



دراسة أثر العوامل المتعلقة بمكتب المراجعة على جودة المراجعة الخارجية على الحسابات

عبدالحكيم البشير الملهوف

قسم المحاسبة- كلية المحاسبة الرجبان-جامعة الزنتان، ليبيا

للمراسلة: hakimzintany@yahoo.com

ملخص استهدف البحث دراسة أثر العوامل المتعلقة بمكتب المراجعة على جودة المراجعة الخارجية على الحسابات من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في البيئة الليبية. وقد تم جمع البيانات اللازمة للدراسة الميدانية من خلال الاستعانة بصحف الاستبيان التي وزعت على عينة عشوائية مؤلفة من (98) مفردة، وتم استرداد عدد (72) صحيفة استبيان قابلة للتحليل بنسبة ردود بلغت (73.5%). ولتحقيق الهدف من هذا البحث، قُسم إلى أربعة أجزاء رئيسية، حيث عُرف في الجزء الأول بمشكلة البحث وهدفه وأهميته، في حين خُصص الجزء الثاني لبناء الإطار النظري، أما الجزء الثالث فقد كُرس لعرض الجوانب المتعلقة بالدراسة الميدانية، وأخيراً تناول الجزء الرابع عرضاً لأهم النتائج التي تم الوصول إليها، بالإضافة إلى تقديم بعض التوصيات المقترحة. وتوصل البحث من خلال التحليل الإحصائي للبيانات المجمعة من عينة الدراسة إلى مجموعة من النتائج التي تشير في مجملها إلى تأثير جودة المراجعة في البيئة الليبية سلباً بالعوامل المتعلقة بمكتب المراجعة وهي: حجم مكتب المراجعة، واستمرارية مكاتب المراجعة في مراجعة نفس العملاء، والمنافسة بين مكاتب المراجعة. كذلك خلص البحث إلى مجموعة من التوصيات الهادفة إلى تحسين جودة المراجعة من أهمها: ضرورة تبني معايير محلية متعلقة بمهنة المحاسبة والمراجعة الخارجية، وضرورة إعادة النظر في التشريعات والقوانين المنظمة للمهنة، وتقديم الدعم اللازم لمكاتب المراجعة الصغيرة والمتوسطة بهدف إعادة التنظيم الداخلي لهذه المكاتب، وضرورة تخفيض المنافسة غير المهنية فيما بين مكاتب المراجعة، والتأكيد على أهمية استبدال مكتب المراجعة، أو الشريك المكلف بالإشراف على عملية المراجعة بعد مرور فترة زمنية لا تتعدى خمس سنوات متتالية.

الكلمات المفتاحية: مهنة المراجعة الخارجية على الحسابات، وجود المراجعة، وحجم مكتب المراجعة، وطول فترة ارتباط مكاتب المراجعة بالعملاء، والمنافسة بين مكاتب المراجعة.

An Investigation of the effect of audit firms' factors on external audit quality

Abdoalhakim Abashir Almalhuf

Accounting department, accounting faculty, Zentan university, Libya

Corresponding author: hakimzintany@yahoo.com

Abstract The purpose of this research is to examine the effect of audit firm' factors on external audit quality from the point view of the Libyan external auditors. The research was divided into four sections. The problem of the research and its objective, and importance was announced in the first section. The second section was dedicated to build the theoretical framework of the research. The third section illustrates the empirical part of the research, Finally, a summary of the main results and a possible recommendations are provided in the fourth section. the necessary data were collected from a randomly selected sample of external auditors in Tripoli (89 auditors), only 72 useable questioners were collected which made a response rate of 73.5 %. According to the statistical analysis of gathered data, the results indicated that: audit quality in the Libyan environment was negatively affected by audit firm' factors such as: Size of the audit firm, long relationship between auditors and their audit clients, and high levels of competition among audit firms. Based on the obtained results, some recommendations has been suggested that aims to improve audit quality such as: the necessity to adopt local accounting and auditing standards, reviewing the existing litigations that controls accounting and auditing profession, providing support to small and medium sized audit firms to reorganize itself, reduce high levels of competition among audit firms, and prohibiting audit firms from auditing the same audit client after five years.

Keywords: Audit profession, audit quality, audit firm size, audit tenure, and audit competition.

1-1 المقدمة وطبيعة مشكلة البحث: تعتبر مهنة المراجعة الخارجية على الحسابات من بين المهن التي تتبوأ مكانة رئيسية وبارزة وذات صلة وثيقة بالتنمية والتطور في الحياة الاقتصادية للعديد من الدول، ليس لكونها أداة رقابية فقط ولكن باعتبارها

1- الإطار العام للبحث: سيتم من خلال هذا الجزء التعرف على طبيعة مشكلة البحث، وأهدافه، وأهميته، والمنهجية المتبعة لإنجازه، وفقاً للسياق التالي:

عملية المراجعة [3]، [19]، [20]. وعلى الرغم من ذلك، حاول الدارسين والباحثين في العديد من الدول، إجراء الدراسات والبحوث التي اهتمت بتناول مفهوم جودة المراجعة، والتعرف على العوامل المؤثرة فيها من مختلف جهات النظر التي تمثل الأطراف المستفيدة من عملية المراجعة. وقد قُسمت أهم العوامل التي كانت محط للدراسة والتحليل، والتي يعتقد بان لها تأثيراً كبيراً على تحديد، وتحسين، وقياس جودة عملية المراجعة إلى عدة مجموعات من بينها: مجموعة العوامل المتعلقة بمكتب المراجعة، ومجموعة العوامل المتعلقة بفريق المراجعة، ومجموعة العوامل المتعلقة بعملاء المراجعة، ومجموعة العوامل المتعلقة بالنواحي التشريعية والمهنية [4]. إلا أن البعض يعتقد بان اغلب نتائج الدراسات السابقة فيما يتعلق بمدى تأثير هذه العوامل - سواء كان هذا التأثير ايجابياً أم سلبياً - على جودة المراجعة، غير مؤكدة ومشكوك فيها وغير قطعية ونهائية وتحتاج الى المزيد من الدراسة والتحليل [21].

ونظراً للتغيرات الاقتصادية المعاصرة التي تشهدها البيئة المحلية، وتطبيق برنامج خصخصة القطاع العام، والاتجاه نحو تنمية وتطوير سوق الأوراق المالية؛ وما سببته عليه من زيادة حدة المنافسة بين مكاتب المراجعة [5]، ولقلت وندرت الدراسات والأبحاث على المستوى المحلي (على حد علم الباحث) التي اهتمت بدراسة مدى تأثير جودة عملية المراجعة ببعض العوامل المتعلقة بمجموعة محددة من المجموعات المشار إليها سابقاً، تحاول هذه الدراسة تقديم أدلة ونتائج عملية (Empirical evidence) عن مدى تأثير جودة عملية المراجعة بمجموعة العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة (حجم مكتب المراجعة، استمرارية مكاتب المراجعة في مراجعة نفس العملاء، والمنافسة بين مكاتب المراجعة) في البيئة اللببية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين العاملين في مكاتب الحاسبة والمراجعة الخاصة، بهدف توجيه الاهتمام إلى تحسين جودة عملية المراجعة باعتبارها أداة إستراتيجية لتحقيق ميزة تنافسية، ومطلباً تسعى المهنة والأطراف المستفيدة من خدماتها إلى تحقيقه، ولتمكين مكاتب المراجعة من مواكبة التطورات الاقتصادية وتلبية توقعات المستخدمين ومواجهة المنافسة القادمة.

وبناء على ما سبق يمكن صياغة المشكلة إلى دور حولها البحث في التساؤل التالي:

(ما مدى تأثير جودة المراجعة بمجموعة العوامل المرتبطة بمكاتب المراجعة).

1- 2: أهداف البحث

أداة هامة لاتخاذ القرارات [1]. حيث تهدف مهنة المراجعة من خلال التقرير الذي يصدره المراجع الخارجي إلى إعطاء رأي فني ومحايد عن مدى صدق وعدالة البيانات والمعلومات التي تتضمنها القوائم المالية للمشاريع الاقتصادية، مما يساهم في إضفاء المزيد من الثقة والمصداقية في تلك القوائم المالية لدى العديد من الأطراف المستفيدة، ومساعدتها في اتخاذ القرارات الاقتصادية السليمة. لذلك تعتبر مهنة المراجعة الخارجية من بين الوظائف الاجتماعية التي تعتمد بالدرجة الأولى على الثقة المتبادلة بين مهنة المراجعة والأطراف المستفيدة من الخدمات التي توفرها هذه المهنة.

وقد تعرضت مهنة المراجعة الخارجية في السنوات الماضية للعديد من الانتقادات والشكوك من قبل الأطراف المهتمة بعملية المراجعة خاصة بعد المشاكل والفضائح المالية، وإفلاس وانهيار العديد من كبار المؤسسات والشركات العالمية على غرار شركة (WorledCom) للاتصالات، وشركة (Enron) للطاقة في الولايات المتحدة الأمريكية، وانهار مكتب (Arthur Anderson) أحد أكبر مكاتب المراجعة في العالم [16]، [17]، [18]. وقد ترتب على هذه الشكوك والانتقادات الشديدة مجموعة من الآثار السلبية لعل من أهمها: زيادة حجم الدعاوي القضائية ضد المراجعين حول مسؤوليتهم عن اكتشاف والتقرير عن الأخطاء الجوهرية والغش والتصرفات غير القانونية والتقرير عنها، واهتزاز ثقة مستخدمي التقارير والقوائم المالية في مهنة المراجعة وما تنتج من تقارير، الأمر الذي أدى إلى زيادة عدم التأكد واتساع فجوة التوقعات بين المراجعين والمجتمع، نتيجة الشك في جودة عملية المراجعة وكفاءة الأداء المهني للمراجعين [2].

وتعتبر الجودة من بين المفاهيم الحديثة في مجال المراجعة، واحد أهم المواضيع التي نالت قسطاً كبيراً من الدراسة والتحليل في الأدب المحاسبي، ودار حولها العديد من الجدل والنقاش، سواء من قبل الجهات الرسمية والمنظمات المهنية ذات العلاقة بمهنة المراجعة، أو من قبل الباحثين والدارسين في مختلف الدول. ويرجع السبب في ذلك إلى أن المراجعة ذات الجودة العالية تعد السند الأساسي لثقة المستثمرين في البيانات والمعلومات التي تتضمنها القوائم المالية، والى دورها الفعال في المساهمة في النمو الاقتصادي للمجتمع واستقراره المالي [3]. ويرى كثيراً من الباحثين والدارسين في مجال المراجعة انه من الصعوبة بمكان إيجاد تعريف محدد وواضح لمفهوم جودة المراجعة، أو كيفية قياسها، أو تحديد العوامل التي يمكن أن تؤثر فيها، نظراً لتعدد واختلاف طبيعة الأطراف المستفيدة من

الجانب العملي:

اعتمد هذا الجانب على المنهج الوصفي التحليلي من خلال استخدام أسلوب المسح لجمع البيانات والمعلومات اللازمة للدراسة وتم استخدام صحف الاستبيان (Questionnaire) أداة رئيسة لهذا الغرض، كذلك استخدمت بعض الأساليب والطرق الإحصائية في وصف وتحليل البيانات واختبار الفرضيات من خلال الاستعانة ببرنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS).

1- 6: حدود البحث:

يتقيد البحث بالحدود التالية:

1. التعرف على مدى تأثير مجموعة العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة على جودة المراجعة (حجم مكتب المراجعة، الاستمرارية، والمنافسة بين مكاتب المراجعة) دون التطرق إلى العوامل الأخرى.
2. التعرف على مدى تأثير مجموعة العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة على جودة المراجعة من وجهة نظر المراجعين الخارجيين العاملين بمكاتب المراجعة الخاصة فقط دون غيرهم من الفئات الأخرى.
3. اقتصرت الدراسة على التعرف على آراء المراجعين الخارجيين العاملين بمكاتب المراجعة الخاصة المتواجدين في مدينة طرابلس فقط دون المدن الأخرى.

1- 7: الدراسات السابقة:

تناولت العديد من الدراسات مفهوم جودة عملية المراجعة، والعوامل التي من الممكن أن تؤثر فيها، من خلال مفاهيم ووجهات نظر مختلفة، وفي ما يلي عرض لبعض الدراسات ذات العلاقة بموضوع البحث وفقاً لتسلسلها التاريخي:

- دراسة التويجري، والنافعي (2008) [7].

أجريت هذه الدراسة في المملكة السعودية بهدف التعرف على آراء المراجعين حول مجموعة من العوامل ذات التأثير المحتمل على جودة عملية المراجعة، وعلى تفضيل عملاء المراجعة لمكاتب مراجعة معينة، وقد كان من بين العوامل التي تم دراستها بعض العوامل المتعلقة بمكتب المراجعة وهو: التعامل السابق مع عملاء المراجعة (الاستمرارية). وقد خلصت الدراسة إلى وجود تأثير إيجابي كبير لعامل الاستمرارية مع نفس عملاء المراجعة على جودة المراجعة وعلى تفضيل العملاء لمكتب مراجعة معين.

- دراسة الجلال (2009) [8].

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مفهوم جودة المراجعة، وعناصر تحسينها، وأساليب الرقابة عليها، بالإضافة إلى

يهدف البحث إلى تحقيق الآتي: -

- 1- التعرف على ما أُثير من آراء وأفكار في الأدب المحاسبي المتعلق بمجال المراجعة حول مفهوم جودة المراجعة.
- 2- التعرف على مدى تأثير مجموعة العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة على جودة المراجعة.
- 3- الحصول على نتائج وأدلة عملية (Empirical) evidence، وتوصيات مقترحة يمكن أن تساهم في تطوير أداء مكاتب المحاسبة والمراجعة في البيئة الليبية بما يضمن تحسين جودة المراجعة.

1- 3: أهمية البحث:

تتبع أهمية البحث من كونه يتناول دراسة وتحليل مدى تأثير جودة المراجعة بالعوامل المرتبطة بمكتب المراجعة (حجم مكتب المراجعة، الاستمرارية، والمنافسة بين مكاتب المراجعة)، لما لجودة المراجعة من أثر عظيم في إضفاء الثقة على مصداقية القوائم المالية للوحدات الاقتصادية، خاصة بعد الإخفاقات التي منيت بها العديد من كبريات شركات المراجعة العالمية نتيجة للأداء المهني منخفض الجودة للمراجعين الخارجيين. بالإضافة إلى إمكانية مساهمة النتائج المتحصل عليها من هذا البحث في زيادة توجيه الاهتمام إلى تحسين جودة عملية المراجعة باعتبارها السند الأساسي لثقة المستثمرين في البيانات والمعلومات التي تتضمنها القوائم المالية، والى دورها الفعال في المساهمة في النمو الاقتصادي للمجتمع واستقراره المالي.

1- 4: فرضيات البحث:

في ضوء طبيعة المشكلة وأهداف البحث تم صياغة الفرضيات التالية: -

الفرضية الأولى: لا يؤثر صغر حجم مكاتب المراجعة سلبياً على جودة المراجعة.

الفرضية الثانية: لا تؤثر المنافسة بين مكاتب المراجعة سلبياً على جودة المراجعة.

الفرضية الثالثة: لا تؤثر استمرارية مكاتب المراجعة سلبياً على جودة المراجعة.

1- 5: منهجية البحث:

قُسمت المنهجية المتبعة في هذا البحث إلى جانبين رئيسيين على النحو التالي:

الجانب النظري:

اعتمد هذا الجانب على المنهج الاستقرائي التحليلي لأجل تكوين الأساس النظري للدراسة، من خلال عرض وتحليل ما احتواه الأدب المحاسبي المتعلق بمجال المراجعة من كتب ودوريات وأبحاث وتشرحيات متعلقة بالمشكلة موضوع البحث.

للمراجعين الخارجيين بعد مرور فترة خمس سنوات متتالية كحد أقصى.

- دراسة الطويل (2012)[11].

استهدفت هذه الدراسة معرفة آراء عينة من مراجعي الحسابات حول تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعى الحسابات في قطاع غزة، ومن بين المتغيرات التي تم دراستها بعض المتغيرات ذات العلاقة بمكتب المراجعة. وقد أشارت الدراسة إلى أن هناك بعض المتغيرات التي كان لها تأثير إيجابي على جودة عملية المراجعة من أهمها: كبر حجم مكتب المراجعة، المنافسة بين مكاتب المراجعة.

- دراسة (AL- Khaddash et al, 2013)[21].

ركزت هذه الدراسة على تحديد ومعرفة أهم العوامل الممكن أن تؤثر في جودة عملية المراجعة للمصارف التجارية في الأردن، من وجهة نظر المراجعين الخارجيين، والمراجعين الداخليين، والمدراء الماليين للمصارف التجارية. وقد كان من بين العوامل التي تناولتها هذه الدراسة: عامل حجم مكتب المراجعة. وخلصت الدراسة إلى وجود علاقة ارتباطية جوهرية بين جودة عملية المراجعة وعامل حجم مكتب المراجعة.

- دراسة الأزرق والبهلول (2014)[1].

أجريت هذه الدراسة في ليبيا لغرض التعرف على العوامل المؤثرة في جودة عملية المراجعة من وجهة نظر المراجعين الخارجيين العاملين بمكاتب المحاسبة والمراجعة الخاصة في مدينة طرابلس. وقد كان من بين العوامل التي تم دراستها كل من: حجم مكتب المراجعة، والاستمرارية. وقد تبين من خلال هذه الدراسة أن عامل حجم مكتب المراجعة كان من بين أكثر العوامل المؤثرة في جودة عملية المراجعة، تلاه عامل الاستمرارية.

- دراسة (Ndisya, 2015)[22].

أجريت هذه الدراسة في كينيا بهدف التعرف على آراء عينة من العاملين ببعض الشركات الصناعية المدرجة في سوق نيروبي للأوراق المالية حول مدى تأثير مجموعة من العوامل على جودة عملية المراجعة، وقد كان من بين العوامل التي تم دراستها عامل حجم مكتب المراجعة. وقد تبين من خلال النتائج المتحصلة عليها من هذه الدراسة وجود تأثير إيجابي كبير لعامل حجم مكتب المراجعة على جودة المراجعة.

- دراسة (Belfagira, 2015)[23].

كان الهدف من هذه الدراسة هو التعرف على العوامل التي يعتقد بان لها تأثير على جودة المراجعة من وجهة نظر العاملين في الشركات اللبينية المدرجة في سوق الأوراق المالية الليبية. وقد

التعرف على أهم متغيرات بيئة المراجعة المرتبطة بكل من: مكاتب المراجعة، والمنشآت محل المراجعة، وتأثيرها على جودة الأداء المهني لمراجعى الحسابات، من وجهة نظر مراجعي الحسابات في كل من مكاتب المراجعة الخاصة والجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في اليمن، وكانت العوامل المتعلقة بمكتب المراجعة التي تم دراستها هي: حجم مكتب المراجعة، واستمرارية مكاتب المراجعة، والمنافسة بين مكاتب المراجعة. وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج كان من أهمها أن جودة المراجعة تتأثر إيجابيا بكل من عامل حجم مكتب المراجعة، وعامل المنافسة بين مكاتب المراجعة، وعامل الاستمرارية.

- دراسة جبران (2010)[9].

كان الهدف من هذه الدراسة التعرف على آراء المراجعين الخارجيين في اليمن حول مجموعة من العوامل التي يعتقد بان لها تأثير على جودة المراجعة، وقد تضمنت العوامل التي تم دراسة تأثير احد العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة وهو: حجم مكتب المراجعة. وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها: وجود تأثير إيجابي لحجم مكتب المراجعة على جودة عملية المراجعة.

- دراسة عثمان (2010)[10].

استهدفت الدراسة التعرف على مفاهيم جودة المراجعة والعوامل المؤثرة عليها، ودور كل من المراجع الخارجي والداخلي فيما يتعلق بجودة المراجعة، ومن وجهة نظر الأطراف المهتمة بعملية المراجعة في البيئة السودانية. ومن بين العوامل التي استهدفتها هذه الدراسة عاملي حجم مكتب المراجعة، والمنافسة بين مكاتب المراجعة. وقد أشارت النتائج المتحصلة عليها من الدراسة إلى وجود تأثير إيجابي لكلا العاملين (حجم مكتب المراجعة، وعامل المنافسة) على جودة المراجعة في السودان.

- دراسة جربوع (2011)[6].

استهدف الباحث من خلال هذه الدراسة إلى توضيح مجالات مساهمة التغيير الإلزامي للمراجعين الخارجيين في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز استقلالية المراجعين الخارجيين من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في قطاع غزة بفلسطين. وقد تبين من خلال النتائج التي تم التوصل إليها أن طول فترة العلاقة التعاقدية بين المراجعين الخارجيين وعملائهم محل المراجعة تؤدي إلى ضعف استقلالية وموضوعية المراجعين الخارجيين، مما يؤدي في نهاية الأمر إلى التأثير السلبي على جودة المراجعة وأوصى بضرورة أن يتم التغيير الإلزامي

السبب في ذلك إلى اعتبار أن جودة المراجعة العالية تعد السند الأساسي لثقة المستثمرين في المعلومات المالية وغير المالية، وللدور الكبير الذي تلعبه في المساهمة في النمو الاقتصادي للمجتمع واستقراره المالي.

وقد تبني اغلب الدارسين والباحثين في فيما يتعلق بمفهوم جودة المراجعة، عدة مداخل لتعريف مفهوم جودة المراجعة. فهناك من ربط بين جودة المراجعة وبين احتمال اكتشاف المراجع للغش والأخطاء في القوائم المالية، وهناك من ربط بين جودة المراجعة وبين الالتزام بالمعايير المهنية، في حين ربط طرف ثالث بين جودة المراجعة وبين تحقيق أهداف كافة الأطراف ذات العلاقة بعملية المراجعة [4]. وتعتبر De Angelo [25] من أوائل الباحثين الذين ربطوا بين جودة المراجعة وبين اكتشاف الأخطاء في القوائم المالية، والتقارير عنها، حيث عرفت De Angelo جودة المراجعة على أنها: احتمال قيام المراجع الخارجي باكتشاف الغش والأخطاء في الأنظمة المالية لعملاء المراجعة، وإمكانية التقرير عنها. وتعني جودة المراجعة وفقاً لهذا المفهوم، زيادة قدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء المحاسبية في القوائم المالية، بمعنى تمتعه بالقدرة العملية والعملية لممارسة مهنة المراجعة، وزيادة استقلاليتته بحيث يكون بمقدوره التعبير والتقارير عن هذه الأخطاء بكل نزاهة وحيادية. وعرفت جودة المراجعة في هذا السياق أيضاً على أنها: مستوى التأكيد الذي يقدمه المراجع الخارجي بعدم احتواء القوائم المالية للأخطاء الجوهرية، وأنه كلما زاد هذا المستوى دلت على جودة المراجعة والعكس صحيح [9].

أما فيما يتعلق بالمدخل الثاني، فقد أكدت الدراسات في هذا المجال أن جودة المراجعة تعني الالتزام بالمعايير المهنية للمراجعة، وقواعد وآداب السلوك المهني وإرشادات المراجعة، والقواعد والإجراءات التي تصدرها الهيئات الرسمية والمهنية المتعلقة بتنظيم مهنة المراجعة، والمحافظة على استقلالية ونزاهة وحياد المراجع الخارجي. في حين يعتقد أنصار المدخل الثالث الذين يربطون بين جودة المراجعة وبين تحقيق أهداف كافة الأطراف ذات العلاقة بعملية المراجعة، بأن جودة المراجعة تعني أن يكون هناك تكامل بين المفهوم العام للجودة والمفهوم التشغيلي للجودة، بمعنى أن يتم أولاً تحديد احتياجات مستخدمي القوائم المالية، وتقوم مهنة المراجعة في الخطوة الثانية، بترجمة هذه الاحتياجات إلى معايير قابلة للتنفيذ، ثم تأتي الخطوة الثالثة والتمثلة في التزام المراجعين الخارجيين عند مزاولتهم للمهنة بالمعايير المهنية، من خلال التخطيط الجيد

اهتمت هذه الدراسة بالتركيز على ثلاثة عوامل فقط كان من بينها عامل حجم مكتب المراجعة. وقد تبين من خلال نتائج هذه الدراسة وجود علاقة إيجابية ذات أهمية كبيرة بين حجم مكتب المراجعة وبين جودة المراجعة.

- دراسة (Hasan, 2018) [24].

حاولت هذه الدراسة التعرف على العوامل التي يعتقد بأن لها تأثير على جودة المراجعة في بنغلاديش من وجهة نظر المراجعين الخارجيين. وكان من بين العوامل التي تم التطرق إليها ودراستها كل من عاملي حجم مكتب المراجعة واستمرارية مكاتب المراجعة في مراجعة نفس عملاء المراجعة. وقد تبين من خلال تحليل النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة وجود تأثير إيجابي لعامل حجم مكتب المراجعة على جودة المراجعة، في حين كان لعامل الاستمرارية اثر سلبي على جودة المراجعة.

- دراسة الجمهودي (2019) [12].

اهتمت هذه الدراسة بمناقشة موضوع جوده عمليه المراجعة الخارجية من حيث المفهوم والأهمية والعوامل المؤثرة عليها، وأثر تلك العوامل على دعم حوكمة الشركات في البيئة المصرية من وجهة نظر كل من الأكاديميين بكليات التجارة، والمراجعين الخارجيين، والمراجعين الداخليين، ولجان المراجعة باعتبارهم بعض الأطراف ذات العلاقة بحوكمة الشركات. وقد تناولت الباحثة العوامل المؤثرة على جوده المراجعة الخارجية بأبعادها المختلفة، وكان من بينها العوامل المتعلقة بمكاتب المراجعة والتمثلة في كل من حجم مكتب المراجعة، والاستمرارية. وقد خلصت الدراسة إلى وجود علاقة إيجابية بين عاملي حجم مكتب المراجعة والاستمرارية وبين جودة عملية المراجعة.

2: الإطار النظري لجودة المراجعة.

سيتم من خلال هذا الجزء استعراض ما احتواه الأدب المحاسبي المتعلق بمجال المراجعة من آراء وأفكار حول مفهوم جودة المراجعة، والعوامل التي يمكن أن تؤثر فيها وذلك على النحو التالي:

2-1: مفهوم جودة المراجعة.

يعتبر مفهوم الجودة (Quality) من المفاهيم الحديثة التي نالت اهتمام كبير في أواخر القرن الماضي. والجودة بصفة عامة عبارة عن مجموعة من الخصائص والصفات التي تميز منتج أو خدمة معينة، والتي تلبي احتياجات المستهلكين والعملاء سواء من حيث التصميم، أو التصنيع، أو القدرة على الأداء [9]. وقد حضي موضوع مفهوم الجودة في مجال المراجعة باهتمام كبير من قبل جميع الأطراف ذات العلاقة بمهنة المراجعة، ويرجع

بأكملها. فعلى سبيل المثال تعتقد De Angelo بأنه كلما زادت حدة المنافسة بين مكاتب المراجعة، زادت إمكانية استبدال مكاتب المراجعة بمكاتب أخرى تكون لديها قابلية واستعداد لمسايرة وقبول رغبات العملاء، الأمر الذي يؤدي إلى إضعاف قدرتها على مواجهة الضغوط التي يمكن أن تمارس عليها من قبل عملاء المراجعة [25]. ومن الملاحظ أن شدة المنافسة قد زادت في السنوات الأخيرة، نتيجة لزيادة عدد مكاتب المراجعة، وزيادة عدد عملاء المراجعة، وتعدد وتنوع الخدمات التي يمكن لمكاتب المراجعة تقديمها لعملائها بخلاف عملية المراجعة العادية، خاصة بعد السماح لمكاتب المراجعة بالقيام بعمليات الدعاية المباشرة لاجتذاب العملاء [27].

وقد أدت كل هذه التغيرات إلى زيادة مخاوف مكاتب المراجعة من إمكانية فقدان عملائها الحاليين، وبالتالي محاولة المحافظة عليهم بكل الطرق الممكنة وغير الممكنة، الأمر الذي قد يؤدي بمكاتب المراجعة في نهاية الأمر إلى قبول التعاقد لأداء عمليات مراجعة بأتعاب منخفضة دون المستوى المطلوب لمثل هذه العمليات. ويُعرف مثل هذا الإجراء في مجال المراجعة بـ (Low-balling) والذي يعني: "تحديد إتعاب عملية المراجعة في بداية التعاقد بأقل من المعدل في نفس الظروف الاعتيادية" [25]. ويعتقد الكثير من الدارسين في مجال المراجعة بأن عملية التخفيض في إتعاب المراجعة كاستجابة أو كردة فعل نتيجة للمنافسة الشديدة بين مكاتب المراجعة، قد تؤدي بمكاتب المراجعة إلى التراخي أو الإهمال المتعمد في القيام بواجباتهم وفقا للضوابط والاشتراطات والمتطلبات المهنية المتعارف عليها، بغرض الحفاظ على عملاء المراجعة الحاليين، أو لكسب عملاء جدد. وقد شاطرت معظم المنظمات المهنية والروسية ذات العلاقة بمهنة المراجعة هذه الفكرة واعتبرت أن عملية تخفيض الإتعاب في البدايات الأولى لعملية المراجعة خطرا حقيقياً يهدد استقلالية المراجع بصفة خاصة، وجود خدمات المراجعة بصفة عامة [28].

2-2-3: استمرارية مكتب المراجعة في مراجعة نفس العملاء.

يعتقد في الأدب المحاسبي المتعلق بمجال المراجعة، بأن لاستمرارية العلاقة التعاقدية بين مكاتب المراجعة وعمالهم تأثيرا كبيرا على جودة المراجعة. فمن ناحية يرى البعض أن الاستمرارية يمكن أن تؤدي إلى نشوء علاقة حميمة وقوية بين المراجعين الخارجيين وبين أعضاء مجالس الإدارة بهذه الشركات، الأمر الذي قد يؤثر سلبيا على جودة المراجعة، وبالتالي إلى إمكانية ضعف الاعتماد على نتائجها. ويرجع

لبرامج المراجعة، والإشراف على تنفيذها، وإلزام فريق العمل بالتقيد بها.

ويمكن من خلال التوفيق بين وجهات النظر السابقة، تعريف جودة المراجعة على أنها: القيام بعملية المراجعة بكفاءة وفعالية وفقا للمعايير والأحكام المهنية المقبولة والمتعارف عليها، وتمتع المراجعين الخارجيين بكامل الاستقلالية في الإفصاح والتقرير عن الأخطاء والغش التي يتم اكتشافها، بهدف تلبية توقعات واحتياجات جميع الأطراف المستفيدة من عملية المراجعة.

2-2: العوامل المؤثرة على جودة المراجعة.

تناولت العديد من الدراسات والأبحاث العوامل المؤثرة على جودة المراجعة بهدف تحديد مستوى الجودة، والطرق والوسائل التي تؤدي إلى تحسينها وتطويرها. وفيما يلي أهم العوامل التي تم اختيارها لتكون محل الدراسة في هذا البحث:

2-2-1: حجم مكتب المراجعة.

يعتبر حجم مكتب المراجعة من بين أكثر العوامل التي يعتقد بان لها تأثير كبير على جودة المراجعة. ويقاس حجم المكتب عادتاً وفقاً لعدة معايير، من بينها على سبيل المثال: عدد الشركاء، عدد العاملين بمكتب المراجعة، عدد وحجم العملاء... الخ. حيث ينظر إلى مكاتب المراجعة الكبيرة بان لها القدرة على تقديم خدمات مراجعة ذات جودة عالية، نظراً لعدة خصائص تميز مكاتب المراجعة الكبيرة عن المكاتب الصغيرة ومن أهمها: القدرة على التخطيط الجيد لعملية المراجعة، والتدريب المتخصص للموارد البشرية، والاستثمار الكبير في المعرفة والتعليم المستمر، والقدرة على تقديم خدمات استشارية أخرى بخلاف عملية المراجعة، والتركيز على السمعة والشهرة كأحد الأصول المعنوية للمكتب بدلاً من التركيز على الإتعاب، والقدرة على مواجهة المنافسة في سوق العمل... الخ. وعلى الرغم من ذلك، يرى البعض بأنه لا يجب الاعتقاد دائماً بأن مكاتب المراجعة الكبيرة تتمتع بالحصانة والمناعة الكافية التي تستطيع بموجبها مواجهة الضغوطات التي قد تمارس عليها من قبل عملائها، والتي من الممكن أن تؤدي إلى التأثير السلبي على جودة عملية المراجعة، خاصة في ظل وجود درجات عالية من المنافسة بين مكاتب المراجعة فيما يتعلق بعملية الحصول على العملاء أو الاحتفاظ بهم [26].

2-2-2: المنافسة بين مكاتب المراجعة.

غالبا ما ينظر في الأدب المحاسبي المتعلق بمجال المراجعة، لعامل المنافسة بين مكاتب المراجعة للحصول على العملاء أو للاحتفاظ بهم، من بين أهم العوامل التي لها تأثير عكسي على استقلالية المراجع الخارجي وبالتالي على جودة عملية المراجعة

سيتم من خلال عرض المراحل المتعلقة بالدراسة الميدانية وتحليل البيانات على النحو التالي:

3-1: منهجية الدراسة الميدانية.

تضمنت عملية تحديد وتجميع البيانات العديد من المراحل والخطوات وفقاً للسياق التالي:

3-1-1: مجتمع الدراسة.

يتكون مجتمع الدراسة من المراجعين الخارجيين العاملين بمكاتب المحاسبة والمراجعة الخاصة بمدينة طرابلس، وقد اقتصرت عملية اختيار العينة على المراجعين الذين أمكن الوصول إليهم مباشرة من خلال الزيارة الميدانية لمقار عملهم، وقد بلغ عددهم (98 مراجعاً خارجياً). ومن بين إجمالي صفح الاستبيان الموزعة على المشاركين في الدراسة، تم الحصول على عدد (72 صحيفة) صالحة للتحليل، وبذلك بلغت نسبة الردود 73.5% من إجمالي صفح الاستبيان الموزعة.

3-1-2: وسيلة جمع البيانات.

بناء على طبيعة البيانات المراد جمعها، وعلى المنهج المتبع في البحث، والإمكانيات المتاحة من جهد، ووقت، وظروف أمنية، تم اختيار صفح الاستبيان (Questionnaire) كأداة رئيسية لجمع البيانات المتعلقة بموضوع البحث. حيث تعتبر صفح الاستبيان من أفضل وأكثر الوسائل استخداماً لجمع بيانات ومعلومات الدراسات الميدانية المتعلقة بالعلوم الإنسانية [34]، [35]، لذلك تم تصميم صحيفة الاستبيان الخاصة بالدراسة بحيث تكونت من قسمين رئيسيين على النحو التالي:

القسم الأول. خصص لجمع بعض البيانات الخاصة بالمشاركين في الدراسة كالمؤهل العلمي، والتخصص، ومدة الخبرة.

القسم الثاني. تضمن مجموعة من العبارات التي تهدف إلى معرفة آراء المشاركين حول مدى تأثير جودة المراجعة بالعوامل المتعلقة بمكتب المراجعة كالتالي:

- **المحور الأول:** تضمن عدد (7) عبارات تهدف إلى معرفة مدى تأثير حجم مكتب المراجعة على جودة المراجعة.
- **المحور الثاني:** تضمن عدد (7) عبارات تهدف إلى معرفة مدى تأثير المنافسة بين مكاتب المراجعة على جودة المراجعة.
- **المحور الثالث:** تضمن عدد (7) عبارات تهدف إلى معرفة مدى تأثير الاستمرارية على جودة المراجعة.

وقد بلغ إجمالي عدد هذه العبارات (21) عبارة، متبوعة بمقياس ليكرت الخماسي (Five-point Likert scale) الموضح في الجدول رقم (1) وذلك على النحو التالي:

السبب في ذلك إلى استخدام مكاتب المراجعة لأساليب وإجراءات روتينية، وبسيطة، عند قيامها بعمليات المراجعة الخارجية لعملائهم الذين تربطهم بهم علاقات مهنية طويلة، بدلا من ابتكار أساليب فنية جديدة وحديثة، نتيجة للثقة المكتسبة مسبقا تجاه العملاء [29]. وفي نفس السياق، ذكر Flint بأنه قد يتولد لدى المراجع الخارجي الذي يستمر لفترات طويلة في مراجعة حسابات نفس العميل، نوع من العلاقة الحميمة أو الولاء تجاه ذلك العميل إلى درجة قد تؤدي إلى التأثير على جودة المراجعة [30]. وفي المقابل، يعتقد البعض بأن جودة المراجعة تتأثر إيجابياً (تزيد) نتيجة لعامل الاستمرارية. فعلى سبيل المثال: أشار كل من Gul, et al إلى أن قلة المعرفة والدراسة لحسابات وأنظمة العملاء محل المراجعة من قبل مكاتب المراجعة، نتيجة لقصر فترة الارتباط، قد تعطي ميزة للمدراء بتلك الشركات لإمكانية التلاعب بنتائج الأعمال المعلن عنها. بالإضافة إلى حرص ورغبة مكاتب المراجعة ذات فترات الارتباط الطويلة مع عملائهم على المحافظة على سمعتهم المهنية، بعكس المكاتب التي تقل فترة ارتباطهم بعملائهم والذين يركزون على اهتمامهم على العائد المادي [31].

كذلك رأيت المنظمات والهيئات الرسمية والمهنية المهتمة بمجال المراجعة في بعض الدول من العالم أن هناك تأثير كبير لعامل الاستمرارية على جودة المراجعة. فعلى سبيل المثال: طالبت لجنة ممارسات المراجعة في بريطانيا [the Auditing Practices Board] بضرورة تغيير أعضاء فريق المراجعة العاديين كل خمسة سنوات، على أن يتم تغيير الأعضاء الرئيسيين كل سبعة سنوات [32]. وبنفس الشروط طالب قانون تغيير المراجعين الخارجيين الذين يقومون بمراجعة الشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية (SEC) كل خمس سنوات [33]. وبالمثل طالب القانون السعودي بأن لا تزيد مدة المراجعة للشركات المساهمة التي يقوم بها مكتب المراجعة عن خمس سنوات متصلة مع ضرورة انقضاء فترة سنتين قبل معاودة مراجعتها من قبل نفس المكتب. أما على المستوى المحلي، فإن قضية التغيير الإيجابي للمراجعين الخارجيين من عدمه، لم يتم الإشارة إليها، سواء بشكل صريح أو ضمني، في القوانين والتشريعات الصادرة في ليبيا، مثل: القانون التجاري لسنة 1953 وتعديلاته [13]، والقانون رقم 116 المتعلقة بمهنة المحاسبة والمراجعة [14]، اللائحة التنفيذية للقانون رقم (116) لسنة 1973 [15].

3: الدراسة الميدانية وتحليل البيانات:

3- 2- 1: تحليل البيانات المتعلقة بالجزء الأول من الاستبيان.

كانت النتائج المتحصل عليها من تحليل البيانات العامة عن المشاركين في الدراسة على النحو التالي:

1- المؤهل العلمي.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (3) أن نسبة 71% من المشاركين في الدراسة متحصلين على درجة البكالوريوس، وأن 18% منهم يحملون شهادة الماجستير، في حين نجد أن نسبة الحاملين لشهادة الدكتوراه قد وصلت إلى 11%. مما يدل على قدرة المشاركين في الدراسة وتمكنهم من فهم أسئلة الاستبيان والإجابة عنها بشكل جيد.

جدول رقم (3) توزيع المشاركين في الدراسة حسب مؤهلاتهم العلمية

المؤهل العلمي	العدد	النسبة (%)
دكتوراه	8	11 %
ماجستير	13	18 %
بكالوريوس	51	71 %
أخرى	0	0
المجموع	72	100 %

2- مجال التخصص.

يبين الجدول رقم (4) أن الغالبية العظمى لأفراد عينة الدراسة متخصصون في مجال المحاسبة وبنسبة 93%، وتؤكد هذه النتيجة إمكانية الحصول على إجابات مهنية متخصصة حول موضوع الدراسة.

جدول رقم (4) توزيع المشاركين في الدراسة حسب مجال تخصصهم

التخصص	العدد	النسبة (%)
محاسبة	67	93 %
تمويل ومصارف	5	7 %
إدارة	0	0 %
أخرى	0	0 %
المجموع	72	100 %

3- الخبرة العملية.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (5) أن أغلب المشاركين في الدراسة لديهم خبرة عملية جيدة في مجال المراجعة، حيث بلغت نسبة الذين تزيد خبرتهم العملية عن عشر سنوات 73%، ويعطي هذا مؤشرا على ارتفاع مستوى الخبرة العملية لديهم، الأمر الذي يسهم بشكل فعال في خدمة أهداف البحث.

جدول رقم (5) توزيع المشاركين في الدراسة حسب خبرتهم العملية

مدة الخبرة	العدد	النسبة (%)
أقل من (5) سنوات	4	6 %

جدول رقم (1) مقياس ليكرت الخماسي (five-point Likert scale)

الدرجة	1	2	3	4	5
التصنيف	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة

وقد أخذت جميع الملاحظات والاقتراحات التي أبدتها مجموعة من ذوي الخبرة والعلاقة بموضوع الدراسة بعين الاعتبار بعد أن عرضت عليهم لإبداء الرأي حولها، كذلك أستخدم معامل (Cronbach's Alpha Coefficient) المتعلق بقياس مدى ثبات وسيلة جمع البيانات (الاستبيان) للتعرف على جودة الاتساق الداخلي لمكونات صحيفة الاستبيان، ويوضح الجدول رقم (2) النتائج المتحصل عليها من خلال استخدام هذا المعدل.

جدول رقم (2) نتيجة اختبار معامل (Cronbach's Alpha Coefficient)

أجمالي عدد العبارات	نتيجة الاختبار
21	0.78

ويتفق هذا المستوى مع ما أشار إليه كل من [35]Sekaran، [36] Pallant حين قالوا إن القيم المثالية لهذا الاختبار يجب أن تتجاوز (70%).

3- 1- 3: الطرق والأساليب الإحصائية.

لأجل تحقيق أهداف الدراسة، تم الاستعانة ببرنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) لتحليل البيانات المتحصل عليها من المشاركين، وذلك من خلال استخدام الاختبارات الإحصائية التالية:

- اختبار معامل (Cronbach's Alpha Coefficient) لقياس الثبات والتناسق الداخلي لمكونات صحيفة الاستبيان.
- تم احتساب التكرارات والنسب المئوية للتعرف على الصفات الشخصية للمشاركين في الدراسة ولتحديد استجاباتهم تجاه العبارات المكونة للقسم الثاني من الاستبيان.
- تم احتساب المتوسط الحسابي (Mean) لأجل معرفة مدى ارتفاع أو انخفاض إجابات المشاركين في الدراسة ولترتيب العبارات حسب أعلى متوسط حسابي.
- تم استخدام اختبار T لعينة واحدة (One Samples T-test) لاختبار فرضيات الدراسة.

3- 2: تحليل البيانات.

يتناول هذا الجزء تحليل البيانات المتحصل عليها بهدف تحديد الخصائص النوعية للمشاركين في الدراسة بالإضافة إلى اختبار فرضيات البحث، وذلك على النحو التالي:

من (5) إلى (9) سنوات	15	21 %
من (10) إلى (14) سنة	22	30 %
أكثر من (15) سنة	31	43 %
المجموع	72	100 %

أولاً: اختبار الفرضية الأولى (اثر حجم مكتب المراجعة على جودة المراجعة).

لأجل اختبار هذه الفرضية تم صياغتها إحصائياً على النحو التالي:

H_0 : لا يؤدي صغر حجم مكتب المراجعة إلى التأثير السلبي على جودة المراجعة.

H_1 : يؤدي صغر حجم مكتب المراجعة إلى التأثير السلبي على جودة المراجعة.

يوضح الجدول (6) من خلال التوزيع التكراري والنسبي المتوي، والمتوسطات الحسابية لإجابات المشاركين في الدراسة لكل عبارة من العبارات المكونة للمحور الأول من الجزء الثاني للاستبيان، موافقة كامل المشاركين في الدراسة على وجود تأثير سلبي كبير لعامل صغر حجم مكتب المراجعة على جودة المراجعة. حيث بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي لإجابات المشاركين في الدراسة لجميع الفقرات المتعلقة بالمحور الأول (3.92) وهي أكبر من قيمة المتوسط الحسابي المحايدة (3). كذلك نلاحظ من خلال الجدول أن الفقرة رقم (4) قد احتلت الترتيب الأول من حيث درجة التأثير على جودة المراجعة، والتي تفيد بأن جودة المراجعة تتأثر سلبياً نتيجة إلى عدم قدرة مكاتب المراجعة الصغيرة على تدريب وتطوير المراجعين العاملين لديها بحيث يكونوا مواكبين للتطورات العلمية والمهنية، وقد بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المشاركين في الدراسة لهذه العبارة (4.250)، في حين نلاحظ أن الفقرة رقم (7)، والفقرة رقم (2) قد جاءت في الترتيب الثاني والثالث من حيث درجة التأثير على جودة المراجعة وبمتوسطات حسابية بلغت (4.188)، (4.042) على التوالي.

كذلك اظهرت النتائج المتحصل عليها من اختبار (One Sample T-Test) المتعلقة بكافة العبارات وجود اختلافات جوهرية (statistical significant differences)، حيث كانت كل مستويات الدلالة تساوي (0.000) وهي أقل من (P - value < 0.05). وبناء على ما سبق يتم رفض الفرضية الصفرية (H_0) والتي مفادها عدم وجود تأثير على جودة المراجعة نتيجة لصغر حجم مكاتب المراجعة، وقبول الفرضية البديلة (H_1) والتي تفيد بأن صغر حجم مكاتب المراجعة يؤثر سلبياً على جودة المراجعة. وتتوافق هذه النتيجة مع ما توصلت إليه بعض الدراسات السابقة مثل: دراسة الجلال (2009)، ودراسة جبران (2010)، ودراسة عثمان (2010)، ودراسة الطويل (2012)، ودراسة (AL- Khaddash et al, 2013)، ودراسة الأزرق والبهلول (2014)، ودراسة (Ndisya

وبالتالي يمكن اعتبار أن الغالبية العظمى من المشاركين في الدراسة يتمتعون بخصائص جيدة تمكنهم من فهم موضوع الدراسة والمشاركة فيها بفاعلية، الأمر الذي يسهم في زيادة مصداقية البيانات المتحصل عليها.

3.2.2: تحليل البيانات المتعلقة بالجزء الثاني من الاستبيان.

يعرض هذا الجزء نتائج تحليل بيانات القسم الثاني من صحيفة الاستبيان المتعلقة بمعرفة آراء المشاركين في الدراسة حول التأثير المحتمل للعوامل المتعلقة بمكاتب المراجعة (حجم مكتب المراجعة، والمنافسة بين مكاتب المراجعة، واستمرارية مكاتب المراجعة) على جودة المراجعة. وقد درس التأثير المحتمل من خلال اختيار مجموعة من العبارات الخاصة بكل عامل من العوامل الثلاثة على حدة، وقد طلب من المشاركين في الدراسة تحديد مدى موافقتهم من عدمها لكل عبارة من خلال اختيار أحد المستويات المشار إليها في الجدول (1). وقد تم احتساب التكرارات والنسب المتوية والمتوسطات الحسابية* لإجابات المشاركين في الدراسة لكل عبارة من العبارات، كذلك تم استخدام اختبار (One Sample T-Test) لأجل معرفة معنوية (دلالة) آراء المشاركين في الدراسة، حيث تكون الفقرة إيجابية بمعنى أن أفراد عينة الدراسة موافقين على محتواها إذا كانت قيمة الدلالة الإحصائية للفقرة اصغر من مستوى المعنوية (P - value < 0.05) والمتوسط الحسابي المرجح للفقرة أكبر من (3)، وتكون الفقرة سلبية بمعنى أن أفراد عينة الدراسة غير موافقين على محتواها إذا كانت قيمة الدلالة الإحصائية للفقرة اصغر من مستوى المعنوية (P - value < 0.05) والمتوسط الحسابي المرجح للفقرة أصغر من (3).

3.2.2.1: اختبار فرضيات البحث:

*- تم الدمج بين النتائج المتعلقة بتحليل البيانات لمستويات درجة الموافقة بحيث اعتبر المستوى الأول (موافق بشدة)، والمستوى الثاني (موافق) يعادل (موافق بشدة)، واعتبر المستوى الرابع (غير موافق)، والمستوى الخامس (غير موافق بشدة) يعادل (غير موافق بشدة)، مع ملاحظة انه قد تم احتساب المتوسطات الحسابية، والدلالات الإحصائية المتعلقة بالاختبارات الإحصائية وفقاً للمقياس الوارد في الجدول رقم (1) بكامل درجاته.

ثالثاً: اختبار الفرضية الثالثة (اثر استمرارية مكاتب المراجعة على جودة المراجعة).

لأجل اختبار هذه الفرضية تم صياغتها إحصائياً على النحو التالي:

H_0 : لا تؤثر استمرارية مكاتب المراجعة بمراجعة نفس العملاء سلباً على جودة المراجعة.

H_1 : تؤثر استمرارية مكاتب المراجعة بمراجعة نفس العملاء سلباً على جودة المراجعة.

يوضح الجدول (8) موافقة كامل المشاركين في الدراسة على وجود تأثير سلبي كبير لعامل استمرارية مكاتب المراجعة بمراجعة نفس العملاء على جودة المراجعة، حيث بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي لإجابات المشاركين في الدراسة لجميع الفقرات المتعلقة بعامل الاستمرارية (3.763) وهي أكبر من قيمة المتوسط الحسابي المحايدة (3). كذلك نلاحظ من خلال الجدول أن الفقرة رقم (5) قد احتلت الترتيب الأول من حيث درجة التأثير على جودة المراجعة، والتي تشير الى ان طول فترة الارتباط بين مكاتب المراجعة وعمالها تؤدي الى زيادة اعتماد المكاتب اقتصادياً على عملائها الامر الذي يتسبب في انخفاض جودة المراجعة، وقد بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المشاركين في الدراسة لهذه العبارة (4.250)، في حين نلاحظ أن الفقرة رقم (7)، والفقرة رقم (1) قد جاءت في الترتيب الثاني والثالث من حيث درجة التأثير على جودة المراجعة وبمتوسطات حسابية بلغت (4.104)، (4.042) على التوالي. كذلك تشير النتائج المتحصل عليها من اختبار (one Sample T-Test) المتعلقة بكافة العبارات الى وجود اختلافات جوهرية (statistical significant differences). حيث كانت مستويات الدلالة الخاصة بكل العبارات تساوي (0.0000) وهي أقل من 0.050 ($P - value < 0.05$). وبناء على ما سبق يتم رفض الفرضية الصفرية (H_0) والتي تنص على عدم وجود تأثير سلبي على جودة المراجعة نتيجة استمرارية مكاتب المراجعة بمراجعة نفس العملاء، وقبول الفرضية البديلة (H_1) والتي تفيد بان استمرارية مكاتب المراجعة بمراجعة نفس العملاء تؤثر سلباً على جودة المراجعة. وتتوافق هذه النتيجة مع ما توصلت إليه بعض الدراسات السابقة مثل: دراسة جربوع (2011)، ودراسة (Hasan, 2018). في حين اختلفت هذه النتيجة مع ما توصلت إليه بعض الدراسات السابقة مثل: دراسة التويجري، والنافعي (2008)، ودراسة الجلال (2009)، ودراسة الأزرق والبهلول (2014)، ودراسة الجمهوري (2019).

(2015)، ودراسة (Belfagira, 2015)، ودراسة (Hasan, 2018)، ودراسة الجمهوري (2019).

ثانياً: اختبار الفرضية الثانية (اثر المنافسة بين مكاتب المراجعة على جودة المراجعة).

لأجل اختبار هذه الفرضية تم صياغتها إحصائياً على النحو التالي:

H_0 : لا تؤدي المنافسة بين مكاتب المراجعة إلى التأثير السلبي على جودة المراجعة.

H_1 : تؤدي المنافسة بين مكاتب المراجعة إلى التأثير السلبي على جودة المراجعة.

يتبين من الجدول (7) موافقة كامل المشاركين في الدراسة على وجود تأثير سلبي كبير لعامل المنافسة بين مكاتب المراجعة على جودة المراجعة، حيث بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي لإجابات المشاركين في الدراسة لجميع الفقرات المتعلقة بعامل المنافسة (3.810) وهي أكبر من قيمة المتوسط الحسابي المحايدة (3). كذلك نلاحظ من خلال الجدول أن الفقرة رقم (6) قد احتلت الترتيب الأول من حيث درجة التأثير على جودة المراجعة، والتي تشير الى ان المنافسة بين مكاتب المراجعة تؤثر سلباً على جودة نتيجة لقبول مكاتب المراجعة اداء عمليات مراجعة بأتعاب قليلة لا تتناسب مع الجهد المبذول، وقد بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المشاركين في الدراسة لهذه العبارة (4.188)، في حين نلاحظ أن الفقرة رقم (4)، والفقرة رقم (7) قد جاءت في الترتيب الثاني والثالث من حيث درجة التأثير على جودة المراجعة وبمتوسطات حسابية بلغت (4.104)، (3.936) على التوالي.

بالإضافة الى ذلك، توضح النتائج المتحصل عليها من اختبار (one Sample T-Test) المتعلقة بكافة العبارات وجود اختلافات جوهرية (statistical significant differences)، حيث كانت كل مستويات الدلالة تساوي (0.0000) وهي أقل من 0.050 ($P - value < 0.05$). وبناء على

ما سبق يتم رفض الفرضية الصفرية (H_0) والتي تفيد بعدم وجود تأثير سلبي على جودة المراجعة نتيجة المنافسة بين مكاتب المراجعة، وقبول الفرضية البديلة (H_1) والتي تفيد بان المنافسة بين مكاتب المراجعة تؤثر سلباً على جودة المراجعة. وتتعارض هذه النتيجة مع ما توصلت إليه بعض الدراسات السابقة مثل: دراسة الجلال (2009)، ودراسة عثمان (2010)، ودراسة الطويل (2012).

جدول رقم (6) التكرارات والنسب المئوية والمتوسط الحسابي لإجابات المشاركين في الدراسة، ونتائج اختبار (One Sample T-Test) لاختبار الفرضية الأولى

الترتيب	Sig.	متوسط حسابي	غير موافق بشدة		محايد		موافق بشدة		العبارة	ر
			العدد	%	العدد	%	العدد	%		
4	0.000	4.035	7	5	12.5	9	80.5	58	عدم قدرة مكاتب المراجعة الصغيرة على توظيف مراجعين ذوي خبرة عملية وعملية وكفاءة عالية إلى التأثير السلبي على جودة المراجعة.	1
3	0.000	4.042	7	5	17	12	76	55	تؤدي عدم قدرة مكاتب المراجعة الصغيرة على تقديم خدمات استشارية أخرى بخلاف عملية المراجعة بأقسام مستقلة إلى التأثير السلبي على جودة المراجعة.	2
5	0.000	3.792	20	14	8	6	72	52	يؤدي عدم قدرة مكاتب المراجعة الصغيرة على مقاومة الضغوط من مجالس إدارات الشركات عملاء المراجعة إلى التأثير السلبي على جودة المراجعة.	3
1	0.000	4.250	4	3	8.5	6	87.5	63	عدم قدرة مكاتب المراجعة الصغيرة على تدريب وتطوير المراجعين العاملين لديها بحيث يكونوا مواكبين للتطورات العلمية والمهنية يؤثر سلباً على جودة المراجعة	4
7	0.000	3.500	26	19	14	10	60	43	عدم تمتع مكاتب المراجعة الصغيرة بالخبرة اللازمة للتعرف على حجم وطبيعة نشاط عملاء المراجعة وتحديد الجوانب المهمة التي تعمل في محيطها يؤثر سلباً على جودة المراجعة تتميز مكاتب المراجعة الصغيرة بالتركيز على الأتعاب والنواحي المادية بدلاً من التركيز على السمعة الجيدة كأحد الأصول المعنوية للمكتب إلى التأثير السلبي على جودة المراجعة.	5
6	0.000	3.632	21	15	17	12	62	45	يؤدي عدم قدرة مكاتب المراجعة الصغيرة على التخطيط الجيد لعملية المراجعة، والإشراف على التنفيذ بما يتفق مع المعايير المطلوبة إلى التأثير السلبي على جودة المراجعة.	6
2	0.000	4.188	4	2	11	8	85	61	المتوسط الحسابي لإجابات المشاركين في الدراسة لجميع الفقرات المتعلقة بالفرضية الأولى = 3.92	7

جدول رقم (7) التكرارات والنسب المئوية والمتوسط الحسابي لإجابات المشاركين في الدراسة، جدول ونتائج اختبار (One Sample T-Test) لاختبار الفرضية الثانية

الترتيب	Sig.	متوسط حسابي	غير موافق بشدة		محايد		موافق بشدة		العبارة	ر
			العدد	%	العدد	%	العدد	%		
7	0.000	3.292	24	17	19	14	57	41	تؤدي المنافسة بين مكاتب المراجعة إلى قبول المكاتب لأداء خدمات استشارية أخرى لتعويض انخفاض الإيرادات من عمليات المراجعة مما يؤثر سلباً على جودة المراجعة	1
5	0.000	3.736	10	7	25	18	65	47	تؤدي المنافسة بين مكاتب المراجعة للحصول على عملاء جدد أو للاحتفاظ بالعملاء الحاليين إلى زيادة قابلية المكاتب واستعدادها لمسايرة رغبات العملاء، مما يؤثر سلباً على جودة المراجعة	2
4	0.000	3.896	8	6	24	17	68	49	تؤدي المنافسة بين مكاتب المراجعة للحصول على عملاء جدد أو للمحافظة على العملاء الحاليين إلى التأثير السلبي على جودة المراجعة	3
2	0.000	4.104	10	7	7	5	83	60	تؤدي الزيادة الكبيرة في أعداد مكاتب المحاسبة والمراجعة إلى زيادة حدة المنافسة فيما بينها للحصول على خدمات المراجعة الأمر الذي يؤثر سلباً على جودة المراجعة.	4
6	0.000	3.521	24	17	18	13	58	42	تؤدي الزيادة الكبيرة في أعداد الشركات والمشاريع الاقتصادية إلى زيادة حدة المنافسة بين مكاتب المراجعة للحصول على خدمات مراجعة حسابات هذه الشركات الأمر الذي يؤثر سلباً على جودة المراجعة.	5
1	0.000	4.188	4	2	11	8	85	61	تؤدي المنافسة بين مكاتب المراجعة إلى قبولها أداء عمليات مراجعة بأتعاب قليلة لا تتناسب مع المجهود المبذول إلى التأثير السلبي على جودة المراجعة	6
3	0.000	3.936	14	10	10	7	76	55	تؤدي المنافسة بين مكاتب المراجعة إلى قيام المكاتب بتوظيف	7

مراجعين لا يتمتعون بكفاءة عالية، والى تقليل الوقت اللازم لإتمام عملية المراجعة مما يؤثر سلباً على جودة المراجعة.

المتوسط الحسابي لإجابات المشاركين في الدراسة لجميع الفقرات المتعلقة بالفرضية الثانية = 3.810

جدول رقم (8) التكرارات والنسب المئوية والمتوسط الحسابي لإجابات المشاركين في الدراسة، ونتائج اختبار (One Sample T-Test) لاختبار الفرضية الثالثة

R	العبارة	موافق بشدة		محايد		غير موافق بشدة		متوسط حسابي	Sig	الترتيب
		العدد	%	العدد	%	العدد	%			
1	تؤدي استمرارية مكاتب المراجعة مع عملاء معينين إلى عدم قدرة بعض المراجعين على اكتشاف التلاعب بنتائج الأعمال المعلم عنها الأمر الذي يؤثر سلباً على جودة المراجعة	55	76	12	17	5	7	4.042	0.000	3
2	تؤدي استمرارية مكاتب المراجعة مع عملاء معينين إلى نشوء علاقات صداقة قوية بين المراجعين وأعضاء مجلس الإدارة بالشركات العميلة بحيث تساهم في التأثير السلبي على جودة المراجعة	40	55	20	28	12	17	3.583	0.000	4
3	تؤدي استمرارية مكاتب المراجعة مع عملاء معينين لأكثر من خمس سنوات متتالية إلى التأثير السلبي على جودة المراجعة	40	55	15	21	17	24	3.479	0.000	6
4	تؤدي استمرارية مكاتب المراجعة مع عملاء معينين إلى عدم ابتكار بعض المراجعين لأساليب فنية جديدة وحديثة أثناء القيام بعملية المراجعة مما يؤثر سلبياً على جودة المراجعة	58	80	4	6	10	14	3.375	0.000	7
5	تؤدي طول فترة الارتباط إلى زيادة اعتماد مكاتب المراجعة اقتصادياً على عملائهم الأمر الذي يتسبب في انخفاض جودة المراجعة	62	86	3	4	7	10	4.250	0.000	1
6	تؤدي استمرارية مكاتب المراجعة مع عملاء معينين إلى نشوء نوع من التواطؤ بين بعض المراجعين وأعضاء مجلس الإدارة بالشركة العميلة مما يؤثر سلبياً على جودة المراجعة	43	60	10	14	19	26	3.500	0.000	5
7	تؤدي استمرارية مكاتب المراجعة مع عملاء معينين إلى استخدام أساليب وإجراءات روتينية وبسيطة في عمليات المراجعة بحيث تساهم في التأثير السلبي على جودة المراجعة	60	83	5	7	7	10	4.104	0.000	2

المتوسط الحسابي لإجابات المشاركين في الدراسة لجميع الفقرات المتعلقة بالفرضية الثالثة = 3.762

4- النتائج والتوصيات.

يتناول هذا الجزء من البحث الإشارة إلى أهم النتائج التي تم التوصل إليها بالإضافة للتوصيات التي يمكن ان تساهم في تدعيم وتحسين جودة المراجعة وذلك على النحو التالي:

4-1: النتائج.

بناء على تحليل البيانات المتحصل عليها من الدراسة النظرية والميدانية، تم التوصل إلى التالي:

4.1.1 : نتائج البحث النظرية:

1- نظراً لاختلاف مستويات الإدراك والتقييم لدى العديد من الاطراف ذات العلاقة بعملية المراجعة، تعددت التعريفات التي تناولت مفهوم جودة المراجعة. حيث اعتمدت بعض وجهات النظر في تعريف جودة المراجعة على مدى قدرة المراجعين الخارجيين على اكتشاف الأخطاء والمخالفات في التقارير والقوائم المالية للمنشأة محل المراجعة، في حين اعتمدت

وجهات نظر أخرى على مدى التزام المراجعين بتنفيذ عملياتهم وفقاً لمعايير المراجعة وقواعد آداب السلوك المهني، وفي نفس السياق اعتمد طرف ثالث في تعريف جودة المراجعة على مدى الوفاء باحتياجات مختلف مستخدمي القوائم المالية.

2- قُسمت أهم العوامل التي يعتقد بان لها تأثيراً كبيراً على تحديد وتحسين وقياس جودة عملية المراجعة إلى عدة مجموعات من أهمها: مجموعة العوامل المتعلقة بمكتب المراجعة، ومجموعة العوامل المتعلقة بفريق المراجعة، ومجموعة العوامل المتعلقة بعملاء المراجعة، ومجموعة العوامل المتعلقة بالنواحي التشريعية والمهنية.

4.1.2 : نتائج البحث الميدانية:

بناء على تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة تم التوصل إلى النتائج التالية:

خاص بجودة المراجعة، وفرض عقوبات ومخالفات إلزامية في حالة مخالفة مكاتب المراجعة لذلك.

2- يجب على الأجهزة والمؤسسات الرسمية والمهنية ذات العلاقة بمهنة المحاسبة والمراجعة توفير الدعم اللازم لمكاتب المراجعة الصغيرة والمتوسطة بهدف إعادة التنظيم الداخلي لهذه المكاتب، من حيث تصنيفها إلى فئات ومستويات معينة تأخذ بعين الاعتبار مستوى الجودة المطلوب، وتستند كل فئة على شكل نظامي محدد ومواصفات محددة، بحيث يسمح لكل مستوى بممارسة عملية المراجعة في حدود معينة، ولا يسمح له بممارسة عمل في التصنيف الأعلى إلا في حالة توافر شروط محددة.

3- يجب على مكاتب المراجعة تطوير أدائها المهني في مختلف الأنشطة الاقتصادية، من خلال الاهتمام ببرامج التدريب المهني المستمر، والاستثمار في راس المال البشري لدوره الكبير في النهوض بمستوى الأداء المهني للمراجعين.

4- يجب على مكاتب المحاسبة والمراجعة العمل على تخفيض المنافسة غير المهنية فيما بينها للحصول على عملاء المراجعة الجدد أو للاحتفاظ بالعملاء الحاليين، وخاصة فيما يتعلق بعملية تخفيض الأتعاب في محاولة جذب العملاء، لما لها من أثر سلبي كبير على جودة المراجعة.

5- ضرورة التأكيد على أهمية استبدال (التدوير الإجمالي - compulsory rotation) مكتب المراجعة، أو الشريك المكلف بالإشراف على عملية المراجعة بعد مرور فترة زمنية لا تزيد عن خمس سنوات متتالية، لضمان استقلالية مراجعي الحسابات وتقليل احتمالات نشوء علاقات شخصية، أو زيادة اعتماد مكاتب المراجعة مادياً على عملاء معينين، وتقليل الضغوط التي يمكن أن تمارسها إدارة المنشأة محل المراجعة على المراجعين.

6- يوصي البحث بضرورة إجراء المزيد من الدراسات والأبحاث المستقبلية، بهدف قياس وتقييم جودة المراجعة من وجهة نظر بعض الأطراف الأخرى مثل: المحللين الماليين، ومدراء الائتمان بالمصارف، والشركات محل المراجعة.

المراجع:

[1]- الازرق، اسامة والبهلول، سمير، "العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية واثرها على كفاءة الاداء المهني"،

1- يؤثر صغر حجم مكتب المراجعة سلباً على جودة المراجعة نظراً لعدة أسباب من أهمها التالي:

- عدم قدرة مكاتب المراجعة الصغيرة على تدريب وتطوير المراجعين العاملين لديها بحيث يكونوا مواكبين للتطورات العلمية والمهنية.
- عدم قدرة مكاتب المراجعة الصغيرة على التخطيط الجيد لعملية المراجعة، والإشراف على التنفيذ بما يتفق مع المعايير المطلوبة.
- عدم قدرة مكاتب المراجعة الصغيرة على تقديم خدمات استشارية أخرى بخلاف عملية المراجعة بأقسام مستقلة.

2- تؤثر المنافسة بين مكاتب المراجعة سلباً على جودة المراجعة نظراً لعدة أسباب من أهمها التالي:

- تؤدي المنافسة بين مكاتب المراجعة إلى قبولها أداء عمليات مراجعة بأتعاب قليلة لا تتناسب مع المجهود المبذول.
- تؤدي الزيادة الكبيرة في أعداد مكاتب المحاسبة والمراجعة إلى زيادة حدة المنافسة فيما بينها للحصول على خدمات المراجعة.

- تؤدي المنافسة بين مكاتب المراجعة إلى قيام المكاتب بتوظيف مراجعين لا يتمتعون بكفاءة عالية، والى تقليل الوقت اللازم لإتمام عملية المراجعة.

3- تؤدي استمرارية مكاتب المراجعة مع نفس العملاء إلى التأثير سلباً على جودة المراجعة نظراً لعدة أسباب من أهمها التالي:

- تؤدي الاستمرارية إلى زيادة اعتماد مكاتب المراجعة اقتصادياً على عملائهم الأمر الذي يتسبب في انخفاض جودة المراجعة.
- تؤدي الاستمرارية إلى استخدام مكاتب المراجعة لأساليب وإجراءات روتينية وبسيطة في عمليات المراجعة.
- تؤدي الاستمرارية إلى عدم قدرة بعض المراجعين على اكتشاف التلاعب بنتائج الأعمال المعلن عنها.

4-2: التوصيات المقترحة.

في ضوء النتائج السابقة يوصي البحث بالآتي:

1- يجب على الجهات الرسمية، والمهنية في ليبيا تبني معايير محلية خاصة بمهنة المحاسبة والمراجعة الخارجية على الحسابات، وإعادة النظر في التشريعات والقوانين المنظمة للمهنة بهدف معالجة أوجه النقص والقصور التي تشوبها، من خلال العمل على وضع نصوص قانونية واضحة وصريحة تلزم مكاتب المراجعة بضرورة إتباع نظام

- ادارة الاعمال، جامعة الملك سعود، الرياض، السعودية، 2010، ص ص 1-47.
- [10]- عثمان، عبدالقيوم عيسى، 2010، "جودة المراجعة بين مسئولية المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية"، رسالة ماجستير، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا كلية الدراسات العليا.
- [11]- الطويل، سهام اكرم عمر، 2012، "تأثير بيئة المراجعة الخارجية على جودة الاداء المهني لمراجعي الحسابات في قطاع غزة"، رسالة ماجستير.
- [12]- الجمهودي، ايمان عبدالفتاح حسن قرني، "دور العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في تحسين حوكمت الشركات المصرية"، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، العدد السادس، يناير 2019، ص ص 500-525.
- [13]- موسوعة التشريع الليبي، مجموعة القانون التجاري والقانون البحري والقوانين المكملة لها، دار المعارف بمصر، 1966.
- [14]- مجلس قيادة الثورة، قانون تنظيم مزاوله مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا رقم (116) لسنة 1973.
- [15]- اللانحة التنفيذية للقانون رقم (116) لسنة 1973.
- [16]- Wines, G. (2006), "The connotative meaning of independence in alternative audit context: An exploratory study", Pacific Accounting Review, Vol. 18, No. 1, pp. 90-122.
- [17]- Yazid, H. Suryanto, T. (2016), "An Investigation of Factors Influencing Audit Quality According to Islamic Audit: A Study for the Jakarta Islamic Index", international Journal in Economics and Business Administration, Volume IV, Issue 1, pp. 20 - 38.
- [18]- Oberleitner, S. E. (2017), "The impact of auditor rotation on audit quality", Master thesis, Umeå university, School of Business and Economics, Sweden.
- [19]- Dunakhir, S. (2016), "Factors associated with audit quality: evidence from an emerging market", Second Asia Pacific Conference on Advanced Research, pp. 188-198.
- [20]- Ismail, A. H. Merejok, N. B. M. Dangi, M. R. & Saad, S. (2019), "Does Audit Quality Matters in Malaysian Public Sector Auditing?", International Journal of Financial Research Vol. 10, No. 3, Special Issue, pp. 203-215.
- [21]- Al-Khaddash, H. Al Nawas, R. and Ramadan, A. (2013), "Factors affecting the quality of Auditing: The Case of Jordanian Commercial Banks", international Journal of Business and Social Science Vol. 4 No. 11, pp. 206-222.
- [22]- Ndisya, A. (2015), "Factors affecting audit quality in listed manufacturing and
- مجلة الاستاذ، العدد (7)، الجزء الثاني، خريف 2014، ص ص 30-53.
- [2]- عبد الجواد، عماد سيد عبد الغفار، "دور متغيرات الخبرة المهنية للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وأثر ذلك على قرارات المستثمرين في منشآت الأعمال"، رسالة ماجستير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2013.
- [3]- خليفة، عابي، ويعقوبي، محمد، "دراسة للعوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية للحسابات"، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، العدد السابع، المجلد الثاني، 2014، ص ص 203-213.
- [4]- هدار، حنان، "أهمية جودة المراجعة الخارجية في تحسين مخرجات نظام المعلومات المحاسب"، رسالة ماجستير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر. الجزائر، 2015، ص ص 14-20.
- [5]- شريعة، بوبكر، وكويري، أسماء، "توافر متطلبات معايير الأداء المهني للخدمات الاستشارية للمراجع الخارجي المقدمة للمصارف التجارية الليبية"، مجلة جامعة البحر المتوسط الدولية، العدد الثاني، بنغازي، ليبيا مارس 2017، ص ص 1-36.
- [6]- جربوع، يوسف محمود، وشاهين، علي عبدالله، "العوامل المؤثرة على فشل عملية المراجعة، وسبل علاج هذا الفشل"، دراسة تحليلية من وجهة نظر مراجعي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة"، (2011)، تاريخ الاسترجاع: 22-3-2020 م. نشر بموقع: <http://site.iugaza.edu.ps/ashaheen1/files/2011/10/.pdf>
- [7]- التويجري، عبدالرحمن علي، والنافعي، حسين محمد، "جودة خدمة المراجعة : دراسة ميدانية تحليلية للعوامل المؤثرة في من وجهة نظر المراجعين"، مجلة الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبدالعزيز: ، العدد (1)، المجلد (22)، (2008)، ص ص 219-255.
- [8]- الجلال، أحمد محمد صالح ، "تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية"، رسالة دكتوراه، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، (2010).
- [9]- جبران، محمد علي، "العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن"، الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة، كلية

- commercial services companies in Kenya", A research project report submitted in partial fulfillment for the requirement of the award of MBA degree at University of Nairobi.
- [23]- Belfagira, K. G. E. (2015), "Factors affecting audit quality in registered companies in Libya", Master thesis, Othman Yeop Abdullah Graduate School of Business, University of Utara Malaysia.
- [24]- Hasan, M. R. (2018), " Factors Influencing Audit Quality in Bangladesh" Internship Report, BRAC Business School, BRAC University.
- [25]- De Angelo, L. E. (1981a), "Auditor independence, Low balling, and disclosure regulation", *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 3, pp.113-127.
- [26]- Goldman, A. and Barlev, B. (1974), "The auditor-firm conflict of interests: Its implications for independence", *the Accounting Review*, Vol. 49, No. 4, pp. 707-718.
- [27]- Beattie, V. Brandt, R. and Fearnley, S. (1999), "Perceptions of auditor independence: UK. Evidence", *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation*, Vol. 8, No. 1, pp 57-107.
- [28]- Vanasco, R. R. (1996), "Auditor independence: An international perspective", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 11, No.9, pp. 4-48.
- [29]- Shockley, R. (1982), "Perceptions of auditor independence; A conceptual model", *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, PP, 126-143.
- [30]- Flint, D. (1988), "Philosophy and procedures of auditing: an introduction", Macmillan, London.
- [31]- Gul, F. A. Jaggi, B. L. and Krishnan. G. V. (2007), "Auditor independence: Evidence on the joint effects of auditor tenure and non-audit fees", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 26, No. 2, pp. 117-142.
- [32]- Auditing Practices Board, *Ethical Standards* (2004).
- [33]- Stevenson, J. E. (2002), "Auditor independence: a comparative descriptive study of the UK, France and Italy", *International Journal of Accounting*, Vol. 6, pp. 155-182.
- [34]- Sarantakos, A. (1998), *Social research*", second edition, Macmillan Press, London.
- [35]- Sekaran, U. (2003), "Research methods for business", Fourth Edition, John Wiley & Sons, Inc.
- [36]- Pallant, J. (2007), "SPSS survival manual", Open University Press, Buckingham.