

# التكامل بين مناهج مراجعة الحسابات في التعليم الجامعي وجودة عملية المراجعة مع متطلبات معيار المراجعة الدولي 220 من وجهة نظر مراجعي الحسابات بمكاتب المراجعة القانونية بمدينة طرابلس والزاوية

د. جميلة سعيد قمبر  
قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد  
جامعة الزاوية

د. علي محمد موسى  
قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد  
جامعة الزاوية

## مقدمة:

يحظى مجال مراجعة الحسابات كمهنة وعلم باهتمام كبير، وذلك لما تشهده الدول من نمو متزايد في الطلب على الخدمات التي تقدمها هذه المهنة خصوصا في مجال مكافحة الفساد المالي.

ومع هذا الطلب المتزايد فإن مواكبة مهنة مراجعة الحسابات للمعايير الدولية (GASS) يصبح لزاما لا خيار، فهذه المعايير تكفل جودة أداء عملية مراجعة الحسابات، وتستلزم وضع

نظام لرقابة الجودة يؤكد أن عملية مراجعة الحسابات تمت وفق المعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية وأن تقرير المراجعة ملائم. و في هذا الإطار تمثل جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات ضمانا لبقاء مكاتب المراجعة في عملها واستمراريتها مستقبلا، إذ تركز المنظمات المهنية على ضرورة الالتزام بالمعايير المهنية ومعايير الرقابة على جودة الأداء المهني الصادرة بهذا الشأن من أجل الارتقاء بمستوى الخدمات المقدمة، ويمكن النظر إلى جودة المراجعة باعتبارها منتج نهائي لمختلف الإجراءات والقرارات التي يتم القيام بها من قبل فريق المراجعة كمجموعة عمل واحدة، بحيث أن أي خلل وظيفي أو أي إجراء لا يتسق مع متطلبات المراجعة النمطية والمحددة من خلال المعايير المهنية ومعايير المراجعة المقبولة قبولا عاما (GAAS) تنعكس آثاره على جودة الأداء المهني<sup>(1)</sup>.

من جانب آخر يجب أن يتلقى طالب المحاسبة الجامعي تعليما محاسبيا متكاملًا حول جودة عملية مراجعة الحسابات ووفق متطلبات المعايير الدولية، بما يعده ليكون له أداء يتميز بالجودة والإتقان، ولتأهيل خريج محاسبة قادر على تطبيقه في مكاتب المراجعة القانونية، ويساهم بشكل فعلي في الرفع من مستوى المهنة.

### مشكلة الدراسة:

يقع على عاتق الجامعات مسؤولية توفير تعليم محاسبي ملائم يخدم مجتمع الأعمال ويلبي احتياجاته في عدة مجالات منها مجال مراجعة الحسابات، مع ضرورة الاستجابة للتطورات والتغيرات اللازمة في بيئة الأعمال الحديثة.

و لجودة عملية المراجعة أهمية كبيرة لأنها تحقق مصلحة مشتركة لجميع الأطراف المستفيدة من هذه العملية، حيث دمج مواضيع ذات علاقة ضمن مناهج التعليم المحاسبي

الجامعي يعتبر خطوة تسهم في إعداد كوادر محاسبية قادرة على تطوير مهنة المراجعة، وإيجاد مكاتب مراجعة حسابات تساير نظيراتها إقليمياً ودولياً.

وفي البيئة الليبية لا يتبنى المركز الوطني الليبي لضمان جودة واعتماد المؤسسات التعليمية والتدريبية أية معايير تختص بمحتوى المناهج التعليمية المحاسبية الجامعية، كما لا تقوم نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين بتنظيم وإجراء أي امتحانات للمحاسبين القانونيين الليبيين قبل منحهم تراخيص ممارسة المهنة في مكاتب المحاسبة القانونية، وبذلك سيكون التعليم المحاسبي الجامعي الذي تلقاه الخريج هو حجر الأساس الذي يعتمد عليه عند ممارسة مهنته.

وعلى الرغم من صدور قانون المهنة رقم (116) لسنة 1973 وكذلك صدور القانون رقم (79) لسنة 1975 والقاضي بإنشاء ديوان المحاسبة وكذلك صدور القانون رقم (56) لسنة 1980 والمعدل بالقرار رقم (48) لسنة 1986 والذي ارسى مجموعة من القواعد المهنية لمن يتولى فحص ومراجعة الحسابات إلا انه لم يتم إنشاء جهاز لتقييم جودة الأداء المهني لممارسي خدمات المراجعة ولم يتم الالتزام بمعيار المراجعة الدولي رقم (7) لسنة 1981 والذي تم تعديله بالمعيار رقم (220) الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين لسنة 1994، والمتعلق بالرقابة على جودة عملية المراجعة، ورغم عضوية ليبيا فيه، وبالنظر إلى ما سبق فإن مشكلة الدراسة ستتمحور في البحث في مدى التكامل بين مناهج مراجعة الحسابات في التعليم الجامعي ورقابة جودة عملية المراجعة من وجهة نظر مراجعي الحسابات في مكاتب مراجعة الحسابات محل الدراسة وفق معيار المراجعة الدولي 220، وسيرتكز السؤال الرئيسي للدراسة على:

ما مدى التكامل بين مناهج مراجعة الحسابات في التعليم الجامعي وجودة عملية المراجعة مع متطلبات معيار المراجعة الدولي 220 من وجهة نظر مراجعي الحسابات بمكاتب المراجعة القانونية بمدینتی طرابلس والزواوية؟

وللإجابة على السؤال الرئيسي السابق يتطلب الأمر الإجابة عن عدة أسئلة فرعية كما يلي:

- 1- هل تتضمن مناهج مراجعة الحسابات في التعليم الجامعي الذي تلقاه مراجعي الحسابات في مكاتب المراجعة القانونية محل الدراسة متطلبات معيار المراجعة الدولي 220؟
- 2- ما مدى التزام مكاتب المراجعة القانونية محل الدراسة لمتطلبات معيار المراجعة الدولي 220 من وجهة نظر مراجعي الحسابات العاملين فيها؟
- 3- ما العلاقة بين احتواء مناهج مراجعة الحسابات في التعليم الجامعي الذي تلقاه مراجعي الحسابات في مكاتب المراجعة القانونية محل الدراسة لمتطلبات معيار المراجعة الدولي 220 والتزام مكاتب المراجعة القانونية محل الدراسة بهذه المتطلبات؟

### فرضيات الدراسة:

تم صياغة الفرضية الرئيسية للدراسة على النحو التالي:

"يوجد تكامل بين مناهج مراجعة الحسابات في التعليم الجامعي وجودة عملية المراجعة مع متطلبات معيار المراجعة 220 من وجهة نظر مراجعي الحسابات بمكاتب المراجعة القانونية محل الدراسة".

ولاختبار هذه الفرضية تم صياغة ثلاث فرضيات فرعية وهي كما يلي:

- الفرضية الفرعية الأولى " تتضمن مناهج مراجعة الحسابات في التعليم الجامعي الذي تلقاه مراجعي الحسابات في مكاتب المراجعة القانونية محل الدراسة لمتطلبات معيار المراجعة الدولي 220".

- الفرضية الفرعية الثانية "تلتزم مكاتب المراجعة القانونية محل الدراسة بمتطلبات معيار المراجعة الدولي 220".
- الفرضية الفرعية الثالثة "توجد علاقة بين احتواء مناهج مراجعة الحسابات في التعليم الجامعي الذي تلقاه مراجعي الحسابات في مكاتب المراجعة القانونية محل الدراسة لمتطلبات معيار المراجعة الدولي 220 والتزام مكاتب المراجعة القانونية محل الدراسة بهذه المتطلبات".

### متغيرات الدراسة:

تتضمن هذه الدراسة متغيرين هما:

- المتغير المستقل للدراسة: احتواء مناهج مراجعة الحسابات في التعليم الجامعي الذي تلقاه مراجعي الحسابات في مكاتب المراجعة القانونية محل الدراسة لمتطلبات معيار المراجعة الدولي 220.
- المتغير التابع للدراسة: التزام مكاتب المراجعة القانونية محل الدراسة بمتطلبات معيار المراجعة الدولي 220.

### أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة إلى ما يلي:

1. الوقوف على مفاهيم ومتطلبات الجودة وفق معيار المراجعة الدولي رقم 220.
2. تحديد مدى احتواء مناهج مراجعة الحسابات في التعليم الجامعي الذي تلقاه مراجعي الحسابات في مكاتب المراجعة القانونية محل الدراسة لمتطلبات معيار المراجعة الدولي 220.

3. تحديد مدى التزام مكاتب المراجعة القانونية محل الدراسة لمتطلبات معيار المراجعة الدولي 220.

4. تحديد مدى التكامل بين مناهج مراجعة الحسابات في التعليم الجامعي وجودة عملية المراجعة وفق معيار المراجعة 220 من وجهة نظر مراجعي الحسابات في مكاتب المراجعة القانونية محل الدراسة.

### أهمية الدراسة

تبرز أهمية الدراسة في عدة نواحي منها ما يلي:

1. تسليط الضوء على أهمية وواقع دور مناهج مراجعة الحسابات في دعم مهنة المراجعة وجودتها وضرورة تطويرها ومواكبتها لمعايير المراجعة الدولية.
2. المساهمة في التوصل إلى نتائج وتوصيات تساهم في تطوير مهنة المراجعة وتحسين جودة عمليات المراجعة من خلال بيان أهمية التقيد بمتطلبات معايير المراجعة الدولية خصوصا تلك المتعلقة بجودة عملية المراجعة.

### الدراسات السابقة:

دراسات عديدة تناولت موضوع جودة مراجعة الحسابات ورقابة جودة عملية المراجعة منها ما يلي:

- دراسة<sup>(2)</sup> (الغامدي والعنقري، 2005):

هدفت الدراسة إلى تسليط الضوء على أثار تطبيق برنامج جودة الأداء المهني على مكاتب المراجعة القانونية بالسعودية، من خلال تحسين جودة الخدمات المهنية والحد من تجاوزات المعايير المهنية وقواعد السلوك والتعليمات المهنية والأنظمة الأخرى ذات العلاقة،

بالإضافة إلى معرفة المشكلات والمعوقات التي تحول دون وفاء المكاتب محل الدراسة بمتطلبات برنامج مراقبة جودة الأداء المهني، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها أن تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني ساهم في تحسين جودة الخدمات المهنية كما ساهم في الحد من تجاوزات ممارسي المهنة في الالتزام بالمعايير وقواعد السلوك المهني وغيرها من التعليمات والأنظمة المهنية ذات العلاقة.

• دراسة<sup>(3)</sup> (et. AlArel, 2005):

هدفت الدراسة إلى بيان اثر دوران فريق المراجعة أو ما يعرف بالتناوب الإلزامي على جودة المراجعة وأثره على مصداقية الإبلاغ المالي في البيئة الأمريكية، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها أن استقلال ونزاهة وخبرة المراجع ضرورية ولكنها غير كافية لتحقيق مصداقية وموثوقية الإبلاغ المالي في ظل غياب الدوران الإلزامي لفريق المراجعة الذي بدوره يمس جودة المراجعة في ثلاثة قضايا هي الاقتراب من الإدارة وعدم الاهتمام بالتفاصيل بسبب الفساد والتكرار والحرص على أرواء العميل، كما توصلت الدراسة إلى وجود علاقة ايجابية مباشرة بين قوة لجنة المراجعة ومصداقية الإبلاغ المالي كونها وسيط بين العميل والمراجع.

• دراسة<sup>(4)</sup> (النوايسة، 2006):

هدفت الدراسة إلى التعرف على العوامل المؤثرة على جودة المراجعة من وجهة نظر المراجع الخارجي في البيئة الأردنية من خلال تحليل خمس متغيرات هي إدراك مراجع الحسابات لأهمية جودة مراجعة الحسابات وإجراءات العمل الميداني وأتعباب المراجعة وتنظيم مكتب المراجعة والعوامل المتعلقة بفريق المراجعة، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها إدراك مراجع الحسابات لأهمية جودة المراجعة وأن أكثر العوامل المؤثرة على جودة المراجعة هي العوامل المرتبطة بفريق عمل المراجعة وأقل العوامل المرتبطة بعملية تنظيم المكتب ولا يوجد

اثر ذو دلالة إحصائية على جودة المراجعة لحجم مكتب المراجعة والتنوع في الخدمات المؤداه للعميل.

• دراسة<sup>(5)</sup> (عوض، 2008):

هدفت الدراسة إلى دراسة طبيعة ومحددات أثر ممارسات المراجعة غير المنظمة على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات العاملين بمكاتب المراجعة القانونية في مصر، من خلال دراسة طبيعة وماهية المراجعة غير المنظمة والضغوط التي تؤدي المراجعة غير المنظمة والمراجعة غير المنظمة كسلوك مختل وظيفيا ومحدداتها ومخاطرها بالإضافة الى طبيعة ومحددات جودة الأداء المهني تجاه ممارسات المراجعة غير المنظمة ودور الرقابة على جودة الأداء المهني في الوقاية من مخاطر ممارسات المراجعة غير المنظمة، وتوصلت الدراسة الى عدة نتائج منها وجود مبررات ودواعي من قبل المراجعين في انتهاج المراجعة غير المنظمة، كما أن الضغوط التجارية تساهم في زيادة الآثار السلبية لمخاطر المراجعة غير المنظمة، وأن موازنة الوقت تساهم في تقليل جودة الأداء المهني.

• دراسة<sup>(6)</sup> (Jakson, et. Al، 2008):

هدفت الدراسة إلى بحث تأثير التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على جودة المراجعة في استراليا، وذلك من خلال دراسة عاملي مستوى الموضوعية والعقلانية من جهة والميل للتقاضي من جهة أخرى، وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج منها إن زيادة جودة المراجعة مرتبط بزيادة حجم وقدرات شركة المراجعة كما أن التبديل الإلزامي للمراجع يترتب عليه تخفيض التكاليف الإضافية على العميل الناجمة عن التبديل للحد الأدنى وكذلك يعطى فرص لشركات المراجعة لتوسيع قاعدة معرفتها وقدرتها كما أن شركات المراجعة التي تميل للتقاضي غالبا ما تخسر جزءا من حصتها السوقية.



دراسات عديدة أخرى<sup>(7)</sup> أجريت في بيئات مختلفة وهدفت الى معرفة العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات وتحليل وتحديد الأهمية النسبية لكل عامل من هذه العوامل وعلاقة جودة مراجعة الحسابات بالحاكمة المؤسسية وجودة المراجعة وإدارة الأرباح، والتعرف على أهمية تكنولوجيا المعلومات في ضبط جودة مراجعة الحسابات.

وتميزت هذه الدراسة عن الدراسات السابقة بأنها ركزت على تحديد مدى التزام مكاتب المراجعة القانونية في البيئة الليبية بجودة عمليات المراجعة وفق متطلبات معيار المراجعة الدولي رقم 220 والذي يتضمن سبع مجالات هي: مسؤوليات القيادة لجودة عمليات المراجعة - المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة - الموافقة على العلاقات مع العملاء ومواصلتها - مهمة فرق عمليات مراجعة الحسابات - التوجيه والإشراف والاستشارات - الرقابة على جودة المراجعة - التوثيق. ودور التعليم الجامعي الذي تلقاه مراجعي الحسابات العاملين بهذه المكاتب في دعم الالتزام بهذه المتطلبات.

#### مفاهيم ومتطلبات الجودة وفق معيار المراجعة الدولي رقم 220:

يمكن تعريف جودة مراجعة الحسابات بأنها مجموعة من القواعد والإجراءات والسياسات التي يتم الالتزام بها في أداء العمل بمكتب المراجعة، ويتم وضع تلك القواعد في ضوء معايير الجودة وقواعد السلوك المهني، ويترتب على تنفيذها تحسين مستوى جودة الأداء بالمكتب.<sup>(8)</sup>

كما يرتبط مفهوم جودة مراجعة الحسابات بمفهوم رقابة الجودة لأعمال مراجعة الحسابات وهي تمثل مجموعة من السياسات والإجراءات التي ينبغي على مؤسسة المراجعة أن تقوم بها سواء فيما يتعلق بالمؤسسة بشكل عام وبمهام التدقيق الخاصة أي على

مستوى المؤسسة ككل وعلى مستوى كل عملية مراجعة وذلك من أجل ضمان قيام مؤسسة المراجعة بخدمة الأطراف ذات العلاقة بشكل مناسب وبما يتفق مع معايير المراجعة. (9)

إن الغرض من معيار المراجعة الدولي رقم 220 بعنوان "رقابة الجودة لمراجعة البيانات المالية"<sup>(10)</sup> يتمثل في:

1. وضع معايير وتوفير إرشادات حول رقابة الجودة المتعلقة بعملية المراجعة وإجراءات مؤسسة المراجعة والإجراءات الخاصة بالمساعدين.
  2. المتطلبات المهنية مثل الاستقلالية والأمانة والموضوعية والسرية والسلوك المهني
  3. المهارة والكفاءة المتعلقة بالتوظيف والتطوير المهني وتحديد المؤهلات الضرورية
  4. توزيع المهام على الموظفين
  5. الإشراف والتوجيه والمتابعة للأعمال الموكلة للموظفين على كافة المستويات
  6. التشاور وقبول عملاء جدد والمحافظة على العملاء الحاليين
  7. المراقبة والتحقق من التزام مكاتب المراجعة من عناصر الرقابة على الجودة
- كما أوضح المعيار مجموعة من المتطلبات الخاصة بجودة عملية المراجعة ورقابة جودة عملية المراجعة تتضمن باختصار ما يلي:

أولاً- مسؤوليات القيادة لجودة عمليات المراجعة: تنص الفقرة رقم (8) للمعيار على أن تركز أعمال الشريك في العملية والخطابات المناسبة للأعضاء الآخرين في فريق العملية، عند تحمل مسؤولية الجودة الشاملة على كل عملية من عمليات المراجعة على أهمية مراجعة الجودة وحقيقة أن الجودة أمر هام في أداء عمليات المراجعة.

و بذلك تكمن أهمية جودة مراجعة الحسابات في المجالات التالية:<sup>(11)</sup>

1. تأكيد الالتزام بمعايير المهنة.

2. تعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الجوهرية في القوائم المالية.
  3. تخفيض صراعات الوكالة.
  4. المساهمة في تدعيم مفهوم حوكمة الشركات.
  5. أداة تنافسية جيدة.
  6. زيادة الثقة في تقرير المراجعة ومصداقية القوائم المالية.
- ثانياً- المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة: تنص الفقرة رقم (9) للمعيار على الامتثال للمتطلبات الأخلاقية.
- و ينبغي على شريك العملية تقييم مدى امتثال أعضاء فريق المراجعة في المكتب لمتطلبات أخلاقيات المهنة مع مراعاة أن تشمل النزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والعناية الواجبة والسرية والسلوك المهني.<sup>(12)</sup>
- ثالثاً- الموافقة على العلاقات مع العملاء ومواصلتها وعمليات المراجعة: تنص الفقرة رقم (12) على وجوب جمع المعلومات التي تعد ضرورية في الظروف قبل الموافقة على إجراء عملية مع عميل جديد وعند تحديد ما إذا سيتم الاستمرار في عملية جارية.
- ويجب على شريك العملية أن يكون مقتنعاً بأن الإجراءات في مكتب المحاسبة مناسبة فيما يتعلق بقبول واستمرار العلاقات مع العميل وعملية المراجعة المحددة التي تم إتباعها، وإن الاستنتاجات التي تم التوصل إليها بهذا الخصوص مناسبة وتم توثيقها، وتشمل هذه الإجراءات بخصوص قبول والاستمرار في العلاقات مع عميل المراجعة نزاهة المالكين الرئيسيين والإدارة العليا وكفاءة فريق المراجعة لأداء المهام وإمكانية امتثال كل من مكتب المراجعة وفريق المراجعة للمتطلبات الأخلاقية.<sup>(13)</sup>

رابعاً- مهمة فرق عمليات مراجعة الحسابات: تنص الفقرة رقم (14) على ضرورة أن يضم فريق عملية المراجعة شخص ذو خبرة في مجال متخصص من المحاسبة أو المراجعة، والأخذ بعين الاعتبار الكفاءة والقدرات المناسبة من فريق العملية ككل.

و بذلك يتوجب على مكتب المراجعة العمل امتلاك فريق عمل مؤهل مهنيا لأداء مهامه ويجب أن يكون لدى الفريق مجموعة من الخبراء التابعين لكي يتمكن من تحقيق ما يلي:<sup>(14)</sup>

- أداء عملية المراجعة وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة.
- المساهمة في إصدار تقرير المراجع بشكل ملائم للظروف.

خامساً- أداء العملية: وتتلخص في عدة نواحي منها التوجيه والإشراف والأداء.

ويمكن القول أنه ينبغي أن يكون هناك توجيه وإشرافاً كافيين على العمل وعلى جميع المستويات وذلك لتوفير الضمان المعقول للمكتب بأن العمل الذي أنجزه يعنى بمعايير الجودة المناسبة، ويجب التشاور مع ذوي الخبرات المناسبة كلما كان ذلك ضرورياً.<sup>(15)</sup>

سادساً- الرقابة على جودة المراجعة: وتتلخص في أن يتضمن النظام الفاعل لرقابة الجودة عملية مراقبة مصممة لتقدم للمؤسسة ضمان معقول بأن سياساتها وإجراءاتها المتعلقة بنظام رقابة الجودة ملائمة وتعمل بفاعلية.

و بذلك على مكتب المراجعة أن يراقب باستمرار مدى ملائمة وفعالية سياسات وإجراءات رقابة الجودة بغرض تقييم مدى فعالية نظام رقابة الجودة لمكتب المراجعة، ومدى تطبيقه عند تنفيذ عملية المراجعة وأداء العمل المرتبط بالوظائف المتعلقة برقابة الجودة، وذلك من خلال تحديد إجراءات المراقبة الضرورية لتوفير قناعة بأن إجراءات رقابة الجودة في المكتب تعمل بفعالية، واتخاذ الإجراءات لتوصيل نتائج المراقبة إلى المستويات الإدارية المناسبة بغرض المتابعة الشاملة لنظام رقابة الجودة.<sup>(16)</sup>

**سابعاً- التوثيق:** وتتلخص في انه على المراجع إدراج وثائق المراجعة المتعلقة بالقضايا والاستنتاجات والمشاورات التي أجريت خلال عملية المراجعة، كما ينبغي على مراجع رقابة جودة العملية توثيق الإجراءات التي تتطلبها سياسات المؤسسة فيما يتعلق بمراجعة رقابة جودة العملية والإجراءات الأخرى ذات العلاقة.

و بذلك فإن توثيق المراجعة هو السجل الرئيسي لإجراءات المراجعة المطبقة، الأدلة التي تم الحصول عليها، والاستنتاج الذي تم التوصل إليه من قبل المراجع في التعاقد. توثيق المراجعة يجب أن يتضمن جميع المعلومات التي يأخذها المراجع بعين الاعتبار لإجراء المراجعة بشكل كافي ولتزويد الدعم لتقرير المراجع. (17)

#### **دور التعليم المحاسبي الجامعي في دعم جودة مراجعة الحسابات:**

يمثل التعليم المحاسبي نقطة البداية نحو التأهيل المهني للمراجع، بإعداده ليصبح عضوا فاعلا في مهنة متنامية تعمل على تنظيم نفسها، وتوجب عليه مواصلة التعليم لتطوير المهنة، ومواجهة المتغيرات التكنولوجية والاقتصادية والاجتماعية.

ويجب أن يكون للتعليم المحاسبي أهداف واضحة ومحددة، بحيث يكون قادرا على تأهيل الطلاب وإعدادهم بأنواع المعرفة والمهارات المطلوبة وإكسابهم القدرة على التقويم واستخلاص المؤشرات وتوصيل المعلومات.

وحتى تتحقق أهداف التعليم المحاسبي الجامعي على الوجه المطلوب، لا بد أن يكون له دور هام وأساسي في دعم جودة مراجعة الحسابات، فهو يوفر لمراجع الحسابات المعارف والمهارات التي تشكل الركيزة الأساسية عند ممارسته لمهنة المراجعة، دراسات عديدة بينت ذلك منها الدراسة<sup>(18)</sup> التي بينت أن هناك أربعة عوامل تؤثر على جودة المراجعة وهي:

1. المعرفة التي يمتلكها المراجع عن معايير المحاسبة والمراجعة.

2. استطاعة المراجع أن يوصل المعلومات إلى المستخدمين بشكل دقيق وسريع.

3. التزام المراجع بمعايير السلوك المهني.

4. معرفة المراجع بنشاط الشركة العامل فيها.

كما أن التأهيل العلمي والخبرة العملية لمراجع الحسابات وإلمامه لمعايير المراجعة المتعارف عليها من الأطر الهامة في الرفع من أداء هو كفاءة عملية المراجعة، كما يحتاج التأهيل العلمي إلى عملية تطوير دائم ومستمر من طرف الجامعات والمعاهد الوطنية بغية مسايرة الإصدارات الحديثة، وذلك من خلال الإلمام بمعايير المراجعة والمحاسبة الدولية. (19)

و من خلال اختبار مجموعة من العوامل الشخصية الواجب توافرها في المراجع مثل الخبرة العملية والتحصيل العلمي الذي يؤهله على ممارسة المهنة مثل بكالوريوس أو دبلوم المحاسبة وحرص المراجع على المشاركة في الدورات التدريبية الخاصة بمهنة المراجعة لوحظ أن لها تأثير في تحقيق جودة عملية المراجعة. (20)

و من المفترض أن البرنامج الذي يتبعه المراجع في الدراسة الأكاديمية في المعاهد والكليات ينتج محاسبا أو مراجعا له قدر كافي من الناحية النظرية والعملية بما يؤهله لممارسة المحاسبة أو المراجعة، ولكن التطورات الحديثة في مجال مراجعة الحسابات جعلت هذه البرامج قاصرة ولا تفي بالمتطلبات أو ترقى إلى مستوى التغيرات، بما يحتم على المعاهد والكليات مراجعة أو إعادة دراسة هذه البرامج وتقوم بتطوير نفسها بما يساعدها على إنتاج إطارات مؤهلة ومدربة بالقدر الكافي. (21)

## منهجية الدراسة:

في الإطار النظري من هذه الدراسة تم مراجعة الأدبيات ذات العلاقة بمناهج مراجعة الحسابات في التعليم الجامعي وجودة عملية المراجعة وفق معيار المراجعة الدولي رقم 220 من اجل الاستفادة منها في موضوع الدراسة، في حين تضمن الجزء العملي للدراسة توزيع استبيانات على عينة من مراجعي الحسابات بمكاتب المراجعة القانونية بمدينة طرابلس والزاوية لاستطلاع آرائهم حول مدى التكامل بين مناهج مراجعة الحسابات في التعليم الجامعي الذي تلقوه وجودة عملية المراجعة التي يقومون بها مع متطلبات معيار المراجعة الدولي 220، وخضعت الإجابات لأساليب التحليل الإحصائي باستخدام برنامج SPSS الإحصائي.

## حدود الدراسة:

- الحدود البشرية والمكانية: عينة عشوائية من مراجعي الحسابات القانونيين الليبيين بمدينة طرابلس والزاوية.
- الحدود الزمنية: استغرقت الدراسة المدة من 2016/04/01م وحتى 2017/02/28م.
- الحدود الموضوعية: التركيز على محتوى مناهج مراجعة الحسابات في التعليم الجامعي المتعلقة بمتطلبات معيار المراجعة الدولي 220 وجودة عملية المراجعة في مكاتب المراجعة القانونية وفقا للبيانات الواردة في الاستبيانات الموزعة على عينة من مراجعي الحسابات بمكاتب المراجعة القانونية بمدينة طرابلس والزاوية والتحليلات الإحصائية التي أجريت عليها.

## محددات الدراسة:

تحدد الدراسة بمقدار صدق أداة الدراسة وثباتها ودرجة موضوعية استجابة أفراد عينة الدراسة.

## المجتمع والعينة:

يتمثل مجتمع الدراسة في مراجعي الحسابات بمدينة طرابلس والزواوية أثناء فترة الدراسة، ولم يتمكن الباحثان من حصر عدد مراجعي الحسابات بمكاتب المحاسبة القانونية بمدينة طرابلس والزواوية، ولذلك تم توزيع عدد (40) استبانة على عينة عشوائية من مراجعي الحسابات خلال الفترة الزمنية من 1 / 9 / 2016 م حتى 30 / 10 / 2016 م وكان عدد الاستبانات المستردة (34) استبانة، وتم استبعاد (7) استبانات لعدم استكمال كافة الإجابات المطلوبة وخضعت (27) استبانة للتحليل الإحصائي أي بنسبة (67.5 %) من الاستبانات الموزعة والجدول الآتي يوضح ذلك:

## جدول رقم (1)

عدد الاستبانات الموزعة والمستردة والمقبولة للتحليل

نسبة الاستبانات المقبولة الى الموزعة	عدد الاستبانات المقبولة	عدد الاستبانات المستردة	عدد الاستبانات الموزعة
% 67.5	27	34	40



## اختبار صدق الدراسة:

تم إيجاد معامل المصادقية ألفا كرونباخ لردود عينة الدراسة عن أسئلة الاستبانة للتأكد من توفر الثبات الداخلي في أداة القياس والجدول التالي يعرض درجة مصداقية البيانات للجوانب الستة للدراسة كلا على حدة وككل وذلك كما يلي:

### جدول رقم (2)

معامل الثبات والصدق الذاتي باستخدام معامل ألفا كرونباخ

الفقرات	عدد الأسئلة	معامل كرونباخ ألفا
الفقرات المتعلقة بمحتوى مناهج مادة المراجعة في التعليم الجامعي.	10	0.760
الفقرات المتعلقة بعوامل جودة عملية المراجعة وفق متطلبات المعيار الدولي رقم 220.	37	0.736

في الجدول السابق تعكس أداة القياس ثباتا داخليا إذا كانت قيم معاملات كرونباخ الفا تفوق القيمة المقبولة 0.600، ومن الجدول نلاحظ أن نتائج معاملات كرونباخ الفا لفقرات الدراسة تتجاوز القيمة المقبولة مما يعكس الثبات العالي لأداة الدراسة وإمكانية الاعتماد عليها.

### الخصائص الديموغرافية والشخصية لعينة الدراسة:

تتمثل الخصائص الديموغرافية والشخصية لعينة الدراسة في العمر والجنس والمركز الوظيفي والمؤهل العلمي والخبرة وهي موضحة في الجدول رقم (3) وذلك كما يلي:

## جدول (3)

وصف توزيع عينة الدراسة وفق الخصائص الديموغرافية والشخصية

النسبة المئوية	التكرارات	الفئة	الخاصية
11 %	3	مساعد مراجع قانوني	المركز الوظيفي
89 %	24	مراجع قانوني	
100 %	27	المجموع	
78 %	21	بكالوريوس	المؤهل العلمي
18 %	5	ماجستير	
4 %	1	دكتوراه	
100 %	27	المجموع	
15 %	4	أقل من 5 سنوات	سنوات الخبرة
11 %	3	من 5 الى أقل من 10 سنوات	
18 %	5	من 10 الى أقل من 15 سنوات	
30 %	8	من 15 الى أقل من 20 سنوات	
26 %	7	20 سنة فأكثر	
100 %	27	المجموع	

و تتلخص الخصائص الديموغرافية والشخصية لمفردات العينة فيما يلي:

1. المركز الوظيفي: حيث بلغت نسبة مساعدي المراجعين القانونيين 11 % وبلغت نسبة المراجعين القانونيين 89 %، وهذا يشير الى أن أغلب أفراد العينة قد تركز في المراجعين القانونيين الأمر الذي يدعم نتائج الدراسة بشكل أفضل.
2. المؤهل العلمي: حيث بلغت نسبة حملة البكالوريوس 78 % ونسبة حملة الماجستير 18 % ونسبة حملة الدكتوراه 4 %، وهذا يشير إلى أن أغلب أفراد العينة قد تركز في حملة البكالوريوس.

3. سنوات الخبرة: حيث بلغت نسبة من خبرتهم تقل عن 5 سنوات 15 % ومن تتراوح خبرتهم من 5 إلى أقل من 10 سنوات 11 % والذين تتراوح خبرتهم من 10 إلى أقل من 15 سنوات 18 % ومن تتراوح خبرتهم من 15 إلى أقل من 20 سنوات 30 % ومن تتراوح خبرتهم 20 سنة فأكثر 26 %، وهذا يشير إلى أن ما نسبته 74 % من عينة الدراسة قد تلقت التعليم الجامعي منذ ما لا يقل عن 10 سنوات.

### تحليل نتائج الدراسة واختبار الفرضيات

#### أولا تحليل البيانات واختبار الفرضية الأولى

#### اختبار التوزيع الطبيعي لمتغيرات الفرضية الرئيسية الأولى

للتأكد من أن توزيع المتغيرات الخاصة بالفرضية الرئيسية الأولى التي تنص على " تتضمن مناهج مراجعة الحسابات في التعليم الجامعي الذي تلقاه مراجعي الحسابات في مكاتب المراجعة القانونية محل الدراسة لمتطلبات معيار المراجعة الدولي 220"، هو توزيع طبيعي وحيث أن عدد مفردات العينة ككل يقل عن 50 مفردة تم استخدام اختبار شابيرو ويلك (Shapiro-Wilk) كما هو موضح في الجدول الاتي:

#### جدول رقم (4)

#### نتائج اختبار شابيرو ويلك (Shapiro-Wilk)

الفقرات	إحصائي الاختبار	درجات الحرية	قيمة الدلالة Sig.
الفقرات المتعلقة بمحتوى مناهج مادة المراجعة في التعليم الجامعي.	0.972	27	0.646
الفقرات المتعلقة بعوامل جودة عملية المراجعة وفق متطلبات المعيار الدولي رقم 220.	0.932	27	7950.

و من بيانات الجدول السابق يمكن القول أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي اذا كانت قيمة الدلالة (sig) في كل مجموعة اكبر من 0.05، ووفقا لما ورد في الجدول رقم (4) فان البيانات موزعة توزيع طبيعي في كل مجموعة من الفقرات لان قيمة الدلالة (sig) أكبر من 0.05. و بعد التأكد من أن متغيرات الفرضية الرئيسية الأولى تخضع للتوزيع الطبيعي فإنه يمكن تحليل البيانات الخاصة بفرضياتها الفرعية الستة واختبارها باستخدام الاختبار المعلمي T. كما تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لجميع متغيرات الدراسة، وتحليل الارتباط وتحليل الانحدار الثنائي بين متغيري الدراسة الرئيسيين، وقد تم استخدام مقياس (ليكرت) ذو الخمس درجات، كما تم حساب المدى (5 - 1) وقسمته على طول الفترة (4 ÷ 5 = 0.8) وإضافة هذه القيمة إلى الدرجة الأدنى في المقياس لتصبح الفئات كالآتي:

#### جدول (4)

##### طول فئات الدراسة

النسبة المئوية	المدى	الفئة
20% - 37%	1 - 1.8	قليل جدا
اكبر من 37% - 52%	أكبر من 1.8 - 2.6	قليل
اكبر من 52% - 68%	أكبر من 2.6 - 3.4	متوسط
اكبر من 68% - 84%	أكبر من 3.4 - 4.2	كبير
اكبر من 84% - 100%	أكبر من 4.2 - 5	كبير جدا

#### تحليل البيانات واختبار الفرضية الفرعية الأولى:

تم استخراج نتائج التحليل الإحصائي واختبار T للفرضية الفرعية الأولى التي تنص على "تتضمن مناهج مراجعة الحسابات في التعليم الجامعي الذي تلقاه مراجعي الحسابات في مكاتب المراجعة القانونية محل الدراسة لمتطلبات معيار المراجعة الدولي 220" وذلك كما يلي:

جدول (5)

نتائج التحليل الإحصائي الوصفي واختبار T المحتوى مناهج مراجعة الحسابات في التعليم الجامعي

ت	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	مستوى الدلالة	الترتيب	محتوى المنهج
1	أهمية جودة المراجعة.	3.518	1.251	2.152	.041	5	كبير
2	مسؤوليات القيادة لجودة عمليات المراجعة.	.3333	1.208	1.433	.164	7	متوسط
3	مسؤوليات عملية المراجعة ممثلة في الأداء والتوجيه والإشراف.	.3703	1.148	1.676	.106	6	متوسط
4	نظام رقابة الجودة في شركات ومكاتب المراجعة	2.851	0.769	1.000	.327	9	متوسط
5	أنواع تقارير مراجع الحسابات وشروط إصدارها.	4.222	0.640	9.915	.000	2	كبير جدا
6	متطلبات أخلاقيات المهنة والتي تشمل: النزاهة الموضوعية واستقلالية المراجع والكفاءة وبذل العناية المهنية اللازمة.	4.333	0.733	9.442	.000	1	كبير جدا
7	شروط قبول عميل جديد والاستمرار مع عميل حالي.	3.740	0.655	5.868	.000	4	كبير
8	المعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة.	3.888	0.974	4.742	.000	3	كبير
9	أسس وقواعد توثيق إجراءات المراجعة المطبقة والاستشارات حول المسائل التقنية.	.1483	0.988	.779	.443	8	متوسط
10	الإجراءات والسياسات الخاصة بالموارد البشرية والجودة الشاملة ومدى تطويرها داخل شركات ومكاتب المراجعة.	2.592	1.083	1.954	.062	10	قليل
	تتضمن مناهج مراجعة الحسابات في التعليم الجامعي الذي تلقاه مراجعي الحسابات في مكاتب المراجعة القانونية محل الدراسة لمتطلبات معيار المراجعة الدولي 220	3.500	0.545	4.762	.000		كبير

يشير جدول (5) الى إجابات عينة الدراسة عن العبارات المتعلقة بمحتوى مناهج مراجعة الحسابات في التعليم الجامعي الذي تلقوه وتراوحت المتوسطات الحسابية بين (4.333 – 2.592)، وجاءت الفقرة المتعلقة بمتطلبات أخلاقيات المهنة والتي تشمل النزاهة الموضوعية واستقلالية المراجع والكفاءة وبذل العناية المهنية اللازمة في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 4.333 وانحراف معياري 0.733، في حين حلت الفقرة المتعلقة بالإجراءات والسياسات الخاصة بالموارد البشرية والجودة الشاملة ومدى تطويرها داخل شركات ومكاتب المراجعة في المرتبة الاخيرة بمتوسط حسابي 2.592 وانحراف معياري 1.083.

ووفقا لنتائج اختبار (T) فإنه توجد نقاط ضعف في محتوى هذه المناهج في بعض الفقرات وذلك لأن مستوى الدلالة الإحصائية لهذه الفقرات على الترتيب (0.164-0.106-0.327-0.443-0.062) وهي أكبر من 0.05 وتتمثل هذه الفقرات فيما يلي:

1. مسؤوليات القيادة لجودة عمليات المراجعة.
2. مسؤوليات عملية المراجعة ممثلة في الأداء والتوجيه والإشراف.
3. نظام رقابة الجودة في شركات ومكاتب المراجعة
4. أسس وقواعد توثيق إجراءات المراجعة المطبقة والاستشارات حول المسائل التقنية.
5. الإجراءات والسياسات الخاصة بالموارد البشرية والجودة الشاملة ومدى تطويرها داخل شركات ومكاتب المراجعة.

و تشير النتيجة الكلية للتحليل الإحصائي الوصفي واختبار T للفرضية الفرعية الأولى التي تنص على "تتضمن مناهج مراجعة الحسابات في التعليم الجامعي الذي تلقاه مراجعي الحسابات في مكاتب المراجعة القانونية محل الدراسة لمتطلبات معيار المراجعة الدولي 220" إلى انه يمكن قبول هذه الفرضية لأن المتوسط الحسابي الكلي للفقرات هو 3.500 بانحراف

معياري 0.545 كما يشير نتائج تحليل اختبار T إلى مستوى دلالة 0.000 وهو أقل من 0.05.

تحليل البيانات واختبار الفرضية الفرعية الثانية:

تم استخراج نتائج التحليل الإحصائي و اختبار T للفرضية الثانية التي تنص على "تلتزم مكاتب المراجعة القانونية محل الدراسة بمتطلبات معيار المراجعة الدولي 220"، وذلك كما يلي:

### جدول (6)

نتائج التحليل الإحصائي الوصفي واختبار T لالتزام مكاتب المراجعة القانونية محل الدراسة بمتطلبات معيار

#### المراجعة الدولي 220

ت	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	مستوى الدلالة	الترتيب	محتوى المنهج
أولاً- مسؤوليات القيادة لجودة عمليات المراجعة:							
11	يتم التأكد من توافر التأهيل العلمي والمهني المناسب والإمام الكافي بمعايير المراجعة والتشريعات القانونية لكامل فريق المراجعة عند أداء عملية المراجعة.	4.037	.807	6.671	.000	1	كبير
12	توافر التخصص المهني لمراجع الحسابات في المجال الذي تنتمي إليه شركة العميل محل المراجعة (صناعي - تجاري - خدمي... الخ)	2.777	1.050	1.100-	.282	3	متوسط
13	يتم التأكيد بشكل دوري أن جودة عملية المراجعة امر هام وضروري للمكتب.	3.407	.797	2.656	.013	2	كبير
	جميع فقرات مسؤوليات القيادة لجودة عمليات المراجعة	3.407	.693	3.051	.005		كبير

ت	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	مستوى الدلالة	الترتيب	محتوى المنهج
<b>ثانياً المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة:</b>							
14	إعطاء التوجيهات والاستشارات للالتزام بالمتطلبات الأخلاقية مثل الأمانة والموضوعية والاستقلالية والسرية والسلوك المهني لمراجعي المكتب.	3.481	1.014	2.467	.021	4	كبير
15	يتم التأكد من الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية مثل الأمانة والموضوعية والسرية والسلوك المهني لمراجعي المكتب.	4.074	.828	6.735	.000	1	كبير
16	يتم التأكد من الاستقلال الظاهري والذهني للمراجع عند أداءه لعملية المراجعة.	3.963	.758	6.596	.000	2	كبير
17	يتم تقييم مدى امتثال أعضاء فريق المراجعة في المكتب لمتطلبات أخلاقيات المهنة التي تشمل النزاهة والموضوعية وبذل الكفاءة المهنية والعناية الواجبة والسرية والسلوك المهني.	3.851	.907	4.878	.000	3	كبير جدا
18	يوفر المكتب تدريب ملائم لجميع مراجعي الحسابات بالمكتب وكذلك الكتب والمجلات والنشرات المحلية والدولية المتعلقة بالمراجعة.	2.814	.921	1.044-	.306	5	متوسط
	جميع فقرات المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة	3.637	.6152	5.380	.000		
<b>ثالثاً- الموافقة على العلاقات مع العملاء ومواصلتها وعمليات المراجعة:</b>							
19	يقوم المكتب بدراسة دورية لتحديد إمكانية الاستمرار مع العملاء الحاليين من عدمها.	.0373	1.055	.182	.857	5	متوسط



ت	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	مستوى الدلالة	الترتيب	محتوى المنهج
20	لا يقوم المكتب بمراجعة حسابات نفس الشركة لمدة خمس سنوات حفاظا على الاستقلالية والموضوعية.	.7033	4.017	.910	.371	2	كبير
21	يتم التأكد من استقلالية وموضوعية المكتب عن أنشطة عملاءه.	3.555	.891	3.238	.003	4	كبير
22	يتم التأكد من قدرة المكتب على خدمة العملاء الحاليين بشكل ملائم.	3.963	.758	6.596	.000	1	كبير
23	يقوم المكتب بتقييم العميل الجديد بمراجعة معلوماته المالية وقراراته الضرائبية والاستفسار من إطراف مستقلة مثل المصارف والمستشارين القانونيين. قبل قبول مهمة المراجعة.	3.592	.888	3.466	.002	3	كبير
	جميع فقرات الموافقة على العلاقات مع العملاء ومواصلتها وعمليات المراجعة	3.570	.912	3.247	.003		
رابعا مهمة فرق عمليات مراجعة الحسابات							
24	يتم إجراء عملية التخطيط وفق الظروف المتغيرة والمؤثرة على سير عملية المراجعة لكل عملية مراجعة تتضمن متطلبات المراجعين والموظفين وجدول أعمال المراجعة.	3.518	1.014	2.657	.013	2	كبير
25	يتم توفير مراجعين لهم القدرة على الحكم المهني وذوي معرفة بتقنية المعلومات ذات العلاقة بمراجعة الحسابات ضمن فريق عملية المراجعة.	3.592	1.009	3.049	.005	1	كبير

ت	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	مستوى الدلالة	الترتيب	محتوى المنهج
26	يتم التأكد من إصدار تقرير مراجعة ملائم للظروف.	3.592	.843	3.649	.001	1	كبير
	جميع فقرات مهمة فرق عمليات مراجعة الحسابات	3.567	.684	4.311	.000		كبير
خامسا التوجيه والإشراف والاستشارات							
27	يتم توضيح فريق عملية المراجعة بمسؤولياتهم وضرورة أداء عملية المراجعة وفقا للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة.	3.555	.933	3.092	.005	3	كبير
28	تتوافر إجراءات لحل الاختلافات في الاجتهادات المهنية بين أفراد فريق عملية المراجعة.	3.370	.966	1.991	.057	5	متوسط
29	يوجد إشراف مناسب على كافة المستويات الوظيفية بالمكتب والأخذ بعين الاعتبار التدريب وقدرات وخبرة المراجع.	3.370	.838	2.294	.030	5	متوسط
30	يقوم المراجع الرئيس بتقييم ملفات عملية المراجعة والأدلة والاستنتاجات التي تم التوصل إليها قبل إصدار تقرير المراجعة.	3.481	1.087	2.301	.030	4	كبير
31	يتم التأكد بشكل دوري أن فريق المراجعة ملتزم بخطة المراجعة وكافة الإرشادات والتعليمات ذات العلاقة وتحصلوا على الخبرة في مختلف مجالات المراجعة.	3.981	.849	2.947	.007	1	كبير
32	يتم التأكد بشكل دوري أن العمل قد أنجز وفقا للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية وتنظيمية المعمول بها.	3.481	.975	2.565	.016	4	كبير

ت	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	مستوى الدلالة	الترتيب	محتوى المنهج
33	يتم التأكد بشكل دوري أن الأدلة الخاصة بكل عملية مراجعة كافية ومناسبة لدعم تقرير المراجع.	3.925	.780	6.162	.000	2	كبير
34	يتم إجراء اجتماعات دورية لتشجيع التشاور في الأمور المهنية.	.0373	.979	.196	.846	6	متوسط
35	يوجد تبادل للاستشارات بين المكتب ومكاتب المراجعة الأخرى والمتخصصين من خارج المكتب فيما يتعلق بالاستشارات المهنية.	2.777	1.187	-.972	.340	7	متوسط
	جميع فقرات التوجيه والإشراف والاستشارات	3.355	.933	3.092	.005		متوسط
سادسا الرقابة على جودة المراجعة							
36	يتم حفظ الوثائق الخاصة بالاستشارات لغرض اعتمادها كمرجع عند الحاجة.	3.963	1.125	4.444	.000	1	كبير
37	يتم تعيين مراجع رقابة جودة ذو خبرة مهنية وتأهيل علمي مناسب لعمليات المراجعة المهمة.	2.592	1.248	-.1.696	.102	7	قليل
38	يقوم مراجع رقابة الجودة بمناقشة المسائل الهامة مع المراجع الرئيس لعمليات المراجعة.	2.703	1.170	-.1.315	.200	5	متوسط
39	يقوم مراجع رقابة الجودة بمراجعة وتقييم الوثائق الخاصة بالإحكام والاستنتاجات الهامة التي أصدرها فريق عملية المراجعة.	2.925	1.238	-.311	.758	4	متوسط
40	يقوم مراجع رقابة الجودة بالنظر فيما اذا كان تقرير المراجعة مناسب.	003.0	.919	.011	.993	3	متوسط

ت	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	مستوى الدلالة	الترتيب	محتوى المنهج
41	يقوم مراجع رقابة الجودة بتقييم مدى استقلالية وموضوعية مكتب المراجعة.	2.963	.979	-.196	.846	3	متوسط
42	يقوم مراجع رقابة الجودة بتقييم وثائق عملية المراجعة وأنها تعكس العمل المنجز.	.1483	1.063	.724	.476	2	متوسط
43	عند وجود أوجه قصور في عملية المراجعة يتم التأكد من اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة والكافية من وجهة نظر مراجع رقابة الجودة.	2.777	1.120	-1.030	.312	6	متوسط
	جميع فقرات الرقابة على جودة المراجعة	.0093	.824	.058	.954		متوسط
سابعاً التوثيق							
44	يتم توثيق المراجعات الخاصة برقابة جودة العملية التي تم إجراؤها من قبل مراجع رقابة الجودة.	.1853	1.001	.961	.345	4	متوسط
45	يتم توثيق القضايا المتعلقة بالامتثال بالمتطلبات الأخلاقية والاستقلالية المطبقة في عمليات المراجعة المنجزة وأي مواضيع أخرى ذات العلاقة.	3.481	.893	2.801	.009	2	كبير
46	يتم توثيق طبيعة ونطاق الاستشارات التي أجريت خلال عملية المراجعة والاستنتاجات المتعلقة بالموافقة على العلاقات مع العملاء.	3.444	.800	2.884	.008	3	كبير
47	يتم توثيق الإجراءات التي تتطلبها سياسات المكتب فيما يتعلق بمراجعة رقابة جودة العملية.	3.666	.784	4.416	.000	1	كبير

ت	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	مستوى الدلالة	الترتيب	محتوى المنهج
	جميع فقرات التوثيق	3.444	.687	3.359	.002	3	كبير
	تلتزم مكاتب المراجعة القانونية محل الدراسة بمتطلبات معيار المراجعة الدولي 220	3863.	517.	3.879	.000		متوسط

يشير جدول رقم (6) الى نتائج التحليل الإحصائي واختبار (T) لكافة جوانب الفرضية

الثانية وفيما يلي توضيح لكل جانب على حدة:

**أولا - نتائج تحليل مسؤوليات القيادة لجودة عمليات المراجعة:** بينت نتائج التحليل

الإحصائي أن فقرة يتم التأكد من توافر التأهيل العلمي والمهني المناسب والإلمام الكافي بمعايير المراجعة والتشريعات القانونية لكامل فريق المراجعة عند أداء عملية المراجعة قد احتلت المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 4.037 وانحراف معياري 0.807، في حين أن فقرة توافر التخصص المهني لمراجع الحسابات في المجال الذي تنتمي إليه شركة العميل محل المراجعة (صناعي - تجاري - خدمي...الخ) قد احتلت المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي 2.777 وانحراف معياري 1.050.

ووفقا لنتائج اختبار (T) فإنه توجد نقاط ضعف في التزام مكاتب المراجعة القانونية محل الدراسة بمتطلبات المعيار 220 الخاصة بمسؤوليات القيادة لجودة عمليات المراجعة فيما يتعلق بتوافر التخصص المهني لمراجع الحسابات في المجال الذي تنتمي إليه شركة العميل محل المراجعة (صناعي - تجاري - خدمي...الخ) وذلك لان مستوى الدلالة الإحصائية للفقرة 0.282 وهو أكبر من 0.05.

و بشكل عام يمكن القول بأن مكاتب المراجعة القانونية محل الدراسة تلتزم بمتطلبات معيار المراجعة الدولي 220 الخاصة بمسؤوليات القيادة لجودة عمليات المراجعة وذلك لان مستوى الدلالة الإحصائية لجميع فقرات هذا الجانب هو 0.000 وهو أقل من 0.05.

**ثانيا - نتائج تحليل المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة:** بينت نتائج التحليل الإحصائي أن فقرة يتم التأكد من الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية مثل الأمانة والموضوعية والسرية والسلوك المهني لمراجعي المكتب قد احتلت المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 4.074 وانحراف معياري 0.828 في حين احتلت الفقرة يوفر المكتب تدريب ملائم لجميع مراجعي الحسابات بالمكتب وكذلك الكتب والمجلات والنشرات المحلية والدولية المتعلقة بالمراجعة المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي 2.814 وانحراف معياري 0.921.

ووفقا لنتائج اختبار ( T ) يمكن القول بأن مكاتب المراجعة القانونية محل الدراسة تلتزم بمتطلبات معيار المراجعة الدولي 220 الخاصة بالمتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة وذلك لان مستوى الدلالة الإحصائية لجميع فقرات هذا الجانب هو 0.000 وهو أقل من 0.05.

**ثالثا - الموافقة على العلاقات مع العملاء ومواصلتها وعمليات المراجعة:** بينت نتائج التحليل الإحصائي أن فقرة يتم التأكد من قدرة المكتب على خدمة العملاء الحاليين بشكل ملائم قد احتلت المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 3.963 وانحراف معياري 0.758 في حين احتلت الفقرة لا يقوم المكتب بمراجعة حسابات نفس الشركة لمدة خمس سنوات حفاظا على الاستقلالية والموضوعية المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي 2.703 وانحراف معياري كبير 4.017 مما يدل على تشتت الإجابات.

ووفقا لنتائج اختبار (T) فإنه توجد نقاط ضعف في التزام مكاتب المراجعة القانونية محل الدراسة بمتطلبات المعيار 220 الخاصة بالموافقة على العلاقات مع العملاء ومواصلتها

وعمليات المراجعة في بعض الفقرات وذلك لأن مستوى الدلالة الإحصائية لهذه الفقرات على الترتيب (0.857 – 0.371) وهما أكبر من 0.05 وتتمثل هذه الفقرات فيما يلي:

1. يقوم المكتب بدراسة دورية لتحديد إمكانية الاستمرار مع العملاء الحاليين من عدمها.
2. لا يقوم المكتب بمراجعة حسابات نفس الشركة لمدة خمس سنوات حفاظا على الاستقلالية والموضوعية.

و بشكل عام يمكن القول بأن مكاتب المراجعة القانونية محل الدراسة تلتزم بمتطلبات معيار المراجعة الدولي 220 الخاصة بالموافقة على العلاقات مع العملاء ومواصلتها وعمليات المراجعة وذلك لان مستوى الدلالة الإحصائية لجميع فقرات هذا الجانب هو 0.000 وهو أقل من 0.05.

**رابعا - مهمة فرق عمليات مراجعة الحسابات:** بينت نتائج التحليل الإحصائي أن فقرة يتم توفير مراجعين لهم القدرة على الحكم المهني وذوي معرفة بتقنية المعلومات ذات العلاقة بمراجعة الحسابات ضمن فريق عملية المراجعة وفقرة يتم التأكد من إصدار تقرير مراجعة ملائم للظروف قد احتلتا المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 3.592 وانحرافين معياريين 1.009 و0.843 في حين احتلت الفقرة يتم إجراء عملية التخطيط وفق الظروف المتغيرة والمؤثرة على سير عملية المراجعة لكل عملية مراجعة تتضمن متطلبات المراجعين والموظفين وجدول أعمال المراجعة المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي 3.518 وانحراف معياري 1.014.

و يمكن القول بأن مكاتب المراجعة القانونية محل الدراسة تلتزم بمتطلبات معيار المراجعة الدولي 220 الخاصة بمهمة فرق عمليات مراجعة الحسابات وذلك لان مستوى الدلالة الإحصائية لجميع فقرات هذا الجانب هو 0.000 وهو أقل من 0.05.

**خامسا - التوجيه والإشراف والاستشارات:** بينت نتائج التحليل الإحصائي أن فقرة يتم التأكد بشكل دوري أن فريق المراجعة ملتزم بخطة المراجعة وكافة الإرشادات والتعليمات ذات العلاقة وتحصلوا على الخبرة في مختلف مجالات المراجعة قد احتلت المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 3.981 وانحراف معياري 0.849 في حين احتلت الفقرة يوجد تبادل للاستشارات بين المكتب ومكاتب المراجعة الأخرى والمتخصصين من خارج المكتب فيما يتعلق بالاستشارات المهنية المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي 2.777 وانحراف معياري 1.187.

ووفقا لنتائج اختبار (T) فإنه توجد نقاط ضعف في التزام مكاتب المراجعة القانونية محل الدراسة بمتطلبات المعيار 220 الخاصة بالتوجيه والإشراف والاستشارات في بعض الفقرات وذلك لأن مستوى الدلالة الإحصائية لهذه الفقرات على الترتيب (0.846 - 0.340) وهما أكبر من 0.05 وتمثل هذه الفقرات فيما يلي:

1. يتم إجراء اجتماعات دورية لتشجيع التشاور في الأمور المهنية.
  2. يوجد تبادل للاستشارات بين المكتب ومكاتب المراجعة الأخرى والمتخصصين من خارج المكتب فيما يتعلق بالاستشارات المهنية.
- و بشكل عام يمكن القول بأن مكاتب المراجعة القانونية محل الدراسة تلتزم بمتطلبات معيار المراجعة الدولي 220 الخاصة بالتوجيه والإشراف والاستشارات وذلك لان مستوى الدلالة الإحصائية لجميع فقرات هذا الجانب هو 0.005 وهو أقل من 0.05.

**سادسا - الرقابة على جودة المراجعة:** بينت نتائج التحليل الإحصائي أن فقرة يتم حفظ الوثائق الخاصة بالاستشارات لغرض اعتمادها كمرجع عند الحاجة قد احتلت المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 3.963 وانحراف معياري 1.125 في حين احتلت الفقرة يتم تعيين مراجع



رقابة جودة ذو خبرة مهنية وتأهيل علمي مناسب لعمليات المراجعة المهمة المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي 2.592 وانحراف معياري 1.248.

ووفقا لنتائج اختبار (T) فإنه توجد نقاط ضعف في التزام مكاتب المراجعة القانونية محل الدراسة بمتطلبات المعيار 220 الخاصة بالرقابة على جودة المراجعة في جميع الفقرات ما عدا الفقرة الخاصة بحفظ الوثائق الخاصة بالاستشارات لغرض اعتمادها كمرجع عند الحاجة وذلك لأن مستوى الدلالة الإحصائية لهذه الفقرة هو 0.000 وهو أقل من 0.05، أما باقي الفقرات فإن مستوى الدلالة الإحصائية فيها على الترتيب (0.102 - 0.200 - 0.758 - 0.993 - 0.846 - 0.476 - 0.312) وهي أكبر من 0.05 وتتمثل هذه الفقرات فيما يلي:

1. يتم تعيين مراجع رقابة جودة ذو خبرة مهنية وتأهيل علمي مناسب لعمليات المراجعة المهمة.
2. يقوم مراجع رقابة الجودة بمناقشة المسائل الهامة مع المراجع الرئيس لعملية المراجعة.
3. يقوم مراجع رقابة الجودة بمراجعة وتقييم الوثائق الخاصة بالإحكام والاستنتاجات الهامة التي أصدرها فريق عملية المراجعة.
4. يقوم مراجع رقابة الجودة بالنظر فيما إذا كان تقرير المراجعة مناسب.
5. يقوم مراجع رقابة الجودة بتقييم مدى استقلالية وموضوعية مكتب المراجعة.
6. يقوم مراجع رقابة الجودة بتقييم وثائق عملية المراجعة وأنها تعكس العمل المنجز.
7. عند وجود أوجه قصور في عملية المراجعة يتم التأكد من اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة والكافية من وجهة نظر مراجع رقابة الجودة.

و بشكل عام يمكن القول بأن مكاتب المراجعة القانونية محل الدراسة لا تلتزم بمتطلبات معيار المراجعة الدولي 220 الخاصة بالرقابة على جودة المراجعة وذلك لان مستوى الدلالة الإحصائية لجميع فقرات هذا الجانب هو 0.954 وهو أكبر من 0.05.

**سابعا - التوثيق:** بينت نتائج التحليل الإحصائي أن فقرة يتم توثيق الإجراءات التي تتطلبها سياسات المكتب فيما يتعلق بمراجعة رقابة جودة العملية قد احتلت المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 3.666 وانحراف معياري 0.784 في حين احتلت الفقرة يتم توثيق المراجعات الخاصة برقابة جودة العملية التي تم إجراؤها من قبل مراجع رقابة الجودة المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي 3.185 وانحراف معياري 1.001.

ووفقا لنتائج اختبار (T) فإنه توجد نقاط ضعف في التزام مكاتب المراجعة القانونية محل الدراسة بمتطلبات المعيار 220 الخاصة بالتوثيق في فقرة يتم توثيق المراجعات الخاصة برقابة جودة العملية التي تم إجراؤها من قبل مراجع رقابة الجودة وذلك لأن مستوى الدلالة الإحصائية لهذه الفقرة (0.345) وهي أكبر من 0.05.

و تشير النتيجة الكلية للتحليل الإحصائي الوصفي واختبار T للفرضية الفرعية الثانية والخاصة بالالتزام مكاتب المراجعة القانونية محل الدراسة بمتطلبات معيار المراجعة الدولي 220 الى انه يمكن القول بأن مكاتب المراجعة القانونية محل الدراسة تلتزم بمتطلبات معيار المراجعة الدولي 220 لأن المتوسط الحسابي الكلي للفقرات هو 3.386 بانحراف معياري 0.517 كما يشير نتائج تحليل اختبار T الى مستوى دلالة 0.000 وهو أقل من 0.05.

#### تحليل البيانات واختبار الفرضية الفرعية الثالثة

تم تحليل ودراسة الفرضية الفرعية الثالثة التي تنص على "توجد علاقة بين احتواء مناهج مراجعة الحسابات في التعليم الجامعي الذي تلقاه مراجعي الحسابات في مكاتب المراجعة

القانونية محل الدراسة لمتطلبات معيار المراجعة الدولي 220 والتزام مكاتب المراجعة القانونية محل الدراسة بهذه المتطلبات"، باستخدام تحليلي الارتباط وتحليل الانحدار الثنائي.

### تحليل الارتباط:

يوضح الجدول (7) نتائج تحليل الارتباط بين المتغير المستقل للدراسة وهو احتواء مناهج مراجعة الحسابات في التعليم الجامعي الذي تلقاه مراجعي الحسابات في مكاتب المراجعة القانونية محل الدراسة لمتطلبات معيار المراجعة الدولي 220 والمتغير التابع للدراسة وهو التزام مكاتب المراجعة القانونية محل الدراسة بمتطلبات معيار المراجعة الدولي 220 وذلك كما يلي:

#### جدول (7)

##### معامل الارتباط (بيرسون) لمتغيري الدراسة ودلالته الإحصائية

البيان		المتغير المستقل (احتواء مناهج مراجعة الحسابات في التعليم الجامعي الذي تلقاه مراجعي الحسابات في مكاتب المراجعة القانونية لمتطلبات معيار المراجعة الدولي 220)	المتغير التابع (التزام مكاتب المراجعة القانونية بمتطلبات معيار المراجعة الدولي 220)
0.293	معامل الارتباط (بيرسون)	1	المتغير المستقل (احتواء مناهج مراجعة الحسابات في التعليم الجامعي الذي تلقاه مراجعي الحسابات في مكاتب المراجعة القانونية لمتطلبات معيار المراجعة الدولي 220)
0.139	مستوى الدلالة		المتغير التابع (التزام مكاتب المراجعة القانونية بمتطلبات معيار المراجعة الدولي 220)
	درجات الحرية	27	
1	معامل الارتباط (بيرسون)	0.293	المتغير المستقل (احتواء مناهج مراجعة الحسابات في التعليم الجامعي الذي تلقاه مراجعي الحسابات في مكاتب المراجعة القانونية لمتطلبات معيار المراجعة الدولي 220)
0139	مستوى الدلالة		المتغير التابع (التزام مكاتب المراجعة القانونية بمتطلبات معيار المراجعة الدولي 220)
	درجات الحرية	27	

يشير جدول (7) الى أن قيمة مستوى الدلالة للعلاقة بين احتواء مناهج مراجعة الحسابات في التعليم الجامعي الذي تلقاه مراجعي الحسابات في مكاتب المراجعة القانونية محل الدراسة لمتطلبات معيار المراجعة الدولي 220 والتزام مكاتب المراجعة القانونية محل الدراسة بمتطلبات معيار المراجعة الدولي 220 يساوي 0.139 وهي أكبر من 0.05 وبذلك لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين متغيري الدراسة، وبلغت قيمة معامل الارتباط  $R = 0.293$  وهي تشير الى ارتباط ضعيف.

### تحليل الانحدار الثنائي:

يوضح الجدول (8) نتائج تحليل الانحدار للعلاقة السببية بين متغيري الدراسة.

جدول (8)

نتيجة تحليل الانحدار الثنائي واختبار دلالة مربع الارتباط  $R^2$

النموذج	مجموع المربعات	درجات الحرية	مربعات المتوسط	قيمة اختبار F	الدلالة الاحصائية
الانحدار	.596	1	.596	2.341	.139 <sup>b</sup>
البواقي	6.369	25	.255		
المجموع	6.965	26			

  

الدلالة	قيمة t	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients		
		قيمة Beta	الخطأ المعياري	قيمة B	
.001	3.759	.293	.642	2.415	(Constant)
.139	1.530		.181	.278	المتغير المستقل

  

خطأ التقدير المعياري	مربع معامل الارتباط المعدل	مربع معامل الارتباط $R^2$	معامل الارتباط R
.50473	.049	.086	.293 <sup>a</sup>

تشير النتائج في الجدول رقم (8) إلى أن قوة العلاقة بين متغيري الدراسة (R) = 0.293، وتبين قيمة Beta = 0.293 أن العلاقة موجبة (طردية)، وقيمة مربع الارتباط ( $R^2$ ) = 0.086 وهذا يشير إلى أن احتواء مناهج مراجعة الحسابات في التعليم الجامعي الذي تلقاه مراجعي الحسابات في مكاتب المراجعة القانونية محل الدراسة لمتطلبات معيار المراجعة الدولي 220 يفسر ما قيمته 8.6% من التزام مكاتب المراجعة القانونية محل الدراسة بمتطلبات معيار المراجعة الدولي 220 مما يدل على علاقة ضعيفة كما أن مستوى الدلالة الإحصائية يساوي 0.139 وهي أكبر من 0.05 وبذلك يمكن القول بأنه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين متغيري الدراسة، ويمكن أن يرجع ذلك إلى الخصائص الديموغرافية والشخصية لعينة الدراسة أن ما نسبته 74% من عينة الدراسة قد تلقت التعليم الجامعي منذ ما لا يقل عن 10 سنوات وهذا يشير إلى طول الفترة الزمنية بين تلقى التعليم الجامعي وممارسة المهنة الأمر الذي اوجد التأثير الضعيف لمحتوى مناهج مراجعة الحسابات في التعليم الجامعي الذي تلقاه مراجعي الحسابات في مكاتب المراجعة القانونية محل الدراسة لمتطلبات معيار المراجعة الدولي 220 على التزام مكاتب المراجعة القانونية محل الدراسة بمتطلبات معيار المراجعة الدولي 220.

### النتائج:

تناولت الدراسة التكامل بين احتواء مناهج مراجعة الحسابات في التعليم الجامعي الذي تلقاه مراجعي الحسابات في مكاتب المراجعة القانونية محل الدراسة لمتطلبات معيار المراجعة الدولي 220 والتزام مكاتب المراجعة القانونية محل الدراسة بهذه المتطلبات، وتم التوصل إلى عدة نتائج وذلك كما يلي:

1. أظهرت النتائج الإحصائية احتواء مناهج مراجعة الحسابات في التعليم الجامعي الذي تلقاه مراجعي الحسابات في مكاتب المراجعة القانونية محل الدراسة لمتطلبات معيار المراجعة الدولي 220.
2. أظهرت النتائج الإحصائية التزام مكاتب المراجعة القانونية محل الدراسة بمتطلبات معيار المراجعة الدولي 220 الخاص بجودة عملية المراجعة.
3. أظهرت النتائج الإحصائية أنه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين احتواء مناهج مراجعة الحسابات في التعليم الجامعي الذي تلقاه مراجعي الحسابات في مكاتب المراجعة القانونية محل الدراسة لمتطلبات معيار المراجعة الدولي 220 والتزام مكاتب المراجعة القانونية محل الدراسة بهذه المتطلبات ويمكن أن يرجع ذلك الى بعض الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة حيث أن ما نسبته 74 % من عينة الدراسة قد تلقت التعليم الجامعي منذ ما لا يقل عن 10 سنوات وهذا يشير إلى طول الفترة الزمنية بين تلقى التعليم الجامعي وممارسة المهنة الأمر الذي اوجد التأثير الضعيف لمحتوى مناهج مراجعة الحسابات في التعليم الجامعي الذي تلقاه مراجعي الحسابات في مكاتب المراجعة القانونية محل الدراسة لمتطلبات معيار المراجعة الدولي 220 على التزام مكاتب المراجعة القانونية محل الدراسة بمتطلبات معيار المراجعة الدولي 220.

#### التوصيات:

1. إعادة وضع الخطط الدراسية للمناهج الدراسية في قسم المحاسبة خصوصا مادة المراجعة سواء في مرحلة التعليم الجامعي، بما يضمن تطويرها لتتناسب مع الاحتياجات الجديدة لمهنة المحاسبة.

2. الربط بين الجوانب المهنية والأكاديمية بما يحقق خلق خريجين لهم مهارات وقدرات تدعم مهنة مراجعة الحسابات داخل المجتمع.
3. اختيار المحاضرين وفق الخبرة العلمية والعملية لتدريس مادة المراجعة.
4. إعادة صياغة القوانين المنظمة لمهنة المراجعة في ليبيا بحيث تلزم المحاسبين والمراجعين الحصول على شهادة اجتياز امتحانات خاصة تجريها نقابة المحاسبين والمراجعين أو أية هيئات أخرى مختصة يتم تشكيلها بالخصوص قبل ممارستهم للمهنة.

### هوامش البحث:

- (1) عوض، امال محمد محمد، 2008، أثر ممارسة المراجعة غير المنظمة على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد 2، المجلد 45، ص 1- 82.
- (2) الغامدي، سالم بن علي، حسام بن عبد المحسن العنقري، 2005، آثار تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية - دراسة ميدانية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة، ص 187 - 224.
- (3) Arel. Barbara, Richard G. Brody , Kurt Pany , 2005, " Audit firm rotation and audit quality ", The CPA Journal, Vol 75, No 1.pp.36-39.
- (4) النوايسة، محمد ابراهيم، 2006، العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات - دراسة ميدانية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، العدد 3، المجلد 2، ص 390 - 415.
- (5) عوض، امال محمد محمد، مرجع سابق.
- (6) Jackson. Andrew B., Michael Moldrich, Peter Roebuck, 2008, "Mandatory audit firm rotation and audit quality", Managerial Auditing Journal, Vol 23, No 5.pp.420-437.

(7) للمزيد ينظر:

- جبران، محمد علي، 2010، مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي عشر، الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة، جامعة الملك سعود، كلية إدارة الأعمال، قسم المحاسبة، الرياض، ص 1 - 47.

-Lin. J. W.، & Hwang. M. I.، 2010، " Audit quality، corporate governance، and earnings management: A Meta Analysis "، *International Journal of Auditing*، Vol 14، No1، pp.57-77.

- موسى، علي محمد، 2013، جودة عملية المراجعة (المفهوم والإجراءات)، مجلة الاقتصاد والعلوم السياسية، جامعة طرابلس، العدد 11.

- المطيري، فيصل عوض المطيري، 2013، أهمية تكنولوجيا المعلومات في ضبط جودة التدقيق ومعوقات استخدامها من وجهة نظر مدققي الحسابات في دولة الكويت، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، كلية الأعمال، قسم المحاسبة، عمان، الأردن.

- البر، مصباح محمد يوسف، موسى محمد أحمد، 2016، مؤشرات جودة التدقيق الحسابات ودورها في ترقية الأداء المهني - دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق بولاية الخرطوم، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 1، المجلد 17، ص 158 - 175.

(8) - Mc Carty. Lynn، Christopher J. Borgert، and Ellen M. Mihaich، 2012، " Information Quality Regulatoury Decision Making: Peer Review Versus Good Laboratory Practice "، *Environmental Health Perspectives*، Vol. 120، No. 7، July 2012.pp.927-934.

(9) الذنبيات، علي، 2010، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية (النظرية والتطبيق)، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، ص 42.



- (10) رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية، 2010، إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، الاتحاد الدولي للمحاسبين، ص 123 - 141.
- (11) برير، أحمد، 2014، جودة المراجعة مدخلا لتضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية ومراجعي الحسابات " حالة الجزائر "، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، ص 6.
- (12) حماد، طارق عبدالعال، 2000، التقارير المالية أسسا لأعداد والعرض والتحليل، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص 371.
- (13) جمعة، أحمد حلمي، 2009، تطوير معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد وأخلاقيات المهنة، دار الصفاء للنشر، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، ص 94 - 95.
- (14) أبو يوسف، محمد سالم، 2011، تقييم مدى التزام مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة بتوفير متطلبات تحسين فعالية رقابة جودة التدقيق الخارجي وفقا للمعيار الدولي 220، رسالة ماجستير غير منشورة الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، قسم المحاسبة التمويل، غزة، ص 51.
- (15) القيق، أمير جمال، 2012، مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، قسم المحاسبة التمويل، غزة، ص 33.
- (16) جبران، محمد علي، 2010، مرجع سابق.
- (17) -Arens. Alivin A.، Randal J. Elder، and Mark S. Beasley، 2006، Auditing And Assurance Services An Integrated Approach، 11th Edition، Pearson Prentice Hall.pp.284-285.

(18)– Jaffar. N, S. Ali Selamat & N. Alias, 2005, " The Perception Of The Aduit Pathners, Audit Committee And Investment Analyst On Audit Quality Attributes In Malaysion ", Finance Indea, Vol 19, No 2.

(19) برير، أحمد، مرجع سابق، ص 164.

(20) التميمي، جمانة حنظل، 2012، العوامل المؤثرة في جودة العملية التدقيقية – دراسة ميدانية في الكليات والمراكز البحثية في جامعة البصرة، مجلة كلية الاقتصاد والإدارة، العدد 10، المجلد الخامس، ص 194 – 219.

(21) علي، نصر عبد الوهاب، 2004، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال: المتطلبات المهنية ومشاكل الممارسة العملية، الدار الجامعية، الإسكندرية، ص 51-52.