

The Awareness Level of Libyan External Auditors Regarding the Requirements of International Standard on Auditing (ISA 220) Quality Management: A Field Study on Audit Firms in the Western Region

Dr. Samir Muftah Muhalhal ^{1*}, Dr. Emhemad Omar Abusef ², Dr. Alsideeq Salim Iqneebir ³

^{1,2,3} Department of Accounting, Faculty of Economics, Elmergib University, Libya

*Email (for reference researcher): eoabusef@elmergib.edu.ly

مدى إدراك المراجعين الخارجيين في ليبيا لمتطلبات معيار المراجعة الدولي (220) الخاص بإدارة الجودة: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة بالمنطقة الغربية

د. سمير مفتاح مهلهل ^{1*}، د. امحمد عمر أبوسيف ²، د. الصديق سالم اقنيير ³
^{1,2,3} قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة المرقب، الخمس، ليبيا

Received: 29-11-2025; Accepted: 17-01-2026; Published: 27-01-2026

الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى وعي وإدراك المراجع الخارجيين الليبيين لمتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم (220) المتعلق بإدارة الجودة في أعمال المراجعة. ولتحقيق هذا الهدف، تم توزيع استبانة احتوت على مكونات هذا المعيار على عينة من المراجعين الخارجيين في المنطقة الغربية من ليبيا. وتم تحليل البيانات باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS)، مع الاعتماد على الأساليب الإحصائية الوصفية والاستدلالية بما في ذلك اختبار (T) للعينة الواحدة. وتوصلت الدراسة إلى وجود مستوى مرتفع من الإدراك لدى المراجعين الخارجيين لمتطلبات هذا المعيار. كما لوحظ أنه بالرغم من الوعي بأهمية إدارة الجودة، إلا أن هناك ضعفاً لدى بعض مكاتب المراجعة في تدريب العاملين لديها للرفع من كفاءتهم. وأوصت الدراسة بضرورة إلزام المراجعين الخارجيين بتطبيق المعايير الدولية وتطوير القوانين المنظمة للمهنة في ليبيا.

الكلمات المفتاحية: المعيار الدولي 220، رقابة الجودة، إدارة الجودة، جودة المراجعة.

Abstract

This study aimed to determine the awareness and perception of Libyan external auditors regarding the requirements of International Standard on Auditing (ISA 220) related to quality management in auditing work. To achieve this objective, a questionnaire containing the components of this standard was distributed to a sample of external auditors in the western region of Libya. Data were analyzed using SPSS statistical software, utilizing descriptive and inferential statistics including the One Sample T-Test. The study found a high level of awareness among external auditors regarding the requirements of this standard. Additionally, it was noted that while there is an awareness of the importance of quality management, some audit firms show a weakness in training their employees to enhance their efficiency. The study recommended the necessity of requiring external auditors to apply international standards and updating the laws governing the profession in Libya.

Keywords: International Standard 220, Quality Control, Quality Management, Audit Quality.

حظي مفهوم جودة المراجعة باهتمام كبير من قبل المنظمات المهنية، حيث أكدت العديد من المعايير والتشريعات التي أصدرتها تلك المنظمات على ضرورة تحقيق مستوى عالٍ من الجودة في أداء عملية المراجعة؛ وذلك للوفاء بالمتطلبات المتزايدة الملقة على عاتق المراجع الخارجي. وبما أن وظيفة المراجعة هي إعطاء رأي فني محايد حول مدى عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي، فإن هذه الوظيفة تعتمد بشكل أساسي على ثقة العملاء أو المستفيدين منها (الطرف الثالث). وهذا يتطلب من المراجع أن يقدم خدمات ذات جودة عالية كي يثق بها الجمهور، خاصة بعد الانهيارات التي حصلت لكبرى الشركات العالمية مثل شركة "وورلد كم" للاتصالات وشركة "إنرون" للطاقة، مما أثر سلباً على مهنة المراجعة وتسبب في أزمة ثقة بين المهنة والطرف الثالث؛ ولذلك أصدرت المنظمات المهنية معايير لرقابة الجودة على أعمال المراجعة وألزمت المراجعين بها.

مشكلة الدراسة

لأقوى مفهوم جودة المراجعة اهتماماً كبيراً من قبل المنظمات المهنية، حيث أكدت المعايير والتشريعات على أداء عملية المراجعة بمستوى عالٍ من الجودة للوفاء بالمتطلبات المتزايدة. وقد أصدر مجلس المعايير الدولية للمراجعة معايير تتعلق بالرقابة على جودة أعمال المراجعة لما لها من أهمية، حيث ألزمت بعض الدول المراجعين بتطبيقها، ومن أبرزها المعيار الدولي رقم (220) المتعلق بإدارة ورقابة جودة أعمال المراجعة. وبالرغم من عدم إلزام المراجعين بهذا المعيار في البيئة المحلية حتى الآن، إلا أن هذه الدراسة تحاول معرفة مدى إدراك المراجع الخارجي لمتطلبات المعيار الدولي رقم (220) في البيئة الليبية.

فرضيات الدراسة

تقوم الدراسة على اختبار مدى صحة الفرضية الرئيسية التالية: "لا يوجد إدراك ذو دلالة إحصائية لدى المراجع الخارجي لمتطلبات المعيار الدولي رقم (220) الخاص بإدارة ورقابة الجودة على أعمال المراجعة." ومن هذه الفرضية تم اشتقاق الفرضيات الفرعية التالية:

1. لا يوجد إدراك ذو دلالة إحصائية لدى المراجع الخارجي لمتطلبات المسؤولية والقيادة.
2. لا يوجد إدراك ذو دلالة إحصائية لدى المراجع الخارجي لمتطلبات الأخلاقية والاستقلالية.
3. لا يوجد إدراك ذو دلالة إحصائية لدى المراجع الخارجي لمتطلبات قبول العملاء.
4. لا يوجد إدراك ذو دلالة إحصائية لدى المراجع الخارجي لمتطلبات الموارد البشرية.
5. لا يوجد إدراك ذو دلالة إحصائية لدى المراجع الخارجي لمتطلبات أداء العمليات.
6. لا يوجد إدراك ذو دلالة إحصائية لدى المراجع الخارجي لمتطلبات فحص رقابة الجودة.
7. لا يوجد إدراك ذو دلالة إحصائية لدى المراجع الخارجي لمتطلبات المتابعة والتوثيق.

أهداف الدراسة

1. معرفة مدى إدراك المراجع الخارجي في البيئة المحلية لمتطلبات المعيار الدولي المتعلق برقابة جودة المراجعة.
2. التعرف على مفهوم جودة المراجعة.

أهمية الدراسة

تكمن أهمية الدراسة في توعية المراجعين بأهمية تطبيق المعايير الدولية بصفة عامة، ومعايير إدارة ورقابة الجودة بصفة خاصة؛ لما لذلك من فوائد تنعكس على جودة تقرير المراجع.

منهجية البحث

أتبع المنهج الوصفي التحليلي، وجمعت البيانات وفقاً للمصادر التالية:

- أ- المصادر الثانوية: وتتمثل في الدوريات والمقالات العلمية والدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة
- ب- المصادر الأولية: تم تصميم استبانة كأداة رئيسة لتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها.

حدود البحث

تم إجراء هذا البحث في إطار الحدود التالية:

1. الحدود الزمنية: تم إجراء الدراسة خلال العام 2025م
2. الحدود المكانية: مكاتب المراجعة الخارجية في المنطقة الغربية بدولة ليبيا
3. الحدود الموضوعية: اقتصرَت الدراسة على متطلبات المعيار الدولي رقم (220) "رقابة جودة المراجعة"
4. الحدود البشرية: المراجعون الخارجيون العاملون بمكاتب المراجعة في المنطقة الغربية.

الدراسات السابقة

تناولت العديد من الدراسات موضوع رقابة الجودة وفقاً للمعيار الدولي (220) والمعيار الدولي لرقابة الجودة رقم (1)، وفيما يلي عرض لهذه الدراسات:

دراسة (الأزرق والساحلي، 2018) سعت هذه الدراسة لمعرفة صعوبات تطبيق المعيار الدولي رقم (220)، وأهم الوسائل لتطبيقه في البيئة المحلية. ولتحقيق هذا الهدف، صُممت استبانة ووزعت على المراجعين القانونيين البالغ عددهم (83) مراجعاً، واتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي. وتوصلت النتائج إلى وجود بعض الصعوبات التي تحد من تطبيق هذا المعيار في البيئة المحلية، مثل نقص الخبرة والكفاءة لدى المراجعين، ونقص الإمكانيات المادية بسبب انخفاض أتعاب المراجعة. كما خلصت إلى أن التعليم والتطوير المهني المستمر للمراجعين يسهم بشكل فعال في تطبيق هذا المعيار.

دراسة (قاسم والحالمي، 2012) حاولت هذه الدراسة التعرف على مدى تطبيق المعيار الدولي لرقابة الجودة رقم (1) في اليمن. ولتحقيق ذلك، قام الباحثان بتوزيع استبانة على عينة قصدية من المراجعين القانونيين والمديرين الماليين في الشركات المساهمة اليمنية. وتوصلت الدراسة إلى أن مكاتب المراجعة تطبق عناصر رقابة الجودة المتعلقة بمسؤوليات القيادة، والسلوك الأخلاقي والاستقلالية، وقبول واستمرار العلاقات مع العملاء، وإدارة الموارد البشرية، وأداء العمليات (أداء الارتباط)، والمراقبة والمتابعة. وأوصت الدراسة بضرورة قيام جمعية المحاسبين القانونيين بتنفيذ دورها الرقابي والإشرافي على شركات ومكاتب المراجعة، وإدراج موضوع رقابة جودة المراجعة ضمن المقررات الجامعية.

دراسة (الشوا، 2015) هدفت الدراسة إلى معرفة مدى التزام المراجع الخارجي بتطبيق المعايير الدولية لرقابة الجودة وتأثيرها على تحسين الأداء المهني في قطاع غزة. ولتحقيق هذا الهدف، وُزعت استبانة على مكاتب المراجعة، واتبعت المنهج الوصفي التحليلي. وتوصلت الدراسة إلى وجود تطبيق نسبي لمتطلبات المعايير الدولية للرقابة على جودة المراجعة، مما يؤثر إيجابياً على الأداء المهني للمراجع. وأوصت الدراسة بضرورة إلزام مكاتب المراجعة في فلسطين بتطبيق معايير رقابة الجودة من خلال إعادة النظر في قوانين مزاوله المهنة، وضرورة توعية المراجعين من خلال عقد الدورات التدريبية.

دراسة (حولي وطحطوح، 2020) حاولت الدراسة معرفة مدى تطبيق مكاتب المراجعة الجزائرية لمفهوم الرقابة على جودة المراجعة ومدى الالتزام بها وأثره على جودة المراجعة. ولتحقيق هذا الهدف، وُزعت استبانة على المراجعين القانونيين، حيث أظهرت النتائج وجود تطبيق للمعيار من قبل بعض مكاتب المراجعة الجزائرية.

دراسة (غالم وآخرون، 2023) هدفت الدراسة إلى معرفة مدى مساهمة المعيار الدولي للمراجعة رقم (220) مع المعايير المحلية في تحقيق رقابة الجودة عند مراجعة القوائم المالية. ولتحقيق ذلك، أُجريت مقابلات شخصية مع محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين. وتوصلت الدراسة إلى إمكانية اعتماد المعيار (220) لكونه يساهم في زيادة جودة ومصداقية أعمال المراجعة الخارجية في الجزائر.

دراسة (القيق، 2012) سعت الدراسة لمعرفة مدى تطبيق مفهوم رقابة الجودة على أعمال المراجعة والعوامل المؤثرة فيها. ومن أجل تحقيق هذا الهدف، وُزعت استبانة على المراجعين وأُتبع المنهج الوصفي التحليلي. وتوصلت الدراسة إلى توفر التنظيم المهني الداخلي في مكاتب المراجعة في قطاع غزة، إلا أنه لا يزال غير كافٍ لتحقيق رقابة الجودة الشاملة على أعمال المراجعة.

التعقيب على الدراسات السابقة

يتضح من العرض السابق أن الدراسات السابقة أُجريت في بيئات جغرافية ومهنية مختلفة، وباستثناء دراسة (الأزرق والساحلي، 2018) التي تناولت الصعوبات التي تواجه تطبيق المعيار الدولي (220) في البيئة المحلية، فإن هذه الدراسة تتميز بمحاولة معرفة مدى إدراك ووعي المراجع الليبي لمتطلبات المعيار الدولي رقم (220) المتعلق بإدارة ورقابة الجودة على أعمال المراجعة بشكل تفصيلي، مما يساهم في إثراء المكتبة العلمية في هذا الجانب المهني الهام.

الإطار النظري

مفهوم رقابة جودة أعمال المراجعة

عُرفت جودة المراجعة بأنها قدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء والمخالفات في تطبيق النظام المحاسبي، ومقدرته على إثبات ذلك في تقريره المتضمن رأيه الفني المحايد عن القوائم المالية (جربوع وصباح، 2015). أما رقابة جودة أعمال المراجعة، فقد عُرِّفت بأنها الإجراءات التي يقوم بها المراجع في كل عملية مراجعة لمساعدته في اتباع وتنفيذ معايير المراجعة (لوبك وأرينز، 2002). في حين عرفها الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) بأنها الإجراءات التي يحددها مكتب المراجعة لضمان التقيد والالتزام بأن عملية المراجعة قد تمت وفقاً للمعايير المهنية التي تحكم عملية المراجعة (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2017). كما عُرِّفت أيضاً بأنها السياسات والإجراءات التي يجب على مكتب المراجعة الالتزام بها من أجل ضمان تقديم خدمة للأطراف ذات العلاقة بما يتفق مع معايير المراجعة (الذنيبات، 2012). وهناك من يرى بأن الرقابة على جودة أعمال المراجعة تشتمل على وضع ومتابعة السياسات والإجراءات التي تكفل جودة الأداء المهني للمراجع على مستوى المكتب، والتي تتناسب مع الوضع التنظيمي له والعوامل الأخرى الخاصة به (الشوا، 2015).

أهداف الرقابة على جودة المراجعة

تتمثل أهداف الرقابة على جودة المراجعة حسب المعيار الدولي رقم (220) في الآتي:

1. ضمان التزام المراجع بمبادئ وأداب السلوك المهني.
2. حث مكاتب المراجعة على تعيين كوادرات تتوفر لديهم الكفاءة العلمية والمهنية العالية.
3. إلزام مكاتب المراجعة بمتابعة عمليات المراجعة بفعالية من خلال التوجيه والإشراف المستمر.
4. توزيع أعمال المراجعة على الموظفين الذين تتوفر لديهم الكفاءة المهنية المطلوبة لكل مهمة.

متطلبات المعيار الدولي رقم (220)

تتحقق الرقابة على الجودة وفقاً لهذا المعيار من خلال مجموعة من العناصر والسياسات الأساسية، وهي:

1. **مسؤوليات القيادة داخل المكتب:** وتتعلق بمسؤولية الإدارة عن تعزيز ثقافة داخلية تعترف بأن الجودة أمر أساسي في أداء المهام.

2. المتطلبات الأخلاقية والاستقلالية: التأكد من التزام فريق العمل بالمبادئ الأخلاقية، وأهمها الاستقلالية والنزاهة والموضوعية.
3. قبول واستمرار العلاقات مع العملاء: وضع إجراءات لتقييم النزاهة لدى العملاء وقدرة المكتب على أداء المهمة بكفاءة قبل القبول بها.
4. الموارد البشرية: توفير الكفاءات اللازمة من خلال سياسات التوظيف والتدريب والتقييم المستمر.
5. أداء العمليات: ضمان تنفيذ المهام وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية والقانونية المعمول بها.
6. فحص رقابة الجودة: القيام بعمليات مراجعة داخلية وتقييم موضوعي للأحكام الهامة التي توصل إليها فريق العمل قبل إصدار التقرير.
7. المتابعة والتوثيق: توفير عملية مستمرة لتقييم نظام رقابة الجودة في المكتب، وتوثيق كافة الإجراءات لإثبات الالتزام بالمعايير.

الجانب العملي

يهدف هذا الجزء إلى عرض وتحليل نتائج الدراسة الميدانية، التي سعت إلى التعرف على مستوى إدراك المراجع الخارجي لمتطلبات معيار رقابة الجودة الدولي رقم (220)، وذلك من خلال تحليل بيانات الاستبيان الموزع على عينة الدراسة. وقد تم استخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية الوصفية والاستدلالية باستخدام برنامج (SPSS)، شملت: المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، واختبار (One Sample T-Test)، إضافة إلى اختبارات الصدق والثبات.

مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من المراجعين الخارجيين الممارسين للمهنة في المنطقة الغربية بدولة ليبيا، وقد تم اختيار عينة عشوائية قوامها (100) مراجع لتمثيل هذا المجتمع.

أداة الدراسة

تم إعداد استبانة الدراسة بالاعتماد على الأدبيات والدراسات السابقة ذات الصلة، حيث قُسمت إلى محورين: المحور الأول اشتمل على البيانات الديموغرافية لأفراد العينة، بينما اشتمل المحور الثاني على فقرات الدراسة المتعلقة بمتطلبات المعيار. وُزعت الاستبانة على أفراد العينة، وبلغ عدد الاستمارات المسترجعة والصالحة للتحليل (70) استمارة، بنسبة استجابة بلغت (70%) من إجمالي الاستمارات الموزعة، وهي نسبة مقبولة إحصائياً للدراسات الميدانية.

تحليل البيانات الديموغرافية

تم تحليل الخصائص الديموغرافية لأفراد العينة بهدف التعرف على السمات العامة للمشاركين، وشملت: المؤهل العلمي، وسنوات الخبرة، كما هو موضح في الجدولين رقم (1) و(2).

جدول (1): المؤهل العلمي لعينة الدراسة.

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
بكالوريوس	45	64.28%
ماجستير	13	18.57%
دكتوراه	12	17.14%
الإجمالي	70	100%

يتبين من الجدول السابق أن غالبية أفراد العينة هم من حملة درجة البكالوريوس بنسبة تقارب (64%)، في حين أن ما نسبته (35.7%) هم من حملة المؤهلات العليا (ماجستير ودكتوراه). ويعكس هذا التوزيع مستوى

جيداً من التأهيل العلمي لدى المراجعين الخارجيين في منطقة الدراسة، مما يعزز قدرة العينة على فهم واستيعاب المتطلبات الفنية للمعايير الدولية للمراجعة.

جدول (2): سنوات الخبرة لعينة الدراسة.

النسبة المئوية	التكرار	سنوات الخبرة
33%	23	من 5 إلى أقل من 10 سنوات
44%	31	من 10 إلى 15 سنة
23%	16	أكثر من 15 سنة
100%	70	الإجمالي

نلاحظ من الجدول رقم (2) أن غالبية أفراد العينة (67%) لديهم خبرة مهنية تزيد عن 10 سنوات، مما يشير إلى أن عينة الدراسة تتمتع بمستوى عالٍ من الخبرة العملية، الأمر الذي يضيف مزيداً من الموثوقية على إجاباتهم ويعكس واقع الممارسة المهنية بدقة.

اختبار ثبات أداة الدراسة

تم قياس ثبات الاستبيان باستخدام معامل "ألفا كرونباخ" (Cronbach's Alpha) "لكل محور على حدة، وللاستبيان ككل، وجاءت النتائج كما في الجدول التالي:

جدول (3): نتائج اختبار الثبات (معامل ألفا كرونباخ).

المحور	معامل ألفا كرونباخ
القيادة والمسؤولية	0.81
الأخلاقيات والاستقلالية	0.83
قبول العملاء والاستمرار	0.72
الموارد البشرية	0.79
أداء عمليات المراجعة	0.71
فحص رقابة الجودة	0.80
المتابعة والتوثيق	0.77
الاستبيان ككل	0.86

تشير النتائج في الجدول (3) إلى أن جميع قيم معامل "ألفا كرونباخ" تجاوزت الحد الأدنى المقبول إحصائياً (0.70)، مما يؤكد تمتع أداة الدراسة بدرجة عالية من الاتساق الداخلي، وصلاحيته التامة للتطبيق والتحليل الإحصائي.

اختبار الصدق البنائي

تم التحقق من الصدق البنائي للاستبيان باستخدام معامل ارتباط "بيرسون" بين كل فقرة والمتوسط الحسابي للمحور الذي تنتمي إليه، وأظهرت النتائج ما يلي:

- وجود معاملات ارتباط موجبة وقوية بين جميع الفقرات ومحاورها.
 - تجاوزت جميع معاملات الارتباط الحد الأدنى المقبول (0.30).
 - تبين وجود دلالة إحصائية لجميع معاملات الارتباط عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$).
- تؤكد هذه النتائج أن فقرات الاستبيان تقيس بدقة الأبعاد والمفاهيم التي وضعت من أجلها، مما يعكس سلامة البناء الهيكلي للأداة.

تحليل النتائج الوصفية لمحاور الاستبيان

تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل محور من محاور الاستبيان السبعة، وذلك لتحديد مستوى إدراك المراجعين الخارجيين لمتطلبات رقابة الجودة وفقاً للمعيار الدولي رقم (220).

جدول (4): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمحاور الاستبيان.

المحور	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الإدراك
القيادة والمسؤولية	18.41	4.20	مرتفع
الأخلاقيات والاستقلالية	18.83	5.97	مرتفع
قبول العملاء والاستمرار	16.54	0.735	متوسط
الموارد البشرية	15.40	3.10	مرتفع
أداء عمليات المراجعة	17.23	2.10	متوسط
فحص رقابة الجودة	14.13	2.05	مرتفع
المتابعة والتوثيق	14.28	1.30	مرتفع

يتضح من الجدول (4) أن مستوى إدراك المراجعين الخارجيين لمتطلبات رقابة الجودة جاء مرتفعاً في خمسة محاور، في حين جاء متوسطاً في محورين هما: (قبول العملاء والاستمرار) و(أداء عمليات المراجعة)، مما يشير إلى وجود تفاوت نسبي في مستوى الإدراك والوعي باليات التطبيق العملي لبعض المتطلبات مقارنة بالجانب المعرفي العام.

أولاً: اختبار الفرضية الفرعية الأولى (المسؤولية والقيادة)

"لا يوجد إدراك ذو دلالة إحصائية لدى المراجع الخارجي لمتطلبات المسؤولية والقيادة."

جدول (5): مدى إدراك المراجع لمتطلبات المسؤولية والقيادة.

م	العبارة	المتوسط	الانحراف المعياري	الترتيب
1	يخصص المكتب مسؤولاً يشرف على عملية رقابة الجودة	3.27	1.102	4
2	توجد في المكتب سياسات واضحة تهدف إلى نشر ثقافة الجودة	3.96	1.122	3
3	تدرك إدارة مكتب المراجعة أهمية جودة المراجعة	4.57	0.498	1
4	تقيم إدارة مكتب المراجعة أداء مراجعيها	2.43	0.986	5
5	يتم إنجاز المراجعة حتى لو كانت الأتعاب غير كافية لحجم العمل	4.19	0.804	2
	المتوسط العام للمحور	18.41	4.206	--

يظهر من الجدول (5) أن الفقرة رقم (3) حازت على المرتبة الأولى، مما يؤكد وعي الإدارة التام بأهمية الجودة. وجاءت الفقرة رقم (5) ثانياً، مما يشير إلى الالتزام المهني رغم ضعف الأتعاب. بينما تذيلت الفقرة رقم (4) الترتيب، مما يعكس ضعفاً في نظم تقييم الأداء الداخلي للمراجعين داخل المكتب.

ثانياً: اختبار الفرضية الفرعية الثانية (الأخلاقيات والاستقلالية)

"لا يوجد إدراك ذو دلالة إحصائية لدى المراجع الخارجي لمتطلبات الأخلاقية والاستقلالية."

جدول (6): مدى إدراك المراجع للمتطلبات الأخلاقية والاستقلالية.

م	العبارة	المتوسط	الانحراف المعياري	الترتيب
1	يوجد في المكتب إجراءات واضحة تتعلق بمتطلبات الاستقلالية	3.99	1.388	2
2	توجد سياسات تتعلق بالنزاهة والسرية والأمانة والموضوعية	3.26	1.380	4
3	التأكد من عدم وجود تضارب مصالح مع الزبون قبل المراجعة	3.80	1.431	3
4	يتمتع فريق المراجعة بالمهارات المهنية والكفاءة العلمية	4.57	0.627	1
5	يوجد في مكتب المراجعة مدونة للسلوك المهني والأخلاقي	3.21	1.318	5
	المتوسط العام للمحور	18.82	5.978	--

تشير النتائج في الجدول (6) إلى أن كفاءة الفريق (الفقرة 4) هي العنصر الأبرز، يليها الالتزام بإجراءات الاستقلالية. وهذا يعكس وعياً جيداً بالركائز الأخلاقية للمهنة، مع ملاحظة أن وجود "مدونة سلوك" مكتوبة (الفقرة 5) جاء في المرتبة الأخيرة، مما قد يشير إلى ممارسة هذه الأخلاقيات كعرف مهني أكثر من كونها مدونة موثقة داخل المكاتب.

ثالثاً: اختبار الفرضية الفرعية الثالثة (قبول العملاء والاستمرار)

"لا يوجد إدراك ذو دلالة إحصائية لدى المراجع الخارجي لمتطلبات قبول العملاء أو الاستمرار مع القدامى".

يتضح من الفرضية الثالثة الحاجة لتحليل معمق لسياسات قبول العملاء، حيث أظهرت النتائج العامة للمحور مستوى إدراك "متوسط"، مما يستدعي من المكاتب تعزيز إجراءات التقصي عن العملاء والاتصال بالمراجعين السابقين لضمان جودة عملية القبول.

جدول رقم (7): مدى إدراك المراجع لمتطلبات قبول العملاء أو الاستمرار مع القدامى.

م	العبارة	المتوسط	الانحراف المعياري	الترتبة
5	يتوفر لدى مكتب المراجعة مراجعون ذوو كفاءة عالية	4.46	0.502	1
1	يوجد لدى المكتب سياسات وإجراءات للقبول أو الاستمرار مع القدامى	3.80	1.199	2
4	يقوم مكتب المراجعة بتقييم قبول أي عميل أو الاستمرار مع عميل سابق	3.40	1.478	3
2	يحصل مكتب المراجعة على المعلومات المهمة قبل قبول عميل جديد أو قديم	2.63	1.321	4
3	يتصل المراجع الحالي بالمراجع القديم في حالة الحاجة لمعلومات عن العميل	2.26	1.212	5
	المتوسط العام للمحور	16.54	0.7359	--

من خلال النتائج في الجدول (7) يظهر أن الفقرة (5) حلت في المرتبة الأولى، وهذا يدل على تمتع فرق المراجعة بالكفاءة المطلوبة. أما الفقرة (1) فجاءت في المرتبة الثانية، مما يعني امتلاك المكاتب لسياسات قبول رسمية. بينما تذيلت الفقرة (3) الترتيب، مما يشير إلى ضعف في قنوات الاتصال والتواصل المهني بين المراجعين الحاليين والسابقين عند تقييم العملاء.

رابعاً: اختبار الفرضية الفرعية الرابعة (الموارد البشرية)
 "لا يوجد إدراك ذو دلالة إحصائية لدى المراجع الخارجي لمتطلبات الموارد البشرية."

جدول رقم (8): مدى إدراك المراجع لمتطلبات الموارد البشرية.

م	العبارة	المتوسط	الانحراف المعياري	الرتبة
1	يوجد في المكتب سياسات وإجراءات واضحة تحدد آلية تعيين المراجعين	3.84	1.247	1
4	يقوم المكتب بأولوية التعيين لمن هم أكفاء	3.36	1.660	2
5	توجد في المكتب إجراءات تحدد الترقية	3.27	1.464	3
2	يقوم مكتب المراجعة بعمل دورات لموظفيه للرفع من كفاءتهم	2.51	1.462	4
3	يوجد في المكتب سياسات وإجراءات واضحة لتقييم الأداء	2.41	1.357	5
	المتوسط العام للمحور	15.40	3.103	--

نلاحظ أن الفقرتين (1) و(4) جاءتا في المراتب الأولى، مما يعطي مؤشراً إيجابياً على وجود معايير واضحة للتعيين واستهداف الكفاءات. في المقابل، حصلت الفقرتان (2) و(3) على المراتب الأخيرة، مما يدل على وجود ضعف في تفعيل برامج التدريب الدوري ونظم تقييم الأداء المهني داخل المكاتب.

خامساً: اختبار الفرضية الفرعية الخامسة (أداء العمليات)
 "لا يوجد إدراك ذو دلالة إحصائية لدى المراجع الخارجي لمتطلبات أداء العمليات."

جدول رقم (9): مدى إدراك المراجع لمتطلبات أداء العمليات.

م	العبارة	المتوسط	الانحراف المعياري	الرتبة
4	يوجد لدى المكتب سياسات واضحة تتعلق بالاستشارات المقدمة للعملاء	3.96	1.233	1
5	يوجد توثيق لجميع الاستشارات التي تم تقديمها	3.73	1.403	2
3	هناك شخص مسؤول عن التخطيط لعملية المراجعة	3.70	1.278	3
1	يوجد إشراف على جميع المستويات الوظيفية مع مراعاة خبرة المراجعين	3.03	1.454	4
2	يوجد سياسات وإجراءات محددة للإشراف والتوجيه ومتابعة الأعمال	2.81	1.376	5

يتضح أن المكاتب تولي اهتماماً كبيراً لجانب الاستشارات وتوثيقها (المرتبة 1 و2)، ووجود مسؤولين عن التخطيط. إلا أن جانب الإشراف المستمر ومتابعة الأعمال المنجزة (الفقرة 2) يحتاج إلى مزيد من التطوير لتعزيز جودة الأداء الميداني.

سادساً: اختبار الفرضية الفرعية السادسة (فحص رقابة الجودة)

"لا يوجد إدراك ذو دلالة إحصائية لدى المراجع الخارجي لمتطلبات فحص رقابة الجودة."

جدول رقم (10): مدى إدراك المراجع لمتطلبات فحص رقابة الجودة.

م	العبارة	المتوسط	الانحراف المعياري	الترتبة
4	لدى مكتب المراجعة سياسات واضحة تضمن استقلال فريق المراجعة	4.21	0.679	1
1	يضع إجراءات رقابية تتعلق برقابة الجودة تتميز بالكفاءة والفاعلية	3.77	1.265	2
2	يمتلك مكتب المراجعة نظام رقابة يضمن تطبيق رقابة الجودة	3.39	1.333	3
3	لدى مكتب المراجعة سياسات وإجراءات واضحة تضمن التقيد بمعايير المراجعة	2.76	1.498	4

أظهرت النتائج أن ضمان استقلال فريق المراجعة (الفقرة 4) يتصدر اهتمامات المكاتب في هذا المحور. ومع ذلك، فإن ضمان التقيد الفعلي بكافة تفاصيل معايير المراجعة الدولية (الفقرة 3) جاء في الترتيب الأخير، مما يشير إلى وجود فجوة بين التنظيم الداخلي والالتزام المعياري الشامل.

سابعاً: اختبار الفرضية الفرعية السابعة (المتابعة والتوثيق)

"لا يوجد إدراك ذو دلالة إحصائية لدى المراجع الخارجي لمتطلبات المتابعة والتوثيق."

جدول رقم (11): مدى إدراك المراجع لمتطلبات المتابعة والتوثيق.

م	العبارة	المتوسط	الانحراف المعياري	الترتبة
1	يقوم مكتب المراجعة بحفظ ملف يحتوي على جميع بيانات العميل	4.10	0.965	1
4	يحتفظ المكتب بجميع محاضر اجتماع فريق المراجعة وخطة العمل	3.96	1.042	2
3	يقوم مكتب المراجعة بحفظ جميع المراسلات	3.96	1.450	3
2	لدى مكتب المراجعة سياسات وإجراءات تتعلق بتوثيق الأعمال	2.54	1.421	4

يتضح أن مكاتب المراجعة تلتزم بشكل كبير بحفظ ملفات العملاء ومحاضر الاجتماعات (المرتبة 1 و 2). بينما حصلت الفقرة المتعلقة بوجود سياسات مكتوبة وشاملة للتوثيق (الفقرة 2) على المرتبة الأخيرة، مما يعزز الاستنتاج بأن المكاتب تمارس التوثيق كإجراء روتيني دون الاستناد دائماً إلى دليل إجراءات تنظيمي موحد.

اختبار الفرضيات الشامل

تم استخدام اختبار (One Sample T-Test) للتحقق من الفرضيات، والنتائج موضحة أدناه:

جدول (12): نتائج اختبار فرضيات الدراسة.

النتيجة	القرار الإحصائي	مستوى الدلالة (Sig)	قيمة T	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفرضية
توجد دلالة إحصائية	رفض H_0	0.000	-5346.3	0.153	1.148	الفرضية العامة (ISA 220)
توجد دلالة إحصائية	رفض H_{01}	0.000	6.791	4.206	18.41	مسؤوليات القيادة
توجد دلالة إحصائية	رفض H_{02}	0.000	5.358	5.978	18.83	الأخلاقيات والاستقلالية
توجد دلالة إحصائية	رفض H_{03}	0.000	17.540	0.735	16.54	قبول العملاء والاستمرار
توجد دلالة إحصائية	رفض H_{04}^*	0.285	1.078	3.103	15.40	الموارد البشرية
توجد دلالة إحصائية	رفض H_{05}	0.000	8.849	2.107	17.22	أداء عمليات المراجعة
توجد دلالة إحصائية	رفض H_{06}	0.000	8.659	2.056	14.13	فحص رقابة الجودة
توجد دلالة إحصائية	رفض H_{07}	0.000	14.606	1.309	14.28	المتابعة والتوثيق

الخلاصة الإحصائية:

تشير النتائج إلى أن المتوسطات الحسابية لجميع المحاور جاءت أعلى من القيمة المحايدة، وبمستويات دلالة إحصائية أقل من (0.05). وبناءً عليه، نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على: "يوجد إدراك ذو دلالة إحصائية لدى المراجعين الخارجيين في ليبيا لمتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم (220) الخاص بإدارة ورقابة الجودة على أعمال المراجعة".

النتائج والتوصيات

تشير نتائج اختبار (One Sample T-Test) إلى أن المتوسطات الحسابية لجميع محاور الدراسة جاءت أعلى من القيمة المحايدة (3)، كما أن مستويات الدلالة الإحصائية كانت أقل من (0.05)، مما يدل على رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل لجميع الفرضيات. أي أنه تم رفض الفرضية الصفرية التي تنص على أنه لا يوجد إدراك ذو دلالة إحصائية لدى المراجعين الخارجيين لمتطلبات معيار إدارة ورقابة الجودة رقم (220). وهذا يؤكد وجود إدراك ذي دلالة إحصائية لدى المراجعين الخارجيين لمتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم (220) فيما يتعلق برقابة وإدارة الجودة على أعمال المراجعة في البيئة الليبية.

النتائج

من خلال التحليل الإحصائي، توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- بالرغم من عدم إلزام المراجع الخارجي في البيئة المحلية بالمعيار الدولي رقم (220) بشكل رسمي وقانوني حتى الآن، إلا أنه يوجد إدراك جيد من قبل المراجعين لمتطلبات هذا المعيار.
- وجود وعي مرتفع من قبل المراجعين في البيئة المحلية لأهمية نظام رقابة الجودة وأثره على مصداقية التقارير المالية.
- كشفت الدراسة عن وجود ضعف لدى بعض مكاتب المراجعة في الجوانب المتعلقة بتدريب العاملين والرفع من كفاءتهم المهنية بشكل مستمر.

4. التزام المراجعين بالمتطلبات الأخلاقية والاستقلالية كركيزة أساسية في العمل المهني، مع وجود تفاوت في تطبيق إجراءات التوثيق والمتابعة الرسمية.

التوصيات

بناءً على النتائج السابقة، توصي الدراسة بالآتي:

1. تطوير التشريعات: ضرورة إعادة النظر في القوانين المنظمة لمهنة المراجعة والمحاسبة في ليبيا بما يضمن مواكبة التطورات العالمية المتسارعة في المعايير الدولية.
2. الإلزام بالمعايير: العمل على إلزام المراجعين والمكاتب في البيئة المحلية بتطبيق معايير المراجعة الدولية (ISAs) ومعايير إدارة الجودة (ISQM) لضمان جودة الأداء المهني.
3. التدريب المستمر: تكثيف الدورات التدريبية للمراجعين والمهتمين بالمهنة للتعريف بمتطلبات المعايير الدولية وكيفية بناء أنظمة رقابة جودة فعالة داخل المكاتب.
4. تطوير المناهج: إدراج مادة المعايير الدولية في المحاسبة والمراجعة كمقرر أساسي ضمن المناهج الدراسية في مؤسسات التعليم العالي لتهيئة الخريجين لسوق العمل المهني.
5. تفعيل الرقابة المهنية: تعزيز دور النقابات والجمعيات المهنية في متابعة مدى التزام المكاتب بمتطلبات رقابة الجودة وتوفير الأدلة الإرشادية اللازمة لذلك.

المراجع

1. أرينز، ألفين ولوبيك، جيمس. (2002) المراجعة مدخل متكامل. تعريب: محمد الديسبي، دار المريخ، الرياض، السعودية.
2. الذنبيات، علي عبد القادر. (2012) تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية: نظرية وتطبيق. الطبعة الرابعة، دار وائل، عمان، الأردن.
3. الأزرق، أسامة إبراهيم والساحلي، وليد مفتاح (2018). "صعوبات ومعوقات تطبيق معيار الرقابة على جودة المراجعة الدولي". (220) مجلة الجامعي، نقابة أعضاء هيئة التدريس، العدد 27.
4. القيق، أمير جمال. (2012) مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب التدقيق في غزة. رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، فلسطين.
5. الشوا، ديمة مازن. (2015) مدى التزام المراجع الخارجي بتطبيق معايير رقابة الجودة وأثرها على تحسين أدائه المهني. رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة.
6. قاسم، محمد حسن والحالمي، سلطان حسن (2012). "مدى تطبيق متطلبات رقابة جودة أعمال المراجعة في اليمن: دراسة ميدانية في ضوء المعيار الدولي". (1) مجلة الباحث الجامعي للعلوم الإنسانية، العدد 43.
7. غالم، نادية وبرياني، حسين ومرحوم، محمد الحبيب (2023). "جودة التدقيق الخارجي للقوائم المالية على ضوء معيار التدقيق الدولي". ISA 220 مجلة التكامل الاقتصادي، المجلد 11، العدد 3.
8. حولي، محمد وطحطوح، مسعود (2020). "تطبيق معيار الرقابة على جودة أداء المراجعة وأثره على جودة أداء مكاتب المراجعة في الجزائر". مجلة العلوم الاجتماعية والإنسانية، جامعة باتنة 1، المجلد 21، العدد 2.
9. جربوع، يوسف محمود وأحمد، صباح سالم (2015). "مدى تأثير الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة على تخطيط وجودة عملية المراجعة". مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات، العدد 8.
10. الاتحاد الدولي للمحاسبين. (2020) إصدارات مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد. ترجمة: الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، 2021.

Disclaimer/Publisher's Note: The statements, opinions, and data contained in all publications are solely those of the individual author(s) and contributor(s) and not of **SAJFAS** and/or the editor(s). **SAJFAS** and/or the editor(s) disclaim responsibility for any injury to people or property resulting from any ideas, methods, instructions, or products referred to in the content.