك عدم ارتباط مكتب المراجعة بعميل يفتقر إلى النزاهة والشفافية عند مستوى معنوية 0.78 من إجابات المبحوثين تشير إلى عدم مرافقة المراجعين علي هذه العبارات كمحددات لجودة الأداء المهني وهي تعكس الحالة الراهنة لمكاتب المراجعة في ليبيا .

ج- ترتيب أهمية الإجابات بشأن الأهداف من عملية التفاوض حيث تستخدم الباحثان تحليل (ت) لعينة واحدة في ترتيب إجابات المبحوثين وهو الموضح من الجدول التالي رقم (5).

جدول رقم (5)  
ترتيب أهداف عملية التفاوض One-Sample Test

	Test Value = 3						
	t	ترتيب قيم ت	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
						Lower	Upper
حل لبعض القضايا المتعلقة بعملية إخفاء المستندات وطمس الأدلة	-4.142	6	96	.000	-.62887-	-.9302-	-.3275-
معالجة أمر يتعلق بقيام العميل بتقديم معلومات مضللة	4.633	1	98	.000	.68687	.3926	.9811
معالجة عدم وضوح القوائم المالية والتعبير الصادق عن الأداء المالي	-2.627	5	97	.010	-.45918-	-.8060-	-.1123-
الترجيح بين بدائل معالجة بعض القضايا	.368	3	98	.714	.06061	-.2665-	.3877
تفسير وجهات النظر المتعلقة بالحكم الشخصي التي يستخدمه العميل في بعض القضايا	.987	2	98	.326	.15152	-.1532-	.4562
حل المشكلات المتعلقة بالتقديرات الخاصة بمجلس الإدارة لمنشأة العميل	-1.444	4	98	.152	-.20202-	-.4797-	.0757

وتترتب إجابات المبحوثين بشأن الأهداف من عملية التفاوض وفقاً لقيمة (ت) المحسوبة مقارنة بقيمة (ت) الجدولية بمستوى

معنوية 0.05 وبدلالة المتوسط الحسابي لإجابات المبحوثين علي مقياس ليكارت الخماسي.

حيث يأتي في المرتبة الأولى أن المراجعة التفاوضية تعالج المعلومات المضللة التي يتقدم بها العميل عند قيمة تائية قدرها 4.633، وبمستوى معنوية أقل من 0.05، ويليه في المرتبة الثانية أن المراجعة التفاوضية تعمل علي تفسير وجهات النظر المتعلقة بالحكم الشخصي التي يستخدمها العميل في بعض القضايا بقيمة تائية قدرها 987. بمستوى معنوية أقل من مستوي 0.05، ويحل في المرتبة الأخيرة أن المراجعة التفاوضية تعمل على حل لبعض القضايا المتعلقة بعملية إخفاء المستندات وطمس الأدلة بقيمة تائية قدرها -4.142- وبمستوى معنوية اقل من 0.05 .

ويشير الجدول السابق أن هناك بعض الإجابات جاءت فيها قيمة (ت) المحسوبة أقل من القيمة الجدولية عند مستوي معنوية أكبر من مستوي 0.05 ومنها أن المراجعة التفاوضية تعمل علي الترحيح بين بدائل معالجة بعض القضايا بقيمة تائية قدرها 0.368 عند مستوي معنوية يبلغ 0.714 وهو أكبر من مستوي 0.05 من إجابات الباحثين.

وكذلك أن المراجعة التفاوضية تعمل علي تفسير وجهات النظر المتعلقة بالحكم الشخصي التي يستخدمها العميل في بعض القضايا عند مستوي معنوية قدره 0.326 وهذا يشير إلى اتجاه الردود للمراجعين الليبيين إلى عدم الاستفادة القصوى من أهداف المراجعة التفاوضية في التطبيق العملي لعملية المراجعة.

ج- ترتيب أهمية الإجابات بشأن الدور الاستراتيجي للجنة المراجعة في عملية التفاوض: حيث تستخدم الباحثان تحليل ت لعينة واحدة في ترتيب إجابات الباحثين وهو الموضح من الجدول التالي رقم (5).

جدول رقم (5)  
الدور الاستراتيجي للجنة المراجعة في عملية التفاوض

	Test Value = 3					
	T	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
استخدام استراتيجية السيطرة كأحد استراتيجيات التفاوض	2.466	98	.015	.36364	.0710	.6562
استخدام استراتيجية التجنب كأحد استراتيجيات التفاوض	.701	98	.485	.11111	-.2035-	.4257
استخدام استراتيجية التنازل كأحد استراتيجيات التفاوض	-.356-	98	.723	-.06061-	-.3987-	.2775
استخدام استراتيجية التسوية كأحد استراتيجيات التفاوض	-3.303-	98	.001	-.55556-	-.8893-	-.2218-
استخدام الاستراتيجية التكاملية كأحد استراتيجيات التفاوض	-.970-	98	.334	-.15152-	-.4615-	.1585

يوضح التحليل السابق أن بعض الاستراتيجيات التفاوضية عند قيمة (ت) أكبر من القيمة الجدولية عند مستوى معنوية أقل من مستوى 0.05 وهي استراتيجيات استخدام استراتيجية السيطرة كأحد استراتيجيات التفاوض مستوى معنوية قدره 0.015، واستراتيجية استخدام استراتيجية التسوية كأحد استراتيجيات التفاوض عند مستوى معنوية 0.001 من إجابات المراجعين. ويوضح الجدول السابق أن باقي الاستراتيجيات التفاوضية يكون قيمة (ت) المحسوبة أقل من القيمة الجدولية تشير إلى عدم معرفة المبحوثين بها وهي الاستراتيجيات الآتية:

1- استخدام الاستراتيجية التكاملية كأحد استراتيجيات التفاوض مستوى معنوية 0.334

2- استخدام استراتيجية التجنب كأحد استراتيجيات التفاوض مستوى معنوية 0.485

3- استخدام استراتيجية التنازل كأحد استراتيجيات التفاوض مستوى معنوية 0.723

هـ- ترتيب أهمية الإجابات بشأن العوامل التي تلعب دورا في مجريات التفاوض: وتنقسم الى مجموعة العوامل الآتية:

1- عوامل مرتبطة بمكتب المراجعة : حيث تستخدم الباحثان تحليل (ت) لعينة واحدة في ترتيب إجابات المبحوثين، كما هو موضح من الجدول التالي رقم (6).

جدول رقم (6)  
عوامل مرتبطة بمكتب المراجعة التي تلعب دور في مجريات التفاوض

	Test Value = 3					
	T	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
فترة التعاقد بين مراقب الحسابات والعميل	-1.365-	98	.175	-.24242-	-.5950-	.1101
مدة خبرة مكتب المراجعة	.368	98	.714	.06061	-.2665-	.3877
حجم اتعاب مكتب المراجعة	.987	98	.326	.15152	-.1532-	.4562
التخصص الصناعي لمكتب المراجعة	-1.444-	98	.152	-.20202-	-.4797-	.0757

يشير الجدول السابق أن كافة الإجابات عن العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة ذات الدور في عمليات التفاوض كلها عند مستوى معنوية أكبر من مستوى 5% والذي عنده تكون قيمة (ت) المحسوبة أقل من القيمة الجدولية، والذي يتفسر عنده أن تلك العوامل لا تلعب دورا في المراجعة التفاوضية لدى مكاتب المراجعة في ليبيا ، وأن العامل الوحيد الذي هو اقرب إلى أن يكون له دور في المراجعة التفاوضية هو التخصص الصناعي لمكتب المراجعة عند مستوى معنوية 15% من إجابات المبحوثين بدرجة ثقة 85% .

2- عوامل مرتبطة بعميل المراجعة : حيث تستخدم الباحثان تحليل (ت) لعينة واحدة في ترتيب إجابات المبحوثين، كما

هو موضح من الجدول التالي رقم (7).

جدول رقم (7)  
أهم عوامل المراجعة التفاوضية المرتبطة بعميل المراجعة

	Test Value = 3					
	T	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
الخبرة المحاسبية للعميل	2.466	98	.015	.36364	.0710	.6562
حجم أعمال العميل	.701	98	.485	.11111	-.2035-	.4257
مخاطر أعمال العميل	-.356-	98	.723	-.06061-	-.3987-	.2775
وجود لجنة المراجعة في منشأة العميل	-3.303-	98	.001	-.55556-	-.8893-	-.2218-
المساحات الاختيارية ومستوي الحكم الشخصي الممنح للعميل	11.877	98	.000	1.39394	1.1610	1.6268

يبين الجدول السابق وجود قيمة (ت) المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية عند مستوي معنوية أقل من مستوي 0.05 والتي تشير

إلى وجود دور لبعض العوامل للمراجعة التفاوضية المرتبطة بعميل المراجعة في ليبيا وهي وجود مساحات اختبارية ومستوي من

الحكم الشخصي متاح لدي عميل المراجعة يتطلب التفاوض عند قيمة (ت) 11.87، وكذلك وجود لجنة للمراجعة في منشأة

العميل فإن وجودها يعتبر عامل من عوامل المراجعة التفاوضية، وأيضاً فإن الخبرة المحاسبية للعميل تعتبر عامل مهم عند اللجوء الي

المراجعة التفاوضية عند مستوي معنوية 0.015 من إجابات المبحوثين.

ويشير التحليل السابق إلى مستوي معنوية للعوامل الباقية أكبر من مستوي 0.05 تشير علي عدم اعتبار المبحوثين هذه العوامل

غير ضرورية لإنجاز التفاوض في المراجعة وهذه العوامل هي مخاطر أعمال العميل عند مستوي معنوية (0.723)، وحجم أعمال

العميل عند مستوي معنوية (0.485) وهي عند قيمة (ت) المحسوبة أقل من القيمة الجدولية.

3- عوامل مرتبطة بالبيئة الخارجية ودورها في عملية التفاوض: حيث تستخدم الباحثان تحليل(ت) لعينة واحدة في

ترتيب إجابات المبحوثين، وذلك كما هو موضح من الجدول التالي رقم (8).

جدول رقم (8)  
عوامل مرتبطة بالبيئة الخارجية لها دور في عملية التفاوض

	Test Value = 3					
	T	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
طبيعة المعايير المحاسبية المستخدمة	-1.365	98	.175	-.24242	-.5950	.1101
طريقة تعيين مراقب الحسابات	.368	98	.714	.06061	-.2665	.3877
وجود خطر الارتباط بين العميل ومكتب المراجعة	.987	98	.326	.15152	-.1532	.4562
تطبيق مبادئ حوكمة الشركات	-1.444	98	.152	-.20202	-.4797	.0757
الدور الفعال للجنة المراجعة	2.466	98	.015	.36364	.0710	.6562

يبين الجدول السابق أن مستوى المعنوية في كافة العوامل التي تلعب دورا في المراجعة التفاوضية أكبر من مستوى 0.05 و تشير هنا الى انه لا يوجد دور إلا لعامل واحد و هو الدور الفعال للجنة المراجعة حيث أن قيمة (ت) المحسوبة تبلغ 2.466 وهي أكبر من القيمة الجدولية عند مستوى معنوية يبلغ 0.015 من إجابات الباحثين.

وتشير الباحثان إلى أن العوامل الأخرى غير ذات أهمية للمراجعة التفاوضية في ليبيا وهي طبيعة المعايير المحاسبية التي يطبقها العميل أو طريقة تعيين مراقب الحسابات، أو وجود خطر الارتباط بين العميل ومكتب المراجعة، أو حتى تطبيق مبادئ حوكمة الشركات.

خامساً: استخدام الاستدلال الإحصائي لاختبار فروض البحث وتحقيق نتائجه: ذلك بدلالة مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS.24 وذلك لاختبار فروض البحث كما يلي:

أ- اختبار صحة الفرض الأول : ينص علي أنه " لا توجد علاقة ارتباط قوية ذات دلالة معنوية بين أهداف عملية العملية التفاوضية وبين تحقيق جودة الأداء المهني " ، ولاختبار صحة هذا الفرض يتم استخدام تحليل الارتباط سبيرمان الرتب كما هو مبين في الجدول التالي رقم (9)

جدول رقم (9)  
معامل سبيرمان لاختبار الفرض الأول  
Correlations

أهداف العملية التفاوضية		جودة الأداء المهني لمكتب المراجعة	
Spearman's rho	جودة الأداء المهني لمكتب المراجعة	Correlation Coefficient	1.000
		Sig. (2-tailed)	.
		N	99
	حل لبعض القضايا المتعلقة بعملية إخفاء المستندات وطمس الأدلة	Correlation Coefficient	.629**
		Sig. (2-tailed)	.000
		N	99
	معالجة أمر يتعلق بقيام العميل بتقديم معلومات مضلله	Correlation Coefficient	.153
		Sig. (2-tailed)	.148
		N	99
	معالجة عدم وضوح القوائم المالية والتعبير الصادق عن الأداء المالي	Correlation Coefficient	.525**
		Sig. (2-tailed)	.000
		N	99
	الترجيح بين بدائل معالجة بعض القضايا	Correlation Coefficient	.359**
		Sig. (2-tailed)	.000
		N	99
	تفسير وجهات النظر المتعلقة بالحكم الشخصي التي يستخدمه العميل في بعض القضايا	Correlation Coefficient	.383**
		Sig. (2-tailed)	.000
		N	99
	حل المشكلات المتعلقة بالتقديرات الخاصة بمجلس الإدارة لمنشأة العميل	Correlation Coefficient	.367**
		Sig. (2-tailed)	.000
		N	99

يبين الجدول السابق أن قيمة سبيرمان أكبر من كل القيم الجدولية تقريبا بالنسبة للعلاقة بين أهداف عملية التفاوض وبين جودة الأداء المهني لمكاتب المحاسبة في ليبيا تشير عند مستوى معنوية أقل من مستوي 0.05 والتي عندها يرفض الفرض الإحصائي ويقبل الفرض البديل الذي ينص علي " وجود علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين أهداف عملية العملية التفاوضية وبين تحقيق جودة الأداء المهني " ولكن بالنسبة لقوة علاقة الارتباط ففيها نظر لأنها في حدود المتوسط أدناها 36% إلى 62% فيما عدا الهدف المتعلق بأن معالجة أمر يتعلق بقيام العميل بتقديم معلومات مضلله فانه لا يرتبط بتحقيق جودة الأداء المهني وهذا يحسب لصالح مكاتب المحاسبة والمراجعة الليبية إذا أنها لا تعترف بهذا السبب عند قياس جودة الأداء بها.

أ- اختبار صحة الفرض الثاني : ينص علي أنه " لا يوجد علاقة ذات دلالة معنوية بين جودة الأداء المهني و اختلاف نوع الاستراتيجية التفاوضية المتبعة في مكاتب المراجعة في ليبيا" ، ولاختبار صحة هذا الفرض يتم استخدام تحليل الارتباط سييرمان الرتب كما هو مبين في الجدول التالي رقم (10).

جدول رقم (10)  
معامل سييرمان لاختبار الفرض الثاني  
Correlations

استراتيجيات التفاوض		جودة الأداء المهني لمكتب المراجعة	
Spearman's rho	جودة الأداء المهني لمكتب المراجعة	Correlation Coefficient	1.000
		Sig. (2-tailed)	.
		N	99
	استخدام استراتيجية السيطرة كأحد استراتيجيات التفاوض	Correlation Coefficient	.129
		Sig. (2-tailed)	.221
		N	99
	استخدام الاستراتيجية التجنبية كأحد استراتيجيات التفاوض	Correlation Coefficient	.095
		Sig. (2-tailed)	.368
		N	99
	استخدام استراتيجية التنازل كأحد استراتيجيات التفاوض	Correlation Coefficient	.026
		Sig. (2-tailed)	.805
		N	99
	استخدام استراتيجية التسوية كأحد استراتيجيات التفاوض	Correlation Coefficient	.012
		Sig. (2-tailed)	.911
		N	99
استخدام الاستراتيجية التكاملية كأحد استراتيجيات التفاوض	Correlation Coefficient	.200	
	Sig. (2-tailed)	.057	
	N	99	

يشير الجدول السابق أن قيمة سييرمان أقل من القيم الجدولية عند مستوي معنوية أكبر من مستوي 0.05 فقط لكافة استراتيجيات التفاوض والتي عندها يقبل الفرض الإحصائي القائل " بعدم وجود علاقة ذات ارتباط معنوي قوي بين جودة الأداء المهني وبين استراتيجيات للتفاوض في مكاتب المراجعة في ليبيا" ولكن بالنسبة لدورها في تحقيق جودة الأداء المهني يتم اختبارها بدلالة قيمة (ف) الإحصائية والتي تتبين من خلال الجدول رقم (11)

## جدول رقم (11)

قياس دور استراتيجيات التفاوض في تحقيق جودة الأداء المهني ANOVA<sup>a</sup>

Model		Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	2.983	5	.597	1.079	.378 <sup>b</sup>
	Residual	46.974	93	.553		
	Total	49.956	98			

من خلال الجدول السابق يتضح أن قيمة (ف) المحسوبة تبلغ 1.079 وهي أقل من القيمة الجدولية عند مستوى معنوية يبلغ (0.378) وهو أكبر من مستوى (0.05)، والتي عندها يقبل الفرض الإحصائي القائل "لا يؤثر اختلاف استراتيجيات التفاوض علي جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة في ليبيا"

ج- اختبار صحة الفرض الثالث: ينص على أنه "لا توجد علاقة قوية بين العوامل المؤثرة في جودة التفاوض وبين جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة في ليبيا" ويتم اختبار هذا الفرض من خلال العوامل الآتية:

1- اختبار صحة الفرض الثالث لشأن العلاقة بين العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة وبين جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة في ليبيا. يتم اختبارها بدلالة قيمة (ف) الإحصائية والتي تتبين من خلال الجدول التالي رقم (12)

## جدول رقم (12)

اختبار العلاقة بين جودة الأداء المهني والعوامل المرتبطة بمكتب المراجعة ANOVA<sup>a</sup>

Model		Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	22.316	4	5.579	17.359	.000 <sup>b</sup>
	Residual	27.640	86	.321		
	Total	49.956	90			

من خلال الجدول السابق يتضح أن قيمة (ف) المحسوبة تبلغ 17.35 وهي أكبر من القيمة الجدولية عند مستوى معنوية يبلغ (0.00) وهو أقل من مستوى (0.05)، والتي عندها يرفض الفرض الإحصائي ويقبل الفرض البديل القائل "بوجود علاقة قوية بين عوامل المراجعة التفاوضية المرتبطة بمكتب المراجعة وبين جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة في ليبيا" وأنه تم قبول هذا الفرض بقوة تفسيرية تتضح من خلال الجدول التالي رقم (13).

جدول رقم (13)  
القوة التفسيرية لمتغيرات الفرض الثالث- متعلق بمكتب المراجعة

## Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.668 <sup>a</sup>	.447	.421	.56692

يبين الجدول السابق أن معامل التحديد ( $R^2$ ) يبلغ 44 % وهو تفسير متوسط بين عوامل المراجعة التفاوضية المرتبطة بمكتب المراجعة وبين جودة الأداء المهني عند ارتباط قدره 66%.

2- اختبار صحة الفرض الثالث لشأن العلاقة بين العوامل المرتبطة بعمل المراجعة و جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة في ليبيا.

يتم اختبارها بدلالة قيمة (ف) الإحصائية والتي تتبين من خلال الجدول التالي رقم (14)

جدول رقم (14)  
العلاقة بين جودة الأداء المهني والعوامل المرتبطة بعمل المراجعة ANOVA<sup>a</sup>

Model		Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	2.027	5	.405	2.719	.611 <sup>b</sup>
	Residual	47.929	85	.564		
	Total	49.956	90			

من خلال الجدول السابق يتضح أن قيمة (ف) المحسوبة تبلغ 2.71 وهي أقل من القيمة الجدولية عند مستوي معنوية يبلغ (0.61) وهو أكبر من مستوي (0.05)، والتي عندها يقبل الفرض الإحصائي القائل "بعدم وجود علاقة قوية بين عوامل المراجعة التفاوضية المرتبطة بعمل المراجعة وبين جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة في ليبيا" وأنه تم قبول هذا الفرض بقوة تفسيرية تتضح من خلال الجدول التالي رقم (15).

جدول رقم (15)  
القوة التفسيرية لمتغيرات الفرض الثالث- متعلق بعمل المراجعة

## Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.201 <sup>a</sup>	.041	-.016-	.75091

يبين الجدول السابق أن معامل التحديد ( $R^2$ ) يبلغ 4 % وهو تفسير ضعيف جدا بين عوامل المراجعة التفاوضية المرتبطة بمكتب المراجعة وبين جودة الأداء المهني عند ارتباط قدره 20%.

3- اختبار صحة الفرض الثالث لشأن العلاقة بين العوامل المرتبطة بالبيئية الخارجية للمراجعة وبين جودة الأداء المهني لمكاتب

المراجعة في ليبيا. يتم اختبارها بدلالة قيمة (ف) الإحصائية والتي تتبين من خلال الجدول التالي رقم (16)

جدول رقم (16)  
العلاقة بين جودة الأداء المهني و  
العوامل المرتبطة بالبيئية الخارجية للمراجعة  
ANOVA<sup>a</sup>

Model	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.	
1	Regression	21.602	5	4.320	12.952	.000 <sup>b</sup>
	Residual	28.354	85	.334		
	Total	49.956	90			

من خلال الجدول السابق يتضح أن قيمة (ف) المحسوبة تبلغ 12.92 وهي أكبر من القيمة الجدولية عند مستوى معنوية يبلغ (0.00) وهو أقل من مستوى (0.05) ، والتي عندها يرفض الفرض الإحصائي ويقبل الفرض البديل القائل "بوجود علاقة قوية بين عوامل المراجعة التفاوضية المرتبطة ببيئة المراجعة الخارجية، وبين جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة في ليبيا" وأنه تم قبول هذا الفرض بقوة تفسيرية تتضح من خلال الجدول التالي رقم (17)

جدول رقم (17)  
القوة التفسيرية لمتغيرات الفرض الثالث- متعلق ببيئة المراجعة الخارجية  
Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.658 <sup>a</sup>	.432	.399	.57756

يبين الجدول السابق أن معامل التحديد (R<sup>2</sup>) يبلغ 39.9 % وهو تفسير متوسط بين عوامل المراجعة التفاوضية المرتبطة ببيئة المراجعة الخارجية، وبين جودة الأداء المهني عند ارتباط قدره 65.8%

### النتائج والتوصيات

#### أولا النتائج:

1- تترتب إجابات المبحوثين بشأن محددات جودة الأداء المهني، حيث يأتي في المرتبة الأولى مؤشر قلة عدد الدعاوي القضائية المرفوعة ضد مكتب المراجعة كمحدد لجودة الأداء المهني، يليه مؤشر توافر الخبرة الكافية في نوع الصناعة التي تنتمي إليها منشأة العميل كمحدد لجودة الأداء المهني .

2- يأتي مؤشر توثيق أدلة الإثبات التي تؤكد مبادئ عملية المراجعة الأساسية كمحدد لجودة الأداء المهني في المرتبة الثالثة من حيث الأهمية النسبية لإجابات الباحثين.

3- عدم معنوية الإجابات عن مواجهة مكتب المراجعة للظروف غير الطبيعية مع العميل أو معالجة المشكلات التي تحدث كمحدد لجودة الأداء المهني، و كذلك ارتباط مكتب المراجعة بعميل يفتقر إلى النزاهة والشفافية بما يعكس الحالة الراهنة لمكاتب المراجعة في ليبيا .

4- تترتب إجابات الباحثين بشأن الأهداف من عملية التفاوض يأتي في المرتبة الأولى: أن المراجعة التفاوضية تعالج المعلومات المضللة التي يتقدم بها العميل، يليها أن المراجعة التفاوضية تعمل علي تفسير وجهات النظر المتعلقة بالحكم الشخصي التي يستخدمها العميل في بعض القضايا، ويحل في المرتبة الأخيرة أن المراجعة التفاوضية تعمل على حل لبعض القضايا المتعلقة بعملية إخفاء المستندات وطمس الأدلة.

5- لم يوافق الباحثين علي الرأي بأن المراجعة التفاوضية تعمل علي الترويج بين بدائل معالجة بعض القضايا، وكذلك لم تتم الموافقة على أن المراجعة التفاوضية تعمل علي تفسير وجهات النظر المتعلقة بالحكم الشخصي التي يستخدمه العميل في بعض القضايا، وهذا يشير الى عدم الاستفادة القصوى من أهداف المراجعة التفاوضية في التطبيق العملي لعملية المراجعة في ليبيا.

4- يعتبر استخدام استراتيجية السيطرة استراتيجية التسوية كاستراتيجيات تفاوضية من ضمن الاستراتيجيات التي يمكن لمكتب المراجعة تطبيقها في ليبيا، ولا مجال لتطبيق أو الأخذ بباقي الاستراتيجيات وهي الاستراتيجية التكاملية، واستراتيجية التحنيب، و استراتيجية التنازل برغم أهميتهم في علاقة التفاوض والمصالح المشتركة.

5- أن استراتيجيات التفاوض التي مردها عوامل متعلقة بمكتب المراجعة ليس لها دور في وجود المراجعة التفاوضية لدى مكاتب المراجعة في ليبيا ، إلا عامل واحد هو التخصص الصناعي لمكتب المراجعة عند مستوى معنوية 15% بدرجة ثقة 85% من إجابات الباحثين.

6- وجود دور لبعض عوامل المراجعة التفاوضية المرتبطة بعميل المراجعة في ليبيا وهي وجود مساحات اختبارية ومستوي من الحكم الشخصي متاح لدي عميل المراجعة يتطلب التفاوض، وكذلك وجود لجنة للمراجعة في منشأة العميل، وأيضا فإن الخبرة المحاسبية للعميل تعتبر عامل مهم عند اللجوء إلى المراجعة التفاوضية.

- 7- هناك عوامل غير ضرورية لإنجاز التفاوض في المراجعة تتمثل في مخاطر أعمال العميل، وحجم أعمال العميل.
- 8- أن عوامل المراجعة التفاوضية المتعلقة بمعايير المحاسبة التي يطبقها العميل، أو طريقة تعيين مراقب الحسابات، أو وجود خطر الارتباط بين العميل ومكتب المراجعة، أو حتى تطبيق مبادئ حوكمة الشركات جميعها عوامل غير مهمة في البيئة الليبية.
- 9- يقبل الفرض القائل بوجود علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين أهداف عملية المراجعة التفاوضية، وبين تحقيق جودة الأداء المهني.
- 10- بالنسبة لقوة علاقة الارتباط السابقة ففيها نظر لأنها في حدود المتوسط، فيما عدا الهدف المتعلق بتقديم معلومات مضللة فإنه لا يرتبط بتحقيق جودة الأداء المهني، وهذا يحسب لصالح مكاتب المحاسبة والمراجعة الليبية إذا أنها لا تعترف بهذا السبب عند قياس جودة الأداء بها.
- 11- يقبل الفرض الإحصائي القائل "بعدم وجود علاقة بين اختلاف استراتيجيات التفاوض و جودة الأداء المهني، ويرجع ذلك إلى ضعف الإلمام بمفهوم الاستراتيجيات التفاوضية لدى مكاتب المراجعة في ليبيا.
- 12- يقبل الفرض البديل القائل "بوجود علاقة قوية بين عوامل المراجعة التفاوضية المرتبطة بمكتب المراجعة وبين جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة في ليبيا" وأنه تم قبول هذا الفرض بقوة تفسيرية متوسطة بين عوامل المراجعة التفاوضية المرتبطة بمكتب المراجعة وبين جودة الأداء المهني.
- 13- يقبل الفرض الإحصائي القائل بعدم وجود علاقة قوية بين عوامل المراجعة التفاوضية المرتبطة بعميل المراجعة وبين جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة في ليبيا" وأنه تم قبول هذا الفرض بقوة تفسير ضعيفة جدا بين عوامل المراجعة التفاوضية المرتبطة بمكتب المراجعة وبين جودة الأداء المهني.
- 14- يقبل الفرض القائل "بوجود علاقة قوية بين عوامل المراجعة التفاوضية المرتبطة ببيئة المراجعة الخارجية، وبين جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة في ليبيا" وأنه تم قبول هذا الفرض بقوة تفسيرية متوسطة بين عوامل المراجعة التفاوضية المرتبطة ببيئة المراجعة الخارجية، وبين جودة الأداء المهني.

## ثانياً التوصيات:

1- هناك حاجة إلى التحديد الواضح بمستويات جودة الأداء المهني للمكاتب المراجعة في ليبيا والوقوف على حقيقة العوامل فيها.

2- ضرورة تزكية مفهوم الكفاءة المهنية في ظل رعاية المصالح المشتركة بين مكاتب المراجعة وعملائها بغرض اختيار البدائل الاستراتيجية التفاوضية لقبول الآخر في ظل المصلحة المشتركة.

3- ضرورة إدخال مفاهيم المراجعة والتدقيق من خلال معايير المراجعة وما يتعلق بها من مراجعات للحكم الشخصي والمرونة حتى يمكن الاستفادة من ذلك في دعم الاستراتيجيات التفاوضية في ليبيا.

**Abstract: Purpose** –The main objective of the research is based on knowing the nature of the relationship between the processes, objectives, strategies and negotiation factors between the Audit Office and the auditing client in the State of Libya on the quality of the professional performance of these offices

**Findings** – The results of the study to accept the hypothesis that there is no strong influence between the negotiating factors associated with the audit client audit and professional performance of quality audit offices in Libya, "explanatory power is very weak.

The acceptance of the assumption that there is a strong influence between the negotiated review factors associated with the external audit environment and the quality of the professional performance of audit offices in Libya with a moderate explanatory power.

**Originality/value**-recommending the concept of professional competence under the patronage of the common interests between audit offices and their clients in order to select the strategic negotiating alternatives to accept the other under the common interest

**Keywords**- Auditor- Negotiation Strategies - Performance Audit Offices.

## المراجع :

## أولاً- المراجع باللغة العربية

1-أسامة إبراهيم الأزرق، (2014) " العوامل المؤثرة في جودة المراجعة الخارجية وأثرها على كفاءة الأداء المهني :

دراسة ميدانية، مجلة الأستاذ، جامعة طرابلس ، نقابة أعضاء هيئة التدريس، العدد السابع، ليبيا.

2- بديع الزمان ريشو، (2013) " استراتيجيات التفاوض بين المراجع والعميل (العوامل المؤثرة) : دراسة تطبيقية " مجلة

التجارة والتمويل ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، العدد الثالث.

3- محمد أحمد ابراهيم خليل، (2018) " تطوير دور لجنة المراجعة لتدعيم العملية التفاوضية بين مراقب الحسابات

والعميل بهدف تحقيق العرض العادل للمعلومات المالية : دراسة نظرية تطبيقية " مجلة الفكر المحاسبي ، كلية التجارة ، جامعة

عين شمس، العدد الثاني.

#### ثانيا - المراجع باللغة الاجنبية

- 1- Brown-Liburd, Helen L. and Cohen, Jeffrey R. and Trompeter, Gregory, Effects of Earnings Forecasts and Heightened Professional Skepticism on the Outcomes of Client-Auditor Negotiation (August 22, 2012). Journal of Business Ethics, Forthcoming. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=1521551> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1521551>
- 2- Carolyn MacTavish, (2018) "Audit negotiations: The effect of communicating national office involvement and auditor approach on negotiation outcomes", Managerial Auditing Journal, Vol. 33 Issue: 8/9.
- 3- Chen, K. Y., Elder, R. J., & Liu, J. L. (2005). Auditor Independence, Audit Quality and Auditor-Client Negotiation Outcomes: Some Evidence from Taiwan. Journal of Contemporary Accounting & Economics.
- 4- Jan Svanberg, Peter Öhman, Presha E. Neidermeyer, (2018) "Client-identified auditor's initial negotiation tactics: a social-identity perspective", Managerial Auditing Journal, Vol. 33 Issue: 6/7.
- 5- Joanne Jonesa, Carolyn MacTavishb, Wendy Schultzc(2018)" The effect of gender and firm identification on auditor pre negotiation judgments" journal homepage.
- 6- Johnstone, K. M., J. C. Bedard, and S. F. Biggs. 2002. Aggressive client reporting: Factors affecting auditors' generation of financial reporting alternatives. Auditing: A Journal of Practice & Theory 21 (1).
- 7- Karla M. Johnstone and Steven R. Muzatko (2002) Resolving Difficult Accounting Issues: A Case Study in Client-Auditor Interaction. Issues in Accounting Education: February 2002, Vol. 17, No. 1.
- 8- Michael Gibbins Steven Salterio Alan Webb (2001)"Evidence About Auditor-Client Management Negotiation Concerning Client's Financial Reporting"Volume39, Issue3,December 200.
- 9- Regan N. Schmidt, Britney E. Cross, (2014) "The effects of auditor rotation on client management's negotiation strategies", Managerial Auditing Journal, Vol. 29 Issue: 2.
- 10- Richard C. Hatfield, Curtis Mullis (2015)"Negotiations between auditors and their clients regarding adjustments to the financial statements"Business Horizons.
- 11- Richard C. Hatfield, Christopher P. Agoglia , Maria H. Sanchez(2008) " Client Characteristics and the Negotiation Tactics of Auditors: Implications for Financial Reporting" Journal of Accounting Research, 46(5).
- 12- Rick Antle and Barry Nalebuff,(1991)" Conservatism and Auditor-Client Negotiations" *Journal of Accounting Research* Vol. 29, Studies on Accounting Institutions in Markets and Organizations (1991), pp. 31-54.

## قائمة استبيان

تقوم الباحثتان بإجراء دراسة حول  
"دور استراتيجيات التفاوض في تطوير أداء  
مكاتب المراجعة في ليبيا- دراسة ميدانية  
"

ومن أجل استكمال الجانب التطبيقي لهذا البحث يحتاج الأمر إلى جمع بيانات عن الموضوع محل الدراسة، وأنه يشرفنا مساهمتكم في استكمال هذا العمل عن طريق استيفاء مفردات قوائم الاستبيان المرفقة وإعادتها، علماً بأن ردودكم ستكون موضوعاً للسرية التامة وأنها تستخدم فقط لغرض البحث العلمي، مع التفضل بالعلم أن معظم الأسئلة الواردة بهذا الاستقصاء يمكن الإجابة عليها بالتأشير بعلامة (√) في المربع المناسب المخصص للإجابة. وباقي الأسئلة اتبع تعليمات الباحثتان

وأخيراً نتقدم بخالص الشكر مقدماً على تعاونكم المثمر، ولكم فائق الاحترام...  
الباحثتان

## القسم الأول : معلومات عامة:

- 1- الإسم (اختياري) : .....
- 2- الوظيفة : .....
- 3- اسم مكتب المحاسبة الذي تعمل به : .....
- 4- المؤهل العلمي .....
- 5- مستوى الخبرة في مجال المراجعة
- 6- الشهادات المهنية التي حصل عليها
- 7-

## القسم الثاني :

السؤال الأول: يتعلق بمحددات الأداء المهني الفعال لمكاتب المراجعة في ليبيا رجاء عدم وضع أكثر من علامة (√) أمام العبارة الواحدة ويجب ملاحظة أنه لا توجد إجابات صحيحة وأخرى خاطئة ولكن الإجابات الملائمة هي الإجابات الصادقة والمعبرة عن إجابة السؤال

مدي انطباق العبارة علي					محددات الأداء المهني الفعال لمكاتب المراجعة
أبداً	نادراً	أحياناً	غالباً	دائماً	
					● قلة عدد الدعاوي القضائية
					● عدم تغير مكتب المراجعة من قبل العملاء
					● عدم ارتباط مكتب المراجعة بعميل يفتقر الى النزاهة والشفافية
					● التأهيل العلمي والعملية لفريق المراجعة
					● الالتزام بالمعايير المحاسبية والمهنية عند القيام بعملية المراجعة
					● توثيق أدلة الاثبات التي تؤكد مبادئ عملية المراجعة الاساسية
					● معرفة كامل فريق العمل بقواعد وأداب وسلوكيات المهنة
					● توافر الخبرة الكافية في نوع الصناعة التي تنتمي اليها منشأة العميل
					● مدي الالتزام بالأنظمة والتشريعات السائدة

مدي انطباق العبارة علي					محددات الأداء المهني الفعال لمكاتب المراجعة
أبداً	نادراً	أحياناً	غالباً	دائماً	
					<ul style="list-style-type: none"> <li>• القدرة علي مواجهة الظروف غير الطبيعية مع العميل ومعالجة المشكلات التي تحدث</li> <li>• التمتع بالنزاهة والموضوعية والاستقلالية</li> </ul>

السؤال الثاني: الهدف من عملية التفاوض بين المراجعة وعميل المراجعة. رجاء عدم وضع أكثر من علامة (√) أمام العبارة الواحدة ويجب ملاحظة أنه لا توجد إجابات صحيحة وأخري خاطئة ولكن الإجابات الملائمة هي الإجابات الصادقة والمعبرة عن إجابة السؤال

مدي انطباق العبارة علي					الهدف من عملية التفاوض بين المراجع وعميل المراجعة
أبداً	نادراً	أحياناً	غالباً	دائماً	
					<ul style="list-style-type: none"> <li>• حل لبعض القضايا المتعلقة بعملية اخفاء المستندات وطمس الأدلة</li> </ul>
					<ul style="list-style-type: none"> <li>• معالجة أمر يتعلق بقيام العميل بتقديم معلومات مضلله</li> </ul>
					<ul style="list-style-type: none"> <li>• معالجة عدم وضوح القوائم المالية والتعبير الصادق عن الأداء المالي</li> </ul>
					<ul style="list-style-type: none"> <li>• الترويج بين بدائل معالجة بعض القضايا</li> </ul>
					<ul style="list-style-type: none"> <li>• تفسير وجهات النظر المتعلقة بالحكم الشخصي التي يستخدمها العميل في بعض القضايا</li> </ul>
					<ul style="list-style-type: none"> <li>• حل المشكلات المتعلقة بالتقديرات الخاصة بمجلس الادارة لمنشأة العميل</li> </ul>

السؤال الثالث: دور لجنة المراجعة في عملية التفاوض. رجاء عدم وضع أكثر من علامة (√) أمام العبارة الواحدة ويجب ملاحظة أنه لا توجد إجابات صحيحة وأخري خاطئة ولكن الإجابات الملائمة هي الإجابات الصادقة والمعبرة عن إجابة السؤال

مدي انطباق العبارة علي					دور لجنة المراجعة في عملية التفاوض
أبداً	نادراً	أحياناً	غالباً	دائماً	
					<ul style="list-style-type: none"> <li>• استخدام استراتيجيه السيطرة كأحد استراتيجيات التفاوض</li> </ul>
					<ul style="list-style-type: none"> <li>• استخدام استراتيجيه التجنيب كأحد استراتيجيات التفاوض</li> </ul>
					<ul style="list-style-type: none"> <li>• استخدام استراتيجيه التنازل كأحد استراتيجيات التفاوض</li> </ul>
					<ul style="list-style-type: none"> <li>• استخدام استراتيجيه التسوية كأحد استراتيجيات التفاوض</li> </ul>
					<ul style="list-style-type: none"> <li>• استخدام الاستراتيجيه التكامليه كأحد استراتيجيات التفاوض</li> </ul>

السؤال الرابع: العوامل التي تلعب دوراً في مجريات التفاوض. رجاء عدم وضع أكثر من علامة (√) أمام العبارة الواحدة ويجب ملاحظة أنه لا توجد إجابات صحيحة وأخرى خاطئة ولكن الإجابات الملائمة هي الإجابات الصادقة والمعبرة عن إجابة السؤال

مدي انطباق العبارة علي					العوامل التي تلعب دوراً في مجريات التفاوض
أبداً	نادراً	أحياناً	غالباً	دائماً	
					<b>عوامل مرتبطة بمكتب المراجعة</b>
					● فترة التعاقد بين مراقب الحسابات والعميل
					● مدة خبرة مكتب المراجعة
					● حجم اتعاب مكتب المراجعة
					● التخصص الصناعي لمكتب المراجعة
					<b>عوامل مرتبطة بالعميل</b>
					● الخبرة المحاسبية للعميل
					● حجم اعمال العميل
					● مخاطر اعمال العميل
					● وجود لجنة المراجعة في منشأة العميل
					● المساحات الاختيارية و مستوى الحكم الشخصي المتاح للعميل
					<b>عوامل مرتبطة بالبيئة الخارجية</b>
					● طبيعة المعايير المحاسبية المستخدمة
					● طريقة تعيين مراقب الحسابات
					● وجود خطر الارتباط بين العميل ومكتب المراجعة
					● تطبيق مبادئ حوكمة الشركات
					● الدور الفعال للجنة المراجعة