ISSN: 3079-062X
مجلة علمية محكمة نصف سنوية تصدر عن الجمعية الليبية للعلوم التربوية والإنسانية
https://alasala.alandalus-libya.org.ly/ojs/index.php/aj/index

مدى التزام المراجع الخارجي بالمعايير الدولية للمراجعة المتعلقة بإعداد التقارير المالية ـ دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في مدينة طرابلس

د. ســـامية محمد علي أبوعجيلة*
قسم المحاسبة كلية الاقتصاد والعلوم السياسية ، جامعة الزيتونة ، ليبيا .
samia.aboajela@gmail.com
https://orcid.org/0009-0001-2481-2500
تاريخ الاستلام 3/21 / 2026م تاريخ القبول 16 / 5 / 2026م

Extent of External Auditor's Compliance with International Standards on Auditing Related to Financial Reporting - A Field Study on Audit Offices in the City of Tripoli

*Dr. Samia Mohamed Ali Abu Ajila
Department of Accounting, Faculty of Economics and Political Science, Al-Zaytuna University / Souq Al-Ahad
samia.aboajela@gmail.com

Abstract:
The research investigates the extent to which external auditors comply with International Standards on Auditing (ISAs) regarding the reporting process. The study aims to highlight the significance of implementing ISAs and the professional opinions provided by auditors in their reports on financial statements. Additionally, it examines adherence to professional codes of conduct and neutrality in financial reporting, and explores the correlation between external auditors' academic and professional qualifications and the quality of their audit reports.
To achieve these objectives, a questionnaire was designed based on the nature of the primary data required and the research methodologies adopted (descriptive and analytical approaches), drawing on the theoretical framework and relevant prior literature. The questionnaire was distributed to a sample of legal audit firms within the geographical scope of Tripoli; of 38 distributed, 35 valid responses were collected for analysis. Data were

حقوق النشر © للمؤلف/للمؤلفين 2025. ينشر هذا البحث بموجب رخصة المشاع الإبداعي Creative Commons (CC BY-NC

statistically processed using the Statistical Package for the Social Sciences (SPSS) to derive findings.

Through hypothesis testing, the research reached several key findings, most notably that external auditors demonstrate a commitment to applying international reporting standards and that academic and professional qualifications play a pivotal role in enhancing the quality and credibility of the audit report. The study also put forward several recommendations, primarily: the necessity of conducting extensive future studies on the roles of external auditors to maximise professional benefits, and the importance of raising awareness among practitioners and the community regarding the culture of auditing and the significance of safeguarding public funds through various academic channels, such as seminars, conferences, and scientific lectures.

الملخـــــص:

تناول البحث مدى التزام المراجع الخارجي بالمعايير الدولية للمراجعة المتعلقة بإعداد التقارير، كما هدف البحث إلى التعريف بأهمية تطبيق المعايير الدولية للمراجعة وما يبديه المراجع من رأي فني في تقريره عن القوائم المالية، بالإضافة الى بيان مدى التزامه بقواعد السلوك المهني وحياده عند أعداد التقارير المالية، ودراسة العلاقة الارتباطية بين التأهيل العلمي والمهني للمراجع الخارجي وجودة تقريره المالية، وفي سبيل تحقيق أهداف البحث، تم تصميم استمارة استبيان بناءً على طبيعة البيانات الأولية اللازمة للبحث، وعلى طبيعة المناهج المتبعة في البحث (المنهج الوصفي، والمنهج التحليلي)، معتمدين في ذلك على الإطار النظري وعلى بعض الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع البحث، وقد تم توزيع الاستبيان على عينة من بعض مكاتب المراجعة القانونية داخل نطاق مدينة طرابلس تمثلت في عدد (38) استبانة، استُرجع منها عدد (35) استبانة صالحة للتحليل. وقد تم استخدام نظام الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) لتحليل البيانات واستخلاص النتائج. ومن خلال اختبار الفرضيات، توصل البحث إلى العديد من النتائج أهمها: أن المراجع الخارجي يلتزم بتطبيق المعايير الدولية للمراجعة المتعلقة بإعداد التقارير، كما ان للتأهيل العلمي والمهني للمراجع الخارجي دورًا جوهرياً يساهم في رفع جودة تقريره وتعزيز مصداقيته، كما توصل البحث إلى العديد من التوصيات أهمها، ضرورة اجراء دراسات مستقبلية موسعة حول دور المراجع الخارجي لتعظيم الاستفادة من المهنة، كما اوصي البحث بالاهتمام برفع الوعي أدى العاملين والمجتمع حول ثقافة

المراجعة وأهمية المحافظة على المال العام وذلك عبر الوسائل الأكاديمية المختلفة كالندوات والمحاضرات العلمية والمؤتمرات.

1.1 المقدمة:

تعتبر مهنة المراجعة من المهن القديمة التي سايرت تطور الإنسان، والتي كانت في الأساس تعمل على تسيير والإشراف على حاجياته الاقتصادية البسيطة. ولقد اعتبرت المراجعة علماً قائماً بذاته، له ماهيته المستقلة عن باقي العلوم وميزاته الخاصة التي تمكن من تطبيقه في كل زمان ومكان شريطة تطويره معهما، وذلك لمرونتها واختلاف تصنيفاتها، ونظراً لأهمية الدور الذي يقدمه علم المراجعة، عمدت الجهات الوصية إلى وضع مبادئ ومعايير خاصة بها واعطائها مجالاً قانونياً من شأنه العمل على ضبط وتحديد مهنة المراجعة. (مياسي، 2015، ص2)

كما أدرك أصحاب المصلحة في المؤسسة أن المراجعة هي الوسيلة القادرة على الحكم على مدى تعبير مخرجات المحاسبة على الواقع الفعلي لها، وذلك من خلال ما يعرف بتقرير المراجع الخارجي، باعتباره المنتج النهائي لعملية مراجعة القوائم المالية الختامية للمؤسسة، يدلي من خلاله المراجع، برأيه الفني المحايد، بشأن صحة ودقة ومصداقية المعلومات المتضمنة في تلك القوائم المالية المعدة من طرف إدارة المؤسسة المعنية، ومن أجل ذلك نجد أن هناك طلباً متزايداً من مستقبلي التقرير على محتواه من المعلومات، ويتركز هذا المحتوى بصفة أساسية في التأكيد الذي يقدمه المراجع الخارجي بشأن مدى إمكانية اعتماد أصحاب المصلحة في المؤسسة على توصله لهم القوائم المالية للمؤسسة من معلومات ثم مراجعتها.

ونظراً لأهمية هذه المعلومات لهؤلاء المستخدمين في اتخاذ القرارات التي تحقق مصالحهم الاقتصادية، يجب أن تعد القوائم المالية وفق إطار محدد، يعتمد عليه المراجع الخارجي في قياس مدى صدق هذه القوائم وان يلتزم المراجع الخارجي . (مناعي، 2009، ص3)

3.1مشكلة البحث وتساؤلاته:

تعتبر معايير المراجعة الدولية من المقومات الأساسية لمهنة المراجعة بشرط أن تكون دقيقة وواضحة وأن تصاغ في شكل مبادئ عامة يتفق عليها بين أعضاء المنظمة المهنية، وتصدر هذه المعايير عادة عن طريق التشريع أو من قبل المنظمة المهنية بحيث تكون ملزمة لجميع ممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة، وإن عدم اتباع المعايير التي تحكم الممارسة المهنية لعمليات المراجعة الخارجية فيما يتعلق بإعداد تقارير المراجعة يؤدي إلى عدم توصيل النتائج لمستخدميها في الوقت المناسب.

إن الإشكالية لا تقتصر على الجانب الإجرائي فقط بل تمتد لتشمل المحددات السلوكية والأخلاقية، حيث يواجه المراجع ضغوطاً قد تؤثر على حياده وموضوعيته. حيث إن هناك تحدي قائم أمام مهنة المراجعة لضمان مصداقية المعلومات المالية في ظل تعقد البيئة الاقتصادية. وعلى الرغم من وجود إطار دولي واضح متمثل في معايير المراجعة الدولية (ISAs)، إلا أن الواقع العملي يشير إلى وجود تفاوت في مستويات الأمثال لهذه المعايير عند إعداد التقارير النهائية **(Humphrey et al., 2009)**.

بناءً على ذلك تتمثل مشكلة البحث في الفجوة المعرفية حيث أن الالتزام بالمعايير دون وجود تأهيل علمي وعملي متعمق قد يؤدي إلى تقارير نمطية تفتقر إلى العمق التحليلي ولا تعكس المخاطر الجوهرية للمؤسسة حيث يسعى البحث إلى محاولة تحديد مدى ترابط هذه العوامل (الالتزام بالمعايير، السلوك المهني، الكفاءة العلمية) وأثرها في صياغة تقرير مراجعة ذو جودة عالية يوفر الثقة للمستثمرين وأصحاب المصلحة.

وبالتالي تتمثل المشكلة في التساؤلات التالي:

التساؤل الأول عن **(الالتزام بالمعايير الدولية):** ما مدى التزام المراجع الخارجي بتطبيق متطلبات المعايير الدولية للمراجعة عند اعداد تقريره عن القوائم المالية؟

التساؤل الثاني عن **(الالتزام بالسلوك المهني)**: ما مدى التزام المراجع الخارجي بقواعد السلوك المهني وحياده عند إعداد تقريره؟

التساؤل الثالث عن **(أثر التأهيل العلمي والمهني):** ما علاقة التأهيل العلمي والمهني للمراجع الخارجي في جودة تقريره؟

1. 4. - فرضيات البحث::

يتكون البحث من ثلاثة فرضيات وهي على النحو التالي:

1. يلتزم المراجع الخارجي بتطبيق المعايير الدولية للمراجعة عند اعداد تقريره عن القوائم المالية.
2. يلتزم المراجع الخارجي بقواعد السلوك المهني وحياده عند إعداد تقريره.
3. توجد علاقة بين التأهيل العلمي والمهني للمراجع الخارجي وبين جودة تقريره.

5.1 أهداف البحث:

يهدف البحث إلى:

1. تقييم الالتزام بالسلوك المهني: تحديد مدى التزام المراجع الخارجي بتطبيق المعايير الدولية للمراجعة عند اعداد تقريره عن القوائم المالية.
2. تحديد مستوى الالتزام بالسلوك المهني: التعريف على مدى التزام المراجع الخارجي بقواعد السلوك المهني وحياده عند إعداد تقريره

3. قياس أثر الكفاءة المهنية: دراسة العلاقة الارتباطية بين مستوى التأهيل العلمي والمهني للمراجع الخارجي وبين جودة تقريره.

6.1أهمية البحث:

يساهم البحث في سد الفجوة البحثية المتعلقة بمدى استجابة مكاتب المراجعة الليبية لمعايير المراجعة الدولية، مما يوفر مرجعاً حديثاً للباحثين حول واقع المهنة في مدينة طرابلس، كما يعتبر إثراء للمكتبة العلمية وإعطاء المزيد من المعلومات العلمية للمتخصصين في هذا المجال، كما تزود المراجعين الخارجيين بمؤشرات حول نقاط القوة والضعف في أدائهم المهني مما يساعدهم على رفع مستوى جودة تقاريرهم المالية.

أن هذا البحث يمثل إحدى الموضوعات المهمة والأساسية في مراجعة الحسابات وهو تطبيق المعايير الدولية في عملية المراجعة وأهمية وجود معايير الدولية للمراجعة المتعلقة بإعداد تقارير المراجعة كإحدى الوسائل الهامة لتوصيل نتائج عمليات الفحص والمراجعة الخارجية، ويساهم في طمأنة أصحاب المصالح (المستثمريين، المصارف، الجهات الضريبية) بصحة ومصداقية المعلومات المالية.

7.1 حدود البحث:

أولاً: الحدود الزمنية: من حيث الزمان فإن فترة إعداد البحث تمت في الفترة (2022) وتم تحديثه في سنة 2025.

ثانياً: الحدود المكانية: من حيث المكان فإن البحث اقتصر على مكاتب المراجعين القانونين داخل مدينة طرابلس.

ثالثاً: الحدود الموضوعية: تناول البحث مدى التزام المراجع الخارجي بالمعايير الدولية للمراجعة المتعلقة بإعداد التقارير.

رابعاً: الحدود البشرية: مكاتب المراجعة في مدينة طرابلس

8.1 منهجية البحث:

تتعدد الأساليب الإحصائية التي يمكن استخدامها لتجميع وتحليل بيانات البحث العملية وتعتمد كل طريقة على نوعية البحث وكيفية صياغة فرضياته ومن بين الطرق المستخدمة كأسلوب دراسة هو المنهج الوصفي التحليلي. وهذا هو الأسلوب الذي تم اختياره لهذه البحث معتمدة في جمعها للمعلومات على الجمع بين كل من المصادر الثانوية والمصادر الأولية، فالمصادر الثانوية تتمثل في توضيح ما تناوله الأدب المحاسبي حول موضوع البحث من كتب وبحوث ومقالات علمية استعرضت في قسم الدراسات السابقة وفي الجانب النظري، أما المصادر الأولية المتمثلة في جمع بيانات

البحث فقد تم استخدام الاستبانة والتي أعدت خصيصا لهذا الغرض اقتباساً من بحوث سابقة وتم تعديلها وتحكيمها.

2.1الدراسات السابقة:

1. **دراســـــة:** العبيدي (2024) بعنوان مدى الالتزام بالمحتوى المعلوماتي في تقرير المراجع الخارجي. ، وهدفت هذه الدراسة إلى تحديد معايير المراجعة التي يتبعها المراجعون الخارجيون المقيّدين لدى مصلحة الضرائب في بنغازي وقياس مدى التزامهم بالمحتوى المعلوماتي لتقرير المراجعة الخارجية استنادًا إلى معايير المراجعة التي يتبعونها، وقد اسُتخدم في الدراسة أسلوب تحليل المحتوى الكمي، وشمل مجتمع الدراسة المراجعين الخارجيين المقيّدين لدى مصلحة الضرائب في بنغازي وتم اختيار عينة عشوائية بسيطة من مجتمع الدراسة، وأظهرت نتائج تحليل البيانات إحصائيًا أنه في ظل غياب معايير مراجعة وطنية معترف بها وسارية، يعتمد المراجعون الخارجيون في عمليات المراجعة وإصدار تقارير المراجعة على نوعين من المعايير: معايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها(GAAS) وقد كان مستوى التزام المراجعين بالمحتوى المعلوماتي في تقرير المراجع الخارجي ضعيفًا جدًا بشكل عام. أما معايير المراجعة الدولية المعدَّلة (ISAs) كان مستوى التزام المراجعين بالمحتوى المعلوماتي في تقرير المراجع الخارجي ممتازًا بشكل عام، وأوصت الدراسة بأهمية التزام المراجعين الخارجيين بالمحتوى المعلوماتي لتقرير المراجع الخارجي وفقًا لمعايير المراجعة التي يتبعونها، حيث أنه يعكس جودة الأداء المهني للمراجع، مما يعزز ثقة مصلحة الضرائب كمستخدم للمعلومات المالية، واضطلاع نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين والجمعيات المهنية ذات الصلة بإصدار معايير مراجعة وطنية، بالاسترشاد بالمعايير الدولية بما يتوافق مع العوامل السياسية والاقتصادية والاجتماعية والثقافية للبيئة الليبية.

2. **دراســـــــــة :** مصعب وياسر (2021) بعنوان أثر الالتزام بمعايير المراجعة الدولية في زيادة جودة خدمات المراجعة دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة الخارجية ، وهدفت الدراسة للتعرف على أثر الالتزام بالمعايير العامة للمراجعة الدولية وزيادة جودة خدمات المراجعة. حيث تمثلت مشكلة الدراسة في انهيار العديد من الشركات والمؤسسات الاقتصادية في السنوات الأخيرة إلى رفع الشكاوي والمنازعات القضائية ضد مكاتب المراجعة نسبة لضعف جودة الخدمات التي تقدمها مكاتب المراجعة مما أثر على سمعة مهنة المراجعة، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: تطوير المهارات والاستراتيجيات التعليمية التي تساعد الأفراد علي التعلم

بشكل أكثر فعالية واستخدام هذه الاستراتيجيات زادت من جودة الخدمات المقدمة، الالتزام بالشفافية والاستقلال زاد الثقة لدى المستثمرين ورفع مستوي الخدمة المقدمة للعميل، أوصت الدراسة بتطوير الصفات الشخصية الضرورية لتنفيذ الواجبات المهنية والفنية طوال الحياة العملية للمراجع.

3. **دراسة :** حسن أحمد صالح (2019) بعنوان الإطار المفاهيمي للمعايير الدولية بين التوافق والتطبيق في ليبيا، الأكاديمية الليبية.، تناولت الدراسة الإطار المفاهيمي الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية ASE 1 المعدل عام 2010، بهدف دراسة مدى توافقه مع البيئة الليبية وأيضا المعوقات التي تحول دون تطبيق الإطار المفاهيمي للمعايير الدولية في ليبيا، ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي ، وتم الحصول على المعلومات الأولية من خلال استبانة تم تصميمها لهذا الغرض، ولقد خلصت الدراسة إلى أن هنالك توافق بين آراء أعضاء هيئة التدريس والمراجعين القانونيين حول توافق الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية للبيئة الليبية، وأيضا أن هنالك مجموعة من المعوقات تحول دون تطبيق الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبة الدولية، وقد أظهرت النتائج انه لا يوجد فروق بن متوسطي أراء أعضاء هيئة التدريس والمراجعين القانونيين وأن هنالك تجانس في بيانات بين أراء أعضاء هيئة التدريس والمراجعين بذلك يكون هناك توافق بين اراء المجتمعين. وختاماً فقد أوصى الباحث بوضع خطة لتبني تطبيق الإطار المفاهيمي للمعايير الدولية في ليبيا مع مراعاة، أن الإطار يحتاج إلى اضافة بعض الفقرات الخاصة بإفصاحات ليتلاءم مع الأحكام الشرعية.

4. دراسة كوثر مياسي، (2015) بعنوان مدى التزام مراجعي الحسابات في الجزائر بمعايير المراجعة الدولية.

تناولت هذه الدراسة بالتحليل والمناقشة التي تبين مدى التزام مراجعي الحسابات في الجزائر بمعايير دولية حيث تم التطرق للمراجعة من خلال عرض سريع لنشأتها ومفهومها وتبين أهميتها وأهدافها ومبادئها ومختلف الخطوات العملية لا نجازها وكذا على المراجع الحسابات من خلال القوانين والمراسيم التعرف على معايير المراجعة الدولية من خلال نشأتها ومعرفة أهميتها.

وقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي في اجراء الدراسة من خلال جمع البيانات من مصادرها الثانوية والاولية والتي تم الحصول عليها من خلال توزيع قوائم الاستبيان على عينة من مجتمع الدراسة والبالغ عددها 30 فردا وبعد حصر وتجميع البيانات وتفريغها وتحليلها باستخدام برنامج SPSS، تم التوصل إلى جملة من النتائج

ساهمت في شكل كبير في مدى أهمية معايير المراجعة بالنسبة للمهنين ومن أهمها ،اعتبار معايير المراجعة الدولية الحل الأمثل لتحسين واقع ممارسة المهنة في الجزائر ، كما تعمل معايير المراجعة الدولية في رفع أداء العمل المهني وذلك من خلال تطبيق لهذه المعايير.

5. دراسة: وليد ابراهيم ابو جناح (2013) بعنوان مسؤولية المراجع الخارجي بشأن الخطأ والغش عند تطبيق المعايير الدولية للمراجعة في ليبيا.

تهدف هذه الدراسة إلى مدى تأثير معيار المراجع الخارجي رقم 240 على مسؤولية المراجع الخارجي عن اكتشاف الخطأ والغش والتقرير عنه، وتحليل طبيعة الأخطاء المحاسبية وأنواعها وأساليب الغش المتبعة، والوقوف على جوانب المسؤولية القانونية والمهنية المتعلقة بأداء المراجع الخارجي في البيئة المحلية.

بينت النتائج التحليلات الاحصائية موافقة المشاركين بصورة عامة على تأثير معيار المراجعة الدولي رقم 240 على مسؤولية المراجع الخارجي عن اكتشاف الخطأ والغش والتقرير عنه من خلال جميع المتغيرات المستقلة الفرعية الواردة بالإطار النظري (التوسع في اكتشاف الأخطاء والغش، زيادة الرقابة على الإدارة زيادة مسؤولية المراجع الخارجي عن اخفاء الأخطاء والغش، اكتشاف الثغرات الرقابية وغياب الضوابط)، ومن ثم قبول جميع المتغيرات الرئيسة والفرعية للدراسة، باستثناء عامل قياس المتعلق بزيادة الرقابة على الإدارة وهو تحديد المشكلات حقا.

6. دراسة ريم خالد مطاحن (2009)، بعنوان: مدى قدرة مدقق الحسابات الخارجيين على تدقيق حسابات الشركات الأردنية المتعاملة في تجارة الالكترونية للدارسات العليا.

هدفت هذه الدراسة تدقيق الحسابات بشكل العام وتطور التجارة الالكترونية توضيح المشروع الأمريكي الكندي المشترك الخاص بتدقيق تعاملات تجاره الالكترونية تحليله ومناقشة على مدي أدراك مدقق الحسابات الخارجية في الأردن للمشروع الأمريكي الكندي المشترك تعد هذه مشكلة كبيرة لا يستهان بها سواء في النظام المحاسبي ككل او نظام التدقيق. ولحل هذه المشكلة أصيح من ضروري على كل من النظام المحاسبي ونظام التدقيق إيجاد حلول متعمقة واعتماد مباد ومعايير تكنولوجية متخصصة تعمل جنبا الي جنب مع مفاهيم العاملة في ظل التجارة التقليدية. ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة: أضاف هذا المشروع إلى كل من مهنتي المحاسبة والتدقيق بعدا تكنولوجيا متطورا لم يكن موجود سابقا قبل التجارة الالكترونية.

ومن أهم توصيات التي توصلت إليها الدراسة هي: ان تقوم مدقق الحسابات القانونين الاردنيين باحتضان المشروع الأمريكي الكندي المشترك وان يصار إلى تكوين لجنة مختصة من المراجعين تناط بها مهام ترجمة ذلك المشروع ودراسته وتوضيح بنوده بشكل فاعل ومختصر، محاولة تعديله ليتوافق مع بيئة التجارية الالكترونية في الأردن، وأن يصار إلي عقد دورات كتخصصه أو ورشات عمل من قبل جمعية مدقق الحسابات القانونية الأردنية على أن يتم عقد هذه الدورات من قبل أشخاص متخصصين في هذا المشروع وان تكون شرطا ضمن الساعات التدريبية المنصوص عليها في نظام الجمعية.

الجانب النظري للبحث

1.2 المراجع الخارجي والمعايير الدولية للمراجعة:

1.2.1: المراجع الخارجي :

إن الغاية الأساسية لمهنة مراجعة الحسابات هو إضفاء الثقة على البيانات المالية عبر تقديم رأي فني محايد حول صدق وعدالة القوائم المالية ويتم تقديم هذا الرأي عن طريق تقرير يقدمه (للمساهمين، للإدارة، للموظفين، للحكومة، إلخ)، أو لأي جهة تهتم بنتيجة أعمال المنشأة المراجعة. كما أن هناك عدة أطراف تعتمد على تقرير مراجع الحسابات، وبالتالي قرارات تلك الأطراف تكون بناء على ما سيقدمه المراجع في تقريره، لذلك يجب على المراجع بذل العناية المهنية اللازمة عند مراجعة البيانات لاكتشاف ما قد يحدث من غش أو احتيال، ويخلي المراجع مسؤوليته عند بذل العناية المهنية المعقولة عند المراجعة، وحتى يؤكد للأطراف المعنية أنه بذل العناية المهنية الواجبة أثناء عملية المراجعة فإن عليه الالتزام بتطبيق الاختبارات والإجراءات اللازمة لكشف الأخطاء المادية عند مراجعة البيانات المالية. لذا يجب على مراجع الحسابات الالتزام بتطبيق الاختبارات والاجراءات المختلفة حتى يتمكن من تقييم مخاطر المراجعة، ويقصد بمخاطر المراجعة احتمال إعطاء المراجع رأيا نظيفا في بيانات مالية تحتوي على أخطاء جوهرية .وسيتناول هذا البحث مفهوم مخاطر المراجعة وأنواعها، والاختبارات والاجراءات اللازمة لتقييم مخاطر الأخطاء المادية عند مراجعة البيانات المالية.

1.2.2 مسؤوليات المراجع الخارجي:

أولاً: التخطيط لعملية المراجعة

ثانياً: إعداد برنامج المراجعة

ثالثاً: تنفيذ إجراءات المراجعة

1.2.3 معايير وإجراءات المراجعة الخارجية:

قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانوني AICPA بإعداد عشرة معايير مراجعة مقسمة إلى ثلاث مجموعات هي كالآتي:

- المعايير الثلاثة الأولي يطلق عليها معايير عامة، حيث تزود بمؤشرات عامة يتبعها المراجع.
- المعايير الثلاثة الثانية يطلق عليها معايير العمل الميداني وهي تتعلق بإتمام عملية المراجعة.
- أما المعايير الأربعة الأخيرة فهي معايير التقرير وهي تشرح طبيعة ومحتوي تقرير المراجع.

2.2: إعداد التقارير

2.2.1 مفهوم تقارير المراجعة الخارجية:

بعد الانتهاء من تنفيذ عملية المراجعة فإن الخطوة التالية هي إصدار كتابي يشتمل على النتائج والتوصيات التي توصل إليها المراجعون، ويعتبر هذا التقرير ذو أهمية كبيرة للإدارة، وتقاس أهميته بما يحتوي عليه من نتائج وتوصيات تؤدي إلى زيادة فعالية الرقابة وتحسين الأداء.

وتعد تقارير المراجعة وسيلة فعالة للاتصال بين الإدارة العليا والمستويات الإدارية الأخرى، ولذلك يعتمد نجاح وظيفة المراجعة في تحقيق أهدافها على مدى فعالية الأسلوب الذي يتم به توصيل نتائج المراجعة، فتقارير المراجعة الجيدة تدعم عملية التغيير نحو الأفضل وتحقق النتائج المرجوة منها، أما تقارير المراجعة غير الجيدة تحد أو تقلل من الاستفادة من أعمال المراجعة.

وتقارير المراجعة على وجه العموم تهدف إلى تحقيق مجموعة من الأهداف يمكن عرضها بصورة موجزة على النحو التالي:

1. تزويد الإدارة بالرأي حول مدى سلامة وفعالية نظام الرقابة الخارجية.
2. إعلام الإدارة بنتائج المراجعة الهامة وتوصياتها.
3. تعزيز وتقوية إجراءات الإدارة التي تؤدي إلى زيادة فعالية الإجراءات الرقابية وتحسين الأداء بما يحقق أهداف التنظيم.

4. توفير سجل رسمي وموثق لأعمال المراجعة الخارجية والنتائج والتوصيات التي توصل إليها المراجعون.
5. إعلام الأطراف الأخرى ذات العلاقة بنتائج أعمال المراجعة.
6. إظهار القضايا التي تم مناقشتها بين المراجعين الداخليين والمسئولين عن الأنشطة محل المراجعة.
7. يسجل التقرير التوصيات التي عند قبولها تصبح برنامج عمل للإجراءات التي ينبغي اتخاذها.
8. يضع التقرير الأساس الذي يبني عليه تخطيط أعمال المراجعة المستقبلية.

2.2.2 معايير إعداد تقرير المراجعة الخارجية:

نظراً لأهمية تقرير المراجعة باعتباره المنتج النهائي لأعمال المراجعة فقد نصت معايير الأداء المهني للمراجعة الخارجية على مجموعة من المعايير الواجب مراعاتها عند إعداده، كما أن مجمع المراجعين الداخليين أصدر النشرة رقم (2) والتي اشتملت على مجموعة من القواعد المرشدة بشأن الكيفية التي ينبغي بها توصيل نتائج المراجعة إلى الأطراف المعنية، وقد نصت هذه المعايير والقواعد المفسرة لها على الآتي:

أولاً: يجب أن يتم إصدار تقرير مكتوب وموقع عليه بعد الإنتهاء من أعمال الفحص، وقد يتم إعداد تقارير مؤقتة مكتوبة أو شفوية بما يمكن توصيل هذه التقارير بصورة رسمية أو غير رسمية.

ثانياً: يجب على المراجعين الداخلين مناقشة نتائج وتوصيات المراجعة مع المستويات الإدارية قبل إصدار التقرير النهائي وعادة ما يتم أثناء تنفيذ عملية المراجعة أو من خلال عقد اجتماعات بعد الانتهاء من أعمال المراجعة. حيث ان مستوى الأفراد المشاركين في المناقشات ينبغي أن يشتمل على الأفراد ذوي المعرفة والخبرة بتفاصيل العمليات موضوع المناقشة، وكذلك الأفراد الذين لهم سلطة اتخاذ الإجراءات التصحيحية.

ثالثاً: ينبغي أن تكون التقارير موضوعية وواضحة ومختصرة وبناءة ومعدة في التوقيت.

1. **التقارير الموضوعية:** هي التقارير التي تبني على الحقائق وعدم التميز وتكون خالية من أي تحريف، وينبغي أن تتضمن التقارير النتائج والتوصيات دون تحيز أو تحامل على الغير.

2. **التقارير الواضحة:** هي التقارير المنطقية والسهلة الفهم، ويمكن تحسين الوضوح في تقارير المراجعة عن طريق الابتعاد أو تجنب استخدام اللغة الفنية غير الضرورية وتوفير معلومات تتصف بالكفاءة لتدعيم نتائج المراجعة.

3. **التقارير المختصرة:** هي التقارير التي تكون في صميم الموضوع مع تجنب التفاصيل غير الضرورية بحيث تعبر هذه التقارير عن الأفكار من خلال استخدام أقل كلمات ممكنة.

4. **التقارير البناءة:** هي التقارير التي يعمل محتواها على مساعدة الأفراد محل المراجعة والمنظمة وتمهد السبيل إلى إجراء التحسينات اللازمة في المواقع التي تتطلب ذلك.

5. **التقارير المعدة في التوقيت المناسب:** هي التقارير التي تصدر بدون تأخير غير ضروري بحيث تمكن من تعزيز الإجراءات الفعالة، ويتيح تقديم التقارير في الوقت المناسب الفرصة للإدارة لاتخاذ القرارات بشأن وضع الحلول المناسبة للمشكلات التي تم اكتشافها أثناء تنفيذ عملية المراجعة. **رابعاً:** ينبغي أن تحتوي التقارير على هدف ومجال ونتائج المراجعة، كما ينبغي أن تحتوي على فقرة تعبر عن الرأي الفني للمراجع ويمكن تقديمها في الاتي:

خامساً: ينبغي أن تشمل التقارير على توصيات محددة بشأن التحسينات المقترحة والاعتراف أو الإقرار بالأداء الجيد، والإجراءات التصحيحية المطلوب اتخاذها، وتبني التوصيات على نتائج الفحص والاستنتاجات التي توصل إليها المراجع الداخلي.

سابعاً: يجب على مدير قسم المراجعة الخارجية أو من يحل محله مراجعة واعتماد التقرير النهائي قبل إصداره، كما يجب عليه اتخاذ قرار بشأن من سوف يوزع عليهم التقرير.

3. الجانب العملي:

يبين هذا الجانب وصفاً لمنهج البحث وأداة جمع البيانات، ومجتمع وعينة البحث، كما يبين أداة البحث المستخدمة (الاستبانة) وكيفية توزيعها والاختبارات الإحصائية المستخدمة لتحليل هذه البيانات ونتائج تحليلها، واختبار صحة الفرضيات ويعد التحليل الإحصائي للفقرات من خطوات إعداد المقياس المهمة، لأنه يكشف عن دقة المقياس في قياس ما أعد لقياسه، وقد أشير إلى أن الخصائص القياسية للفقرات لا تقل أهمية عن الخصائص القياسية للمقياس، لان خصائص المقياس تعتمد أساسا على خصائص فقراته وقدرتها على قياس ما أعدت لقياسه. (ربيع، 2004، ص14)

3.1 منهجية البحث :

تم استخدم المنهج الوصفي التحليلي وذلك نظراً لمناسبة هذا المنهج مع طبيعة وأهداف البحث، ويعتمد المنهج الوصفي التحليلي في جمع وتلخيص الحقائق الحاضرة المرتبطة بمجموعة من الظروف، أو عدد من الأشياء أو أي نوع من الظواهر، ويعمل على استخلاص الدلالات والمعاني المختلفة التي تنطوي عليها البيانات والمعلومات التي يمكن الحصول عليها، وهذا ما يسهل ربط الظواهر ببعض، واكتشاف العلاقة بين المتغيرات، وإعطاء التفسير الملائم لذلك مع إمكانية التنبؤ بمستقبل الظواهر والأحداث التي يدرسها؛ وهو ما يناسب تماماً هذا البحث، ويخدم الوصول لأهدافها (الشيباني،1975،ص112).

3.2 مجتمع البحث :

يقصد بمجتمع البحث المجموعة الكلية من العناصر التي يسعى البحث أن يعمم عليها النتائج ذات العلاقة بالمشكلة المدروسة، يتكون مجتمع البحث الأصلي من المراجين العاملين في مكاتب المراجعة، أما بالنسبة إلى عينة البحث فقد تم اختيارها بطريقة عشوائية من مجتمع البحث، حيث تم بتوزيع عدد (38) عينة علي المستهدفين من بعض الجهات المذكورة سابقا، وقد استجاب عدد (35) فردا و تعتر الحصول على عدد (3) عينات كما هو موضح في الجدول رقم(1)

جدول رقم (1) يوضح عدد الاستبانات الموزعة

العدد الموزع	المسترد	الفاقد	النسبة
38	35	3	%92.1

3.3 ثبات أداة البحث:

يقصد بثبات أداة جمع البيانات دقتها واتساقها، بمعني أن تعطي أداة جمع البيانات نفس النتائج إذا تم استخدامها أو إعادتها مرة أخرى تحت ظروف مماثلة. ولقياس مدى ثبات أداة البحث " الاستبيان " تم استخدم معادلة (ألفا كرونباخ)، وهذا الاختبار يقيس درجة تناسق إجابات المستقصي منهم على كل الأسئلة الموجودة بالمقياس، وإلى المدى الذي يقيس فيه كل سؤال نفس المفهوم، وتكون قيمة معامل كرونباخ ألفا ما بين(0،1) ويبين مدى الارتباط بين إجابات أسلوب المسح الشامل فعندما تكون قيمة معامل كرونباخ ألفا صفراً، فيدل ذلك على عدم وجود ارتباط مطلق ما بين إجابات مفردات عينة البحث، أما إذا كانت قيمة معامل كرونباخ ألفا واحد صحيح فهذا يدل على أن هناك ارتباط تام بين إجابات مفردات عينة البحث، ومن المعروف أن أصغر قيمة مقبولة لمعامل

كرونباخ ألفا هي(0.6) وأفضل قيمة تتراوح بين (0.7 إلى 0.8) وكلما زادت قيمته عن(0.8) كان ذلك أفضل، والجدول رقم (1) يبين معامل ثبات كل محور من محاور البحث في الاستبيان.

جدول رقم (2) يوضح قيمة معامل الفا كرونباخ

الفا كرونباخ	عدد الفقرات
0.908	20

يتضح من خلال الجدول رقم (2) أن معامل الثبات الكلي (0.908)، وهذا يدل على أن الاستبانة تتمتع بدرجة من الثبات تطمئن إلى تطبيقها على عينة البحث والذي عددهم 35.

3.4 ترميز بيانات البحث :

بعد تجميع استمارات الاستبيان تم استخدم الطريقة الرقمية في ترميز البيانات وبما أنه يقابل كل عبارة من عبارات محاور المتغيرات الأساسية للاستبيان قائمة تحمل الاختيارات التالية وفقاً لمقياس ليكارت الخماسي: (موافق بشدة – موافق – محايد – غير موافق – غير موافق بشدة)، وقد تم إعطاء كل من الاختيارات السابقة درجات لتتم معالجتها إحصائياً على النحو التالي: موافق بشدة (5) خمس درجات، موافق (4) أربع درجات، محايد (3) ثلاث درجات، غير موافق (2) درجتان، غير موافق بشدة (1) درجة واحدة.

جدول رقم (3) يوضح مدى الاختيارات المستخدمة بالبحث

التقدير	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1
أطوال الفترات	(4.21) إلى (5.00)	(3.41)إلى (4.20)	(2.61)إلى (3.40)	(1.81)إلى (2.60)	(1) إلى((1.80

3.5 الأساليب الإحصائية المستخدمة في البحث :

لتحقيق أهداف البحث وتحليل البيانات الأولية التي تم جمعها من مفردات العينة التي تم اختيارها من مجتمع البحث، فقد تم استخدام العديد من الأساليب الإحصائية المناسبة بالاعتماد على استخدام برمجية الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية والتي يرمز لها

اختصارا بالرمز (SPSS)، وفيما يلي مجموعة الأساليب الإحصائية التي تم استخدامها:

1.التكرارات (Frequencies) والنسب المئوية :لوصف مجتمع البحث وعينتها وحساب توزيع إجابات المسح الشامل للعينة.

2.معامل(الفا أكرونباخ) Alpha Cronbach لحساب معامل الثبات، وقياس صدق الاستبانة.

3.المتوسطات والانحرافات المعيارية: وذلك لمعرفة انحراف إجابات افراد عينة البحث عن متوسطها الحسابي، أما بالنسبة إلى الانحراف المعياري يوضح التشتت في إجابات أفراد عينة البحث.

4- اختبار T لعينة الواحدة (one sample t – test) أحد أهم الاختبارات الإحصائية وأكثرها استخداما في الأبحاث والدراسات التي تهدف للكشف عن دلالة الفروق الإحصائية.

3.6 خصائص العينة:

تم إدخال البيانات التي تم الحصول عليها من خلال توزيع الاستبيان على عينة البحث في البرنامج الإحصائي SPSS لاستخراج التوزيع التكراري والنسب المئوية لبعض البيانات الشخصية لأفراد العينة والمتمثلة في: المؤهل العلمي، التخصص العلمي، سنوات الخبرة والمستوى الوظيفي.

1- المؤهل العلمي:

الجدول التالي رقم (4) يوضح توزيع أفراد عينة البحث حسب متغير المؤهل العلمي.

جدول رقم (4) توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة %	السائد
دبلوم عالي	2	5	**ماجستير**
بكالوريوس	10	30	
ماجستير	15	40	
دكتوراه	8	25	
أخرى	0	0	
المجموع	35	100	

يتضح من خلال الجدول رقم (4) أن معظم المبحوثين كان مؤهلهم العلمي الماجستير بنسبة 40% يليها البكالوريوس بنسبة 30%، ويليها فئة الدكتوراه فكانت 25.0% أما

فئة دبلوم عالي كانت اقل نسبة 5.0%، وبشكل عام يلاحظ أرتفاع المستوى العلمي للمشاركين، وهذا مؤشر على توافر الكفاءات المؤهلة.

2- التخصص العلمي

من ضمن النتائج المتحصل عليها التوزيع التكراري والنسبي للتخصص العلمي للعينة قيد البحث كما هو مبين بالجدول (5) التالي:

جدول رقم (5) يوضح توزيع افراد العينة حسب التخصص

التخصص	العدد	النسبة المئوية	السائد
محاسبة	35	100	**محاسبة**
إدارة أعمال	0	0	
تمويل ومصارف	0	0	
اقتصاد	0	0	
أخرى	0	0	
المجموع	35	100	

يتضح من خلال الجدول رقم (5) أن كل المبحوثين كان تخصصهم محاسبة بنسبة 100 % وهذا يعطي انطباع بأن كل المشتركين أمن الموظفين ذو تخصصات ملائمة للإجابة على الاستبانة.

4- سنوات الخبرة:

الجدول التالي رقم (6) يوضح توزيع أفراد عينة البحث حسب متغير سنوات الخبرة.

جدول رقم (6) توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	التكرار	النسبة %	السائد
من 5 سنوات إلى أقل من 10 سنوات	3	15	**من 20 سنة فأكثر**
من 10 سنوات إلى أقل من 15سنوات	5	20	
من 15 إلى أقل من 20 سنة	10	25	
من 20 سنة فأكثر	17	40	
المجموع	35	100	

يوضح الجدول رقم (6) أن معظم المبحوثين كانت سنوات خبرتهم كانت من 20 سنة فما فوق كانت بنسبة 40% مما يوضح ان معظم المبحوثين يتمتعون بخبرة كبيرة في مجال عملهم. أما نسبة 25% كانت لسنوات من 15 إلى 20 سنة ومن ثم سنوات الخبرة من 10 سنوات إلى أقل من 15سنوات بنسبة 20%، ومن 5 سنوات إلى أقل من 10 سنوات بنسبة 15%. وهذا ما يشير الى أن اغلب عينة البحث من أصحاب الخبرات في الوظيفة التي يشغلونها.

5- المستوى الوظيفي:

من بين النتائج التي تم التوصل إليها فيما يتعلق بالتوزيع التكراري والنسبي للوظيفة للعينة قيد البحث فهي كما هو مبين بالجدول التالي:

جدول رقم (7) توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة

الوظيفة	العدد	النسبة المئوية	السائد
مدير مكتب مراجعة	10	25	**مراجع حسابات رئيسي**
شريك في مكتب مراجعة	5	20	
مراجع حسابات رئيسي	15	35	
مراجع حسابات مساعد	5	20	
أخرى أذكرها	0	0	
المجموع	35	100	

يوضح الجدول رقم (7) أن معظم المبحوثين كانت من مراجع حسابات رئيسي بنسبة 35%، تليهم مدير مكتب مراجعة بنسبة 25%، ومن ثم وبنفس النسبة شريك في مكتب المراجعة ومراجع حسابات مساعد بنسبة 20%.

3.7 تحليل فقرات البحث :

للتحقق من إجابات عينة البحث ومعرفة أراءهم تم استخدام المتوسط الحسابي والانحراف المعياري.

1. **المحور الاول:** يلتزم المراجع الخارجي بتطبيق المعايير الدولية للمراجعة عند اعداد التقارير عن القوائم المالية.

تم استخدام المتوسط الحسابي والانحراف المعياري من متوسط مجتمع البحث، لمعرفة إجابات المبحوثين وكانت النتائج وفق ما هو موضح بالجدول التالي:

جدول رقم (8) يوضح المتوسط الحسابي والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة البحث للمحور الاول

الفقرة		درجة الموافقة					الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة			
1- يلتزم المراجع الخارجي ببيان كيفية التعامل مع المسائل الهامة في المراجعة عند قيامه بعملية المراجعة	ت	4	8	10	2	3	3.2963	1.17063	6
	%	14.8	29.6	37	7.2	11.1			
2- يلتزم المراجع الخارجي بذكر أنه قام بمراجعة القوائم المالية ويذكر أسماء هذه القوائم في تقريره	ت	9	7	6	5	0	3.7407	1.12976	2
	%	33.3	25.9	22.2	18.5	0			
3- يلتزم المراجع الخارجي بالإفصاح في تقريره عن مسؤولية كل من المراجع والإدارة فيما يتعلق باستمرارية المشروع	ت	7	10	3	6	1	3.5926	1.21716	5
	%	25.9	37	11.1	22.2	3.7			
4- يلتزم المراجع الخارجي بالتقرير عن المسائل المهمة في المراجعة مثل التحريفات الجوهرية والحوكمة والاستمرارية في فقرة خاصة بتقريره	ت	8	7	7	3	2	3.5926	1.24836	4
	%	29.6	25.9	25.9	11.1	7.4			
5- يلتزم المراجع الخارجي بالإشارة إلى أي مدى كانت الأدلة والبراهين كافية لتكوين تقرير عن القوائم المالية	ت	8	13	4	2	0	4.0000	0.87706	1
	%	29.6	48.1	14.8	7.4	0			

6- يلتزم المراجع الخارجي ببيان أنه راعى مخاطر المراجعة واتخذ القرارات المناسبة للحد منها	ت	6	11	6	3	1	3.6667	1.07417	3
	%	22.2	40.7	22.2	11.1	3.7			
7- التزام المراجع الخارجي بتطبيق المعايير الدولية للمراجعة يعد أحدى الضمانات لتقريره عن مدى صدق قوائم المالية.	ت	8	7	7	3	2	3.5926	1.24836	4
	%	29.6	25.9	25.9	11.1	7.4			

الجدول رقم (8) يبين إجابات أفراد عينة البحث حول المحور الاول (يلتزم المراجع الخارجي بتطبيق المعايير الدولية للمراجعة عند اعداد تقريره عن القوائم المالية)، ومن الجدول نلاحظ أن عبارة (يلتزم المراجع الخارجي بالإشارة إلى أي مدى كانت الأدلة والبراهين كافية لتكوين تقريره عن القوائم المالية) جاءت في المرتبة الأولى وكانت نسبة الإجابة مرتفعة في فئة (موافق) وتساوي (48.71%)، وأن متوسط إجابات أفراد عينة البحث يساوي (4.000) بانحراف معياري (0.87706).

وجاءت عبارة (يلتزم المراجع الخارجي بذكر أنه قام بمراجعة القوائم المالية ويذكر أسماء هذه القوائم في تقريره) في المرتبة الثانية، وكانت نسبة الإجابة مرتفعة في فئة (موافق بشدة) وتساوي (33.3%)، وأن متوسط إجابات أفراد عينة البحث يساوي (3.7407) بانحراف معياري (1.22927).

وأتت عبارة (يلتزم المراجع الخارجي ببيان أنه راعى مخاطر المراجعة واتخذ القرارات المناسبة للحد منها) في المرتبة الثالثة، وكانت نسبة الإجابة مرتفعة في فئة (موافق) وتساوي (40.7%)، وأن متوسط إجابات أفراد عينة البحث يساوي (3.6667) بانحراف معياري (1.07417).

وجاءت عبارتين (يلتزم المراجع الخارجي بالتقرير عن المسائل المهمة في المراجعة مثل التحريفات الجوهرية والحوكمة والاستمرارية في فقرة خاصة بتقريره)، (التزام المراجع الخارجي بتطبيق المعايير الدولية للمراجعة يعد إحدى الضمانات لتقريره عن مدى صدق القوائم المالية) في المرتبة الرابعة، وكانت نسبة الإجابة مرتفعة في فئة

(موافق بشدة) وتساوي (29.6%)، وأن متوسط إجابات أفراد عينة البحث يساوي (3.5926) بانحراف معياري (1.24836).

وأتت عبارة (يلتزم المراجع الخارجي بالإفصاح في تقريره عن مسؤولية كل من المراجع والإدارة فيما يتعلق باستمرارية المشروع) في المرتبة الخامسة، وكانت نسبة الإجابة مرتفعة في فئة (موافق) وتساوي (37%)، وأن متوسط إجابات أفراد عينة البحث يساوي (3.5926) بانحراف معياري (.1.21716).

وجاءت عبارة (يلتزم المراجع الخارجي ببيان كيفية التعامل مع المسائل الهامة في المراجعة عند قيامه بعملية المراجعة) في المرتبة السادسة، وكانت نسبة الإجابة مرتفعة في فئة (محايد) وتساوي (37%)، وأن متوسط إجابات أفراد عينة البحث يساوي (3.2963) بانحراف معياري (1.46760).

المحور الثاني: يلتزم المراجع الخارجي بقواعد السلوك المهني وحياده عند إعداد تقريره.

تم استخدام المتوسط الحسابي والانحراف المعياري من متوسط مجتمع البحث، لمعرفة إجابات المبحوثين وكانت النتائج وفق ما هو موضح بالجدول التالي:

جدول رقم (9) يوضح المتوسط الحسابي والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة البحث للمحور الثاني

الفقرة		درجة الموافقة					الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة			
1- يلتزم المراجع الخارجي بتوفر الاستقلالية عند تكوين تقريره عن القوائم المالية وعند إصداره	ت	7	6	9	5	0	3.556	1.08604	5
	%	25.9	.22	33.3	18.5	0			
2- يلتزم المراجع الخارجي بمراجعة كل القوائم المالية المكلف	ت	8	7	5	6	1	3.5556	1.25064	4
	%	29.6	25.9	18.5	22.2	3.7			

بمراجعتها قبل اعداد تقريره									
3- يلتزم المراجع الخارجي بالمتطلبات الأخلاقية المتعلقة بالمراجعة عموماً وبإعداد تقريره بشكل خاص.	ت	6	7	10	1	3	3.4444	1.221950	6
	%	22.2	25.9	37.0	3.7	11.1			
4- يلتزم المراجع الخارجي بتجميع أدلة وبراهين كافية لإعداد تقريره عن القوائم المالية	ت	8	9	4	4	2	3.6296	1.27545	2
	%	29.6	33.3	14.8	14.8	7.4			
5- يلتزم المراجع الخارجي بدراسة المسائل الهامة في المراجعة لإعداد تقرير مناسب حيالها	ت	8	9	7	3	0	3.6296	1.00142	3
	%	29.6	33.3	25.9	11.1	0			
6- يلتزم المراجع الخارجي بدراسة المسائل المتعلقة باستمرارية	ت	7	10	6	4	0	3.7407	1.00142	1
	%	25.9	37	22.2	14.8	0			

المشـــــروع حتــى يكــون تقرير مناسب حيالها									

الجدول رقم (10) يبين إجابات أفراد عينة البحث حول المحور الثاني (يلتزم المراجع الخارجي بقواعد السلوك المهني وحياده عند إعداد التقارير)، ومن الجدول نلاحظ أن عبارة (يلتزم المراجع الخارجي بدراسة المسائل المتعلقة باستمرارية المشروع حتى يكون تقرير مناسب حيالها) جاءت في المرتبة الأولى وكانت نسبة الإجابة مرتفعة في فئة (موافق) وتساوي (37%)، وأن متوسط إجابات أفراد عينة البحث يساوي (3.7407) بانحراف معياري (1.00142).

وجاءت عبارة (يلتزم المراجع الخارجي بتجميع أدلة وبراهين كافية لإعداد تقرير عن القوائم المالية) في المرتبة الثانية، وكانت نسبة الإجابة مرتفعة في فئة (موافق) وتساوي (33.3%)، وأن متوسط إجابات أفراد عينة البحث يساوي (3.6296) بانحراف معياري (1.27545).

وأتت عبارة (يلتزم المراجع الخارجي بدراسة المسائل الهامة في المراجعة لإعداد تقرير مناسب حيالها) في المرتبة الثالثة، وكانت نسبة الإجابة مرتفعة في فئة (موافق) وتساوي (33.3%)، وأن متوسط إجابات أفراد عينة البحث يساوي (3.6296) بانحراف معياري (1.00142).

وجاءت عبارة (يلتزم المراجع الخارجي بمراجعة كل القوائم المالية المكلف بمراجعتها قبل اعداد تقريره) في المرتبة الرابعة، وكانت نسبة الإجابة مرتفعة في فئة (موافق بشدة) وتساوي (29.6%)، وأن متوسط إجابات أفراد عينة البحث يساوي (3.5556) بانحراف معياري (1.25064).

وأتت عبارة (يلتزم المراجع الخارجي بتوفر الاستقلالية عند تكوين تقريره عن القوائم المالية وعند اصداره.) في المرتبة الخامسة، وكانت نسبة الإجابة مرتفعة في فئة (محايد) وتساوي (33.3%)، وأن متوسط إجابات أفراد عينة البحث يساوي (3.5556) بانحراف معياري (1.08604).

وجاءت عبارة (يلتزم المراجع الخارجي بالمتطلبات الأخلاقية المتعلقة بالمراجعة عموماً وبإعداد تقريره بشكل خاص) في المرتبة السادسة، وكانت نسبة الإجابة مرتفعة في فئة (محايد) وتساوي (37%)، وأن متوسط إجابات أفراد عينة البحث يساوي (3.4444) بانحراف معياري (1.221950).

المحور الثالث: توجد علاقة بين التأهيل العلمي والمهني للمراجع الخارجي وجودة تقريره.

تم استخدام المتوسط الحسابي والانحراف المعياري من متوسط مجتمع البحث، لمعرفة إجابات المبحوثين وكانت النتائج وفق ما هو موضح بالجدول التالي:

جدول رقم (10) يوضح المتوسط الحسابي والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة البحث للمحور الثالث

الفقرة		درجة الموافقة					الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة			
1- التأهيل المهني الجيد للمراجع الخارجي يؤهله لتقديم تقرير يتصف بالحياد.	ت	7	6	8	5	1	3.5556	1.18874	4
	%	25.9	22.2	29.6	18.5	3.7			
2- التأهيل المهني المناسب يجنب المراجع الخارجي من اصدر تقرير غير صحيح	ت	6	5	4	7	5	3.0000	1.46760	6
	%	22.2	18.5	14.8	25.9	18.5			
3- التأهيل المهني المناسب يمكن المراجع في تكوين أساس لتقريره عن القوائم المالية	ت	3	11	7	5	1	3.3704	1.04323	5
	%	11.1	40.7	25.9	18.5	3.7			
4- التأهيل المهني الجيد للمراجع الخارجي يساعد المراجع في ربط تقريره عن القوائم المالية بالأدلة والبراهين التي تحصل عليها.	ت	7	8	8	3	1	3.6296	1.11452	3
	%	25.9	29.6	29.6	11.1	3.7			
5- التأهيل العلمي الجيد يؤهل المراجع	ت	10	6	8	3	0	3.8519	1.06351	2
	%	37	22.2	29.6	11.1	0			

الخارجي بالالتزام بالمعايير الخاصة بإعداد تقريره								
6- التأهيل العلمي الجيد يؤهل المراجع في اصدار تقرير صحيح ذو مصداقية	ت	10	10	4	2	1	3.9630	1.09128	1
	%	37	37	14.8	7.4	3.7			
7- التأهيل العلمي الجيد للمراجع الخارجي يزيد من كفاءة أداة وجودة تقريره	ت	10	10	4	2	1	3.9630	1.09128	1
	%	37	37	14.8	7.4	3.7			

الجدول رقم (11) يبين إجابات أفراد عينة البحث حول المحور الثالث (توجد علاقة بين التأهيل العلمي والمهني للمراجع الخارجي وجودة تقريره)، ومن الجدول نلاحظ أن عبارتين (التأهيل العلمي الجيد للمراجع الخارجي يزيد من كفاءة أداة وجودة تقريره) (التأهيل العلمي الجيد يؤهل المراجع في اصدار تقرير صحيح ذو مصداقية) جاءت في المرتبة الأولى وكانت نسبة الإجابة مرتفعة في فئة (موافق) وتساوي (37%)، وأن متوسط إجابات أفراد عينة البحث يساوي (3.9630) بانحراف معياري (1.09128).

وجاءت عبارة (التأهيل العلمي الجيد يؤهل المراجع الخارجي بالالتزام بالمعايير الخاصة بإعداد تقريره) في المرتبة الثانية، وكانت نسبة الإجابة مرتفعة في فئة (موافق بشدة) وتساوي (37%)، وأن متوسط إجابات أفراد عينة البحث يساوي (3.8519) بانحراف معياري (1.06351).

وأتت عبارة (التأهيل المهني الجيد للمراجع الخارجي يساعد المراجع في ربط تقريره عن القوائم المالية بالأدلة والبراهين التي تحصل عليها). في المرتبة الثالثة، وكانت نسبة الإجابة مرتفعة في فئة (موافق) وتساوي (29.6%)، وأن متوسط إجابات أفراد عينة البحث يساوي (3.6296) بانحراف معياري (1.11452).

وجاءت عبارة (التأهيل المهني الجيد للمراجع الخارجي يؤهله لتقديم تقرير يتصف بالحياد) في المرتبة الرابعة، وكانت نسبة الإجابة مرتفعة في فئة (محايد) وتساوي

(29.6%)، وأن متوسط إجابات أفراد عينة البحث يساوي (3.5556) بانحراف معياري (1.18874).

وأتت عبارة (التأهيل المهني المناسب يمكن المراجع في تكوين أساس لتقريره حول القوائم المالية) في المرتبة الخامسة، وكانت نسبة الإجابة مرتفعة في فئة (موافق) وتساوي (40.6%)، وأن متوسط إجابات أفراد عينة البحث يساوي (3.3704) بانحراف معياري (1.04323).

وجاءت عبارة (التأهيل المهني المناسب يجنب المراجع الخارجي من أصدر تقرير غير صحيح) في المرتبة السادسة، وكانت نسبة الإجابة مرتفعة في فئة (غير موافق) وتساوي (25.9%)، وأن متوسط إجابات أفراد عينة البحث يساوي (3.000) بانحراف معياري (1.46760)

3.8 تحليل فرضيات البحث:

للتحقق من فرضيات البحث تم اختبار وجود فروق ذات دلالة إحصائية لنتائج أفراد العينة، كما تم استخدام اختبار T لعينة الواحدة (one sample t – test) للدلالة الإحصائية عند مستوي معنوية (0.05).

الفرضية الاولي: يلتزم المراجع الخارجي بتطبيق المعايير الدولية للمراجعة عند اعداد تقريره عن القوائم المالية.

ولاختبار وجود فروق ذات دلالة إحصائية لنتائج أفراد العينة، كما تم استخدام (T) لدلالة الإحصائية عند مستوي معنوية (0.05) لفرضية الأولى، كما فالجدول رقم (12):

جدول رقم (11) يوضح نتائج اختبار (T) للتعرف على دلالة الفروق للإجابات على فقرات الفرضية الاولى

عدد الأفراد N	الوسط الحسابي Mean	الانحراف المعياري Std. Deviation	قيمة T	درجة الحرية Df	القيمة الاحتمالية Asymp. Sig	مستوى الدلالة Level
35	3.6481	0.53576	2.407	35	0.023	0.05

نلاحظ من الجدول رقم (11) أن قيمة الوسط الحسابي (3.6138)، كما بلغت قيمة الانحراف المعياري (0.58206)، وأن قيمة (T) بلغت (1.908) وأن القيمة الاحتمالية لها (0.00) وهذه القيمة أصغر من مستوي الدالة (0.05) هذا يعني لا وجود دلالة إحصائية، وبناءً على نتائج الجدول أعلاه فأننا نقبل الفرضية التي تنص

على أن المراجع الخارجي يلتزم بتطبيق المعايير الدولية للمراجعة عند إعداد تقريره عن القوائم المالية.

1. **الفرضية الثانية:** يلتزم المراجع الخارجي بقواعد السلوك المهني وحياده عند إعداد يلتزم المراجع الخارجي بقواعد السلوك المهني وحياده عند إعداد تقريره.

ولاختبار وجود فروق ذات دلالة إحصائية لنتائج أفراد العينة، كما تم استخدام (T) لدلالة الإحصائية عند مستوي معنوية (0.05) لفرضية الثانية، كما فالجدول رقم (12):

جدول رقم (12) يوضح نتائج اختبار (T) للتعرف على دلالة الفروق للإجابات على فقرات الفرضية الثانية

عدد الأفراد N	الوسط الحسابي Mean	الانحراف المعياري Std. Deviation	قيمة T	درجة الحرية Df	القيمة الاحتمالية Asymp. Sig	مستوي الدلالة Level
35	3.6138	0.58206	1.908	35	0.00	0.05

2. نلاحظ من الجدول رقم (12) أن قيمة الوسط الحسابي (3.6138)، كما بلغت قيمة الانحراف المعياري (0.58206)، وأن قيمة (T) بلغت (1.908) وأن القيمة الاحتمالية لها (0.00) وهذه القيمة أصغر من مستوي الدالة (0.05) هذا يعني توجد دلالة إحصائية، وبناءً على نتائج الجدول أعلاه فأننا نقبل الفرضية التي تنص على أن المراجع الخارجي يلتزم بقواعد السلوك المهني وحياده عند إعداد يلتزم المراجع الخارجي بقواعد السلوك المهني وحياده عند إعداد تقريره.

الفرضية الثالثة: توجد علاقة بين التأهيل العلمي والمهني للمراجع الخارجي وجودة تقريره.

ولاختبار وجود فروق ذات دلالة إحصائية لنتائج أفراد العينة، كما تم استخدام (T) لدلالة الإحصائية عند مستوي معنوية (0.05) لفرضية الثالثة، كما فالجدول رقم (13):

جدول رقم (13) يوضح نتائج اختبار (T) للتعرف على دلالة الفروق للإجابات على فقرات الفرضية الثالثة

عدد الأفراد N	الوسط الحسابي Mean	الانحراف المعياري Std. Deviation	قيمة T	درجة الحرية Df	القيمة الاحتمالية Asymp. Sig	مستوي الدلالة Level
35	3.5494	0.63180	1.229	35	0.00	0.05

نلاحظ من الجدول رقم (31) أن قيمة الوسط الحسابي (3.5494)، كما بلغت قيمة الانحراف المعياري (0.63180)، وأن قيمة (T) بلغت (1.229) وأن القيمة الاحتمالية لها (0.00) وهذه القيمة أصغر من مستوى الدالة (0.05) هذا يعني يوجد دلالة إحصائية، وبناءا على نتائج الجدول أعلاه فأننا نقبل التي تنص على إن هناك علاقة بين للتأهيل العلمي والمهني للمراجع الخارجي وجودة تقريره.

3.9النتائج والتوصيات

أولاً ـ النتائج:

من خلال تحليل بيانات البحث واختبار فرضيتها يمكن تلخيص نتائج البحث على النحو التالي: ـ

1. **الالتزام بالمعايير الدولية:** ـ أظهرت النتائج وجود مستوى عالٍ من الالتزام بالمعايير الدولية للمراجعة لدى المراجعين الخارجين المتعلقة بإعداد تقريره بمدينة طرابلس، لاسيما في الحصول على أدلة وبراهين كافية كان بمتوسط (4.00) وتحديد نطاق المسؤولية بوضوح. وأكدت الدراسة أن الالتزام بالمعايير هو الركيزة الأساسية لضمان جودة ومصداقية التقارير المالية وتختلف هذه الدراسة جزئيا مع دراسة العبيدي (2024) التي أشارت إلى وجود ضعف في التزام المراجعين بالمحتوى المعلوماتي للمعايير الدولية للمراجعة لدى مصلحة الضرائب غي مدينة بنغازي مقابل اعتمادهم بشكل أكبر على معايير المراجعة المقبولة وقد يعزي هذا الى طبيعة العينة بين البحثين حيث ركز البحث الحالي على مكاتب المراجعة القانونية في مدينة طرابلس تمتلك مرونة واهتماماً أكبر بالمعايير الدولية للمراجعة، بينما ركزت دراسة العبيدي على مراجعين مقيدين لدى مصلحة الضرائب قد تحكمهم قوانين محلية تقليدية.
2. **الالتزام بالسلوك المهني:** تبين ان المراجع الخارجي يلتزم بقواعد السلوك المهني وحياده عند أعداده للتقرير ويتجسد بوضوح في دراسة قدرة المنشأة على الاستمرار كأولوية بمتوسط (3.74) وثبت أن الالتزام بالحياد والموضوعية يمثل الركيزة الأساسية لنزاهة التقرير رغم وجود صعوبات في الحافظ على المتطلبات الأخلاقية المتعلقة بالمراجعة عموماً وبإعداد تقريره بشكل خاص.
3. **أثر التأهيل العلمي والمهني:** توصل البحث الي ان هناك علاقة طردية قوية بين التأهيل العلمي والمهني للمراجع الخارجي في الرفع من جودة تقريره بمتوسط (3.96) فالتأهيل العلمي ليس مجرد شرط شكلي بل هو المحرك الذي يُمكن المراجع من ربط الأدلة بالنتائج وتجاوز التقارير النمطية إلى العمق التحليلي، حيث أن هذا

البحث اتفقت نتيجته مع دراسة مصعب وياسر (2021) التي أكدت أن تطوير المهارات والاستراتيجيات التعليمية تساعد الأفراد علي التعلم بشكل أكثر فعالية واستخدام هذه الاستراتيجيات زادت من جودة الخدمات المقدمة .

ثانياً ـ التوصيات:

بناء على النتائج السابقة يوصي البحث بالتالي: -

1. زيادة الاهتمام بتطوير مهارات المراجعين الخارجيين في مجال المراجعة من خلال إلزامية التدريب المستمر الذي يساعد في رفع مؤهلاتهم ومهاراتهم وخبراتهم، والتركيز على الجوانب التطبيقية للمعايير، كما يمكن الربط بين تجديد تراخيص المزاولة ببرامج تدريبية متقدمة في المعايير الولية للمراجعة والتحليل المالي.
2. تطوير المناهج الجامعية لدمج المعايير الدولية بالممارسة الميدانية لتقليص الفجوة المعرفية بين المخرجات التعليمية ومتطلبات الممارسة الميدانية.
3. الاهتمام برفع الوعي لدى العاملين حول ثقافة المراجعة وأهمية المحافظة على المال العام وذلك من خلال (المحاضرات، الندوات، المؤتمرات).
4. دعم مهارات التفكير النقدي من خلال تشجيع المراجعين على الحصول على شهادات مهنية دولية التي تنمي مهارات الشك المهني والقدرة على كشف التلاعب المعقدة في القوائم المالية.
5. يوصي البحث بتحديث مواثيق السلوك المهني لتشمل إرشادات واضحة للتعامل مع المعضلات الأخلاقية في ظل الاقتصاد الرقمي.
6. تحفيز الباحثين لإجراء دراسات نوعية تستقي أسباب الحياد أتجاه بعض المتطلبات الأخلاقية، واستكشاف أثر التكنولوجيا الحديثة مثل الذكاء الاصطناعي في تعزيز قدرة المراجع الخارجي على جمع الأدلة وتحليل المخاطر.

بيان تضارب المصالـــح:

يُقر المؤلف بعدم وجود أي تضارب مالي أو علاقات شخصية معروفة قد تؤثر على العمل المذكور في هذه الورقة.

3.10 قائمة المراجـــع:

1. اشتيوي، إدريس عبد السلام. (1996)، المراجعة معايير وإجراءات، بيروت، دار النهضة.
2. التميمي، هادي. (2004) ،مدخل متكامل إلى التدقيق: من الناحية النظرية والعملية. عمان:دار وائل للنشر.
3. الدهراوي، كمال الدين مصطفى وآخرون.(2006). دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية.
4. الذنيبات، علي عبدالقادر حسن. (2006). تدقيق الحسابات في ضوء معايير التدقيق الدولية والأنظمة والقوانين المحلية:نظرية وتطبيق.عمان:دار وائل للنشر.
5. الشيباني، عمر محمد التومي. (1975) .(مناهج البحث الاجتماعي) ط. 2. طرابلس: الشركة العامة للنشر والتوزيع والإعلان.
6. الصباغ، عماد عبد الوهاب،(2000) نظم المعلومات ماهيتها ومكوناتها. عمان: دار الثقافة للنشر والتوزيع.
7. الصبان، محمد سمير.(1996). الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الاسكندرية.
8. الصبان، محمد سمير.(1988). الأصول العلمية للمراجعة بين النظرية والممارسة، الإسكندرية: دار النهضة العربية.
9. الصحن، عبد الفتاح.(1996). المراجعة الداخلية والخارجية، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية.
10. العبيدي، ماهر موسى،(2003). معايير التدقيق الدولية ومدى انسجامها مع متطلبات البيئة العراقية، أطروحة دكتوراه، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة المستنصرية، بغداد، العراق.
11. العبيدي، سليمان فرج. (2024). مدى الالتزام بالمحتوى المعلوماتي في تقرير المراجع الخارجي: دراسة تحليل محتوى لتقارير المراجعين الخارجيين المقيَّدين لدى مصلحة الضرائب بنغازي .مجلة العلوم والدراسات الإنسانية - جامعة بنغازي، ع 78، 112 - 135.
12. القباني، ثناء علي. (2006). المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الاليكتروني، الإسكندرية: الدار الجامعية.
13. القباني، ثناء علي. (2007). المراجعة، الدار الجامعية الإسكندرية
14. الليلة، تغريد سالم محمود .(2002) .أثر استخدام الحاسوب الإلكتروني في نظام الرقابة الخارجية على الوحدات الحكومية بالتطبيق على جامعة الموصل]رسالة ماجستير غير منشورة]. كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، ص 90.
15. بن يوسف، أسامة صالح محمد .(2008) .تقييم جودة خدمات المراجعة الداخلية من خلال فجوة التوقعات]رسالة ماجستير غير منشورة]. كلية الاقتصاد، جامعة 7 أكتوبر.
16. جمعة، أحمد حلمي، (2005). المدخل إلى التدقيق الحديث. عمان: دار الصفاء.
17. خلاط، صالح ميلود، (2011) معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية، مذكرة غير منشورة، قسم المحاسبة، أكاديمية الدراسات العليا.
18. رمضان، رأفت علي،(1983). معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية عين شمس.

19. عبدالله، خالد امين، (2000) علم تدقيق الحاسبات النظرية والعلمية" ط1، دار وائل للنشر والطباعة، عمان، الاردن.

20. عبد الحليم، محمد فرح، (2005)، المراجعة الداخلية في المصارف السودانية، المؤتمر العربي الاول ،القاهرة.

21. عرار، شادن هاني، (2006)، مدى التزام المراجع الخارجي في الأردن بإجراءات واختبارات تقييم مخاطر الأخطاء المادية عند تدقيق البيانات المالية.

22. عويضة، محمد يسري طلبه، (1985) دراسة لأهمية وجدوى معايير أداء المراجعة الداخلية، مجلة البحوث التجارية، أكاديمية السادات، العدد السابع.

23. فلاح، مطارنة غسان (2006)، تدقيق الحسابات المعاصر.عمان: دار المسيرة.

24. محمود، منصور حامد، (1998) اساسيات المراجعة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، التعليم المفتوح.

25. مياسي، كوثر، (2015) مدى الالتزام مراجعي الحسابات في الجزائر بمعايير المراجعة الدولية، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي.

المراجع الاجنبية

1. Louwers، Timothy J (2005)،"Auditing and assurance services"، first edition،Mc Grow-Hill.NY..

2. .Pickett،K.H Spenser،Pickett،Jennifer M،(2005)"،Auditing for Managers:The ultimate risk management tool"،John Waily and sons ltd،the Atrium،Southern Gate،Chichester،England.

3. Humphrey, C., et al. (2009). "The global audit profession and the international financial crisis". Accounting, Organizations and Society.