

# صعوبات ومعوقات تطبيق معيار الرقابة على جودة المراجعة الدولي (220)

(دراسة استطلاعية على مكاتب المراجعة العاملة في البيئة الليبية).

■ د. أسامة إبراهيم الأزرق \* ■ أ. وليد مفتاح الساحلي \*\*

## 1 ملخص الدراسة:-

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أهم الصعوبات والمعوقات التي تحد من تطبيق مكاتب المراجعة العاملة في ليبيا لمعيار جودة المراجعة الدولي 220. وكذلك معرفة أهم الوسائل التي يمكن من خلالها لمكاتب المراجعة في ليبيا تطبيق معيار الرقابة على جودة المراجعة الدولي 220، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم صحيفة استبيان تتناسب مع موضوع الدراسة وأهدافها ، ولقد تمثل مجتمع الدراسة في المراجعين القانونيين العاملين بمكاتب المراجعة الخاصة بليبيا ، حيث تم توزيع عدد (83) صحيفة استبيان و تم استرداد (71) صحيفة، واستبعاد (5) ليتبقى (66) صحيفة استبيان صالحة للتحليل. واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي لوصف متغيرات الدراسة وتحليلها واختبار فرضياتها، وقد استخدم الباحثان برنامج (SPSS) الإحصائي الإصدار (20) لتحليل البيانات واختبارات الفروض، ولقد توصلت الدراسة إلى وجود معوقات تحد من تطبيق مكاتب المراجعة لمعيار المراجعة الدولي 220، كما أظهرت نتائج الدراسة وجود وسائل يمكن من خلالها تحسين مستوى تطبيق مكاتب المراجعة لمعيار المراجعة الدولي 220، ومن أهم هذه الوسائل: التعليم والتطوير المهني المستمر للعاملين بمكتب المراجعة يليه التخطيط الجيد وأتباع إستراتيجية ملائمة لتنفيذ عملية المراجعة ثم تدعيم استقلالية مكتب المراجعة من خلال وضع معايير تنظم تقديم الخدمات الاستشارية والفحص الخارجي لجودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة العاملة في ليبيا.

\* عضو هيئة التدريس - قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد والعلوم السياسية - جامعة طرابلس.

\*\* عضو هيئة التدريس - قسم الإدارة الصحية - كلية التقنية الطبية - مصراتة.

## 1.1 المقدمة:-

شهدت بداية الألفية الثالثة جدلاً واسعاً حول دور مراجعي الحسابات ومسؤولياتهم عن الهزات والانهيارات المالية التي تعرضت لها العديد من الشركات العالمية، ولقد كانت البداية مع حادثة انهيار شركة الطاقة الأمريكية Enron عام 2001، ثم شركة World com عام 2002، والذي لم يكن في تقرير مراجعتهم ما يشير صراحةً أو ضمناً أن مستقبل هاتين الشركتين في خطر، والذي أدى بدوره إلى انهيار مكتب المراجعة العالمي Arthur Andersen المسؤول عن مراجعة حساباتهما واختفائه من سوق المراجعة، ونتيجةً لمسؤولية المهنة عن هذه الأحداث، صدر قانون ساربنز- أوكسلي 2002 كردة فعل سريعة بسبب إخفاقات مهنة المراجعة، وأيضاً إخفاقات حوكمة الشركات، والذي عد من أهم التشريعات المالية منذ صدور قانون سوق الأوراق المالية الأمريكي عام 1934، وفي العام 2008 تعرضت أسواق المال العالمية لأزمة مالية كبيرة أدت إلى إفلاس العديد من البنوك والشركات المالية الكبرى مثل ( بنك ليمان برذر) والذي أنتقد بسببه مكتب المراجعة ارسنت يونج، ومرة أخرى تكون مهنة المراجعة والمراجعين في قفص الاتهام، ذلك أنهم مسؤولون عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية لهذه الشركات، وأنهم قصروا في أداء دورهم الرقابي في حماية أصحاب المصالح، وإيضاح حقيقة الوضع المالي لهذه الشركات في تقاريرهم وعقب هذه الأزمة قام الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في العام 2009 بإطلاق برنامج تطوير وتحديث لمعايير المراجعة الدولية ولقد كان من ضمن المعايير التي شملها التطوير: معيار رقابة الجودة على المراجعة رقم (220)، والذي أصبح المرشد الأساسي لرقابة جودة أعمال المراجعة. (عيس، 2008).

## 2.1 مشكلة الدراسة:-

لقد أظهرت العديد من الدراسات أن تدني الأداء المهني الحالي لمعظم مكاتب المراجعة في الوقت الحاضر في معظم دول العالم يرجع إلى التخلي عن العمل بمفهوم جودة المراجعة الذي من خلال يمكن تقديم خدمات مهنية تلقي قبولا من جمهور المستفيدين وتحد من شكهم في استقلالية المراجع الخارجي، وتقلل من حجم المنازعات القضائية مستقبلاً. (الأزرق، البهلول، 2014).

حيث تمثل جودة عملية المراجعة لمراجعي الحسابات ضماناً لبقاء مكاتب المراجعة في عملها واستمراريتها مستقبلاً، إذ تركز المنظمات المهنية على ضرورة الالتزام بالمعايير المهنية ومعايير الرقابة على جودة أداء عملية المراجعة في هذا الشأن من أجل الارتقاء بمستوى الخدمات المقدمة، ويمكن النظر إلى جودة المراجعة باعتبارها منتجا نهائياً

لمختلف الإجراءات والقرارات التي يتم القيام بها من قبل فريق المراجعة كمجموعة واحدة. (عيس، 2008).

وبالنظر إلى بيئة المراجعة المحلية في ليبيا نلاحظ عدم وجود نص صريح أو واضح يلزم الممارسين للمهنة بمعايير المراجعة الدولية والذي يمثل معيار المراجعة الدولي (220) أحدها، كذلك عدم توفر البيئة المناسبة لتطبيقه.

ومن هنا ظهرت تساؤلات مشكلة الدراسة في الأتي :-

1. هل توجد صعوبات ومعوقات تحد من تطبيق مكاتب المراجعة في ليبيا لمعيار المراجعة الدولي 220؟

2. هل توجد وسائل يمكن من خلالها لمكاتب المراجعة في ليبيا تطبيق معيار المراجعة الدولي 220 ؟

### 3.1 فرضيات الدراسة:-

لغرض الإجابة على التساؤلات السابقة تم صياغة الفرضيات التالية :

1. توجد معوقات تحد من تطبيق مكاتب المراجعة العاملة في ليبيا لمعيار المراجعة الدولي رقم 220.

3. لا توجد وسائل يمكن من خلالها لمكاتب المراجعة في ليبيا تطبيق معيار المراجعة الدولي 220؟

### 4.1 أهداف الدراسة:-

تسعى هذه الدراسة لتحقيق الأهداف التالية :-

1. اختبار فروض الدراسة السابقة.

2. معرفة أهم الصعوبات والمعوقات التي تحد من تطبيق مكاتب المراجعة العاملة في ليبيا لمعيار جودة المراجعة الدولي 220.

3. معرفة أهم الوسائل التي يمكن من خلالها لمكاتب المراجعة في ليبيا تطبيق معيار جودة المراجعة الدولي 220.

### 5.1 أهمية الدراسة:-

تتبع أهمية الدراسة من كونها تبحث في موضوع يتعلق بمدى إمكانية تطبيق مكاتب المراجعة القانونية في ليبيا لمعيار المراجعة الدولي 220، والذي يعد المعيار الأساسي المتعلق بجودة تنفيذ مهام عملية مراجعة القوائم المالية، كما سوف تساهم هذه الدراسة

في تسليط الضوء على المستوى المهني لأداء هذه المكاتب، الأمر الذي ينعكس على تطوير مهنة مراجعة الحسابات والارتقاء بالخدمات التي تقدمها مما يعزز ثقة الجمهور في مهنة المراجعة ويضفي مصداقية عن عدالة مخرجات العملية الرقابية للقوائم المالية ودقتها ويزيد مستوى الإفصاح والمصداقية بالقوائم المالية، وبالتالي تشجيع المستثمرين وزيادة الثقة في أداء مهنة المراجعة بليبيا، كما يمكن أن تساهم هذه الدراسة في زيادة إثراء الأدب الفكري في مجال علم المراجعة وتطوير الممارسة المهنية لها.

### **6.1 منهج الدراسة:-**

بناء على طبيعة الدراسة والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها اعتمدت هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، والذي يعتمد على دراسة الظاهرة كما توجد بالواقع ويهتم بوصفها وصفا دقيقا ويعبر عنها تعبيراً كفيماً وكمياً، كما لا يكتفي هذا المنهج عند جمع المعلومات المتعلقة بالظاهرة من أجل استقصاء مظاهرها وعلاقاتها المختلفة، بل يتعداه إلى التحليل والربط والتفسير للوصول إلى استنتاجات يبنى عليها التصور المقترح بحيث يزداد بها رصيد المعرفة عن الموضوع.

### **7.1 أداة الدراسة :-**

تتمثل أداة الدراسة في قائمة استبيان أعدها الباحثان وتم توزيع على مفردات العينة الممثلة في المراجعين القانونيين العاملين بمكاتب المراجعة بليبيا .

### **8.1 عينة الدراسة:-**

قام الباحثان باختيار عينة عشوائية من المراجعين القانونيين الليبيين العاملين في مكاتب المراجعة الخاصة ، وتم توزيع (83) استمارة استبيان، أستردها منها (71) استمارة، ولم يتمكنان من استرجاع (12) استمارة رغم المحاولات المتكررة للتواصل مع أصحابها، كما تم استبعاد (5) استبيانات لأسباب عدم اكتمال تعبئتها بشكل جوهري أو لعدم جدية الإجابة، ليكون العدد الصالح للتحليل (66) ( استمارة استبيان أي ما نسبته (79.5 ٪)، وهي نسبة مقبولة للتحليل.

### **9.1 الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة:-**

تم تفرغ وتحليل البيانات من خلال برنامج التحليل الإحصائي (SPSS) الإصدار رقم (20). وباستخدام المؤشرات الإحصائية التالية:

1 . النسب المئوية والتكرارات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري، ويستخدم هذا الأمر بشكل أساسي لأغراض معرفة تكرار متغيرات الدراسة.

2. اختبار الفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) لمعرفة ثبات الاستبيان.
3. اختبار T في حالة عينة واحدة (One Sample T- Test) للتأكد من دلالة المتوسط لكل فقرة من فقرات الاستبيان ولاختبار فرضيات الدراسة.
4. اختبار تحليل التباين الأحادي (One Way Analysis of Variance – ANOVA).

### 10.1 حدود الدراسة:-

تتقيد الدراسة بالحدود التالية:

1. **الحدود الموضوعي:** تقتصر الدراسة على استطلاع آراء المراجعين القانونيين الليبيين، حول مدى إمكانية تطبيق مكاتب المراجعة العاملة في ليبيا ، لمعيار الرقابة على جودة المراجعة الدولي رقم 220 وفقا لأحدث نسخة محدثة منه لسنة 2009، إضافة إلى استطلاع آرائهم حول الصعوبات والعراقيل التي تحول دون تطبيق المعيار 220 وأهم الوسائل الممكنة تساعد على تطبيقه.
2. **الحدود الزمنية:** تتمثل الحدود الزمنية للدراسة في عام 2016 وهي الفترة الزمنية التي تم فيها توزيع وتجميع الاستبيان.
3. **الحدود المكانية:** وتتمثل الحدود المكانية في مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية العاملة في ليبيا.

### 11.1 محددات الدراسة :-

لقد واجه الباحثان صعوبات في تحديد حجم مجتمع الدراسة، من خلال الاتصال بنقابة المحاسبين والمراجعين تبين أن العدد المسجل لدى النقابة لا يمثل الممارسين للمهنة على أرض الواقع، وأن عدد كبيراً منهم ليس لديهم عنوان واضح يمكن الاتصال بهم خلاله، وأحياناً يكون العنوان ورقم الهاتف قد تغير عن العنوان المقيد لدى نقابة المحاسبين والمراجعين .

### 12.1 الدراسات السابقة:-

#### 1. دراسة (person 2011) بعنوان « العوامل التي تؤثر على جودة المراجعة ».

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد العلاقة والأثر بين عدد مهام المراجعة وخبرة المراجع وبين جودة المراجعة، من خلال عينة الدراسة التي شملت عدد ( 532 ) مكتب من مكاتب وشركات المراجعة التي تفي بمتطلبات الاتحاد الأوروبي في السويد، وقد توصلت الدراسة إلى أن العلاقة بين عدد المهام وخبرة المراجع هي علاقة ليس لها أثر كبير على جودة المراجعة. (person.2011).

## 2. دراسة القيق (2012) بعنوان: «مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة».

هدفت الدراسة إلى تحليل مقومات رقابة جودة أداء عملية المراجعة، والوقوف على مدى تطبيق مكاتب مراجعة الحسابات في قطاع غزة لنظم رقابة جودة المراجعة، وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها، أنه يتوفر لدى مكاتب المراجعة العاملة بقطاع غزة التنظيم المهني الداخلي إلا أنه غير كاف لتحقيق رقابة الجودة، كما أظهرت الحاجة إلى تطوير المتطلبات المهنية للقائمين على مهنة المراجعة فضلاً عن الاهتمام والمتابعة لإجراءات الرقابة والإشراف على الأداء، كما أظهرت اعتراء ضوابط تقديم الخدمات الاستشارية وضوابط قبول العملاء والمحافظة على استمرارية العلاقة معهم لبعض النواقص أهمها ما يتعلق بطول فترة ارتباط مكتب المراجعة بعملائه. (القيق، 2012).

## 3- دراسة موسى (2013) بعنوان: «جودة عملية المراجعة المفهوم والإجراءات».

ناقشت هذه الدراسة مفهوم جودة عملية المراجعة والإجراءات التي يجب أن يلتزم بها المراجع للمحافظة على جودة الخدمات التي يقوم بتقديمها وذلك نظراً لأهمية وجود رقابة على جودة هذه الخدمات، وتناولت أيضاً أهمية وجود معايير للحكم على جودة هذه الخدمات التي يقوم المراجع بتقديمها. وقد توصلت الدراسة إلى وجود خلاف كبير في وجهات النظر حول مفهوم جودة عملية جودة المراجعة وإلى عدم وجود معايير متفق عليها تؤخذ في الاعتبار عند تقييم جودة الخدمات التي يقدمها وقد كان التركيز بشكل كبير على ضرورة التزام المراجع بقواعد السلوك المهني. (موسى، 2013).

## 4- دراسة الأزرق، البهلول (2014) بعنوان «العوامل المؤثرة في جودة المراجعة الخارجية وأثرها على كفاءة الأداء المهني كفاءة الأداء المهني».

هدفت هذه الدراسة إلى لمعرفة العوامل المؤثرة في جودة المراجعة الخارجية في ليبيا وأثرها على كفاءة الأداء المهني، وذلك من خلال دراسة ميدانية على مكاتب المحاسبة والمراجعة في ليبيا، وذلك من خلال استمارة استبيان وزعت على عينة من مكاتب المحاسبة والمراجعة بمدينة طرابلس والبالغ عددها (33) مكتباً، وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج كان من أهمها: هناك اختلاف جوهري ذو دلالة إحصائية بين المراجعين الليبيين حول العوامل المؤثرة في جودة المراجعة وأهميتها النسبية، وأن حجم مكتب المراجعة والخبرة بصناعة بنشاط العميل أكثر العوامل المؤثرة في جودة المراجعة. (الأزرق، البهلول، 2014).

## 5- دراسة الكاسح (2015) بعنوان «العوامل المؤثرة على جودة المراجعة من وجهة نظر المراجعين».

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية من

وجهة نظر المراجعين العاملين في مكاتب المراجعة التي تزاوّل نشاطها في مدينة طرابلس وتأثير هذه العوامل على جودة المراجعة، وقد توصلت الدراسة إلى أن (61.70%) من عينة الدراسة ترى أن جودة المراجعة تتحقق عند التزام المراجع بالمعايير المهنية وقواعد السلوك المهني التي تصدرها المنظمات المهنية المشرفة على مهنة المراجعة. (الكاسح، 2015).

### 13.1 ما يميز الدراسة الحالية :-

من خلال عرض ومناقشة الدراسات السابقة التي أجريت في بيئات مختلفة يتبين أنه يوجد اهتمام من قبل الباحثين بجودة عملية المراجعة، فمنها ما تناول بالدراسة خصائص مفهوم جودة المراجعة، ومنها ما تناول أساليب الرقابة الخارجية على جودة المراجعة، وتمثل أهم أوجه اختلاف الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة في أن أغلب الدراسات السابقة أجريت في بيئات خارجية، كما تميزت الدراسة أيضاً في أنها هدفت إلى معرفة أهم الصعوبات و المعوقات التي تحد من تطبيق مكاتب المراجعة لمعيار المراجعة الدولي 220، إضافة إلى تحديد بعض الوسائل الممكنة لمواجهة هذه الصعوبات والمعوقات في البيئة المحلية.

### 14.1 التعريفات الإجرائية:-

- جودة المراجعة (Audit Quality) :- وتعرف بأنها « عبارة عن الهيكل التنظيمي لمكتب أو منشأة المراجعة ، والمقاييس المستخدمة من قبله والمصممة للمساعدة على إنجاز عمليات المراجعة، بدرجة عالية من النوعية والجودة وفقاً للسياسات والإجراءات الموضوعية بشكل يتماشى مع معايير المراجعة الدولية وقواعد السلوك المهني والإصدارات المهنية الأخرى» (الأزرق، الزنداح، 2010).

- الرقابة على جودة المراجعة (quality control of auditing) :- لقد عرفها الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) الرقابة على جودة المراجعة الخارجية بأنها: «السياسات والإجراءات التي تطبقها منشأة المراجعة لتؤكد بصورة معقولة أن كافة عمليات المراجعة التي قامت بها المنشأة تم أداؤها وفقاً للمبادئ الأساسية التي تحكم عملية المراجعة وفق لمعايير المراجعة الدولية» (IFAC, 2017)

- معيار الرقابة على جودة المراجعة ( المعيار الدولي 220).

(Quality control for auditing financial statements)

لقد صدر في عام 1999 معيار المراجعة الدولي رقم (220) بعنوان «الرقابة على جودة المراجعة للبيانات المالية، وقد تمثل الهدف من هذا المعيار في تقديم الإرشادات المتعلقة بالرقابة على جودة الأداء المهني، والمتمثلة في السياسات والإجراءات التي يلتزم بتطبيقها كل من مكاتب المراجعة والمراجعين الأفراد ومساعدتهم حيث أورد سبعة عناصر لرقابة الجودة وتوجيهه بضرورة قيام المكتب بتبني السياسات والإجراءات التي تضمن الوفاء بمتطلبات كل عنصر من العناصر السبعة الأساسية الوارد في المعيار كالتالي:

1- مسؤوليات القيادة على جودة عمليات المراجعة ( شريك المراجعة).

2- المتطلبات الأخلاقية الهامة.

3- دراسة وتقييم عملية قبول العملاء الجدد أو الاستمرار مع العملاء السابقين.

4- توفير فرق العمل المؤهلة.

5- أداء عملية المراجعة.

6- المراقبة.

7- التوثيق. ( IFAC,2017 ).

## 0.2 الدراسة العملية:-

### 1.2- التحليل الإحصائي :-

لقد تم إجراء التحليل الإحصائي لمحاور الدراسة واختبار فرضياتها، وذلك بالاعتماد على برنامج التحليل الإحصائي (SPSS) إصدار رقم (20)، حيث تم استخدام النسب المئوية والتكرارات والوسط الحسابي والانحراف المعياري، إضافة إلى استخدام اختبار (T) لعينة واحدة، واختبار تحليل التباين في اتجاه واحد (ANOVA).

1- التحليل الإحصائي لإجابات أفراد العينة حول التساؤل المتعلق بالفرضية الأولى توجد معوقات تحد من تطبيق مكاتب المراجعة العاملة في ليبيا لمعيار المراجعة الدولي رقم 220.

طلب من كافة المشاركين في الاستبيان تحديد درجة موافقتهم حول وجود معوقات تحد من تطبيق مكاتب المراجعة معيار المراجعة الدولي 220، و يوضح الجدول رقم (1) تلخيصا لما تم التوصل إليه من نتائج.

جدول (1) نتيجة التحليل الإحصائي حول وجود صعوبات معوقات تحد من تطبيق مكاتب المراجعة لمعيار المراجعة الدولي 220

م	البنود المتعلقة بالمعوقات	التكرار/النسبة	خيارات الإجابة					المؤشرات الإحصائية		
			غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق جدا	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النتيجة
1	عدم توافر الاستقلال الكامل لمكاتب المراجعة بسبب:									
أ	تدخل الإدارة في قرار تعيين وعزل وتحديد أتعاب المراجع الخارجي	ت	1	1	8	36	20	4.106	0.787	موافق
		%	1.52	1.52	12.12	54.55	30.30			
ب	قيام مكتب المراجعة بتقديم الخدمات الاستشارية لعميل المراجعة	ت	1	4	15	33	13	3.803	0.881	موافق
		%	1.52	6.06	22.73	50.00	19.70			
ج	طول مدة الارتباط بين مكتب المراجعة أو شريك المراجعة مع عميل المراجعة	ت	2	2	17	27	18	3.864	0.959	موافق
		%	3.03	3.03	25.76	40.91	27.27			
د	وجود مصالح مالية أو اقتصادية مشتركة بين مكتب المراجعة أو شريك المراجعة مع عميل المراجعة	ت	2	10	9	25	20	3.773	1.134	موافق
		%	3.03	15.15	13.64	37.88	30.30			
2	عدم توافر المراجعين ذوي الخبرة والكفاءة المهنية والتي تتناسب مع مهام عملية المراجعة بسبب:									
أ	ضعف مستوى خريجي المحاسبة في المؤسسات التعليمية	ت	0	7	8	36	15	3.894	0.879	موافق
		%	0.00	10.61	12.12	54.55	22.73			
ب	عدم مواكبة المناهج وأساليب التعليم المحاسبي بالبيئة المحلية للتطورات الحديثة بمهنة المحاسبة والمراجعة	ت	0	5	5	37	19	4.061	0.820	موافق
		%	0.00	7.58	7.58	56.06	28.79			
ج	عدم اشتراط اجتياز برنامج تدريبي وامتحانات محددة لمنح ترخيص مزاوله المهنة	ت	1	2	4	33	26	4.227	0.819	موافق جدا
		%	1.52	3.03	6.06	50.00	39.39			
3	صعوبة تنفيذ إجراءات تطبيق معايير جودة المراجعة لنقص الإمكانيات المادية بسبب:									
أ	محدودية إمكانيات مكاتب المراجعة	ت	1	4	3	42	16	4.030	0.822	موافق
		%	1.52	6.06	4.55	63.64	24.24			
ب	عدم التخطيط الجيد لموازنة الوقت لمهمة المراجعة	ت	0	4	7	43	12	3.955	0.732	موافق
		%	0.00	6.06	10.61	65.15	18.18			
ج	انخفاض مستوى أتعاب المراجعة	ت	1	3	5	38	19	4.076	0.829	موافق
		%	1.52	4.55	7.58	57.58	28.79			
	المتوسط العام لجميع الفقرات كوحدة واحدة									
							<b>3.979</b>	<b>0.478</b>	موافق	

ومن خلال إجابات أفراد عينة الدراسة والتي يلخصها الجدول رقم (1) يتضح ما يلي:

1. وافق غالبية أفراد العينة على وجود معوقات تحد من تطبيق مكاتب المراجعة معايير جودة المراجعة وفقا لمعيار المراجعة الدولي 220 ولقد جاءت موافقتهم على جميع البنود المتعلقة بالمعوقات بمستوى موافق وموافق جدا، وذلك وفقا لقيمة المتوسطات الحسابية المسجلة، والتي تراوحت ما بين 4.227 و 3.773، وقد جاءت حسب الترتيب التالي:

- الترتيب وفقا للفقرات بشكل عام:

- عدم اشتراط اجتياز برنامج تدريبي وامتحانات محددة لمنح ترخيص مزاوله المهنة.
- تدخل الإدارة في قرار تعيين وعزل وتحديد أتعاب المراجع الخارجي.
- انخفاض مستوى أتعاب المراجعة.
- عدم مواكبة المناهج وأساليب التعليم الحاسبي بالبيئة المحلية للتطورات الحديثة بمهنة المحاسبة والمراجعة.
- محدودية إمكانيات مكاتب المراجعة.
- عدم التخطيط الجيد لموازنة الوقت لمهمة المراجعة.
- ضعف مستوى خريجي المحاسبة في المؤسسات التعليمية.
- طول مدة الارتباط بين مكتب المراجعة أو شريك المراجعة مع عميل المراجعة.
- قيام مكتب المراجعة بتقديم الخدمات الاستشارية لعميل المراجعة.
- وجود مصالح مالية أو اقتصادية مشتركة بين مكتب المراجعة أو شريك المراجعة مع عميل المراجعة

- الترتيب وفقا للمحاور:

- عدم توافر المراجعين ذوي الخبرة والكفاءة المهنية والتي تتناسب مع مهام عملية المراجعة.
- صعوبة تنفيذ إجراءات تطبيق معايير جودة المراجعة لنقص الإمكانيات المادية.
- عدم توافر الاستقلال الكامل لمكاتب المراجعة.

2. بلغت قيمة المتوسط الحسابي العام للفقرات كوحدة واحدة (3.979) وهي نسبة موافقة عالية، مما يدل على أن غالبية أفراد عينة الدراسة توافق على وجود معوقات تحد من تطبيق مكاتب المراجعة العاملة في ليبيا بمعايير جودة المراجعة وفقا للمعيار 220.

## 2- التحليل الإحصائي لإجابات أفراد العينة حول التساؤل المتعلق بالفرضية الثانية

لا توجد وسائل يمكن من خلالها لمكاتب المراجعة تطبيق معيار المراجعة الدولي 220.

طلب من كافة المشاركين في الاستبيان تحديد وجهة النظر الخاصة بهم حول وجود وسائل يمكن من خلالها لمكاتب المراجعة بتطبيق معيار المراجعة الدولي 220 وذلك من خلال تحديد مستوى الموافقة على تأثير عدد 7 عوامل مرتبطة بتحسين جودة أداء عملية المراجعة، و يوضح الجدول رقم (2) تلخيصا لما تم التوصل إليه من نتائج.

جدول (2) نتيجة التحليل الإحصائي حول وجود وسائل يمكن من خلالها لمكاتب المراجعة لمعيار المراجعة الدولي. 220.

المرتب	البنود المتعلقة بوسائل التحسين	التكرار / النسبة	خيارات الإجابة					المؤشرات الإحصائية	
			غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق جدا	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	تدعيم استقلالية مكتب المراجعة من خلال قيام لجنة المراجعة بمهمة التعاقد لعملية المراجعة	ت	0	1	8	42	15	4.076	0.640
		%	0.00	1.52	12.12	63.64	22.73		
2	تدعيم استقلالية مكتب المراجعة من خلال وضع معايير تنظم تقديم الخدمات الاستشارية	ت	0	1	8	36	21	4.167	0.692
		%	0.00	1.52	12.12	54.55	31.82		
3	تدعيم استقلالية مكتب المراجعة من خلال تدوير شريك وأعضاء فريق المراجعة	ت	1	8	17	33	7	3.561	0.897
		%	1.52	12.12	25.76	50.00	10.61		
4	التعليم والتطوير المهني المستمر للعاملين بمكتب المراجعة	ت	0	0	6	24	36	4.455	0.661
		%	0.00	0.00	9.09	36.36	54.55		
5	تخصص بعض مراجعي المكتب في مجالات معينة	ت	1	3	11	31	20	4.000	0.894
		%	1.52	4.55	16.67	46.97	30.30		

المؤشرات الإحصائية				خيارات الإجابة					التكرار / النسبة	البند المتعلقة بوسائل التحسين	م
الرتبة	النتيجة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق جدا	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة			
2	موافق جدا	0.590	4.258	22	39	5	0	0	ت	التخطيط الجيد واتباع استراتيجية ملائمة لتنفيذ عملية المراجعة	6
				33.33	59.09	7.58	0.00	0.00	%		
4	موافق	0.963	4.106	24	33	3	4	2	ت	الفحص الخارجي لجودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة	7
				36.36	50.00	4.55	6.06	3.03	%		
	موافق	0.479	4.089	المتوسط العام لجميع العوامل كوحدة واحدة							

ومن خلال إجابات أفراد عينة الدراسة والتي يلخصها الجدول رقم (2) يتضح ما يلي:

1. وافق غالبية أفراد العينة على وجود وسائل يمكن من خلالها لمكاتب المراجعة بمتطلبات معيار المراجعة الدولي 220، ولقد جاءت موافقتهم على جميع البنود المتعلقة بوسائل التحسين بمستوى موافق وموافق جدا وذلك وفقا لقيمة المتوسطات الحسابية المسجلة والتي تراوحت ما بين 4.455 و 3.561، وقد جاءت حسب الترتيب التالي:

- التعليم والتطوير المهني المستمر للعاملين بمكتب المراجعة.
  - التخطيط الجيد واتباع استراتيجية ملائمة لتنفيذ عملية المراجعة.
  - تدعيم استقلالية مكتب المراجعة من خلال وضع معايير تنظم تقديم الخدمات الاستشارية.
  - الفحص الخارجي لجودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة.
  - تدعيم استقلالية مكتب المراجعة من خلال قيام لجنة المراجعة بمهمة التعاقد لعملية المراجعة.
  - تخصص بعض مراجعي المكتب في مجالات معينة.
  - تدعيم استقلالية مكتب المراجعة من خلال تدوير شريك وأعضاء فريق المراجعة.
2. بلغت قيمة المتوسط الحسابي العام للفقرات كوحدة واحدة (4.089) وهي نسبة

موافقة عالية، مما يدل على أن غالبية عينة الدراسة توافق على وجود وسائل يمكن من خلالها تحسين مستوى التزام مكاتب المراجعة بمتطلبات معيار المراجعة الدولي 220.

## 2.2 مناقشة النتائج:-

من خلال مقارنة النتائج المتحصل عليها من تحليل محور وسائل التحسين مع نتيجة تحليل محور الصعوبات والمعوقات نلاحظ الآتي:

تحصلت الفقرة ( 4 ) من وسائل التحسين « التعليم والتطوير المهني المستمر للعاملين بمكتب المراجعة» على أعلى رتبة في وسائل التحسين ، وهذا يوافق الرتبة التي تحصل عليها المحور (2) من الصعوبات «عدم توافر المراجعين ذوي الخبرة والكفاءة المهنية والتي تتناسب مع مهام عملية المراجعة»، كما تحصلت الفقرة ( 6 ) من وسائل التحسين «التخطيط الجيد وإتباع إستراتيجية ملائمة لتنفيذ عملية المراجعة» على ثاني أعلى رتبة في وسائل التحسين ، وهذا يوافق الرتبة التي تحصل عليها المحور (3) من الصعوبات «صعوبة تنفيذ إجراءات تطبيق معايير جودة المراجعة لنقص الإمكانيات المادية»، مما يشير إلى وعي وإدراك أفراد العينة إلى مدى وأهمية هذه العوامل في التأثير على الالتزام بمتطلبات المعيار 220 ، كما لوحظ أيضا انه يوجد عدم تجانس بين إجابات أفراد العينة بخصوص الخدمات الاستشارية حيث تحصلت الفقرة (2) من وسائل التحسين» تدعيم استقلالية مكتب المراجعة من خلال وضع معايير تنظم تقديم الخدمات الاستشارية » على ثالث أعلى متوسط حسابي ، في حين تحصلت الفقرة (1 ب) والتي تناظرها من الصعوبات « قيام مكتب المراجعة بتقديم الخدمات الاستشارية لعميل المراجعة على ترتيب متأخر ( التاسع ) .

## 3.2 اختبار فرضيات الدراسة:-

أ. اختبار الفرضية الأولى للدراسة:

« لا توجد صعوبات ومعوقات تحد من تطبيق مكاتب المراجعة العاملة في ليبيا لمعيار المراجعة الدولي رقم 220 .»

نحدد الفرضية الصفرية والفرضية البديلة كما يلي:

■ الفرضية الصفرية ( $H_0$ ): «لا توجد صعوبات ومعوقات تحد من تطبيق مكاتب المراجعة العاملة في ليبيا لمعيار المراجعة الدولي رقم 220 .»

■ **الفرضية البديلة ( $H_1$ ):** «توجد صعوبات ومعوقات تحد من تطبيق مكاتب المراجعة العاملة لمعيار المراجعة الدولي رقم 220».

جدول (3) اختبار الفرضية الأولى.

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	قيمة t المحسوبة	مستوى الدلالة
1	عدم توافر الاستقلال الكامل لمكاتب المراجعة بسبب:	3.886	10.259	0.000
أ	تدخل الإدارة في قرار تعيين وعزل وتحديد أتعاب المراجع الخارجي.	4.106	11.418	0.000
ب	قيام مكتب المراجعة بتقديم الخدمات الاستشارية لعميل المراجعة.	3.803	7.406	0.000
ج	طول مدة الارتباط بين مكتب المراجعة أو شريك المراجعة مع عميل المراجعة.	3.864	7.317	0.000
د	وجود مصالح مالية أو اقتصادية مشتركة بين مكتب المراجعة أو شريك المراجعة مع عميل المراجعة.	3.773	5.536	0.000
2	عدم توافر المراجعين ذوي الخبرة والكفاءة المهنية والتي تتناسب مع مهام عملية المراجعة بسبب:	4.061	11.727	0.000
أ	ضعف مستوى خريجي المحاسبة في المؤسسات التعليمية.	3.894	8.259	0.000
ب	عدم مواكبة المناهج وأساليب التعليم المحاسبي بالبيئة المحلية للتطورات الحديثة بمهنة المحاسبة والمراجعة.	4.061	10.502	0.000
ج	عدم اشتراط اجتياز برنامج تدريبي وامتحانات محددة لمنح ترخيص مزاوله المهنة.	4.227	12.175	0.000
3	صعوبة تنفيذ إجراءات تطبيق معايير جودة المراجعة لنقص الإمكانيات المادية بسبب:	4.020	13.908	0.000
أ	محدودية إمكانيات مكاتب المراجعة.	4.030	10.180	0.000
ب	عدم التخطيط الجيد لموازنة الوقت لمهمة المراجعة.	3.955	10.589	0.000
ج	انخفاض مستوى أتعاب المراجعة.	4.076	10.548	0.000
	المعوقات كوحدة واحدة	3.979	16.636	0.000

قيمة T الجدولية = 00.2

يتضح من معطيات الجدول (3) أن قيمة T المحسوبة لكل فقرة من فقرات الفرضية كانت أكبر من قيمة T الجدولية (2.00)، كما أن مستوى الدلالة المعنوية المقابل أصغر من مستوى المعنوية الافتراضي 0.05، وبذلك تكون المتوسطات الحسابية دالة إحصائياً لهذه الفقرات ،

كما يلاحظ أيضا أن قيمة T المحسوبة للفقرات كوحدة واحدة = 16.636 وهي أكبر من قيمة T الجدولية (2.00)، كما أن مستوى الدلالة المعنوية للفقرات كوحدة واحدة = 0.000، وبذلك يكون المتوسط الحسابي الكلي دالة إحصائيا عند مستوى المعنوية الافتراضي 0.05، وبالتالي نقوم برفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة التي تؤكد على وجود صعوبات و معوقات تحد من تطبيق مكاتب المراجعة العاملة في ليبيا لمعيار المراجعة الدولي رقم 220.

#### ب- اختبار الفرضية الثانية للدراسة:

«لا توجد وسائل يمكن من خلالها لمكاتب المراجعة العاملة في ليبيا تطبيق معيار المراجعة الدولي 220».

نحدد الفرضية الصفرية والفرضية البديلة كما يلي:

- الفرضية الصفرية ( $H_0$ ): «لا توجد وسائل يمكن من خلالها لمكاتب المراجعة العاملة في ليبيا تطبيق معيار المراجعة الدولي 220».

- الفرضية البديلة ( $H_1$ ): «توجد وسائل يمكن من خلالها لمكاتب المراجعة العاملة في ليبيا تطبيق معيار المراجعة الدولي 220».

#### جدول (4) اختبار الفرضية الثانية.

م	لغة	المتوسط الحسابي	قيمة t المحسوبة	مستوى الدلالة
1	تدعيم استقلالية مكتب المراجعة من خلال قيام لجنة المراجعة بمهمة التعاقد لعملية المراجعة.	4.076	13.656	0.000
2	تدعيم استقلالية مكتب المراجعة من خلال وضع معايير تنظم تقديم الخدمات الاستشارية.	4.167	13.688	0.000
3	تدعيم استقلالية مكتب المراجعة من خلال تدوير شريك وأعضاء فريق المراجعة.	3.561	5.079	0.000
4	التعليم والتطوير المهني المستمر للعاملين بمكتب المراجعة .	4.455	17.889	0.000
5	تخصص بعض مراجعي المكتب في مجالات معينة .	4.000	9.083	0.000
6	التخطيط الجيد واتباع استراتيجية ملائمة لتنفيذ عملية المراجعة.	4.258	17.318	0.000
7	الفحص الخارجي لجودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة .	4.106	9.333	0.000
	وسائل التحسين كوحدة واحدة	4.089	18.456	0.000

قيمة T الجدولية = 2.00

يتضح من معطيات الجدول (4) أن قيمة T المحسوبة لكل فقرة من فقرات الفرضية كانت أكبر من قيمة T الجدولية (2.00)، كما أن مستوى الدلالة المعنوية المقابل أصغر من مستوى المعنوية الافتراضي (0.05)، وبذلك تكون المتوسطات الحسابية دالة إحصائياً لهذه الفقرات، كما يلاحظ أيضاً أن قيمة T المحسوبة للفقرات كوحدة واحدة = 18.456، وهي أكبر من قيمة T الجدولية (2.00)، كما أن مستوى الدلالة المعنوية للفقرات كوحدة واحدة = 0.000، وبذلك يكون المتوسط الحسابي الكلي للفرضية دالة إحصائياً عند مستوى المعنوية الافتراضي (0.05)، وبالتالي نقوم برفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة التي تؤكد على وجود وسائل يمكن من خلالها تحسين مستوى التزام مكاتب المراجعة بمعايير جودة المراجعة وفقاً لمعيار المراجعة الدولي 220.

### 03 النتائج والتوصيات:-

#### 1.3 النتائج:-

من خلال الدراسة العملية والتحليل الإحصائي لمتغيرات الدراسة واختبارات الفروض، نعرض أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة كما يلي:-

1. أظهرت نتائج الدراسة وجود صعوبات ومعوقات تحد من تطبيق مكاتب المراجعة العاملة في ليبيا لمعيار المراجعة الدولي 220، ولقد جاءت على الترتيب كالتالي :

1. عدم توافر المراجعين ذوي الخبرة والكفاءة المهنية والتي تتناسب مع مهام عملية المراجعة بسبب:

- عدم اشتراط اجتياز برنامج تدريبي وامتحانات محددة لمنح ترخيص مزاولة المهنة.
- عدم مواكبة المناهج وأساليب التعليم الحاسوبي بالبيئة المحلية للتطورات الحديثة بمهنة المحاسبة والمراجعة.
- ضعف مستوى خريجي المحاسبة في المؤسسات التعليمية.

2. صعوبة تنفيذ إجراءات تطبيق معايير جودة المراجعة لنقص الإمكانيات المادية بسبب:

- انخفاض مستوى أتعاب المراجعة.
- محدودية إمكانيات مكاتب المراجعة.
- عدم التخطيط الجيد لموازنة الوقت لمهمة المراجعة.

3. عدم توافر الاستقلال الكامل لمكاتب المراجعة بسبب:
    - تدخل الإدارة في قرار تعيين وعزل وتحديد أتعاب المراجع الخارجي.
    - طول مدة الارتباط بين مكتب المراجعة أو شريك المراجعة مع عميل المراجعة.
    - قيام مكتب المراجعة بتقديم الخدمات الاستشارية لعميل المراجعة
    - وجود مصالح مالية أو اقتصادية مشتركة بين مكتب المراجعة أو شريك المراجعة مع عميل المراجعة
  2. أظهرت نتائج الدراسة وجود وسائل يمكن من خلالها لمكاتب المراجعة العاملة في ليبيا تطبيق معيار المراجعة الدولي 220، ومن هذه الوسائل:
    1. التعليم والتطوير المهني المستمر للعاملين بمكتب المراجعة.
    2. التخطيط الجيد واتباع استراتيجية ملائمة لتنفيذ عملية المراجعة.
    3. تدعيم استقلالية مكتب المراجعة من خلال وضع معايير تنظم تقديم الخدمات الاستشارية.
    4. الفحص الخارجي لجودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة.
    5. تدعيم استقلالية مكتب المراجعة من خلال قيام لجنة المراجعة بمهمة التعاقد لعملية المراجعة.
    6. تخصص بعض مراجعي المكتب في مجالات معينة.
  - تدعيم استقلالية مكتب المراجعة من خلال تدوير شريك وأعضاء فريق المراجعة.
- 2.3.2 التوصيات :-**

في ضوء النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة، يقدم الباحثان عدد من التوصيات التي قد تساهم في توفير البيئة المناسبة لتطبيق مكاتب المراجعة العاملة في ليبيا لمعيار الرقابة على جودة المراجعة الدولي 220. كما يلي :-

- 1- إعادة دراسة وتقييم القوانين المنظمة لمهنة المحاسبة والمراجعة القانونية في ليبيا بما فيها القانون رقم (116) لسنة 1973 بشأن تنظيم مزاوله مهنة المحاسبة والمراجعة والذي مر على صدوره أكثر من 40 عاماً. بما يتلاءم مع ضمان تطبيق معايير الرقابة على جودة المراجعة، وتطوير مهنة المحاسبة والمراجعة، ورفع كفاءات الممارسين والمراجعين القانونيين للمهنة في ليبيا

2- توعية المراجعين القانونيين الليبيين بأهمية الالتزام بتطبيق معايير المراجعة الدولية والقواعد الأساسية للسلوك المهني للارتقاء بجودة الأداء المهني لعملية المراجعة، وكذلك الميزات التي سيحققها مكتب المراجعة في حالة تطبيقها.

3- زيادة الاهتمام بموضوع الرقابة على جودة المراجعة وذلك بإصدار معايير محلية على سبيل استرشادي لمكاتب المراجعة في ليبيا، وإصدار تعليمات ومنشورات لشرح متطلباتها.

4- ضرورة اتباع مكاتب المراجعة السياسات والإجراءات اللازمة التي تكفل استقطاب المراجعين ذوي الخبرة والكفاءة واستمرارهم في المهنة وعدم الانتقال إلى مهنة أخرى وذلك لرفع مستوى الخدمات التي تقدمها المهنة للعملاء.

5- تفعيل دور المؤسسات المهنية والأكاديمية والجامعات بعقد العديد من ورش عمل والندوات والمؤتمرات العلمية لدراسة المعوقات التي تحول دون تطبيق مكاتب المراجعة العاملة في ليبيا للمعايير الدولية للمراجعة بصفة عامة ومعايير جودة المراجعة بصفة خاصة ، وتدعيم مقومات مهنة المراجعة، وذلك وصولاً لتهيئة بيئة صالحة لتطبيق المعايير الدولية وقواعد السلوك المهني.

6- إن تبني برنامج فحص ورقابة جودة خارجي من قبل نقابة المحاسبين والمراجعين الليبية على مكاتب المراجعة يساهم في الالتزام بمعايير رقابة جودة المراجعة.

7- إن اشتراط اجتياز برنامج تدريبي وفق برامج التعليم المهني المستمر وامتحانات محددة لمنح ترخيص مزاولة المهنة أو لتمديد العضوية يساهم بشكل كبير في تحسين جودة أداء أصحاب مكاتب المراجعة والمنتسبين إليها، والذي يمكن بدوره مكاتب المراجعة من مقابلة احتياجات تطبيق معايير ونظم رقابة الجودة.

### 3.3 آفاق الدراسة:-

من خلال هذه الدراسة التي تناولت الصعوبات والمعوقات التي تحول دون تطبيق مكاتب المراجعة العاملة في ليبيا للمعيار الدولي (الرقابة على جودة المراجعة 220) ، يقترح الباحثان مواضيع ذات صلة بموضوع معايير جودة المراجعة تكون مجالاً خصباً للباحثين والمهنيين المهتمين بمواضيع جودة المراجعة وتطوير الأداء المهني ومن هذه المواضيع ما يلي:

1. مدى تأثير وجود نظام حوكمة لدى العميل على تقييمات مكاتب المراجعة بخصوص قبول عميل مراجعة جديد أو مواصلة العمل مع عميل سابق.

2. حجم مكتب المراجعة ومدى تأثيره في الالتزام بمعايير الجودة وفقا لمعيار المراجعة الدولي 220.
3. مدى تأثير انخفاض أتعاب المراجعة على قدرة المكاتب على الالتزام بسياسات وإجراءات جودة المراجعة وفقا لمعايير رقابة جودة المراجعة الدولية.
4. الخدمات الاستشارية وأثرها على جودة المراجعة.
5. قياس مستوى التزام مكاتب المراجعة بجودة المراجعة والمعايير الدولية لجودة الأداء المهني.

### 4.3 المراجع والمصادر:-

### 5.2 المرجع العربية:-

- 1- سمير كامل عيس، « أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح »، (مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني، 2008).
- 2- أمير جمال القيق، « مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة »، (رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2012).
- 3- يونس حمدي موسى « دراسة تحليلية للعلاقة بين الالتزام الأخلاقي لسلوك مراقب الحسابات وجودة عملية المراجعة » رسالة ماجستير ، غير منشورة ، كلية التجارة جامعة الإسكندرية ، 2011.
- 4- أسامة إبراهيم الأزرق ، سمير البهلول على « العوامل المؤثرة في جودة المراجعة الخارجية وأثرها على كفاءة الأداء المهني ( دراسة ميدانية) » مجلة الأستاذ ، الصادرة عن نقابة أعضاء هيئة التدريس بجامعة طرابلس، العدد السابع الجزء الثاني ، خريف 2014.
- 5-نوري محمد الكاسح « العوامل المؤثرة على جودة المراجعة من وجهة نظر المراجعين ( دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة في مدينة طرابلس ) «مجلة الاقتصاد والتجارة ، جامعة الزيتونة سوق الأحد، العدد السابع ، يونيو 2015.
- 6- أسامة إبراهيم الأزرق ، عادل رجب الزنداح « الرقابة على جودة المراجعة الخارجية » مجلة كلية الاقتصاد والعلوم السياسية ، جامعة طرابلس ، العدد الثامن ، 2010.

### 6.3 المراجع الأجنبية :-

- 1-Ulrika person « Factors Affecting Auditit Quality Number Of Assignments and age of the a auditor .
- 2-IFAC. International Federation of Accountants.2017) (SOCPA