



آفاق الاقتصادية

Āfāqīqtīshādīyyat

مجلة علمية دولية محكمة تصدر نصف سنوياً عن  
كلية الاقتصاد والتجارة بجامعة المرقب

رقم الإيداع القانوني بدارالكتب الوطنية: 50/2017

E-ISSN 2520-5005

تقييم أثر استراتيجيات التفاوض بين مراجع الحسابات وعميل المراجعة بدلالة  
دوران مكاتب المراجعة في تحسين جودة أداء مكاتب المراجعة في ليبيا  
(دراسة ميدانية)

د. فيصل محمد فيصل عبد الجليل

Faisal951978@yahoo.com

كلية الاقتصاد- جامعة عمر المختار

أ. إيناس بو بكر محمد

enasaltery@gmail.com

كلية الاقتصاد- جامعة عمر المختار

المؤلفون Authors

**Cite This Article:**

إقتبس هذه المقالة (APA):

عبد الجليل، فيصل محمد و محمد، إيناس بوبكر. (2020). تقييم أثر استراتيجيات التفاوض بين مراجع الحسابات وعميل المراجعة بدلالة دوران مكاتب المراجعة في تحسين جودة أداء مكاتب المراجعة في ليبيا دراسة ميدانية. مجلة آفاق اقتصادية. 6[12].

176-138.

تقييم أثر استراتيجيات التفاوض بين مراجع الحسابات وعميل المراجعة بدلالة دوران مكاتب  
المراجعة في تحسين جودة أداء مكاتب المراجعة في ليبيا  
(دراسة ميدانية)

المستخلص

تمثل هدف الدراسة في تحليل وتفسير طبيعة العلاقة بين استراتيجيات التفاوض، وتحسين جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة بدلالة دوران المراجع الخارجي، تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي من خلال دراسة ميدانية استهدفت مكاتب المراجعة الليبية، ويعتمد الدراسة على المصدر الأولي لجمع البيانات باستخدام استمارة استبيان مصممة وفقاً لسلم ليكرت الخماسي ، وقد تم توزيعها على عينة عشوائية تمهيداً لتطبيق مجموعة من الاجراءات والاختبارات الإحصائية المتمثلة في استخدام حزمة البرامج الإحصائية ((SPSS,26) حيث تمثلت عينة الدراسة في المسح الميداني لمكاتب المراجعة في المنطقة الشرقية ( البيضاء- وبنغازي) ، وانتهت الدراسة إلى: وجود تأثير جوهري لاستراتيجيات التفاوض بين المراجع الخارجي وعميل المراجعة على تحسين جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة في ليبيا بدلالة دوران المراجع الخارجي ". عليه فإن المتغير الوسيط A دوران المراجع الخارجي يتوسط العلاقة الكاملة بين المتغيرات المستقلة استراتيجيات التفاوض بين المراجع وعميل المراجعة X والمتغير التابع محددات الأداء المهني الفعال لمكاتب المراجعة Y، وأوصت الدراسة بضرورة تحسين الكفاءة المهنية في ظل رعاية المصالح المشتركة بين مكاتب المراجعة وعملائها بغرض اختيار البدائل الاستراتيجية التفاوضية لقبول الآخر في ظل المصلحة المشتركة، ادخال مفاهيم المراجعة من خلال معايير المراجعة وما يتعلق بها من مرونة حتى يمكن الاستفادة من ذلك في دعم الاستراتيجيات التفاوضية في ليبيا

**الكلمات الدالة:** استراتيجيات التفاوض، المراجعة التفاوضية، دوران مكاتب المراجعة، الأداء المهني.

---

**Evaluating the Impact of negotiation strategies between the auditor and the audit client through rotate the auditing office to improve quality of performance of audit offices in Libya**

*A field study*

**Abstract**

The study aims to analyze and explain the nature of the relationship between negotiation strategies and improve the quality of professional performance of audit offices relating on the rotation of the external auditor. The study used The descriptive analytical method through a field study targeting the Libyan audit offices, and the study relies on the primary source for data collection using a questionnaire designed according to the Likert scale, which has been distributed to a random sample for applying a set of statistical procedures and tests represented in the use of the statistical programs package ((SPSS, 26) . The sample of Study was represented in the field survey of the audit offices in East region (Al-Bayda- and Benghazi)

The study concluded that there is a significant effect of negotiation strategies between the external auditor and the audit client on improving the quality of professional performance of the audit offices in Libya relating on rotating the external auditor. "Therefore, the intermediate variable A rotation of the external auditor mediates the relationship between Independent variables negotiation strategies between the auditor and the audit client X, and the dependent variable determining the effective professional performance of audit offices Y.

The study recommended the need to improve the Professionalism in light of caring for the common interests between the audit offices and their clients in order to choose strategic negotiating alternatives to accept the other in light of the common interest, to introduce audit concepts through auditing standards and related flexibility so that it can be used to support negotiating strategies in Libya

**Key Words:** negotiation strategies - negotiating review - rotation of audit offices - professional performance.

## الإطار العام للبحث

## أولاً: مقدمة الدراسة ومشكلاتها:

تمثل ثقة المستثمر حجر الزاوية لأسواق رأس المال، وتعتمد جودة التقارير على الدقة والملائمة في مسائل المحاسبة والإفصاح المثيرة للجدل التي تظهر خلال عملية المراجعة، وتعد جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة إحدى التحديات المعاصرة نظراً لتعدد العوامل التي تتحكم فيها سعياً لكسب ثقة المستخدمين لمهنة المراجعة؛ حيث نكتسب سمعتها من خلال إضفاء المصداقية على القوائم المالية للشركات؛ ويؤكد (Barton, 2005) أن الطلب على خدمات المراجعة يعتمد على جودة المراجعة ومصداقية التقارير المالية، واستقلال المراجع وموضوعيته أمر بالغ الأهمية لسمعته وسلامة مهنة المراجعة. ومن المحتمل أن تتراجع سمعة مراجع الحسابات إذا قام المراجع بتقديم التفسير المشكوك فيه أو التلاعب بالممارسات المحاسبية للعميل، حيث إن الاستقلال هو سمة أساسية لمبادئ النزاهة والموضوعية، وهو مطلب قانوني ومهني، كما أن رأي المراجع المستقل يضيف مصداقية على البيانات المالية لعملائه؛ ومع ذلك فإن إدارة عميل المراجعة والمراجع يختلفان في بعض الأحيان بشأن ما إذا كان قد تم الإفصاح عن معاملات أو مشكلات مالية معينة في تلك البيانات المالية أم لا (Arens et al. 2007).

ونظراً لأن العلاقة بين المراجع وعميله هي علاقة معقدة، ويمكن إرجاع تعقد العلاقة بين المراجع وعميله إلى عدة أسباب لعل أهمها: هو وجود تعارض في المصالح بين الطرفين وفي الوقت نفسه يوجد بين الطرفين مصالح مشتركة، فالمراجع هو المسئول عن إبداء الرأي الفني المحايد على القوائم المالية التي تعدها الإدارة وفي الوقت ذاته يسعى المراجع للاحتفاظ بعميله لفترات مقبلة، ويأخذ المراجع في الاعتبار عند قيامه بإصدار الرأي الفني المحايد على القوائم المالية أن الإدارة تسعى عادة لتحقيق مصالحها الخاصة، وتعظيم مكافئتها من خلال استخدام أساليب إدارة الأرباح المختلفة مما يعظم من أرباحها في النهاية ولكن هذه السياسات قد ينتج عنها تضليل المستخدمين، وفي الوقت نفسه الإضرار بأهداف المراجع الذي يسعى للتوصل إلى قوائم مالية خالية من التحريفات الجوهرية، ومن ثم الحفاظ على سمعته وحماية مكتبه من خطر المقاضاة، ويأخذ المراجع أيضاً في اعتباره أنه يرغب في الحفاظ على عميله لفترات مقبلة بل وزيادة الخدمات التي يقدمها له في المستقبل.

ويمكن القول أن التفاوض بين المراجع وعميل المراجعة عملية مستمرة، وتبدأ من أول يوم وحتى نهاية العلاقة بينهما؛ حيث إنه لا تفاوض ناجح بدون استراتيجية علمية تقوم عليه، وفي الوقت نفسه ليست كل استراتيجية تفاوضية تعد مناسبة لكل قضية من القضايا التي يتم التفاوض عليها، بل إن طبيعة العلاقة بين أطراف القضية التفاوضية تلعب دوراً مهماً في اختيار هذه الاستراتيجية، فالعملية التفاوضية تقوم أساساً على تحديد المواقف بين الأطراف، وفي الوقت نفسه فإنها عملية منظمة، لها شروطها ولها قواعدها ولها قوانين معينة مرسومة مسبقاً، ويتحتم على من يرغب في خوضها الالتزام بتلك القواعد وتلك الشروط، والهدف الرئيس من المفاوضات هو التوصل إلى خيارات مقبولة للطرفين، واتخاذ قرارات مشتركة لا تؤثر سلباً على مصلحة الأطراف أصحاب المصلحة في الشركة محل المراجعة، وعادةً ما يكون شريك المراجعة *audit partner* هو المحرك الأول في التفاوض مع إدارة عميل المراجعة ولديه مجموعة استراتيجية مقصودة تدخل في مثل هذا التفاوض، وقد تكون استراتيجيات التفاوض التي تشكل المجموعة متكاملة (يمكن أن يربح الطرفان أو على الأقل لا يخسران) وموزع (هناك فائز وخاسر). حيث يوجد خمس استراتيجيات للتفاوض، هي: استراتيجيتان متكاملتان (توسيع جدول الأعمال أو حل المشكلات)، وثلاثة توزيعات (المواجهة أو التنازل أو التسوية) (Gibbins, et al., 2010) ومع ذلك، هناك عدد قليل جداً من الدراسات التي تدرس عملية التفاوض بين المراجعين والمديرين، على الرغم من أن استراتيجية التفاوض العامة تتضمن العديد من جوانب هذه العملية، على سبيل المثال: (تبادل المعلومات، والالتزام بالمعايير، والاستراتيجيات) (Arens et al. 2007). وهذا يؤثر الحاجة إلى التفاوض بين الطرفين؛ حيث تظهر الحاجة إلى التفاوض عند وجود تفضيلات متباينة للنتائج بين الطرفين (Kleinman and Palmon 2000) ،

وعليه تتمثل مشكلة الدراسة في محاولة تقييم أثر استراتيجيات التفاوض بين مراجع الحسابات وعميل المراجعة علي تحسين جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة في دولة ليبيا. وتحدد التساؤلات الدراسية فيما يأتي:

- 1- هل يمكن توصيف طبيعة العلاقة بين استراتيجيات التفاوضية بين المراجع الخارجي، وعميل المراجعة، وتحقيق جودة الأداء المهني؟
- 2- ما طبيعة العلاقة بين استراتيجيات التفاوضية بين المراجع الخارجي، وعميل المراجعة، ودوران المراجع الخارجي؟
- 3- ما طبيعة العلاقة بين دوران المراجع الخارجي، وتحقيق جودة الأداء المهني؟
- 4- ما العلاقة بين استراتيجيات التفاوضية بين المراجع الخارجي، وعميل المراجعة، وتحقيق جودة الأداء المهني؟
- 5- ما طبيعة العلاقة بين استراتيجيات التفاوضية بين المراجع الخارجي، وعميل المراجعة، ودوران المراجع الخارجي؟
- 6- ما طبيعة العلاقة بين دوران المراجع الخارجي، وتحقيق جودة الأداء المهني؟
- 7- ما مدى تأثير استراتيجيات التفاوضية بين المراجع الخارجي، وعميل المراجعة، وتحقيق جودة الأداء المهني بدلالة دوران المراجع الخارجي؟

#### ثانياً: أهمية الدراسة:

تم التطرق إلى موضوع استراتيجية التفاوض بين العميل ومكاتب المراجعة من أجل تحقيق تحسين جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة في ليبيا بدلالة دورات المراجع الخارجي حيث تتمثل الأهمية في توضيح الملامح الرئيسية لهذا التفاوت بما لا يؤثر على استقلالية المراجع الخارجي وفي نفس الوقت يزيد من جودة الخدمة التي يؤديه المراجع الخارجي لعميل المراجعة بما يتفق مع معايير المراجعة وادب وسلوك مهنة المراجعة بصفة عامة، مما يحسن جودة الخدمة وكذلك بيئة المراجعة في ليبيا.

#### ثالثاً: أهداف الدراسة:

في ضوء مشكلة الدراسة وأهميته تتحدد أهداف الدراسة فيما يأتي:

- 1- تحليل وتفسير طبيعة العلاقة بين استراتيجيات التفاوض، وتحسين جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة بدلالة دوران المراجع الخارجي.
- 2- تحليل وتفسير طبيعة تأثير استراتيجيات التفاوض بين مراجع الحسابات، وعميل المراجعة على تحسين جودة الأداء المهني بدلالة دوران المراجع الخارجي في مكاتب المراجعة في ليبيا.
- 3- تحديد نوع الوساطة بين استراتيجيات التفاوض بين مراجع الحسابات، وعميل المراجعة على تحسين جودة الأداء المهني بدلالة دوران المراجع الخارجي في مكاتب المراجعة في ليبيا.

#### رابعاً: فروض الدراسة:

في ضوء مشكلة الدراسة تم تحديد الفروض الآتية:

**الفرض الأول:** " توجد علاقة ارتباط معنوية بين استراتيجيات التفاوض بين المراجع الخارجي، وعميل المراجعة، وتحسين جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة في ليبيا "

**الفرض الثاني:** " توجد علاقة ارتباط معنوية بين استراتيجيات التفاوض بين المراجع الخارجي، وعميل المراجعة، ودوران المراجع الخارجي في ليبيا "

**الفرض الثالث:** " توجد علاقة ارتباط معنوية بين دوران المراجع الخارجي في ليبيا، وتحسين جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة في ليبيا "

**الفرض الرابع:** " يوجد تأثير جوهري لاستراتيجيات التفاوض بين المراجع الخارجي، وعميل المراجعة، ودوران المراجع الخارجي في ليبيا".

**الفرض الخامس:** " يوجد تأثير جوهري لاستراتيجيات التفاوض بين المراجع الخارجي، وعميل المراجعة على تحسين جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة في ليبيا "

**الفرض السادس:** " يوجد تأثير جوهري لاستراتيجيات التفاوض بين المراجع الخارجي، وعميل المراجعة على تحسين جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة في ليبيا بدلالة دوران المراجع الخارجي "

#### خامساً: منهج الدراسة:

استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي من خلال دراسة ميدانية استهدفت مكاتب المراجعة الليبية، ويعتمد الدراسة على المصدر الأولي لجمع البيانات باستخدام استمارة استبانة معدة مسبقاً، وقد تم توزيعها على عينة عشوائية تمهيداً لتطبيق مجموعة من الإجراءات والاختبارات الإحصائية المتمثلة في استخدام حزمة البرامج الإحصائية (SPSS,26) من خلال مجموعة الأساليب والاختبارات الإحصائية، لاختبار فروض الدراسة من خلال إجراء دراسة ميدانية، وذلك اعتماداً على الطريقتين الاستقرائية، والاستنباطية.

#### سادساً: الدراسات السابقة ومشكلة الدراسة:

على الرغم من أن البيانات المالية للمؤسسة تعد نتاجاً للإدارة، إلا أن الدراسات السابقة تشير إلى أن البيانات المالية للشركة قد تتأثر باستراتيجية التفاوض التي يستخدمها المراجع وعميل المراجعة عند حل اختلافات المراجع مع الإدارة؛ هناك عدد قليل جداً من الدراسات التي تتناول عملية التفاوض بين المراجعين والمديرين، بالرغم من أن نماذج التفاوض العامة تتضمن العديد من جوانب هذه العملية (على سبيل المثال، تبادل المعلومات، والالتزام بالمعايير، والاستراتيجيات والتكتيكات المعتمدة)، فإن هذه النماذج غير مُنظورة نظرياً نظراً لتعدد العلاقة بين المراجع والعملاء (Beattie, et al., 2004)، حيث نشأت استراتيجيات متعددة للتفاوض بين مكاتب المراجعة، وبين مجالس إدارة الشركات واعتبرت عمليات التفاوض من العمليات المستمرة بين تلك المكاتب وعماله، نتيجة محاولة تحقيق أعلى جودة من الأداء المهني لمكتب المراجعة، في ظل سعي الإدارة لتحقيق تجاوزات ومكاسب ذاتية مستغلة علاقة المراجع بعميل المراجعة، ويتناول الباحثان استراتيجيات التفاوض من خلال مجموعة من المحاور أهمها:

#### المحور الأول: المفاوضات بين مراجعي الحسابات وعمالهم حول تعديلات البيانات المالية:

يشير الأدب إلى أن إدارة العملاء – غالباً – ما يكون لديها حوافز لتحقيق أرباح أعلى، تتمثل إحدى الطرق التي يمكن للإدارة من خلالها محاولة تحقيق الحوافز في خفض مستوى التعديلات المقترحة للتدقيق قبل مفاوضات نهاية التدقيق، وتختبر دراسة (F Jr, et al (2015) ما إذا كانت إدارة عميل المراجعة يمكنها تحقيق أقل التعديلات المقترحة باستخدام تكتيكات التأثير، مثل: الاندماج، وتقديم تنازلات لمراجعي الحسابات الأقل خبرة (الموظفون، وكبار السن)، وتوصلت الدراسة إلى أنه عندما يتنازل المدير عن تعديل محتمل مبدي، يضع المراجعون المزيد من الثقة في المدير ويقترحون تعديلات كلية أصغر، علاوة على ذلك فإن الانجذاب له تأثير إيجابي مهمشي على ثقة المراجع عندما يتنازل المدير أولاً، ومع ذلك تشير النتائج إلى أن الفوائد التي يتحلى بها مدير عميل المراجعة للتنازل يعد محدوداً بشكل رئيسي.

بينما تبحث دراسة (Jason,et al.,(2016) في كيفية تأثير التكتيكات التي يستخدمها عميل المراجعة خلال المفاوضات على ميل المراجعين ذوي الخبرة إلى التنازل عن التعديلات المادية وما إذا كان ظهور مراجعة صارمة للشريك المؤثر يؤثر على قرار التنازل، نجد النظريات النفسية المختلفة تتنبأ بأن المراجعين قد يصبحون أكثر إثارة للجدل أو أكثر تنازلات عند مواجهة عميل مثير للجدل، تشير نتائج الدراسة إلى أن المراجعين هم الأكثر عرضة للتنازل عن التعديلات المادية عندما يستخدم العملاء التكتيكات المتنافسة، ولكن ليس التكتيكات الميسرة، ومع ذلك نجد - أيضاً- أن إجراء مراجعة صارمة للشريك المتوافق يقلل من هذا الميل، وعلاوة على ذلك، تقدم هذه النتائج رؤى إضافية حول مفاوضات المراجع مع عميل المراجعة، كما تكشف أن ضوابط الجودة الحالية يمكن أن تؤثر على هذه المفاوضات.

وتشير دراسة (Perreault & David,(2017) نظراً لأن معظم ارتباطات المراجعة تحدد عدة تعديلات مقترحة، يجب أن يقرر المراجعون أفضل طريقة لتقديم هذه التعديلات والتفاوض بشأنها مع عملائهم، وتشير الأبحاث السابقة إلى أن المراجعين يمكنهم التفاوض على التعديلات بشكل فردي (استراتيجية متسلسلة) أو يمكنهم التفاوض على تعديلات متعددة ضمن إعداد التفاوض نفسه. (استراتيجية متزامنة) وتبحث هذه الدراسة في الفعالية النسبية لاستراتيجية التفاوض المتزامن مقابل التسلسل في الحصول على تنازلات من العملاء، وتحقيق رضا العملاء بشكل أكبر، وتفاوض المشاركون على تعديلات المراجعة مع المراجع واستخدم أحد استراتيجيتي التفاوض، وتوصلت الدراسة إلى أن الاستراتيجية المتزامنة تثير تنازلات إجمالية أكبر بكثير من مديري العملاء وتولد - أيضاً - مواقف إيجابية تجاه المراجع، تم التعامل مع حجم المشكلات التي تم التفاوض بشأنها ووجدت أنه يتم تقديم تنازلات أكبر بشكل كبير عند تقديم القضايا الأكبر، هذه النتائج لها آثار مهمة على مراجعي الحسابات؛ لأنها تشير إلى أن التفاوض على عدة قضايا في وقت واحد وعرض القضايا الأكبر أولاً يمكن أن يؤدي إلى نتائج التفاوض محسنة بشكل كبير.

وتهدف دراسة (Svanberg,et al (2018a) إلى التحقق من العلاقة بين نوع تكتيكات التفاوض التي يستخدمها مراجعو الحسابات عندما يطلبون من عملائهم إجراء تعديلات على تقاريرهم المالية، مع التركيز على ثلاثة أساليب تفاوضية توزيعية وتكاملية ، وما إذا كان المراجعون يتعرفون على عملائهم، تم استخدام دراسة استقصائية لعينة تتكون من 152 مفردة من شركاء المراجعة السويديين ذوي الخبرة بشأن نوع تقنية التفاوض الذي سيستخدمونه في التفكير في أكبر عميل لديهم في وضع افتراضي؛ وتظهر النتائج أنه كلما زاد عدد المراجعين الذين يتعاملون مع عملائهم، زاد احتمال تبنيهم لتكتيكات التفاوض التوزيعي، والتنازل.

وتتناول دراسة (Svanberg & Neidermeyer, (2019) بشكل تجريبي ما إذا كانت قدرة المراجع على التفاوض بشأن المسائل المحاسبية التقديرية مع العملاء (الفعالية الذاتية للتفاوض بشأن المراجع) مرتبطة بموضوعية المراجع، وما إذا كان للفعالية الذاتية لمفاوضة المراجع تأثير أكبر على موضوعيته، تم اختبار الفرضيات باستخدام استمارة استبيان وتم الحصول على 146 ردود من بين 800 مراجع سويدي من ذوي الخبرة. تشير النتائج إلى أن المراجعين ذوي الكفاءة العالية للتفاوض الذاتي كانوا أكثر عرضة لاتخاذ قرارات بشأن مسألة محاسبة مادية وتقديرية تتعارض مع رغبات عملائهم مقارنة بمراجععي الحسابات ذوي الكفاءة الذاتية الأقل، وتشير الدراسة أيضاً إلى أن توظيف المراجعين وتدريبهم لزيادة الفعالية الذاتية للتفاوض قد يكون وسيلة فعالة لتعزيز موضوعية المراجع دون المشكلات الكامنة في طرق أخرى، مثل: دوران المراجع.

#### المحور الثاني: كيفية تأثير دوران المراجع على استراتيجيات التفاوض بين المراجع وعميل المراجعة:

تشير العديد من المقترحات التي ظهرت بهدف تحسين المهنة؛ إلى أن واحداً منهم يطلب من الشركات العامة تدوير مراجعي الحسابات بشكل دوري بحيث تم قبول التناوب الإلزامي على نطاق واسع، ويتوقع أن تتسبب التوصيات الواردة من العديد من الأطراف في إحداث تأثير كبير على ممارسة المراجعة، على الرغم من أن التناوب الإلزامي قد نوقش على نطاق واسع لأكثر من 70 سنة والآن أصبح شرطاً إلزامياً، ولكن المهنة لم توافق على هذا

الحكم، حيث جادل المحترفون بأن هذا الحكم من شأنه أن يزيد من تكلفة عمليات المراجعة للعملاء، مما يقلل من جودة عمليات المراجعة ويوفر القليل من الفائدة.

وتهدف دراسة (2012) Husnatarina & Nahartyo إلى استكشاف كيف يؤثر تطبيق دوران المراجع الإلزامي واستبقائه على استراتيجيات التفاوض المستخدمة من قبل المراجعين والعميل. تشير نتائج هذه الدراسة إلى أن عميل المراجعة (الإدارة) يعدل الاستراتيجيات التي يستخدمونها في المفاوضات، وكذلك ما يفعله المراجعون، مما يشير إلى أن العملاء يستجيبون لزيادة الاستراتيجيات والتناقضات وكذلك دمج الاستراتيجيات وإلزامها بحيث تكون متفقة مع شروط التناوب الإلزامي لمراجعي الحسابات والاحتفاظ بها مقارنة مع عدم وجود شروط التناوب الإلزامي لمراجعي الحسابات والاحتفاظ بها وفقاً لنتائج الدراسات السابقة التي توضح أن التغييرات السلوكية الناتجة عن تطبيق استراتيجيات المدورة الخاصة بتداول دوران المراجع، وتغيير المراجع المستخدمة من قبل عميل المراجعة، بحيث يوضح الدراسة أن الغرض من التدوير الإلزامي أو الاستبقاء يرتبط بالتغييرات في الحوافز الاقتصادية التي تواجه المراجعين و عميل المراجعة ليس فقط بسبب طول العلاقة بين المراجع و عميل المراجعة.

وتهدف دراسة (2014) N. Schmidt, R., & E. Cross, B. كيفية تأثير دوران شريك المراجعة على استراتيجيات التفاوض التي تنوي إدارة عميل المراجعة استخدامها لحل مشكلة إعداد التقارير المالية، يتم إجراء تجربة يتم التعامل معها بين المشاركين حول ما إذا كان شريك المراجعة يتم تدويره من السنة المالية السابقة (التناوب مقابل عدم التناوب) لاختبار الآثار النظرية للتربط، ويشير المشاركون الذين يتمتعون بمستوى عالٍ من الخبرة في مجال الأعمال والإدارة إلى استخدامهم المقصود لـ 25 من أساليب التفاوض الموثوقة التي قد تستخدمها إدارة عميل المراجعة لحل مشكلة إعداد التقارير المالية مع المراجع الخارجي. وتكمن هذه التكتيكات في ثلاث استراتيجيات للتفاوض (التوزيعي، التسوية، التنازل) واثنين من استراتيجيات التفاوض المتكاملة (حل المشكلات، توسيع جدول الأعمال)، وتشير نتائج الدراسة إلى أن إدارة عميل المراجعة أقل إثارة للجدل وأكثر تنازلاً (أي استيعاب) لشريك المراجعة الذي تم تدويره حديثاً، مقارنة بشريك المراجعة الذي أقام علاقة مع إدارة عميل المراجعة، وعلاوة على ذلك فإن إدارة عميل المراجعة أكثر استعداداً لاستخدام استراتيجيات التفاوض التكميلية والمساومة (أي التعاونية) عند التفاوض مع شريك المراجعة مع علاقة ثابتة على عكس شريك المراجعة الذي تم تدويره حديثاً، وتؤكد هذه النتائج على مزايا وتكاليف تناوب شركاء التدقيق في مفاوضات إدارة المراجع مع العملاء (auditor-client management (ACM) والثيقة التي يؤثر تناوب الشركاء عليها ليس فقط على سلوك المراجع، ولكن - أيضاً - على سلوك إدارة عميل المراجعة.

وترى دراسة (2015) Bowlin, et al., أن متطلبات تناوب المراجع مثيرة للجدل، حيث تم استخدام تجربة للتحكم في عوامل الخلط واختبار تفاعل الدوران مع متغير عملية المراجعة، وشكوك المراجع والتركيز على الصدق المحتمل للمديرين (على سبيل المثال، تقييمات نزاهة عميل المراجعة) أو خيانة الأمانة المحتملة (عقلية الشك، على سبيل المثال، تقييمات مخاطر الاحتيال)، وجدت الدراسة أن الآثار المفيدة لعقلية الشك تعتمد على قدرة المراجع في البقاء مع عميل المراجعة نفسه، وأن التناوب الإلزامي يمكن أن يلغي هذه الفوائد، وبالتالي يمكن أن يكون لولايات التناوب عواقب غير مقصودة على جودة المراجعة بسبب تفاعل لا يتوقعه واضعو المعايير، وأضافت الدراسة أنه عندما يقوم المراجعون بتقييم الصدق المحتمل لتمثيل المديرين، فإن تناوب المراجع يقلل من الثقة التي يوليها المراجعون ويزيد من جهود المراجعة كما يقلل من فشل المراجعة، ومع ذلك عندما يُقِيم المراجعون خيانة الأمانة المحتملة لبيانات المديرين، يحدث العكس؛ لذا فإن التناوب يزيد من ثقة المدقق، ويقلل من جهود المراجعة، ويزيد من فشل المراجعة؛ ومن هنا تأتي النتائج قوية لكل من: "من مستويات عالية"، و "من تفاوض المراجع مع الإدارة" (على سبيل المثال: شركاء المشاركة وكبار المديرين)، ومستويات منخفضة من التفاعل (على سبيل المثال: الشركاء المتوافقون وغيرهم من أعضاء فريق التدقيق)، مما يشير إلى أن النتائج تنطبق على كل من شريك التدقيق وفترات دوران مكتب المراجعة.



وتهدف دراسة سيد، (2017) إلى التعرف على تصورات شركاء المراجعة عن تدوير شريك المراجعة، ومعرفة الآثار المباشرة وغير المباشرة الناتجة من سياسة التدوير على عملية المراجعة، واعتمدت الدراسة على قوائم الاستقصاء للحصول على البيانات اللازمة لإتمام الدراسة، كما قامت بتصميم وتوزيع استبانة علمية في مجتمع الدراسة؛ والتي تتمثل في مكاتب المحاسبة والمراجعة في جمهورية مصر العربية، وعددها (165) استبانة، وبلغت الردود (152) استبانة، وتوصلت لمجموعة من النتائج أهمها:

- 1- طول فترة الارتباط بين شريك المراجعة وعميل المراجعة، تؤثر بشكل سلبي على جودة أداء المراجع وبالتالي التأثير على جودة عملية المراجعة، حيث إن طول الفترة يتبعها زيادة الثقة في عميل المراجعة.
- 2- يساهم تدوير شريك المراجعة بعد فترة من الارتباط مع عميل المراجعة إلى زيادة الثقة في مهنة المحاسبة والمراجعة.
- 3- إن تطبيق سياسة تدوير المراجعين تساعد على زيادة استقلالية المراجع وبالتالي التأثير على جودة المراجعة بشكل إيجابي مما يحسن من جودة التقارير المالية.
- 4- توجد علاقة إيجابية بين سياسة تدوير شركاء المراجعة في ظل تطبيق استراتيجية التخصص الصناعي على تحسين جودة الأداء المهني للمراجع، وبالتالي تحسين جودة المراجعة.
- 5- إن تدوير شريك المراجعة يصاحبه العديد من التأثيرات المباشرة وغير المباشرة على عملية المراجعة، ومنها ما يؤثر بشكل إيجابي أو بشكل سلبي.

وتشير دراسة (Dodgson et al (2019) إلى أن معايير المراجعة الحالية تحدد بشكل واضح متطلبات البقاء على شريك المشاركة، إلا أن الشركات تتمتع بدرجة كبيرة من المرونة في إدارة عملية التناوب، ولفحص عملية تناوب الشركاء؛ قامت الدراسة بإجراء مقابلات شبه منظمة مع 20 من شركاء مراجعة الحسابات في الولايات المتحدة، يشارك هؤلاء الأشخاص الذين تمت مقابلتهم تجاربهم في مواضيع مثل كيفية تحديد الشركاء المرشحين المناسبين والجهود التي يبذلونها لإدارة علاقة عميل المراجع في فترة ما بعد التناوب، علاوة على ذلك، تم التعبير على دوافع الشركات لإدارة العلاقة بين المراجع وعميل المراجعة من خلال نظرية التبادل الاجتماعي (SET) Social Exchange Theory، تساعد الدراسة على إطلاع المنظمين والباحثين على العملية التي يتم من خلالها اختيار شركاء المشاركة للتناوب على العملاء، وهو مجال له آثار محتملة على استقلالية المراجع وجودة المراجعة.

#### المحور الثالث: دراسة العلاقة بين لجنة المراجعة واستراتيجيات التفاوض بين المراجع وعميل المراجعة

وقد وصفت الدراسات السابقة مفاوضات المراجعة إلى حد كبير بأنها علاقة ثنائية بين المراجعين والمديرين. ومع ذلك، فإن قانون ساربانيس أوكسلي (SOX) يعزز إلى حد كبير مسؤوليات الرقابة للجنة المراجعة في عمليات إعداد التقارير المالية والمراجعة؛ وبالتالي يمكن عد المفاوضات التي تلي SOX كعلاقة ثلاثية تتضمن الآن لجنة المراجعة بصلاحيات المراجعة في مفاوضات مع إدارة عميل المراجعة تماشياً مع مراجعي الحسابات النظر في قوتهم التفاوضية النسبية وتوقعات السلوك النظير، ووجدت دراسة (Liburd and Wright (2011 أن المراجعين هم الأكثر تنافساً عندما تكون لجنة التدقيق قوية والعلاقة الماضية مثيرة للجدل، وتبحث هذه الدراسة التجريبية التي شملت 63 من المديرين ذوي الخبرة والشركاء في تأثير قوة لجنة المراجعة (قوية أو ضعيفة) والعلاقة السابقة مع عميل المراجعة (المتنازعة أو التنزالية) على أحكام مراجعي الحسابات في مرحلة التخطيط لما قبل التفاوض؛ وتؤكد النتائج أهمية قوة لجنة التدقيق والعلاقة السابقة للعميل في الأحكام المتعلقة بالتخطيط للتفاوض بشأن المراجعين.

وتهدف دراسة (Brown,et al.,(2015) دراسة التأثيرات المشتركة لمجموعة من العوامل على أحكام المديرين قبل التفاوض، وتفترض الدراسة أنه بدلاً من عكس سلوك المراجع، يتخذ المديرين أحكاماً مختلفة لأن لديهم وجهة

نظر ومجموعة من الحوافز المختلفة عن المراجعين، وتشير الأبحاث السابقة إلى أن المديرين أكثر مرونة، ويحددون بدقة أكثر أهداف وحدود نظرائهم، ويحتمل أن يستخدموا تكتيكات تفاوضية معينة أكثر من المراجعين؛ علاوة على ذلك يوجد لدى المديرين حوافز لزيادة النتيجة الحالية مع الحفاظ على سمعة تقارير شركاتهم على هذا النحو؛ ومن ثم سيكون المديرين أقل عدوانية في الاستجابة لعلاقة المراجع السابقة المثيرة للجدل، وبخاصة في وجود لجنة مراجعة قوية قد تطرح أسئلة صعبة وربما تتدخل ضد مصلحتها، ومع ذلك سيتصرف المديرين بقوة أكبر للاستفادة من علاقة مراجع حسابات متعاون في الماضي، وبخاصة في وجود لجنة مراجعة ضعيفة تكون سلبية أو مقنعة، ولدراسة هذين الشرطين الحدوديين قامت دراسة (Brown-Liburd, et al., 2016) باستقصاء 137 خبير مالي / خبير ذو خبرة، وتحصلت على أدلة قوية تدعم التوقعات بأن المديرين يتصرفون كما لو أن كلاً من لجنة المراجعة والمراجع يلعبان أدواراً مهمة في ضمان جودة التقارير المالية .

وتهدف دراسة خليل، (2018) التعرف على طبيعة الدور الذي تقوم به لجنة المراجعة لدعم عملية التفاوض بين مراقب الحسابات و عميل المراجعة لتحقيق موضوعية العملية التفاوضية مع اقتراح إطار متكامل لتطوير هذا الدور لتحقيق العرض العادل للمعلومات المالية، وقد توصلت الدراسة إلى اقتراح إطار متكامل لتطوير دور لجنة المراجعة في دعم عملية التفاوض متضمناً ثلاثة محاور رئيسة يعتمد كل محور منها على أربعة عناصر مهمة ؛ يؤدي وجود هذه العناصر إلى تحقيق العرض العادل للمعلومات المالية، كما تم إجراء الدراسة على عينة مكونة من عدد 71 مفردة تعكس الأطراف المختلفة من الأطراف المختلفة لعملية التفاوض، وهم: مراقبو الحسابات، وإدارة عملاء المراجعة، وأعضاء لجان المراجعة. وتوصلت إلى أن العلاقة بين لجنة المراجعة بعملية التفاوض بين مراقب الحسابات و عميل المراجعة لا تعني انحيازها لطرف ضد الطرف الآخر ولكنها تتصف بالحياد والموضوعية حتى يتناسب ذلك مع دور الوساطة التي تقوم به بهدف تحقيق العرض العادل في الفوائد المالية.

ومن خلال الدراسات السابقة التي تناولها الباحثان خلال الفترة من 2012 إلى 2019 يتضح الفجوة الدراسية للبحث، وفي محاولة لتضييق تلك الفجوة ولسد الحاجة إلى المعرفة في هذا المجال يرى الباحثان ضرورة دراسة دور استراتيجيات التفاوض بين مراجع الحسابات و عميل المراجعة في تطوير أداء مكاتب المراجعة التي لم يتطرق لها الأدب من خلال الدراسات السابقة مما يدل على أصالة الدراسة وحدائته.

## الإطار النظري للدراسة:

### مقدمة

يعد التفاوض بين المراجع و عميل المراجعة أمراً طبيعياً في المراجعة كجزء من الخدمة للعملاء حيث ساعد المراجعون في إصدار البيانات المالية وفقاً لذلك، ويكون لدى كل من العملاء ومراجعي الحسابات الرغبة في التوصل إلى اتفاق، وتعد المفاوضات بين مراجعي الحسابات وإدارة العملاء (ACM) Auditors and Client- Management أمراً شائعاً في معظم عمليات المراجعة القانونية، وغالباً ما يختلف المراجعون وإدارة العملاء حول معالجة بعض المشكلات المحاسبية والمناقشة حول التقارير المالية المناسبة (Gibbins et al., 2001).

وتكتسب المفاوضات المحاسبية أهميتها من خلال النتيجة المتفاوض عليها - أي محتوى البيان المالي كما أن رأي التدقيق في ذلك - يؤثر بشكل مباشر على جودة المراجعة (e.g. Gibbins et al., 2001; Beattie et al., 2004; Gibbins et al., 2005). ويتمثل دور المراجع في المفاوضات في ضمان نتيجة عالية الجودة، ويجب على المراجعين منع الممارسات المحاسبية الإبداعية وتوفير ضمان معقول للأطراف الخارجية، مثل: (المساهمون، والمستثمرون) بأن النتائج المتفاوض عليها مقبولة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً المعنوية .GPPA

حيث تعد المفاوضات بين عميل المراجعة والمراجع مجال بحث واسع في أدبيات المراجعة، ويمثل أحد التحديات التي يواجهها الباحثون في أن التفاعل بين مراجعي الحسابات والعملاء يحدث عادةً خلف أبواب مغلقة ولا يمكن

ملاحظته من الخارج على حسب تعبير (Gibbins et al., 2005)، كما أن المفاوضات المحاسبية لا تقدم عادة أي نوع من البيانات المتاحة للجمهور "أي أن نتائج هذه المفاوضات مضمنة في الأرقام النهائية المنشورة في التقارير المالية" (Hatfield et al., 2008, p. 1205) - لا يوفر تحليل هذه التقارير المالية سوى القليل من القيمة المعلوماتية حول عملية التفاوض وسلوك الطرفين المتفاوضين، كما أن عدم وجود أدلة حول عملية التفاوض يجعل من بحث ACM عالماً سلوكياً يعتمد في الغالب على الأساليب التجريبية أو الدراسة الميدانية. كمنهج أساسي (Brown and Wright, 2008; Salterio, 2012).

تعرف الأدبيات السابقة التفاوض بشكل عام - خارج سياق المراجعة - على أنه "شكل من أشكال صنع القرار يحدث بين طرفين أو أكثر مع بعضهم البعض في محاولة لحل مصالحهم المتعارضة." (Pruitt, 1981, p. xi)، ويحتوي هذا التعريف على ثلاثة خصائص، هي: أولاً: تشمل المفاوضات شخصين أو مجموعة على الأقل يتفاعل مع بعضهما البعض، ويكون التركيز عادةً على التفاعل بين الأفراد أو بين المجموعات أو داخل المجموعات، ثانياً: أي تفاوض يبدأ بتضارب في المصالح بين المتفاوضين، وينشأ تضارب المصالح - على سبيل المثال - بسبب تفضيلات معارضة حول نتيجة التفاوض أو بسبب حوافز مختلفة للمفاوضين، ثالثاً: جميع الأطراف مستعدة لحل النزاع حيث إن التفاوض عبارة عن عملية تطوعية يفضل فيها الأشخاص التوصل إلى اتفاق (Lewicki et al., 2010).

ويعد أي سياق يتخذ فيه الطرفان أو أكثر من أصحاب التفضيلات المختلفة قرارات مشتركة تؤثر على رفاهية الطرفين (جميعهما) بمثابة مفاوضات (Murnighan and Bazerman, 1990)، ويتطلب هذا التعريف: (1) يجب أن يوافق المراجع و عميل المراجعة في البداية (تفضيلات مختلفة) إذا كان هناك تفاوض. (2) تتأثر كل من مصالح المراجع ومصالح عميل المراجعة بنتيجة التفاوض (تؤثر على رفاهية كلا الطرفين). (3) لا تعد إجراءات المراجع من جانب واحد قبل إثارة المشكلة مع عميل المراجعة، مثل: التنازل عن التعديلات المحتملة الموجودة في عملية المراجعة أو الاستقلال، واتخاذ القرارات بشكل مشترك يعد جزءاً من التفاوض، على الرغم من اعتبارها جزءاً من تاريخ ماضي من التفاعلات، حتى لو كان طرفاً واحداً لا يدرك وجودها (Wright and WrightK, 1997).

أما مفهوم التفاوض بين المراجع و عميل المراجعة، هي: عملية مستمرة وكائنة بكيونونة عملية المراجعة فلا غني عنها بين طرفي المراجع و عميل المراجعة، وتتمثل في عدة سمات، هي:

أ- القضايا التفاوضية بين المراجع و عميل المراجعة في مجموعة من القضايا متعددة تضمن الحفاظ على الآخر ومن هذه القضايا التعديلات في القوائم المالية بسبب تحريفات مختلفة سواء أكانت جوهرية أم غير جوهرية، وكذلك ظل المرونة الموجودة في معايير المحاسبة والتقارير المالي.

ب- هناك مجموعة من الاستراتيجيات التفاوضية تتمثل فيما يأتي: (Jan Svanberg et al., 2018:633- (654; Richard C et al., 2015:203-208

1- استراتيجية السيطرة التفاوضية: Dominating Strategy: تركز على تمسك المراجع و عميل 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 على 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 بمدى أهمية هذه القضايا، وتعمل على خسارة كل طرف سواء المراجع أو عميل المراجعة.

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

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

5- استراتيجية التزامن التفاوضية: **Simultaneous Strategy**: تعمل على حل النقاط الخلافية بين المراجع وعميل المراجعة في وقت واحد مستخدماً الاستراتيجية التكاملية وتحقق مزيداً من المكاسب لطرفي التفاوض.

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

وللتسهيل، فإنه يمكن القول إن طبيعة العلاقة بين طرفي التفاوض تحدد نوع المنهج المستخدم في العملية التفاوضية، والمنهج المستخدم يحدد الاستراتيجية المختارة، ومن ثم فإنه يمكن تنويع وتقسيم الاستراتيجيات وفقاً للمناهج المختلفة للتفاوض، وقد رأينا الاقتصار على كل من استراتيجيات منهج المصلحة المشتركة ومنهج الصراع وبخاصة أن العلاقة التفاوضية بين أطراف التفاوض لا تخرج عن كونها إما علاقة مصلحة مشتركة أي تعاون، أو علاقة صراع قائمة على التنافس والعداء وهي ما يمكن العرض له فيما يأتي: منهجان للتفاوض (جلال، 2007):

أ- منهج المصلحة المشتركة: يضم هذا المنهج مجموعة من الاستراتيجيات النوعية التي أهمها الاستراتيجيات الآتية: استراتيجية التكامل، واستراتيجية تطوير التعاون الحالي، واستراتيجية تعميق العلاقة القائمة، واستراتيجية توسيع نطاق التعاون بمره إلى مجالات جديدة.

ب- منهج الصراع: ويضم هذا المنهج مجموعة متنوعة من الاستراتيجيات التي أهمها الاستراتيجيات الآتية: استراتيجية الإنهاك (الاستنزاف)، واستراتيجية التنشيت (التفتيت)، واستراتيجية إحكام السيطرة، واستراتيجية الدحر (الغزو المنظم)، واستراتيجية التدمير الذاتي، واستراتيجيات التفاوض بين المراجع والعملاء وتتمثل في مجموعة من المقومات أهمها:

#### 1- قضايا محاسبية وتشمل:

(أ) مهمة قضائية: يتفاوض المراجعون مع عملائهم حول مجموعة واسعة من المشكلات المحاسبية.

حيث أشار (Beattie et al (2000 إلى أن شركاء المراجعة والمديرين الماليين لا بد أن يشيروا في تقريرهم إلى أنهم قد مروا بمفاوضات حول المبادئ والممارسات المحاسبية، والإفصاح عن المعلومات، والامتثال أو الأمور الأخرى المتعلقة بالمراجعة، وتشمل قضايا التفاوض المتكررة - على سبيل المثال - تقييم الأحكام أو قياس القيمة العادلة، وغالباً ما تتطلب مفاوضات ACM الحكم على تلك الموضوعات، لأنه لا يمكن قياس بعض بنود القوائم المالية ولكن يجب تقديرها أو لأن معايير المحاسبة الغامضة تترك مجالاً لتفسير التقارير المناسبة، يتطلب مثلاً اختبار انخفاض شهرة الشهرة من إدارة عميل المراجعة تقدير التدفقات النقدية المستقبلية (IAS 36) ومراجعي الحسابات لتقييم مدى معقولية هذه التقديرات (ISA 540). المهمة نفسها تقديرية، وقد تتضمن مجموعة معينة من الحلول المقبولة، والتي تعد سمة مهمة للمفاوضات المحاسبية (Gibbins et al.,2005).

(ب) اشراك الخبراء، يرتبط ارتباطاً وثيقاً بمهمة التفاوض القضائي بمشاركة الموظفين المؤهلين، وتتطلب المفاوضات حول المسائل المحاسبية أن يكون للمشاركين معرفة محددة بالمعايير والمبادئ التوجيهية للمحاسبة المعمول بها. (Gibbins et al., (2001) and Gibbins et al.,(2005,2007).

إن معظم المفاوضات حول القضايا المادية تشمل على موظفين مؤهلين تأهيلاً جيداً، وهم: المدير المالي، وشريك المراجعة. (ج) عدم تماثل المعلومات، إذ عادة ما يكون لدى الأطراف المتفاوضة معلومات غير متساوية حول موضوع التفاوض لسبب واحد، وقد يكون للمراجعين وإدارة العملاء مستويات مختلفة من المعرفة المحاسبية أو خبرة متباينة في مجال معين، وقد تؤدي المعرفة المختلفة إلى حلول متعددة حول مشكلة محاسبية (Gibbins et al.,2011)، وبشكل آخر يتحصل معد البيانات المالية للشركة على معلومات داخلية أو خاصة بصناعة معينة لا يمكن للمراجع الوصول إليها، وتوفر هذه المعلومات الداخلية للشركة حول المشكلات المحاسبية للجهات التي تمت مراجعتها ميزة معلوماتية لإدارة الشركة عن المراجعين؛ مما يخلق إطاراً للتفاوض مع بين المراجعين والعملاء.

## 2- التفاوض بين المراجع وعميل المراجعة، ويشمل:

(أ) مساومة التوزيع: غالباً ما تعد المفاوضات المحاسبية مهمة لمساومة التوزيع في بداية المفاوضات، حيث يقوم المراجعون وإدارة العملاء - في الغالب- بتوخي حل توزيعي يقع بين النتيجة المفضلة للمراجع والنتائج المفضلة للعميل، ويحاول كل طرف إقناع الطرف الآخر بالحل المحاسبي الخاص (Gibbins et al.,2001,2005,2007)، ويهدف مفاوضو التوزيع إلى إيجاد حلول لمشكلة ما ضمن مساحة نتائج محددة ومعروفة في البداية، وتأتي مكاسب طرف واحد على حساب الطرف الآخر (Kersten,2001؛ Lewicki et al.,2010) إلى أن المراجعين يستخدمون- بالفعل - أنواعاً من التوزيع لمعالجة النزاعات في كثير من الأحيان أثناء المفاوضات المحاسبية، على سبيل المثال الاستراتيجيات المتنافسة أو الاستراتيجيات المطابقة (e.g. Wang and Tuttle, 2009; Gibbins et al., 2010; McCracken et al., 2011).

(ب) القدرة التكاملية، على الرغم من طابعها التوزيعي، فإن مفاوضات ACM لها - أيضاً- إمكانات تكاملية، في الدراسات الميدانية التي قام بها ، (Gibbins et al., (2001) و Gibbins et al. (2005) حيث وجد أن 14٪ من شركاء المراجعة، و 17٪ من المشاركين في CFO يدخلون في مفاوضات بهدف تطوير حلول متكاملة، ومن الأمثلة العملية للاستراتيجيات التكاملية إذا قام المراجعون بتوسيع جدول أعمال المشكلات (سمات جديدة) أو اقتراح حلول جديدة (بدائل جديدة) لمشكلة محاسبية (McCracken et al.,2011).

## 3- نتائج المحاسبة، وتشمل:

(أ) المنظور الأخلاقي: ويتمثل دور المراجع في المفاوضات في منع السياسات المحاسبية الإبداعية (Beattie et al., 2004) وتقديم ضمان معقول بأن نتائج المحاسبة خالية من الأخطاء الجوهرية (ISA 200)، ويهتم المراجعون بنتيجة التفاوض عن مسؤولياتهم القانونية (Gibbins et al.,2001) ، ويرجع ذلك إلى مخاطر المسؤولية عن الأضرار الناجمة عن البيانات المالية الخاطئة (Tan and Trotman,2010)، ويهتم المراجعون - أيضاً - بالنتائج المحاسبية من التزام أخلاقي تجاه الأطراف الثالثة، مثل: مستثمري الشركة.

يلتزم المراجعون بالجانب الأخلاقي لضمان الوظيفة المعلوماتية للبيانات المالية، وتزويد المستثمرين بأساس موضوعي لاتخاذ القرارات؛ ووفقاً لذلك يرى (Gibbins et al.,(2001) أن مراجعي الحسابات يجب عليهم النظر في الاعتبارات الأخلاقية كميزة مهمة في التفاوض، لذا يعد هذا المنظور الأخلاقي هو سمة مميزة في سياق التفاوض.

(ب) حماية مصالح الطرف الثالث: ترتبط حماية مصالح الطرف الثالث للمراجع ارتباطاً وثيقاً بالمنظور الأخلاقي في الممارسة العملية، حيث يعهد المستثمرون بالموارد إلى الشركات ولكن لديهم القليل من الإشراف على

تصرفات المديرين (نظرية الوكالة)، وقد يخشى المستثمرون اختلاس استثماراتهم. في هذا الصدد، ويمكن النظر إلى مراجعي الحسابات على أنهم يراقبون تصرفات المديرين، ويقللون من تضارب المصالح بين الشركات والمستثمرين، ويجمع المراجعون المعلومات أثناء مراجعتهم ويصدرون تقريراً للمستثمرين لمساعدتهم في قراراتهم الاستثمارية (Koch and Schmidt, 2010, p. 98)، ويجادل Gibbins et al., (2001) كذلك يتحمل مراجع الحسابات مسؤولية قانونية وأخلاقية عن حماية الأطراف الثلاثة في المفاوضات، وبالتالي يتفاوضون إلى درجة نيابة عن مصالح الآخرين بالإضافة إلى مصالحهم المباشرة. (Gibbins et al., 2001, p.540).

#### 4- التاريخ السابق والتفاعل الآتي:

(أ) العملية الديناميكية. يشير نموذج GSW إلى أن عملية التفاوض مضمنة بين التاريخ السابق والتفاعل التالي للمواضيع. على هذا النحو، فإن إحدى السمات المهمة لمفاوضات ACM هي عملية ديناميكية؛ لأن المراجعون وإدارة العملاء غالباً ما يتفاوضون على فترات أطول عدة جولات تفاوضية، وتسمح هذه العملية المطولة لكلا الطرفين بالعمل والتصدي، واعتماد منهج تفاوض مختلف في وقت مبكر مقابل العملية في وقت لاحق (Beattie et al., 2000, 2005, 2008؛ Gibbins et al., 2001, 2005؛ McCracken et al., 2008) المفاوضات المحاسبية ديناميكية أيضاً، لأنها تحدث بشكل متكرر وتشكل جزءاً طبيعياً من الأعمال اليومية في المراجعة، يتعامل المراجعون وإدارة العملاء في مناقشات وجهاً لوجه حول القضايا المحاسبية والتبادل المتكرر لمعلومات مثل خاصية متصلة في عمليات المراجعة القانونية مجتمعة (Gibbins et al., 2001, 2005). ، الخلاصة أن مفاوضات ACM ليست ثابتة ، ولكنها تفاعلية وديناميكية للغاية.

(ب) التفاعل المتكرر. الميزة الرئيسية الأخرى للمفاوضات المحاسبية هي التفاعل المتكرر بين مراجعي الحسابات وإدارة العملاء على مدى فترة أطول، وليس مجرد تفاعل واحد. كما يتضح من نموذج تفاوض GSW، غالباً ما يكون لكلا الطرفين تاريخاً كبيراً من التفاعل، حيث تشير Gibbins et al. (2001) and Gibbins et al. (2005) إلى أن أكثر من 80٪ من المشاركين في المراجعة إلى متوسط مدة المشاركة مع إعلانهم لأكثر من ثلاث سنوات، ويسمح طول العلاقة للطرفين بالتعرف على بعضهما البعض وتجربة مشتركة من المفاوضات وفقاً لذلك، يعد المراجعون وإدارة العملاء العلاقة الشخصية بين الطرفين بمثابة تأثير مهم على مفاوضات (Gibbins et al., 2001, 2005; Beattie et al., 2004).

وقد طور (Salterio, 2012) نموذجاً قائماً على النظريات مستمداً أساساً من أبحاث علم النفس في التفاوض بالإضافة إلى معرفته العميقة حول كيفية عمل شركات المراجعة على أساس أبحاثه الميدانية في تلك الشركات وتشتمل النظرية الديناميكية القائمة على نظرية ACM للتفاوض حول محاسبة عميل المراجعة على ستة أجزاء أساسية هي:

1. السوابق: قد تؤثر الظروف السابقة بناءً على تاريخ الأطراف ومعارفها وعلاقتها بما في ذلك أي مفاوضات سابقة ونتائجها، على المفاوضات الحالية.

2. قضية المحاسبة: تم التفاوض حول بعض المشكلات التي تتعلق بالبيانات المالية للعميل، والتي نشأت عن حدث نشأ مع المراجع أو إدارة عميل المراجعة أو نتجت عن تغييرات خارجية، مثل: معيار جديد، وقد يرى أحد الطرفين أو كلاهما مشكلات الإفصاح المالي هذه في وقت واحد أو كجزء من مجموعة من المشكلات، حتى يتم تحيلها من ظروف سابقة.

3. عملية التفاوض: تم تحديد أربعة أجزاء لهذه العملية:

- في بداية وأثناء التفاوض، لدى الأطراف، و/ أو يطورون، و/ أو يتبادلون المعلومات المتعلقة بالمسألة، ومصالح كل طرف وتفضيلاته، ومجموعة النتائج المحاسبية المحتملة وعواقبها.

- يقوم الطرفان بإجراء بعض التقييم للمسألة: تأطيرها وتحليلها، وجمع مزيد من المعلومات إذا كان ذلك ضرورياً، وتحديد موقف بشأن القضية، في إطار التفكير في العواقب المتوقعة.

- يجب أن يحدث بعض التفاعل بين الأشخاص (ثنائي الاتجاه) في التفاوض.

- تحديد أو توليد النتائج المحتملة للتفاوض، مثل: الحلول المحتملة لمسألة محاسبية و / أو الإفصاح عن أمر مهم من المنظور العام لإبلاغ المفاوضين، حيث يتم تحديد ما يتطلب من خيرة في المحاسبة والإبداع.

4. نتائج المحاسبة: والنتيجة هي نهاية التفاوض المحاسبي الرسمي، حيث يمكن أن يكون هناك اتفاق على أحد نتائج التقارير المالية المحددة أصلاً أو المفضلة؛ أو اتفاقية متبادلة، والتي قد تشمل تنازلات من قبل أي من الطرفين، أو لا يوجد اتفاق، أو تطوير حل جديد.

5. النتائج: غالباً ما تكون نتائج التقارير المالية: مثل المحاسبة التقنية - سواء تمت تسويتها أم لا -، ليست ذات أهمية قصوى لإدارة عميل المراجعة أو شريك المراجعة - أحياناً -، وقد يُنظر إليها بدلاً من ذلك على أنها نتائج مفيدة، مثل: تحقيق المديرين إيرادات أعلى ثم الإبلاغ عنها للتأهل للحصول على مكافآت أو إعادة تعيين شركة التدقيق أو الاستقالة أو استبدالها بالإدارة على غرار هذه المراحل الخمس في الشكل 3 عبر الجزء العلوي.

6. السياق: بناءً على الفهم العام بأن السياق ضروري لإجراء البحوث المحاسبية بشكل عام (Libby and Luft, 1993)، حيث إن التفاوض بين المراجع وعميل المراجعة يتعلق بسياق معين، ونموذج الميزات السياقية المهمة المحتملة لعملية التفاوض، مع ملاحظة إمكانية تأثير ميزات السياق على عناصر العملية، ويمكن أن تؤثر عناصر العملية على الميزات السياقية التي تعطى ملفات تعريف أعلى، ويتم تجميع الميزات السياقية في ثلاث فئات، ولا يخضع الأشخاص الموجودون في المجموعة الخارجية بشكل أساسي من ذلك سبيل المثال: مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً، والمواعيد النهائية، والمتطلبات القانونية) لأي من الطرفين، وتتعلق العوامل الشخصية في المقام الأول بأدوار اللاعبين الرئيسيين في كلا المنظمتين ورغباتهم حول كيفية تطوير العلاقات وإدارتها؛ وتشير مجموعة القدرات في المقام الأول إلى مجموعة الخبرة والمعرفة والمهارات التي يجلبها كل طرف وطرف آخر مرتبط بذلك الطرف وتصورات كل طرف عن خبرة الطرف الآخر ومعارفه ومهاراته، حيث تتأثر جودة المراجعة بذلك.

واستناداً إلى (DeAngelo 1981)، الذي يعرف جودة المراجعة بأنها قدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء في التقارير المالية للعميل (إمكانية الكشف) واستقلالية المراجع - أيضاً- ويعبر عن التقرير بصدق عن الانتهاكات المكتشفة (استقلال المراجع)، ويُعتقد أن دوران المراجع الخارجي في الغالب يعزز استقلالية المراجع، ولكن يضعف قدرة المراجع على الكشف ويؤثر على استراتيجيات التفاوض بين المراجع ومجلس إدارة عميل المراجعة، وقد يكون هذان التأثيران المتعارضان لهما أثر على جودة المراجعة؛ لذا نجد السبب في أن الأدبيات السابقة تجد أدلة مختلفة على تأثيرات الدوران للمراجع الخارجي.

وقد أثارت الأزمات المالية الأخيرة المخاوف من أن المراجعين قد يصبحون أكثر ثقة في الإدارة وأن جودة المراجعة قد تتدهور مع العلاقات طويلة الأجل بين المراجع والعملاء (DeFond and Francis, 2005)؛ كحل لهذه المخاطر؛ واقترح واضعو المعايير، ونفذوا أشكالاً مختلفة من التناوب الإلزامي لمراجع الحسابات، في الولايات المتحدة تتطلب لجنة الأوراق المالية والبورصة تدوير شركاء المشاركة في المراجعة وشركاء المراجعة المتزامنين (SEC, 2003)، كما أوصى مكتب المحاسبة الحكومي (GAO), (2003) Government Accountability Office بأن تفكر لجنة الأوراق المالية والبورصة في جعل عملية مراجعة شركة المراجعة إلزامية، وفي الأونة الأخيرة، أعلن Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), (2011) أنه يفكر في قواعد تناوب شركة المراجعة كوسيلة لتحسين جودة المراجعة، ويجادل رئيس مجلس إدارة PCAOB (James Doty, 2011a, 2011b) بأن تفويضات التناوب الجديدة قد تكون

ضرورة لحماية الجمهور المستثمر من المخاطر المنهجية في البيانات المالية المراجعة، ويقول كبير المحاسبين السابقين في Lynn Turner SEC، إن متطلبات التناوب الحالية في الولايات المتحدة غير كافية، وأن متطلبات التناوب الجديدة للشركة ستعزز الشكوك المهنية وجودة التدقيق (PCAOB 2011a)، كما أن شريك المراجعة أو التناوب الثابت قد تم تكليفه في العديد من البلدان بما في ذلك المملكة المتحدة وأستراليا وسنغافورة وكوريا الجنوبية وإيطاليا والهند، في حين تم اعتماد تلك التفويضات والتخلي عنها في النمسا، وكندا، واليونان، وسلوفاكيا، وإسبانيا، وتركيا (Ryken, et al., 2007)، عقب إعلان PCAOB في الولايات المتحدة، كما أعلنت المفوضية الأوروبية عن نيتها متابعة تفويضات التناوب الجديدة (Dalton 2011; Brunsden, 2011)، واعترضت شركات المراجعة بشدة على تناوب المدقق الإلزامي، بحجة أن فقدان الخبرة مع عميل المراجعة يقلل من جودة المراجعة (PWC, 2011)، وبالمثل يعارض متطلبات التناوب الجديدة بعض شركات المراجعة التي لديها شريك داخلي خاص بها ومتطلبات تناوب الموظفين (Dalton, 2011; Brunsden, 2011)، على غرار الولايات المتحدة، وكان تدوير شركات المراجعة موضع اهتمام المنظمين الأوروبيين منذ سبعينيات القرن الماضي، حيث قدمت بعض الدول شرط التناوب الخارجي بشكل فردي على مستوى الدولة الفيدرالية، ولكن لم يكن هناك حل أوروبي واحد، وفي عام 1974- على سبيل المثال- فرضت إيطاليا التناوب الخارجي لشركات المراجعة القانونية للشركات المدرجة، وشركات التأمين، وبيوت الاستثمار، واقتصرت فترة التناوب على ما مجموعه تسع سنوات، تليها فترة لمدة ثلاث سنوات، وتهدف هذه اللائحة إلى تعزيز استقلالية مراجعي الحسابات وزيادة ثقة الجمهور في عمليات مراجعة البيانات المالية.

وبالمثل، اعتمدت إسبانيا شرط التناوب لمدة تسع سنوات لشركات المراجعة في عام 1989 من أجل خفض تركيز السوق والسماح لشركات التدقيق الأصغر بالحصول على حصص سوقية أعلى، وبعد مرور ست سنوات على تقديمها، ألغت إسبانيا قاعدة التناوب قبل أن تصل شركات المراجعة الأولى إلى عتبة التسع سنوات، وألزم البنك المركزي الألماني طواعية نفسه بتعيين مراجع قانوني جديد كل خمس سنوات، وبعد فترة وجيزة من إعلان شركة صناعية ألمانية كبيرة (Metallgesellschaft AG, now GEA AG) عن خسائر تفوق المليار دولار أمريكي بسبب عقود مشتقات النفط المشكوك فيها، نجد البنك المركزي يهدف إلى تقديم مثال جيد للآخرين وتشجيع المزيد من الشركات على فرض شرط التناوب الطوعي (Catanach and Walker, 1999)، كرد فعل على سلسلة من فضائح الشركات في أوائل عام 2000 (مثل Enron و Worldcom و Tyco)، وقدم العديد من المشرعين الأوروبيين تناوب شركات المراجعة من أجل زيادة استقلالية المراجع.

وغالبا ما تحدث مفاوضات بين المراجع وعميل المراجعة وهي جزء مهم من عملية المراجعة، ويرتبط تقييم المراجع والتفاوض مع العملاء بعوامل اقتصادية ونفسية مختلفة (Tuttle and Wang, 2009)، بحيث تؤثر المفاوضات على البيانات المالية المراجعة؛ وبالتالي تساهم في جودة عمليات المراجعة.

إن فهم استراتيجيات التفاوض المرتبطة بالتناوب الإلزامي لمراجع الحسابات على أساس الاعتقاد بأن تقليل وقت المراجعة سيقول من إمكانية تفضيل استراتيجيات التفاوض الخاصة بمراجع الحسابات على تلبية احتياجات العملاء، بحيث يمكن الحفاظ على جودة المراجعة.

وتحدث المفاوضات بين إدارة عميل المراجعة والمراجع لحل مشكلات التقارير المالية، وفي سياق ذلك يتأثر بالتفاعلات الشخصية، ويحدد (Gibbins et al., 2001) أن أحد العناصر المعينة في هذه التفاعلات الشخصية هو العلاقة السابقة لشركاء التدقيق مع عميل المراجعة؛ وبالتالي ومن منظور نموذج تفاوض ACM، يكون لتناوب شركاء المراجعة تأثير على عملية التفاوض ونتائجها المحتملة، ويعد (Hatfield et al., 2011) أول من درس آثار تناوب المراجع على استراتيجيات التفاوض للمراجعين، ومع ذلك لم تبحث أي دراسة في، كيف يؤثر التناوب على استراتيجيات التفاوض الخاصة بإدارة عميل المراجعة؟ ومن المهم التركيز الثنائي على الجانب الآخر، لأن تصرفات أحد الطرفين في التفاوض تؤثر على استجابة الطرف الآخر (Gibbins et al., 2005).



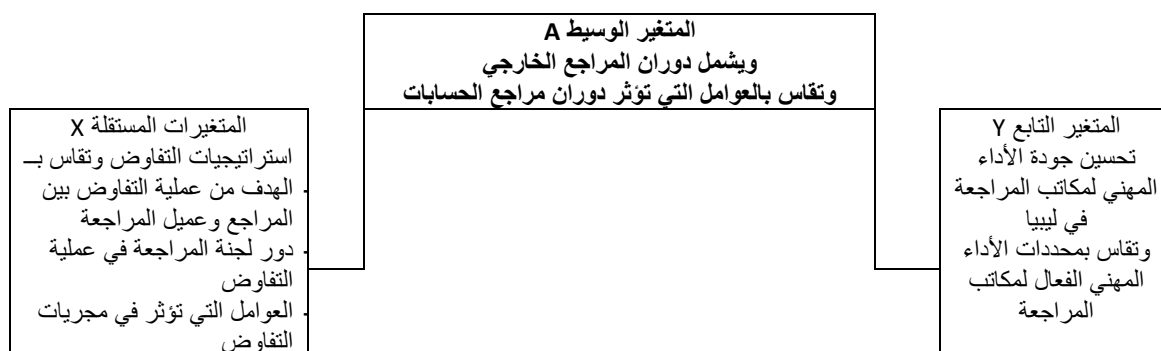
(2007) وفي سياق تناوب شركاء المراجعة المعتمدين، تضطر إدارة عميل المراجعة إلى تطوير علاقة مع شريك المراجعة الذي تم تدويره حديثاً على عكس ما إذا كان قد تم بالفعل إنشاء علاقة مع شريك المراجع غير المُدار.

### الدراسة الميدانية

يختص هذا القسم بتناول الجانب التطبيقي للبحث والذي يهدف إلى اختبار معنوية فروض الدراسة ومحاولة الإجابة عن تساؤلات الدراسة والتي تم تناولها من خلال ما يأتي:

**أولاً: الهدف من الدراسة الميدانية:** تهدف الدراسة إلى التحقق الميداني من مدي معنوية استراتيجيات التفاوض في تحسين جودة أداء مكاتب المراجعة في ليبيا بدلالة دوران المراجع الخارجي، وذلك من خلال مسح ميداني لعينة من هذه المكاتب.

**ثانياً: متغيرات الدراسة وطريقة قياسها:** تتناول الدراسة ثلاثة أنواع رئيسية من المتغيرات، تتمثل في الشكل الآتي:



### شكل رقم (1) متغيرات الدراسة وطريقة قياسها

يوضح الشكل السابق متغيرات الدراسة، والذي يتكون من ثلاثة أنواع من المتغيرات؛ بحيث تشتمل المتغيرات المستقلة على عملية التفاوض بين المراجع وعميلة المراجعة، ودور لجنة المراجعة في عملية التفاوض، والعوامل التي تؤثر في مجريات التفاوض، بينما يتناول المتغير الوسيط دوران المراجع الخارجي، وفي المقابل يوضح المتغير التابع محددات الأداء المهني الفعال لمكاتب المراجعة.

**ثالثاً: أداة جمع البيانات:** تعتمد الدراسة على البيانات الأولية لتحقيق هدفها، الأمر الذي فرض على الباحثان استخدام قائمة الاستبيان المعدة وفقاً لدرجات ليكرت الخماسي، واحتوت القائمة على مجموعة من الأسئلة ذات الصلة بمتغيرات الدراسة وفروضه، واشتملت على ما يأتي:

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 على مجموعة الأسئلة الآتية :

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

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 الأسئلة من خلال مقياس خماسي يتدرج من دائماً إلى غالباً إلى أحياناً إلى نادراً إلى أبداً.

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 أبداً.

4- مجموعة الأسئلة التي تعبر عن العوامل التي تؤثر في مجريات التفاوض وتنقسم إلى ما يأتي:

- عوامل مرتبطة بمكتب المراجعة، وهي: عدد أربع عبارات تحدد ذلك بطلب الإجابة عن هذه الأسئلة من خلال مقياس خماسي يتدرج من دائماً إلى غالباً إلى أحياناً إلى نادراً إلى أبداً.

- عوامل مرتبطة بعميل المراجعة ذات الأثر على 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 أبداً.

- عوامل مرتبطة بالبيئة الخارجية ذات التأثير في عملية التفاوض طلب الإجابة عن هذه الأسئلة من خلال مقياس خماسي يتدرج من دائماً إلى غالباً إلى أحياناً إلى نادراً إلى أبداً.

وقد تم استخدام اختبار ألفا كرونباخ لاختبار معدل الثبات والصدق الداخلي في ردود المبحوثين وعبر عنه الجدول التالي رقم (1).

#### جدول رقم (1)

##### مستوي الثبات والصدق في الردود Reliability Statistics

| N of Items | Cronbach's Alpha |
|------------|------------------|
| 45         | .874             |

يوضح الجدول السابق أن قيمة ألفا كرونباخ تبلغ 87.4% وهي تشير إلى ارتفاع مستوى الثبات والاتساق في ردود المبحوثين؛ الذي يشير إلى درجة الثقة في إجابات المبحوثين مما تؤكد على إمكانية تعميم نتائج هذه الدراسة على مجتمع الدراسة، وتم قياس متغيرات الدراسة من خلال استبيان تم إعداده وتوزيعه على مكاتب المراجعة في ليبيا، معد طبقاً لمقياس ليكرت الخماسي حيث تم التعبير عن المقياس بالنقاط الموضحة بالجدول الآتي:

#### جدول رقم (2)

##### توزيع الدرجات على مقياس ليكرت

| المقياس<br>الدرجة | دائماً | غالباً | أحياناً | نادراً | أبداً |
|-------------------|--------|--------|---------|--------|-------|
|                   | 5      | 4      | 3       | 2      | 1     |

ثالثاً: مجتمع وعينة الدراسة الميدانية: يشمل مجتمع الدراسة كافة مكاتب المحاسبة والمراجعة المعتمدة في دولة ليبيا، وتشتمل عينة الدراسة في المسح الميداني لمكاتب المراجعة في المنطقة الشرقية ( البيضاء- وبنغازي) تم الاستقصاء منها عشوائياً، وأن عدد المبحوثين من هذه العينة، بالنسبة للخبرة في أعمال المراجعة وفقاً للتوزيع التكراري المبين في الجدول التالي رقم (3)

#### جدول رقم (3): توزيع العينة بالنسبة لمستوى الخبرة في مجال المراجعة

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

يوضح الجدول السابق أن إجمالي عينة الدراسة تبلغ 99 من أعضاء مكاتب المحاسبة والمراجعة في ليبيا وهي عدد الردود علي الاستبيان الصالح للتحليل بعد استبعاد الاستبيانات غير الصالحة، وأن الباحثين استخدموا التوزيع الورقي للاستبيان للوصول علي العدد الكلي القابل للتحليل، وأن الجدول السابق يبين التوزيع التكراري لمستوى الخبرة في مكاتب المراجعة، ويلاحظ أن أصحاب الخبرة في أعمال المراجعة التي تبلغ 15 سنة فأكثر من عينة الدراسة يأتون في المرتبة الأولى من الترتيب بنسبة 54.5 %، ويأتي في المرتبة الثانية أصحاب الخبرة من 5 إلى أقل من 10 سنوات بنسبة 18.2 %، ثم يحل في المرتبة الثالثة المراجعون ذوي الخبرة من 10 إلى 15 سنة في مجال المراجعة بنسبة 15.2 %، ويأتي في المرتبة الأخيرة من هم دون الخمس سنوات من الخبرة في مكاتب المراجعة بنسبة 12.1 %، وتوزع عينة الدراسة حسب المؤهل الدراسي كما هو مبين في الجدول الآتي رقم (4)

#### جدول رقم (4)

##### توزيع العينة بالنسبة للمؤهل الدراسي

| Cumulative Percent | Valid Percent | Percent | Frequency | المؤهل العلمي |
|--------------------|---------------|---------|-----------|---------------|
| 78.8               | 78.8          | 78.8    | 78        | بكالوريوس     |
| 83.8               | 5.1           | 5.1     | 5         | ماجستير       |
| 100.0              | 16.2          | 16.2    | 16        | دكتوراه       |
| 100                | 100.0         | 100.0   | 99        | Total         |

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

#### رابعاً: الأساليب الإحصائية المستخدمة:

- 1- اختبار ألفا كرونباخ لاختبار معدل الثبات والصدق الداخلي.
  - 2- الإحصاء الوصفي: لتحليل سلوك بيانات الدراسة وترتيب المتغيرات وفقاً لدرجة التأثير.
  - 3- تحليل الارتباط لسبيرمان الرتبي: لتفسير طبيعة وتحليل قوة العلاقة الارتباطية بين المتغيرات المستقلة والوسيلة والتابع للبحث.
  - 4- تحليل الانحدار باستخدام معادلات الانحدار اعتماداً على نموذج Baron and Kenny, 1986 لتحديد نوع الوسيلة للمتغير الوسيط بالنسبة للمتغير المستقل والتابع.
- خامساً: الإحصاء الوصفي لبيانات المبحوثين من عينة الدراسة: يتم استخدام تحليل (ت) لعينة واحدة في بيان ترتيب الأهمية النسبية، ودراسة معنوية الردود بشأن المتغيرات الأساسية وهذا ينطبق على ما يأتي:
- أ- ترتيب أهمية الإجابات بشأن عناصر المتغير التابع وهو محددات الأداء المهني: حيث يستخدم الباحثان تحليل (ت) لعينة واحدة في ترتيب إجابات المبحوثين وهو الموضح من الجدول التالي رقم (5).

## جدول رقم(5): ترتيب محددات جودة أداء المهني

| 95% Confidence Interval of the Difference |          | Mean Difference | Sig. (2-tailed) | ترتيب قيمة ت | T       | محددات جودة أداء المهني   |
|---|----------|-----------------|-----------------|--------------|---------|---|
| Upper                                     | Lower    |                 |                 |              |         |   |
| 1.1465                                    | .7323    | .93939          | .000            | 1            | 9.003   | قلة عدد الدعاوي القضائية  |
| -.0548                                    | -1.5108  | -1.28283        | .000            | 10           | -11.17  | عدم تغيير مكتب المراجعة من قبل العملاء  |
| .2597                                     | -.3405-  | -.04040-        | .790            | 6            | -.267-  | عدم ارتباط مكتب المراجعة بعمليل يفتقر إلى النزاهة والشفافية                       |
| .4779                                     | -.1718-  | .15306          | .352            | 5            | .935    | التأهيل العلمي والعمليل لفريق المراجعة  |
| -.5253-                                   | -1.0788- | -.80208-        | .000            | 9            | -5.754- | الالتزام بالمعايير المحاسبية والمهنية عند القيام بعملية المراجعة                  |
| .8796                                     | .2956    | .58763          | .000            | 3            | 3.995   | توثيق أدلة الإثبات التي تؤكد مبادئ عملية المراجعة الأساسية                        |
| -.4020-                                   | -1.0413- | -.72165-        | .000            | 8            | -4.481- | معرفة فريق العمل بقواعد وآداب وسلوكيات المهنة                                     |
| 1.1465                                    | .7323    | .93939          | .001            | 2            | 9.003   | توافر الخبرة الكافية في نوع الصناعة التي تنتمي إليها منشأة عميل المراجعة          |
| -1.055                                    | -1.5108  | -1.28283-       | .001            | 11           | -11.17  | مدي الالتزام بالأنظمة والتشريعات السائدة  |
| .2597                                     | -.3405-  | -.04041-        | .780            | 7            | -.267-  | القدرة على مواجهة الظروف غير الطبيعية مع عميل المراجعة ومعالجة المشكلات التي تحدث |
| .5870                                     | -.0617-  | .26263          | .111            | 4            | 1.607   | التمتع بالنزاهة والموضوعية والاستقلالية   |

ومن خلال الجدول السابق نترتب 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 على مقياس ليكرت الخماسي، حيث يأتي في المرتبة الأولى متغير قلة عدد الدعاوي القضائية المرفوعة ضد مكتب المراجعة

كمحدد لجودة الأداء المهني عند قيمة تائية قدرها 9.003 عند مستوى معنوية أقل من مستوي 0.05، يأتيه متغير توافر الخبرة الكافية في نوع الصناعة التي تنتمي إليها منشأة عميل المراجعة كمحدد لجودة الأداء المهني عند قيمة تائية قدره 9,003 ولكن بمستوى معنوية أعلى، ويأتي في المرتبة الثالثة متغير 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 إلى وجود قيم (ت) المحسوبة أقل من القيم الجدولية عند مستوي معنوية أكبر من مستوي 0.05 وهي القدرة علي مواجهة الظروف غير الطبيعية مع عميل المراجعة ومعالجة المشكلات التي تحدث كمحدد لجودة الأداء المهني عند مستوي معنوي 0.79، وكذلك عدم ارتباط مكتب المراجعة بعميل يفتقر إلى النزاهة والشفافية عند مستوي معنوية 0.78 من إجابات المبحوثين والتي تشير إلى عدم مراقبة المراجعين علي هذه العبارات كمحددات لجودة الأداء المهني وهي تعكس الحالة الراهنة لمكاتب المراجعة في ليبيا .

ب- ترتيب أهمية الإجابات بشأن الأهداف من عملية التفاوض حيث يستخدم الباحثان تحليل (ت) لعينة واحدة في ترتيب إجابات المبحوثين وهو الموضح من الجدول التالي رقم (6).

جدول رقم (6): ترتيب أهداف عملية التفاوض

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

ت- 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 ليكرت الخماسي.

ث- حيث يأتي في المرتبة الأولى أن المراجعة التفاوضية تعالج المعلومات المضللة التي يتقدم بها عميل المراجعة عند قيمة تائية قدرها 4.633، وبمستوى معنوية أقل من 0.05، ويأتيه في المرتبة الثانية أن المراجعة التفاوضية تعمل علي تفسير وجهات النظر المتعلقة بالحكم الشخصي التي يستخدمها عميل المراجعة في بعض القضايا بقيمة 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 أقل من 0.05 .

ج- ويشير الجدول السابق أن هناك بعض الإجابات التي جاءت فيها قيمة (ت) المحسوبة أقل من القيمة الجدولية عند مستوي معنوية أكبر من مستوي 0.05 ومنها أن المراجعة التفاوضية تعمل على الترويج بين بدائل معالجة بعض القضايا بقيمة تائية قدرها 0.368 عند مستوى معنوية يبلغ 0.714 وهو أكبر من مستوي 0.05 من إجابات المبحوثين، وكذلك تعمل استراتيجيات التفاوض على تفسير وجهات النظر المتعلقة بالحكم الشخصي التي يستخدمها عميل المراجعة في بعض القضايا عند مستوي معنوية قدره 0.326 ويشير هذا 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 يستخدم الباحثان تحليل "ت" لعينة واحدة في ترتيب إجابات المبحوثين وهو الموضح من الجدول التالي رقم (7).

### جدول رقم (7)

#### الدور الاستراتيجي للجنة المراجعة

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

ج- يوضح التحليل السابق أن بعض الاستراتيجيات التفاوضية عند قيمة(ت) أكبر من القيمة الجدولية عند مستوي معنوية أقل من مستوي 0.05 وهي استراتيجيات استخدام استراتيجية السيطرة كأحد استراتيجيات التفاوض مستوي معنوية قدره 0.015، واستراتيجية استخدام استراتيجية التسوية كأحد استراتيجيات التفاوض عند مستوي 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 مستوي معنوية 0.334.

2- استخدام استراتيجية التجنب كأحد استراتيجيات التفاوض مستوي معنوية 0.485.

3- استخدام استراتيجية التنازل كأحد استراتيجيات التفاوض مستوي معنوية 0.723.

د- ترتيب أهمية الإجابات بشأن العوامل التي تؤثر في مجريات التفاوض: وتتقسم إلى مجموعة العوامل الآتية:

1- عوامل مرابطة بمكتب المراجعة: حيث يستخدم الباحثان تحليل (ت) لعينة واحدة في ترتيب إجابات المبحوثين،

كما هو موضح من الجدول التالي رقم (8).

## جدول رقم (8): عوامل مرتبطة بمكتب المراجعة التي تؤثر في مجريات التفاوض

| 95% Confidence Interval of the Difference |         | Mean Difference | Sig. (2-tailed) | T     | عوامل مرتبطة بمكتب المراجعة                     |
|---|---------|-----------------|-----------------|-------|---|
| Upper                                     | Lower   |                 |                 |       |   |
| .1101                                     | -.5950- | -.24242-        | .175            | -1.36 | فترة التعاقد بين مراقب الحسابات و عميل المراجعة |
| .3877                                     | -.2665- | .06061          | .714            | .368  | مدة خبرة مكتب المراجعة                          |
| .4562                                     | -.1532- | .15152          | .326            | .987  | حجم أتعاب مكتب المراجعة                         |
| .0757                                     | -.4797- | -.20202-        | .152            | -1.44 | التخصص الصناعي لمكتب المراجعة                   |

يشير الجدول السابق أن كافة الإجابات عن العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة ذات التأثير 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 غير مؤثره في وجود المراجعة التفاوضية لدى مكاتب المراجعة في ليبيا، وأن العامل الوحيد الذي هو أقرب إلى التأثير في المراجعة التفاوضية هو التخصص الصناعي لمكتب المراجعة عند مستوى معنوية 15% من إجابات المبحوثين بدرجة ثقة 85% .

2- عوامل مرتبطة بعميل المراجعة: حيث يستخدم الباحثان تحليل (ت) لعينة واحدة في ترتيب إجابات المبحوثين، كما هو موضح من الجدول التالي رقم (9).

## جدول رقم (9): أهمية عوامل المراجعة التفاوضية ومدى ارتباطها بعميل المراجعة

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

يبين الجدول السابق وجود قيمة (ت) المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية عند مستوى معنوية أقل من مستوى 0.05 والتي تشير إلى وجود تأثير 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 عميل المراجعة فإن وجودها يعد عاملاً من عوامل المراجعة التفاوضية، كما فإن الخبرة المحاسبية للعميل تعد عاملاً مهماً عند اللجوء إلى المراجعة التفاوضية عند مستوى معنوية 0.015 من إجابات المبحوثين.

ويشير التحليل السابق إلى مستوى معنوية للعوامل الباقية أكبر من مستوى 0.05 وتشير كذلك إلى عدم اعتبار المبحوثين هذه العوامل غير ضرورية لإنجاز التفاوض في المراجعة، وهذه العوامل هي مخاطر أعمال عميل

المراجعة عند مستوي معنوية (0.723)، وحجم أعمال عميل المراجعة عند مستوي معنوية (0.485) وهي عند قيمة (ت) المحسوبة أقل من القيمة الجدولية.

3- عوامل مرتبطة بالبيئة الخارجية المؤثرة علي عملية التفاوض: حيث يستخدم 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 تؤثر بعملية التفاوض

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

يبين الجدول السابق أن مستوي المعنوية في كافة العوامل المؤثرة في استراتيجيات التفاوض أكبر من مستوي 0.05 وتشير هنا إلى عدم تأثيرها، فيما عدا عامل واحد وهو الدور الفعال للجنة المراجعة حيث إن قيمة (ت) المحسوبة تبلغ 2.466 وهي أكبر من القيمة الجدولية عند مستوي معنوية يبلغ 0.015 من إجابات المبحوثين.

وعليه يمكن القول بأن العوامل الأخرى غير ذات أهمية في استراتيجيات التفاوضية في ليبيا وهي طبيعة المعايير المحاسبية التي يطبقها عميل المراجعة أو طريقة تعيين مراقب الحسابات، أو وجود خطر الارتباط بين عميل المراجعة ومكتب المراجعة، أو حتى تطبيق مبادئ حوكمة الشركات.

هـ- ترتيب متغيرات الدراسة بالنسبة للمتغير الوسيط دوران المراجع الخارجي (عوامل مرتبطة بدوران المراجع الخارجي): حيث يستخدم الباحثان تحليل (ت) لعينة واحدة في ترتيب إجابات المبحوثين، كما هو موضح من الجدول التالي رقم (10).

جدول رقم (10): عوامل مرتبطة بدوران المراجع الخارجي

| 95% Confidence Interval of the Difference |       | Mean Difference | Sig. (2-tailed) | t      | عوامل مرتبطة بدوران المراجع الخارجي             |
|---|-------|-----------------|-----------------|--------|---|
| Upper                                     | Lower |                 |                 |        |   |
| 4.24                                      | 3.81  | 4.020           | .000            | 37.094 | انتهاء المدة القانونية التي يحددها مجلس الإدارة |
| 4.18                                      | 3.82  | 4.000           | .000            | 42.988 | قيمة أتعاب المراجع                              |
| 4.11                                      | 3.73  | 3.919           | .000            | 40.839 | تغيير مجلس الإدارة                              |
| 4.00                                      | 3.60  | 3.798           | .000            | 37.797 | رغبة مجلس الإدارة في الحصول على خدمات اضافية    |
| 4.26                                      | 3.84  | 4.051           | .000            | 38.259 | التغيير في الوضع المالي للشركة                  |
| 3.82                                      | 3.42  | 3.616           | .000            | 35.724 | الخلاف حول تفسير المبادئ والمعايير المحاسبية    |



يبين الجدول السابق أن مستوي المعنوية في كافة العوامل المؤثرة في استراتيجيات التفاوض أقل من مستوي 0.05 وتشير هذه المتغيرات إلى تأثيره القوي والمباشر في قياس المتغير الوسيط دوران المراجع الخارجي،

سادساً: استخدام الاستدلال الإحصائي لاختبار فروض الدراسة وتحقيق نتائجه: ذلك بدلالة مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS.25 باستخدام تحليل الارتباط لسبيرمان، والعلاقة التآثرية باستخدام معادلات الانحدار اعتماداً على نموذج Baron and Kenny, 1986 وذلك لاختبار فروض الدراسة كما يأتي:

### 1- تحليل وتفسير العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع بدلالة المتغير الوسيط

اختبار صحة الفرض الأول: ينص علي أنه الفرض الأول: " يوجد ارتباط معنوي بين استراتيجيات التفاوض بين المراجع الخارجي، وعميل المراجعة، وتحسين جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة في ليبيا"، ولاختبار صحة هذا الفرض يتم استخدام تحليل الارتباط سبيرمان كما هو مبين في الجدول التالي رقم (11).

### جدول رقم (11)

#### معامل سبيرمان لاختبار الفرض الأول

| رمز المتغير     | Y تحسين جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة في ليبيا |          |
|-----------------|---|----------|
| X               | R   | المعنوية |
| X <sub>1</sub>  | *0.632  | 0.00     |
| X <sub>2</sub>  | 0.172   | 0.088    |
| X <sub>3</sub>  | *0.546  | 0.000    |
| X <sub>4</sub>  | **0.326   | 0.01     |
| X <sub>5</sub>  | **0.317   | 0.01     |
| X <sub>6</sub>  | **0.403   | 0.00     |
| X <sub>7</sub>  | 0.127   | 0.212    |
| X <sub>8</sub>  | 0.116   | 0.251    |
| X <sub>9</sub>  | 0.67  | 0.510    |
| X <sub>10</sub> | - 0.016   | 0.876    |
| X <sub>11</sub> | *0.232  | 0.021    |
| X <sub>12</sub> | **0.541   | 0.000    |
| X <sub>13</sub> | **0.326   | 0.01     |
| X <sub>14</sub> | **0.317   | 0.01     |
| X <sub>15</sub> | **0.403   | 0.00     |
| X <sub>16</sub> | 0.127   | 0.212    |
| X <sub>17</sub> | 0.116   | 0.251    |
| X <sub>18</sub> | 0.067   | 0.510    |
| X <sub>19</sub> | -0.016  | 0.876    |
| X <sub>20</sub> | -0.038  | 0.712    |
| X <sub>21</sub> | **0.539   | 0.00     |
| X <sub>22</sub> | **0.326   | 0.01     |
| X <sub>23</sub> | **0.317   | 0.01     |
| X <sub>24</sub> | **0.403   | 0.00     |
| X <sub>24</sub> | 0.127   | 0.212    |

استراتيجيات التفاوض بين المراجع وعميل المراجعة

يبين الجدول السابق وجود علاقة طردية موجبة ذات دلالة إحصائية متوسطة القوى بين استراتيجيات التفاوض بين المراجع وعميل المراجعة وتحسين جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة في ليبيا؛ حيث إن قيمة سبيرمان أكبر من كل القيم الجدولية تقريبا عند مستوي معنوية 0.01, 0.05 وتشير النتائج إلى أن أغلب المتغيرات دال

إحصائياً عليه يقبل الفرض القائل "يوجد ارتباط معنوي بين استراتيجيات التفاوض بين المراجع الخارجي وعميل المراجعة وتحسين جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة في ليبيا".

اختبار صحة الفرض الثاني: ينص على "يوجد علاقة ارتباط معنوي بين استراتيجيات التفاوض بين المراجع الخارجي وعميل المراجعة ودوران المراجع الخارجي في ليبيا"، ولاختبار صحة هذا الفرض يتم استخدام تحليل الارتباط سيبرمان الرتب كما هو مبين في الجدول التالي رقم (12).

جدول رقم (12): معامل سيبرمان لاختبار الفرض الثاني

| A دوران المراجع الخارجي |         | رمز المتغير     |
|-------------------------|---------|-----------------|
| المعنوية                | R       | X               |
| 0.7000                  | 1.00    | X <sub>1</sub>  |
| 0.206                   | 0.128   | X <sub>2</sub>  |
| 0.00                    | **0.439 | X <sub>3</sub>  |
| 0.047                   | *0.200  | X <sub>4</sub>  |
| 0.01                    | *0.322  | X <sub>5</sub>  |
| 0.022                   | 0.230   | X <sub>6</sub>  |
| 0.344                   | 0.069   | X <sub>7</sub>  |
| 0.925                   | 0.010   | X <sub>8</sub>  |
| 0.810                   | 0.024   | X <sub>9</sub>  |
| 0.279                   | 0.110   | X <sub>10</sub> |
| 0.080                   | 0.177   | X <sub>11</sub> |
| 0.000                   | **0.504 | X <sub>12</sub> |
| 0.047                   | *0.200  | X <sub>13</sub> |
| 0.001                   | **0.322 | X <sub>14</sub> |
| 0.022                   | *0.230  | X <sub>15</sub> |
| 0.443                   | 0.096   | X <sub>16</sub> |
| 0.925                   | 0.010   | X <sub>17</sub> |
| 0.810                   | 0.024   | X <sub>18</sub> |
| 0.279                   | 0.110   | X <sub>19</sub> |
| 0.375                   | -0.090  | X <sub>20</sub> |
| 0.000                   | **0.473 | X <sub>21</sub> |
| 0.047                   | *0.200  | X <sub>22</sub> |
| 0.001                   | **0.322 | X <sub>23</sub> |
| 0.022                   | **0.230 | X <sub>24</sub> |
| 0.344                   | 0.096   | X <sub>24</sub> |

استراتيجيات التفاوض بين المراجع وعميل المراجعة

يشير الجدول السابق إلى وجود علاقة طردية موجبة ذات دلالة إحصائية متوسطة إلى ضعيفة القوى بين استراتيجيات التفاوض بين المراجع وعميل المراجعة ودوران المراجع الخارجي، كما أن قيمة سيبرمان أكبر من كل القيم الجدولية تقريبا عند مستوى معنوية 0.05 0.01 وتشير النتائج إلى أن أغلب المتغيرات دال إحصائياً عليه يقبل الفرض القائل

" يوجد علاقة ارتباط معنوي بين استراتيجيات التفاوض بين المراجع الخارجي، وعميل المراجعة، ودوران المراجع الخارجي في ليبيا "

اختبار صحة الفرض الثالث: ينص الفرض على " يوجد ارتباط معنوي بين دوران المراجع الخارجي في ليبيا وتحسين جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة في ليبيا"، ولاختبار صحة هذا الفرض يتم استخدام تحليل الارتباط سيبرمان الرتب كما هو مبين في الجدول التالي رقم (13).

جدول رقم (13)

معامل سيبرمان لاختبار الفرض الثالث

| A دوران المراجع الخارجي |       | رمز المتغير | Y تحسين جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة في ليبيا |
|-------------------------|-------|-------------|---|
| المعنوية                | R     | Y           |   |
| 0.481                   | 0.071 |             |   |

يوضح الجدول السابق وجود علاقة طردية موجبة ذات دلالة إحصائية متوسطة القوى بين دوران المراجع الخارجي في ليبيا وتحسين جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة في ليبيا؛ ولكنها غير معنوية وأن قيمة سيبرمان أقل من القيم الجدولية عند مستوي معنوية أكبر من مستوي 0.05 مما يترتب على ذلك رفض الفرض الإحصائي القائل "وجود علاقة ارتباط معنوي بين استراتيجيات للتفاوض بين المراجع وعميل المراجعة ودوران المراجع الخارجي لمكاتب المراجعة في ليبيا" ويقبل الفرض العدمي "لا يوجد ارتباط معنوي بين دوران المراجع وتحسين جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة في ليبيا".

2- دراسة وتحليل العلاقة التأثيرية بين المتغير المستقل والمتغير التابع بدلالة المتغير الوسيط:

بالنسبة للعلاقة التأثيرية يتم اختبارها باستخدام معادلات الانحدار اعتماداً على نموذج Baron and Kenny, 1986 الذي يعتمد على تحقق ثلاثة شروط أساسية أو أسئلة على النحو الآتي:

المتغيرات المستقلة X تؤثر على المتغير الوسيط A.....المعادلة الأولى

ويتم الإجابة على ذلك من خلال فروض الدراسة، حيث إن المتغيرات المستقلة واستراتيجيات التفاوض بين المراجع الخارجي وعميل المراجعة ويرمز له بالرمز X يؤثر على المتغير الوسيط دوران المراجع الخارجي في ليبيا ويرمز له بالرمز A.

وينص الفرض على: " يوجد تأثير جوهري لاستراتيجيات التفاوض بين المراجع الخارجي وعميل المراجعة على دوران المراجع الخارجي في ليبيا".

جدول رقم (14)

معامل الارتباط ومعامل التحديد للمتغيرات المستقلة المؤثرة على المتغير الوسيط

| Std. Error of the Estimate | Adjusted R Square | R Square | R                 | Model |
|----------------------------|-------------------|----------|-------------------|-------|
| .82605036                  | -.010-            | .000     | .009 <sup>a</sup> | 1     |

من تحليل الانحدار يتضح أن قيم معامل الارتباط البسيط للمتغير المؤثر على المتغير الوسيط قد بلغ ( 0.009) بينما بلغ معامل التحديد R<sup>2</sup> للمتغير (0.000) في حين كان معامل التحديد المصحح (0.01) مما يعني أن المتغير المستقل استطاع أن يفسر 10 % من التغيرات الحاصلة على المتغير الوسيط والباقي يرجع إلى عوامل أخرى .

جدول رقم (15): تحليل التباين

| Sig.              | F    | Mean Square | Sum of Squares | Model      |
|-------------------|------|-------------|----------------|------------|
| .927 <sup>b</sup> | .009 | .006        | .006           | Regression |
|                   |      | .682        | 66.189         | Residual   |
|                   |      |             | 66.195         | Total      |

يتضمن قيم تحليل التباين والذي يمكن من خلاله معرفة القوة التفسيرية للنموذج ككل عن طريق إحصائية F . و يتضح من جدول تحليل التباين المعنوية العالية لاختبار F (  $P > 0.05$  ) حيث بلغت قيمة P-value أو المعنوية (0.927) وقيمة الإحصائية F ( 0.009 ) مما يؤكد القوة التفسيرية المنخفضة للانحدار من الناحية الإحصائية.

### جدول رقم ( 16 ):

عرض قيمة الثابت ومعاملات الانحدار ودلالاتها الإحصائية للمتغيرات المستقلة المؤثرة على المتغير التابع

| Sig. | T      | Standardized Coefficients | Unstandardized Coefficients |       | Model      |   |
|------|--------|---------------------------|-----------------------------|-------|------------|---|
|      |        | Beta                      | Std. Error                  | B     |            |   |
| .000 | 10.976 |                           | .353                        | 3.869 | (Constant) | 1 |
| .927 | .092   | .009                      | .114                        | .011  | X          |   |

يتضح من الجدول أن المتغير المستقل غير معنوي في نموذج الانحدار طبقا لاختبار T ؛ ومن ثم يتم رفض الفرض: " يوجد تأثير جوهري لاستراتيجيات التفاوض بين المراجع الخارجي وعميل المراجعة على ودوران المراجع الخارجي في ليبيا".

الشرط الثاني المتغيرات المستقلة X تؤثر على المتغير التابع Y .....المعادلة الثانية.

ويتم تحقيق الشرط الثاني من خلال الفرض القائل "يوجد تأثير جوهري لاستراتيجيات التفاوض بين المراجع الخارجي وعميل المراجعة على تحسين جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة في ليبيا".

جدول رقم (17): معامل الارتباط ومعامل التحديد للمتغيرات المستقلة المؤثرة على المتغير التابع

| Std. Error of the Estimate | Adjusted R Square | R Square | R                 | Model |
|----------------------------|-------------------|----------|-------------------|-------|
| .5219766                   | .317              | .324     | .569 <sup>a</sup> | 2     |

من تحليل الانحدار يتضح أن قيم معامل الارتباط البسيط للمتغير المؤثر على المتغير الوسيط قد بلغ ( 0.569 ) بينما بلغ معامل التحديد R<sup>2</sup> للمتغير ( 0.324 ) في حين كان معامل التحديد المصحح ( 0.317 ) مما يعني أن المتغير المستقل استطاع أن يفسر 31.7 % من التغيرات الحاصلة على المتغير التابع والباقي يرجع إلى عوامل أخرى.

### جدول رقم (18): تحليل التباين

| Sig.              | F      | Mean Square | Sum of Squares | Model      |   |
|-------------------|--------|-------------|----------------|------------|---|
| .000 <sup>b</sup> | 46.516 | 12.674      | 12.674         | Regression | 2 |
|                   |        | .272        | 26.429         | Residual   |   |
|                   |        |             | 39.102         | Total      |   |

يتضمن قيم تحليل التباين والذي يمكن من خلاله معرفة القوة التفسيرية للنموذج ككل عن طريق إحصائية F . و يتضح من جدول تحليل التباين المعنوية العالية لاختبار F (  $P < 0.05$  ) حيث بلغت قيمة P-value أو

المعنوية (0.000) وقيمة الإحصائية F (0.46.516) مما يؤكد القوة التفسيرية العالية للانحدار من الناحية الإحصائية.

### جدول رقم ( 19 )

عرض قيمة الثابت ومعاملات الانحدار ودلالاتها الإحصائية للمتغيرات المستقلة المؤثرة على المتغير التابع

| Sig. | t     | Standardized Coefficients | Unstandardized Coefficients |      | Model      |   |
|------|-------|---------------------------|-----------------------------|------|------------|---|
|      |       | Beta                      | Std. Error                  | B    |            |   |
| .000 | 5.879 |                           | .223                        | 1.31 | (Constant) | 2 |
| .000 | 6.820 | .569                      | .072                        | .491 | X          |   |

و يتضح من الجدول أن المتغير المستقل معنوي في نموذج الانحدار المرهلي طبقا لاختبار T؛ وعليه يقبل الفرض القائل " يوجد تأثير جوهري لاستراتيجيات التفاوض بين المراجع الخارجي وعميل المراجعة على تحسين جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة في ليبيا"، ويتم تحقيق الشرط الثالث من خلال الفرض القائل "يوجد تأثير جوهري لاستراتيجيات التفاوض بين المراجع الخارجي وعميل المراجعة على تحسين جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة في ليبيا بدلالة دوران المراجع الخارجي".

### جدول رقم (20)

معامل الارتباط ومعامل التحديد للمتغيرات المستقلة المؤثرة على المتغير التابع بدلالة المتغير الوسيط

| Std. Error of the Estimate | Adjusted R Square | R Square | R                 | Model |
|----------------------------|-------------------|----------|-------------------|-------|
| .5229603                   | .315              | .329     | .573 <sup>a</sup> | 3     |

من تحليل الانحدار يتضح أن قيم معامل الارتباط البسيط للمتغير المؤثر على المتغير الوسيط قد بلغ (0.573) بينما بلغ معامل التحديد R<sup>2</sup> للمتغير (0.329) في حين كان معامل التحديد المصحح (0.315) مما يعني أن المتغير المستقل استطاع أن يفسر 57 % من التغيرات الحاصلة على المتغير التابع بدلالة المتغير الوسيط والباقي يرجع إلى عوامل أخرى.

### جدول رقم (21): تحليل التباين

| Sig.              | F      | Mean Square | Sum of Squares | Model      |   |
|-------------------|--------|-------------|----------------|------------|---|
| .000 <sup>b</sup> | 23.488 | 6.424       | 12.848         | Regression | 3 |
|                   |        | .273        | 26.255         | Residual   |   |
|                   |        |             | 39.102         | Total      |   |

يتضمن الجدول السابق قيم تحليل التباين والذي يمكن من خلاله معرفة القوة التفسيرية للنموذج ككل عن طريق إحصائية F، ويتضح من جدول تحليل التباين المعنوية العالية لاختبار F (P < 0.05) حيث بلغت قيمة P-

value أو المعنوية (0.000) وقيمة الإحصائية F (23.488) مما يؤكد القوة التفسيرية العالية للانحدار من الناحية الإحصائية.

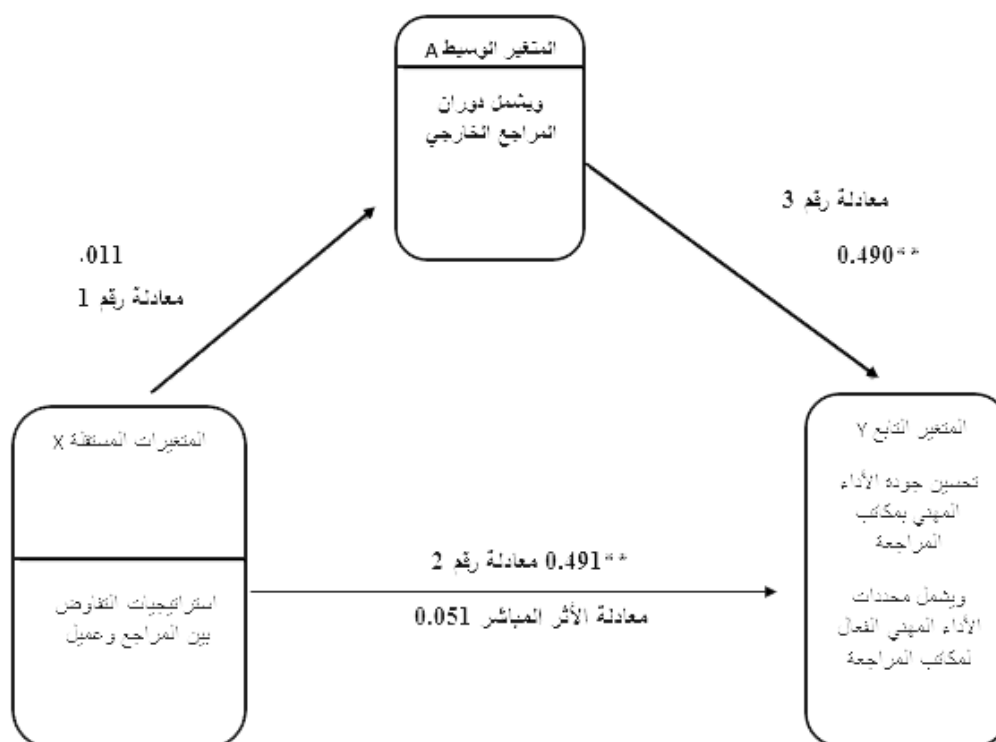
### جدول رقم ( 22 )

عرض قيمة الثابت ومعاملات الانحدار ودلالاتها الإحصائية للمتغيرات المستقلة المؤثرة على المتغير التابع بدلالة المتغير الوسيط

| Sig. | T     | Standardized Coefficients | Unstandardized Coefficients |       | Model      |
|------|-------|---------------------------|-----------------------------|-------|------------|
|      |       | Beta                      | Std. Error                  | B     |            |
| .001 | 3.326 |                           | .334                        | 1.111 | (Constant) |
| .000 | 6.800 | .569                      | .072                        | .490  | X          |
| .427 | .797  | .067                      | .064                        | .051  | A          |

يتضح من الجدول أن المتغير المستقل معنوي في نموذج الانحدار المرهلي طبقا لاختبار T؛ وعليه يقبل الفرض القائل " يوجد تأثير جوهري لاستراتيجيات التفاوض بين المراجع الخارجي وعميل المراجعة على تحسين جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة في ليبيا بدلالة دوران المراجع الخارجي " .

وللتحقق من نوع الوساطة، هل وساطتها كلية أو وساطتها جزئية؟ يتم رسم الشكل الآتي لتحديد نوع الوساطة:



### شكل رقم (2)

تحديد نوع الوساطة بين المتغيرات

يتضح من خلال الشكل السابق- المعادلة الأولى- أثر المتغير المستقل استراتيجيات التفاوض بين المراجع وعميل المراجعة  $X$  على المتغير الوسيط دوران المراجع الخارجي  $A$  بمعامل انحدار قدره  $0.011$ ، وتوضح المعادلة الثانية أثر المتغير المستقل استراتيجيات التفاوض بين المراجع وعميل المراجعة  $X$  على المتغير التابع تحسين جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة في ليبيا  $Y$  بمعامل انحدار قدره  $0.491^{**}$  وهو الأثر الكلي، بينما توضح المعادلة الثالثة أثر المتغير الوسيط دوران المراجع الخارجي  $A$  على المتغير التابع على المتغير التابع محددات الأداء المهني الفعال لمكاتب المراجعة  $Y$  بمعامل انحدار قدره  $0.490^{**}$ ، وكذلك يتضح أن الأثر المباشر هو أثر المتغير المستقل استراتيجيات التفاوض بين المراجع وعميل المراجعة  $X$  على المتغير التابع محددات الأداء المهني الفعال لمكاتب المراجعة  $Y$  بوجود المتغير الوسيط دوران المراجع الخارجي  $A$  بمعامل انحدار قدره  $0.051^{**}$ .

حيث تشير الوساطة الكلية عندما يكون الأثر المباشر الذي قدره  $0.051$  أقرب للصفر من الأثر الكلي للمعادلة الثانية الذي قدره  $0.490^{**}$  وأثر المباشر ليس دالاً إحصائياً؛ وبناءً على ذلك يمكن القول بأن المتغير الوسيط  $A$  دوران المراجع الخارجي يتوسط العلاقة الكاملة بين المتغيرات المستقلة استراتيجيات التفاوض بين المراجع وعميل المراجعة  $X$  والمتغير التابع محددات الأداء المهني الفعال لمكاتب المراجعة  $Y$ .

## أولا النتائج:

- 1- تترتب إجابات المبحوثين بشأن محددات جودة الأداء المهني، حيث يأتي في المرتبة الأولى متغير قلة عدد الدعاوي القضائية المرفوعة ضد مكتب المراجعة كمحدد لجودة الأداء المهني، يليه متغير توافر الخبرة الكافية في نوع الصناعة التي تنتمي إليها منشأة عميل المراجعة كمحدد لجودة الأداء المهني.
- 2- يأتي متغير توثيق أدلة الإثبات التي تؤكد مبادئ عملية المراجعة الأساسية كمحدد لجودة الأداء المهني في المرتبة الثالثة من حيث الأهمية النسبية لإجابات المبحوثين.
- 3- تأتي إجابات المبحوثين بشأن الأهداف من عملية التفاوض على النحو الآتي: المرتبة الأولى: المراجعة التفاوضية التي تعالج المعلومات المضللة ويتقدم بها عميل المراجعة، المرتبة الثانية: المراجعة التفاوضية وتعمل على تفسير وجهات النظر المتعلقة بالحكم الشخصي والتي يستخدمها عميل المراجعة في بعض القضايا، ويحل في المرتبة الأخيرة المراجعة التفاوضية وتعمل على حل لبعض القضايا المتعلقة بعملية إخفاء المستندات وطمس الأدلة.
- 4- يعد 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 التجنب، واستراتيجية التنازل برغم أهميتهم في علاقة التفاوض والمصالح المشتركة.
- 5- إن استراتيجيات التفاوض التي مردها عوامل متعلقة بمكتب المراجعة غير مؤثره في وجود المراجعة التفاوضية لدى مكاتب المراجعة في ليبيا، كما أن العامل الوحيد الذي هو أقرب إلى التأثير هو التخصص الصناعي لمكتب المراجعة عند مستوى معنوية 15% بدرجة ثقة 85% من إجابات المبحوثين.
- 6- وجود تأثير 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 عميل المراجعة، وأيضا فإن الخبرة المحاسبية للعميل تعد عاملاً مهماً عند اللجوء إلى المراجعة التفاوضية.
- 7- هناك عوامل غير ضرورية لإنجاز التفاوض في المراجعة تتمثل في مخاطر أعمال عميل المراجعة، وحجم أعمال عميل المراجعة.
- 8- إن عوامل المراجعة التفاوضية المتعلقة بمعايير المحاسبة التي يطبقها عميل المراجعة، أو طريقة تعيين مراقب الحسابات، أو وجود خطر الارتباط بين عميل المراجعة ومكتب المراجعة، أو حتى تطبيق مبادئ حوكمة الشركات جميعها عوامل غير مهمة في البيئة الليبية.
- 9- يقبل الفرض القائل "يوجد ارتباط معنوي بين استراتيجيات التفاوض بين المراجع الخارجي و عميل المراجعة وتحسين جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة في ليبيا "
- 10- يقبل الفرض القائل " يوجد علاقة ارتباط معنوي بين استراتيجيات التفاوض بين المراجع الخارجي و عميل المراجعة ودوران المراجع الخارجي في ليبيا "
- 11- يرفض الفرض الإحصائي القائل "وجود علاقة ارتباط معنوي بين استراتيجيات التفاوض بين المراجع و عميل المراجعة ودوران المراجع الخارجي لمكاتب المراجعة في ليبيا" ويقبل الفرض البديل "لا يوجد علاقة ارتباط معنوي بين استراتيجيات التفاوض بين المراجع و عميل المراجعة ودوران المراجع الخارجي لمكاتب المراجعة في ليبيا "
- 12- يرفض الفرض الإحصائي القائل " يوجد تأثير جوهري لاستراتيجيات التفاوض بين المراجع الخارجي و عميل المراجعة على دوران المراجع الخارجي في ليبيا"، ويقبل الفرض البديل "لا يوجد تأثير جوهري لاستراتيجيات التفاوض بين المراجع الخارجي و عميل المراجعة على دوران المراجع الخارجي في ليبيا".



13- يقبل الفرض الإحصائي القائل " يوجد تأثير جوهري لاستراتيجيات التفاوض بين المراجع الخارجي وعميل المراجعة على تحسين جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة في ليبيا ".  
14- يقبل الفرض الإحصائي القائل " يوجد تأثير جوهري لاستراتيجيات التفاوض بين المراجع الخارجي وعميل المراجعة على تحسين جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة في ليبيا بدلالة دوران المراجع الخارجي "؛ وعليه فإن المتغير الوسيط A دوران المراجع الخارجي يتوسط العلاقة الكاملة بين المتغيرات المستقلة استراتيجيات التفاوض بين المراجع وعميل المراجعة X والمتغير التابع محددات الأداء المهني الفعال لمكاتب المراجعة Y.

#### ثانياً التوصيات:

- 1- هناك حاجة إلى التحديد الواضح بمستويات جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة في ليبيا والوقوف على حقيقة العوامل فيها.
- 2- ضرورة تزكية مفهوم الكفاءة المهنية في ظل رعاية المصالح المشتركة بين مكاتب المراجعة وعمالئها بغرض اختيار البدائل الاستراتيجية التفاوضية لقبول الآخر في ظل المصلحة المشتركة.
- 3- ضرورة ادخال مفاهيم المراجعة والتدقيق من خلال معايير المراجعة وما يتعلق بها من مرجحات للحكم الشخصي والمرونة حتى يمكن الاستفادة من ذلك في دعم الاستراتيجيات التفاوضية في ليبيا.

## مراجع الدراسة:

## أولاً- المراجع باللغة العربية

الأزرق، أسامه ابراهيم، (2014) " العوامل المؤثرة في جودة المراجعة الخارجية وأثرها علي كفاءة الأداء المهني : دراسة ميدانية "مجلة الاستاذ، جامعة طرابلس ، نقابة أعضاء هيئة التدريس، العدد السابع، ليبيا.

ريشو، بديع الزمان ، (2013) " استراتيجيات التفاوض بين المراجع والعميل (العوامل المؤثرة) : دراسة تطبيقية "مجلة التجارة والتمويل ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، العدد الثالث.

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.

سيد، إيمان رجب رجب ، دراسة لتصورات شركاء المراجعة عن تدوير شريك المراجعة ومعرفة الآثار المباشرة وغير المباشرة على جودة المراجعة، رسالة ماجستير، جامعة بن سويف 2017،

## ثانياً - المراجع باللغة الاجنبية

Botica-Redmayne, N. (2007). Auditing and Assurance Services in Australia: An Integrated Approach. Pacific Accounting Review.

BRUNSDEN, J. "EU Seeks to Split Big Four Auditing Firms in Rule Overhaul." New York, NY: Bloomberg, December 5, 2011.

Beattie, V., Fearnley, S., & Brandt, R. (2000). Behind the audit report: A descriptive study of discussions and negotiations between auditors and directors. *International journal of auditing*, 4(2), 177-202.

\_\_\_\_\_ (2004). A grounded theory model of auditor-client negotiations. *International journal of auditing*, 8(1), 1-19.

Bennett, G. B., Hatfield, R. C., & Stefaniak, C. (2015). The effect of deadline pressure on pre-negotiation positions: a comparison of auditors and client management. *Contemporary Accounting Research*, 32(4), 1507-1528.

Bergner, J. M., Peffer, S. A., & Ramsay, R. J. (2015). Concession, contention, and accountability in auditor-client negotiations. *Behavioral research in accounting*, 28(1), 15-25.

Brown-Liburd, H. L., & Wright, A. M. (2011). The effect of past client relationship and strength of the audit committee on auditor negotiations. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 30(4), 51-69.

- Brown-Libur, H., Wright, A. M., & Zamora, V. L. (2015). Managers' strategic reporting judgments in audit negotiations. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 35(1), 47-64.
- Brown-Libur, H. L., Cohen, J., & Trompeter, G. (2013). Effects of earnings forecasts and heightened professional skepticism on the outcomes of client–auditor negotiation. *Journal of Business Ethics*, 116(2), 311-325.
- Brown-Libur, H., Wright, A. M., & Zamora, V. L. (2015). Managers' strategic reporting judgments in audit negotiations. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 35(1), 47-64.
- Bowlin, K. O., Hobson, J. L., & Piercey, M. D. (2015). The effects of auditor rotation, professional skepticism, and interactions with managers on audit quality. *The Accounting Review*, 90(4), 1363-1393.
- 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*, 1(2), 119-146.
- DeFond, M. L., & Francis, J. R. (2005). Audit research after sarbanes-oxley. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 24(s-1), 5-30.
- Dalton, M.(2011) “EU Proposes Overhaul to Audit Rules.” New York, NY: The Wall Street Journal, December 1, 2011.
- Dodgson, M. K., Agoglia, C. P., Bennett, G. B., & Cohen, J. R. (2019). Managing the auditor-client relationship through partner rotations: The experiences of audit firm partners. *The Accounting Review* (Forthcoming March 2020).
- F Jr, M. W., Robertson, J. C., & Simon, C. A. (2015). The effects of client management concessions and ingratiation attempts on auditors' trust and proposed adjustments. *Advances in accounting*, 31(1), 80-90.
- Gibbins, M., Salterio, S., & Webb, A. (2001). Evidence about auditor–client management negotiation concerning client’s financial reporting. *Journal of Accounting Research*, 39(3), 535-563.
- Gibbins, M., McCracken, S. A., & Salterio, S. E. (2005). Negotiations over accounting issues: The congruency of audit partner and chief financial officer recalls. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 24(s-1), 171-193.
- Gibbins, M., McCracken, S., & Salterio, S. E. (2010). The auditor’s strategy selection for negotiation with management: Flexibility of initial

- accounting position and nature of the relationship. *Accounting, Organizations and Society*, 35(6), 579-595.
- Hatfield, R. C., & Mullis, C. (2015). Negotiations between auditors and their clients regarding adjustments to the financial statements. *Business Horizons*, 58(2), 203-208.
- Hatfield, R. C., Agoglia, C. P., & Sanchez, M. H. (2008). Client characteristics and the negotiation tactics of auditors: Implications for financial reporting. *Journal of Accounting Research*, 46(5), 1183-1207.
- ISA 540, "International Standard on Auditing 540 - Auditing Accounting Estimates, Including Fair Value Accounting Estimates, and Related Disclosures," Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, IAASB, New York, 2016, 491-535.
- IAS 36, "International Accounting Standard 36: Impairment of Assets," International Financial Reporting Standards (IFRS) including International Accounting Standards (IAS) and Interpretation as at 1st January 2008, IASB, London, 2008.
- ISA 200, "International Standard on Auditing 200 - Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing," Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, IAASB, New York, 2016, 79-108.
- IAS 36, "International Accounting Standard 36: Impairment of Assets," International Financial Reporting Standards (IFRS) including International Accounting Standards (IAS) and Interpretation as at 1st January 2008, IASB, London, 2008.
- ISA 200, "International Standard on Auditing 200 - Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing," Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, IAASB, New York, 2016, 79-108.
- Husnatarina, F., & Nahartyo, E. (2012). The Effect of Mandatory Auditor Rotation and Retention on Auditor-Client Negotiations Strategies. *Review of Integrative Business and Economics Research*, 1(1), 259.
- Jones, J., MacTavish, C., & Schultz, W. (2019). The effect of gender and firm identification on auditor pre-negotiation judgments. *Advances in accounting*, 44, 49-57.

- Johnstone, K. M., Bedard, J. C., & Biggs, S. F. (2002). Aggressive client reporting: Factors affecting auditors' generation of financial reporting alternatives. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 21(1), 47-65.
- Johnstone, K. M., & Muzatko, S. R. (2002). Resolving difficult accounting issues: A case study in client-auditor interaction. *Issues in Accounting Education Teaching Notes*, 17(1), 1-16.
- Kleinman, G., & Palmon, D. (2000). A negotiation-oriented model of auditor-client relationships. *Group Decision and Negotiation*, 9(1), 17-45.
- Kersten, G. E. (2001). Modeling distributive and integrative negotiations. Review and revised characterization. *Group Decision and Negotiation*, 10(6), 493-514.
- Lewicki, R.J., B. Barry, and D.M. Saunders,(2010) "Negotiation," McGraw Hill, New York, 6th edition.
- MacTavish, C. (2018). Audit negotiations: The effect of communicating national office involvement and auditor approach on negotiation outcomes. *Managerial Auditing Journal*, 33(8/9), 658-682.
- Murnighan, J. K., & Bazerman, M. H. (1990). A perspective on negotiation research in accounting and auditing. *Accounting Review*, 642-657.
- Gibbins, M., Salterio, S., & Webb, A. (2001). Evidence about auditor–client management negotiation concerning client’s financial reporting. *Journal of Accounting Research*, 39(3), 535-563.
- McCracken, S., Salterio, S. E., & Schmidt, R. N. (2011). Do managers intend to use the same negotiation strategies as partners?. *Behavioral Research in Accounting*, 23(1), 131-160.
- N. Schmidt, R., & E. Cross, B. (2014). The effects of auditor rotation on client management's negotiation strategies. *Managerial Auditing Journal*, 29(2), 110-130.
- Perreault, S., Kida, T., & David Piercey, M. (2017). The relative effectiveness of simultaneous versus sequential negotiation strategies in auditor-client negotiations. *Contemporary Accounting Research*, 34(2), 1048-1070.
- Pruitt, D.G., "Negotiation behavior," Academic Press, New York, 1981.
- 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.

- PCAOB. "PCAOB to Consider Concept Release on Auditor Independence and Audit Firm Rotation. PCAOB Press Release. Washington, DC: U.S. Public Company Accounting, August 11, 2011a.
- PCAOB. "Concept Release on Auditor Independence and Audit Firm Rotation: Notice of Roundtable." PCAOB Release No. 2011-006. Washington, DC: U. S. Public Company Accounting Oversight Board, , August 11, 2011b.
- PWC. "PwC Comments on Concept Release on Auditor Independence and Audit Firm Rotation." Delaware: PricewaterhouseCoopers, December 15, 2011.
- 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).
- 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.
- Ryken, K., Radich, R., & Fargher, N. L. (2007). Audit partner rotation: Evidence of changes in audit partner tenure as the result of mandatory regulation in Australia. *Current Issues in Auditing*, 1(1), A28-A35.
- SEC. "Commission Adopts Rules Strengthening Auditor Independence." Washington, DC: United States Securities and Exchange Commission press release, January 22, 2003.
- Salterio, S. E. (2012). Fifteen years in the trenches: Auditor–client negotiations exposed and explored. *Accounting & Finance*, 52, 233-286.
- Svanberg, J., Öhman, P., & Neidermeyer, P. E. (2019). Auditor objectivity as a function of auditor negotiation self-efficacy beliefs. *Advances in accounting*, 44, 121-131.
- Svanberg, J., Öhman, P., & Neidermeyer, P. E. (2018). Client-identified auditor's initial negotiation tactics: a social-identity perspective. *Managerial Auditing Journal*, 33(6/7), 633-654.
- Svanberg, J., Öhman, P., & Neidermeyer, P. E. (2018). Client-identified auditor's initial negotiation tactics: a social-identity perspective. *Managerial Auditing Journal*, 33(6/7), 633-654.
- Tan, H.T. and K.T. Trotman,(2010) "Effects of the Timing of Auditors' Income-Reducing Adjustment Concessions on Financial Officers' Negotiation Judgements," *Contemporary Accounting Research*, 27 (4), 1207–1239.
- Wright, A., & Wright, S. (1997). An examination of factors affecting the decision to waive audit adjustments. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 12(1), 15-36.
- Wang, K. J. (2010). Negotiating a fair value under accounting uncertainty: A

---

laboratory experiment. *Behavioral research in accounting*, 22(1), 109-134.

Wang, K. J., & Tuttle, B. M. (2009). The impact of auditor rotation on auditor–client negotiation. *Accounting, Organizations and Society*, 34(2), 222-243.