



The Impact of Audit Environment Variables on Improving External Auditor Performance Quality in Libyan Audit Offices: A Field Study of Audit Offices in Tripoli

Abubakar Juma Awaitil^{1*}, Ali Muhammad Abu Sharanta²

^{1,2}Department of Accounting, Faculty of Economies, Elmergib university, AlKhums Libya

أثر متغيرات بيئة المراجعة على تحسين جودة أداء المراجع الخارجي في مكاتب
المراجعة الليبية: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة بطرابلس

أبوبكر جمعه عويطيل^{1*}، علي محمد أبوشرنقة²
^{1,2}قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة المرقب، الخمس، ليبيا

*Corresponding author: ajawaitil@elmergib.edu.ly

Received: June 22, 2026

Accepted: September 07, 2026

Published: September 21, 2026

Copyright: © 2026 by the authors. Submitted for possible open access publication under the terms and conditions of the Creative Commons Attribution (CC BY) license (<https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>).

Abstract:

This study aimed to identify the impact of audit environment variables on improving the performance quality of external auditors' performance in Libyan audit offices. The study employed a descriptive approach for its theoretical framework, relying on scientific books, journals, periodicals, and dissertations related to the study topic. The analytical approach was also used, utilizing a questionnaire designed to assess the impact of audit environment variables on external auditor performance quality in Libyan audit offices. A random sample of (40) questionnaires was taken audit office managers and external auditors audit offices located in Tripoli. It was distributed in full and the responses amounted to (38) questionnaires, i.e., a recovery rate of (95%). The data were analyzed and the study hypotheses were tested using the statistical software (SPSS). The study reached several conclusions, the most important of which are: There is a statistically significant effect of audit environment variables related to (audit offices – audit team – audited company) on improving the quality of the external auditor's professional performance. The greatest impact was that of the audited company variable, with an explanatory power of ($R^2 = 0.370$), followed by the audit team variable, with an explanatory power of ($R^2 = 0.365$), and then the audit offices variable, with an explanatory power of ($R^2 = 0.200$). There is a direct positive relationship between the audit environment variables related to (audit offices - audit team - audited company) and improving the quality of the external auditor's performance. The study made several recommendations, the most important of which are: It is necessary to pay attention to the variables of the audit environment related to audit offices by developing professional and administrative policies and procedures that regulate the audit process, with the aim of improving the quality of the external auditor's professional performance, and thus contributing to improving his professional performance. Attention should be given to the ongoing training and professional development of the audit team to ensure that they keep up with developments in accounting and auditing standards, and relevant legislation and regulations, which positively affects the quality of their professional performance.

Keywords: Audit environment variables, quality of external auditor performance, Libyan audit offices.

الملخص:

هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر متغيرات بيئة المراجعة على تحسين جودة أداء المراجع الخارجي في مكاتب المراجعة الليبية، واستخدمت الدراسة المنهج الوصفي بالنسبة للإطار النظري، وذلك بالاعتماد على الكتب العلمية والدوريات والمجلات والرسائل العلمية المرتبطة بموضوع الدراسة، وتم استخدام المنهج التحليلي وذلك من خلال تصميم استبانة تضمنت عدداً من متغيرات بيئة المراجعة على تحسين جودة أداء المراجع الخارجي في مكاتب المراجعة الليبية، وأخذت عينة عشوائية من مدراء مكاتب المراجعة ومراجعي الخارجين التابعين للمكاتب المراجعة الواقعة في مدينة طرابلس وبلغت (40) استبانة، وزعت بالكامل وبلغت الردود (38) استبانة أي بنسبة استرداد (95%)، وتم تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة من خلال البرنامج الإحصائي (SPSS)، وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: وجود أثر ذو دلالة إحصائية لمتغيرات بيئة المراجعة المرتبطة بـ (مكاتب المراجعة - فريق المراجعة - الشركة محل المراجعة) على تحسين جودة الأداء المهني للمراجع الخارجي، حيث كان الأثر الأكبر لمتغير الشركة محل المراجعة بقوة تفسيرية للمتغير فقد بلغت قيمة معامل التحديد ($R^2 = 0.370$)، ثم يليه متغير فريق المراجعة بقوة تفسيرية للمتغير فقد بلغت قيمة معامل التحديد ($R^2 = 0.365$)، ثم يليه متغير مكاتب المراجعة بقوة تفسيرية للمتغير فقد بلغت قيمة معامل التحديد ($R^2 = 0.200$)، أنه توجد علاقة طردية موجبة بين متغيرات بيئة المراجعة المرتبطة بـ (مكاتب المراجعة - فريق المراجعة - الشركة محل المراجعة) وتحسين جودة أداء المراجع الخارجي، حيث كانت قيمة معامل الارتباط بالشركة محل المراجعة ($R = 0.608$)، ثم يليه قيمة معامل الارتباط بفريق المراجعة ($R = 0.604$)، ثم يليه قيمة معامل الارتباط بمكاتب المراجعة ($R = 0.448$)، وقد أوصت الدراسة إلى عدة توصيات أهمها: ضرورة الاهتمام بمتغيرات بيئة المراجعة المرتبطة بمكاتب المراجعة من خلال تطوير سياسات وإجراءات مهنية وإدارية تنظم عملية المراجعة، بهدف تحسين جودة الأداء المهني للمراجع الخارجي، وبالتالي المساهمة في تحسين أدائه المهني، الاهتمام بالتدريب والتطوير المهني المستمر لفريق المراجعة لضمان مواكبتهم للتطورات في معايير المحاسبة والمراجعة، والتشريعات واللوائح ذات الصلة، مما يؤثر إيجاباً على جودة أدائهم المهني.

الكلمات المفتاحية: متغيرات بيئة المراجعة، جودة أداء المراجع الخارجي، مكاتب المراجعة الليبية.

المقدمة:

أن المراجعة ذات الجودة العالية تعطي مصداقيةً على التقارير المالية المعدة من قبل إدارة الشركات، وتُعزز ثقة المستخدمين الخارجيين كالمستثمرين والمقرضين والجهات الرقابية في القوائم المالية المنشورة، وتساهم هذه الثقة بدورها في تحسين البيئة الاستثمارية، وتدعيم الشفافية والإفصاح في الأسواق المالية. لقد حظي موضوع جودة المراجعة باهتمام كبير من قبل الباحثين في مجال المراجعة ويرجع السبب في ذلك إلى أن جودة المراجعة العالية تعد السند الأساسي لثقة المستثمرين في التقارير المالية، كما أنها تلعب دوراً فعالاً للمساهمة في النمو الاقتصادي للمجتمع واستقراره المالي، وفي هذا المجال فقد حاولت العديد من الدراسات كشف العلاقة بين جودة المراجعة وجملة من العوامل التي تؤثر فيها، ويعد تحديد العوامل التي تؤثر في جودة المراجعة أمراً ذو أهمية خاصة في الوقت الحالي، وذلك بعد انهيار كبريات الشركات على مستوى العالم، الأمر الذي ارتبط بمصداقية وجودة المراجعة أمام فشلها في اكتشاف الغش والتلاعب في التقارير المالية. (عابي ويعقوبي، 2014، ص، 203).

وعليه، جاءت هذه الدراسة بالعديد من متغيرات بيئة المراجعة التي تؤثر على تحسين جودة أداء المراجع الخارجي في مكاتب المراجعة الليبية، والوسائل الممكنة لتحسين جودة أداء المراجع الخارجي من أجل تعزيز الثقة والمصداقية في القوائم المالية لتصبح ذات أكثر دقة وجودة تفي باحتياجات مستخدميها.

الدراسات السابقة:

تناولت العديد من الدراسات موضوع أثر متغيرات بيئة المراجعة على تحسين جودة أداء المراجع الخارجي في مكاتب المراجعة، وتنوعت هذه الدراسات بين العربية والاجنبية، وحسب علم الباحث أن هناك نقص في الدراسات المحلية التي تناولت هذا الموضوع.

ومن الدراسات العربية:

- **ما قام به الحويج والشلباق، (2025)**، في دراستهما التي هدفت إلى قياس مدى تأثير العوامل المرتبطة بمكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية على تفضيلات العملاء في اختيار هذه المكاتب، (دراسة ميدانية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين)، تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، وأهم نتائج الدراسة المتوصل إليها: أن هناك بعض العوامل المرتبطة بمكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية وأن مدى تأثيرها على تفضيلات العملاء عند اختيارهم لهذه المكاتب عال جداً تكمن هذه العوامل في: جودة خدمات المراجعة والتقارير المهنية الصادرة عن المكاتب، إضافة إلى السمعة والشهرة المهنية لمكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية، وأيضاً الرسوم المالية لخدمات المراجعة، توصلت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات أهمها: ضرورة تأسيس منظمات مهنية قوية وفعالة، للاهتمام بجميع المجالات المتعلقة بمهنة المحاسبة والمراجعة في البيئة الليبية، والالتزام بالمعايير المهنية، وتشجيع التخصص والخبرة، وتحفيز استخدام التكنولوجيا الحديثة، ينعكس إيجاباً على تفضيلات العملاء وثقتهم في اختيار هذه المكاتب.

- **وما قام به الملهوف (2024)**، في دراسته التي هدفت لمعرفة أثر العوامل المتعلقة بمكاتب المراجعة على تحديد قيمة أتعاب المراجعة الخارجية على الحسابات دراسة ميدانية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في المنطقة الغربية -ليبيا)، وقد تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي لإجراء هذه الدراسة، وأهم نتائج الدراسة المتوصل إليها: أشارت النتائج في مجملها إلى تأثير قيمة أتعاب المراجعة في البيئة الليبية بالعوامل الخاصة وهي: حجم مكتب المراجعة، واستمرارية مكاتب المراجعة مع نفس العملاء ولمنافسة بين مكاتب المراجعة، وتقديم مكاتب المراجعة للخدمات الاستشارية الأخرى لنفس عملاء المراجعة، توصلت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات أهمها: ضرورة توعية طرفي التعاقد (المراجعين وعملاء المراجعة) بأهمية العوامل المتعلقة بمكاتب المراجعة وتأثيرها على تحديد قيمة أتعاب المراجعة، والعمل على إصدار قوانين وتشريعات تحدد قيمة أتعاب المراجعة من حيث الحد الأعلى والأدنى.
- **وفي نفس السياق قام الملهوف (2020)**، في دراسته التي هدفت لدراسة أثر العوامل المتعلقة بمكتب المراجعة على جودة المراجعة الخارجية على الحسابات، من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في البيئة الليبية، وتوصلت الدراسة إلى أن العوامل المتعلقة بمكتب المراجعة المتمثلة في (حجم مكتب المراجعة، واستمرارية مكاتب المراجعة في مراجعة نفس العملاء، والمنافسة بين مكاتب المراجعة) تؤثر سلباً على جودة المراجعة الخارجية، وتوصلت الدراسة إلى ضرورة تبني معايير محلية متعلقة بمهنة المحاسبة والمراجعة الخارجية، وضرورة إعادة النظر في التشريعات والقوانين المنظمة للمهنة، وضرورة تخفيض المنافسة غير المهنية فيما بين مكاتب المراجعة، والتأكيد على أهمية استبدال مكتب المراجعة.
- **وفي نفس السياق قام اندييه وغانم (2017)** بدراسة تهدف لقياس تأثير العوامل المرتبطة بفريق المراجعة على جودة المراجعة دراسة ميدانية لتأثير عوامل مرتبطة بفريق المراجعة على جودة المراجعة من منظور مراجعي الحسابات بمدينة طرابلس، اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي والتحليلي، وتوصلت الدراسة إلى أهم النتائج: توجد أهمية لعوامل اثني عشر عاملاً المرتبطة بفريق المراجعة وتأثيرها على جودة عملية المراجعة، وأهم توصلت الدراسة إلى جملة من المقترحات أهمها تحسين جودة المراجعة في ليبيا، حث مكاتب المراجعة العاملة في ليبيا على الاهتمام بالعوامل المرتبطة بفريق المراجعة لما لذلك من أثر على تحسين جودة مراجعة الحسابات من منظور ممارسي المهنة.
- **وفي نفس السياق قام بوزنادة (2016)**، في دراسته التي هدفت إلى التعرف على متغيرات البيئة الداخلية للمراجعة الخارجية وتأثيرها على جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات، دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات وخبراء محاسبون، حيث توصلت الدراسة إلى أن العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة المتمثلة في (حجم مكتب المراجعة، السمعة والمنافسة بين المكاتب، القضايا المهنية المرفوعة ضد المكتب، تخصص مكتب المراجعة، التقدم التقني في أداء المهنة، التزام المكتب بقواعد وآداب السلوك المهني، أتعاب المراجعة)، لها تأثير قوي على جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات، وأن العوامل المرتبطة بفريق العمل، المتمثلة في (الخبرة المهنية والتأهيل العلمي والعملية، عدد السنوات التي يمضيها المراجع في مراجعة الشركة، استقلالية المراجع، توفر نظام اتصال فعال في مكتب المراجعة، تقديم خدمات استشارية)، لم يكن لها أي تأثير على جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات، كما أوصلت الدراسة إلى ضرورة وضع معايير للرقابة على جودة أعمال مكاتب المراجعة.
- **وفي نفس السياق قام الكاسح (2015)**، بدراسته التي هدفت إلى التعرف على العوامل المؤثرة على جودة المراجعة من وجهة نظر المراجعين، حيث تم تصنيفها إلى نوعين من العوامل: عوامل خاصة بمكتب المراجعة، وعوامل خاصة بفريق المراجعة، وأظهرت نتائج الدراسة أن جودة المراجعة تتحقق عند التزام المراجع بالمعايير المهنية وقواعد وآداب السلوك المهني التي تصدرها المنظمات المهنية المشرفة على مهنة المراجعة، كما أن هناك أثراً واضحاً للعوامل محل الدراسة على جودة المراجعة وأن هذه العوامل لها تأثير إيجابي على جودة المراجعة، وقد حلت العوامل المتعلقة بفريق المراجعة في المرتبة الأولى من حيث تأثيرها على جودة المراجعة، بينما حلت العوامل المتعلقة بمكتب المراجعة في المرتبة الثانية من حيث تأثيرها على جودة المراجعة، وقد أوصت الدراسة ببعض التوصيات الموجهة إلى مراجعي الحسابات والنقابة العامة للمحاسبين والمراجعين الليبيين.
- **وفي نفس السياق قام عبد الحميد (2013)**، بدراسته التي هدفت إلى بيان أثر متغيرات بيئة المراجعة على جودة الأداء المهني لمكاتب مراجعة الحسابات في قطاع غزة، حيث توصلت الدراسة إلى أن خصائص وسمات فريق المراجعة كانت أكثر تأثيراً على جودة الأداء المهني، يليها خصائص الشركة محل المراجعة، ثم السمات المتعلقة بمكتب المراجعة، كما تبين أن الارتباط مع مكتب المراجعة الخارجي كان له تأثيراً واضحاً على جودة الأداء المهني.
- **كما قام الطويل (2012)**، بدراسته التي تهدف إلى التعرف على تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعين الحسابات في قطاع غزة، حيث توصلت الدراسة إلى أن هناك بعض المتغيرات لها تأثير إيجابي على جودة المراجعة مثل: كبر حجم مكتب المراجعة، الخبرة المهنية والتأهيل العلمي والعملية، المنافسة بين مكاتب المراجعة، السمعة الجيدة لمكتب المراجعة، كما أن هناك بعض المتغيرات لها آثار سلبية على جودة المراجعة مثل: كثرة الدعاوي القضائية المرفوعة ضد مكتب المراجعة وتقديم الخدمات الاستشارية لمكتب المراجعة، كما توصلت الدراسة إلى أن من أكثر وسائل تحسين جودة المراجعة هي أهمية وجود معايير للرقابة على جودة المراجعة، ويليهما إلزام مكاتب المراجعة بأن يجتاز مراجعوها عدداً معيناً من ساعات التعليم المهني المستمر، ومن أكثر مظاهر الاستدلال

على جودة المراجعة أهمية وجهة نظر جميع الأطراف المهتمة بعملية المراجعة وهي قلة الدعاوي القضائية المرفوعة ضد مكتب المراجعة.

- وفي نفس السياق قام الجلال (2010)، بدراسته التي هدفت إلى التعرف على تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية، حيث توصلت الدراسة إلى أن متغيرات بيئة المراجعة الخارجية المرتبطة بمكتب المراجعة والمتضمنة كل من (كبر حجم مكتب المراجعة، وزيادة المنافسة بين مكاتب المراجعة، ارتفاع أتعاب المراجعة، تخصص مكتب المراجعة في صناعة الشركات محل المراجعة، وجود نظام اتصال جيد في مكتب المراجعة، استخدام مكتب المراجعة الهيكلية)، تساهم في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات، في حين أن متغيرات بيئة المراجعة الخارجية المرتبطة بمكتب المراجعة تؤدي كل من (محدودية فترة الزمنية المخصصة لتنفيذ عملية المراجعة، الدعاوي القضائية المرفوعة ضد مكاتب المراجعة) إلى التأثير سلباً على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات، وأيضاً أن متغيرات بيئة المراجعة الخارجية المرتبطة بمكتب المراجعة لا تؤدي كل من (طول الفترة الزمنية التي يقضيها المراجعين في مراجعة الحسابات لنفس الشركة، تقديم الخدمات الاستشارية لنفس الشركة محل المراجعة) إلى التأثير سلباً على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات، وكذلك أن متغيرات بيئة المراجعة الخارجية المرتبطة بالشركات محل المراجعة المتضمنة كل من (ارتباط مكتب المراجعة بالشركات كبيرة الحجم، ارتفاع درجة المخاطرة المرتبطة بنشاط الشركة محل المراجعة، استخدام النظم المحاسبية الآلية في تشغيل البيانات في الشركات محل المراجعة، كفاية الإفصاح في القوائم المالية للشركة محل المراجعة) تساهم في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات.
- كما قام الجدعاني والعنقري، (2009) بدراستهما التي تهدف إلى بيان تأثير حجم وسمعة مكاتب المراجعة وطبيعة المنافسة بينها على جودة أدائها المهني، وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة طردية بين حجم وسمعة مكاتب المراجعة وجودة الأداء المهني، وعدم وجود علاقة بين العلاقات التنافسية بمكاتب المراجعة وجودة الأداء المهني، كما أوصت الدراسة بضرورة قيام مكاتب المراجعة صغيرة الحجم بإعادة هيكلة عن وضعها الراهن، لأن معظم المستفيدين من خدمة المراجعة يضعون حجم وسمعة مكتب المراجعة كمقياس الجودة الأداء المهني.
- وقام الاهل (2008)، بدراسته التي هدفت إلى التعرف على مفاهيم جودة المراجعة والعوامل المؤثرة عليها، ونوعية أثر تلك العوامل، بالإضافة إلى التعرف على وسائل تحسين جودة المراجعة، وذلك من وجهة نظر الأطراف المهتمة بعملية المراجعة في البيئة اليمنية، وقد توصلت الدراسة إلى أن جميع الأطراف المهتمة بعملية المراجعة توافق على أن العوامل محل الدراسة تؤثر على جودة المراجعة، وكانت خبرة فريق عمل المراجعة أهم العوامل المؤثرة على جودة المراجعة بشكل عام، يلي ذلك الالتزام بمعايير المراجعة، يليه الالتزام بمعايير الرقابة على جودة المراجعة، فالسمعة المهنية لمكتب المراجعة، ثم هيكل الرقابة الداخلية، فالاتصالات الجيدة بين فريق المراجعة وعمل المراجعة، كما وافقت جميع الأطراف المهتمة بعملية المراجعة على مظاهر الاستدلال على جودة المراجعة، وجاء الالتزام بالمعايير المهنية في المرتبة الأولى من حيث الأهمية، يلي ذلك اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية في القوائم المالية والإفصاح عنها في تقرير المراجعة، ثم عدم قبول مكتب المراجعة لمهام مراجعة تنقصه الخبرة في ممارستها، أما بخصوص وسائل تحسين جودة المراجعة، فقد توصلت الدراسة إلى عدم وجود اختلافات معنوية بين آراء الأطراف المهتمة بعملية المراجعة حول تلك الوسائل فيما عدا الرقابة على جودة المراجعة بواسطة مراجعة النظير، والرقابة على جودة المراجعة بواسطة هيئة حكومية، وقد احتل وجود معايير للرقابة على الجودة المرتبة الأولى من حيث الأهمية من وجهة نظر جميع الأطراف المهتمة بعملية المراجعة بشكل عام، ويليه تدعيم استقلال المراجع، ويليه إلزام مكاتب المراجعة بأن يجتاز مراجعوها عدداً معيناً من ساعات التعليم المهني المستمر، وفي ضوء نتائج الدراسة، خلص الباحثان إلى مجموعة من التوصيات أهمها: سرعة إصدار معايير مهنية ومعايير للرقابة على جودة المراجعة خاصة بالجمهورية اليمنية نظراً لأهميتهما في تحقيق جودة المراجعة، والعمل على نوعية المستخدمين بأهمية جودة المراجعة وجعلها المعيار الأول عند اختيار المراجعين، بالإضافة إلى إلزام مكاتب المراجعة بأن يجتاز مراجعوها ساعات معينة من التعليم المهني المستمر، وإلزام الشركات المساهمة بتشكيل لجان مراجعة لما حققته من فوائد في العديد من الدول.
- وكما قام الشاطري والعنقري، (2006)، في دراستهما التي هدفت إلى التعرف على تأثير انخفاض مستوى أتعاب المراجعة على جودة الأداء المهني، بالإضافة إلى تأثيره على استمرارية المكاتب المهنية وزيادة حدة المنافسة في سوق المراجعة، علاوة على زيادة التجاوزات المهنية، ونتائج الدراسة الميدانية كانت متضاربة إلى حد كبير، فعلى الرغم من أنها أظهرت عدم وجود تأثير كبير لانخفاض الأتعاب المهنية على جودة الأداء المهني، إلا أنها أظهرت أيضاً أن هذا الانخفاض يؤدي إلى عزوف المهنيين عن المهنة وعدم اجتذاب الكفاءات المهنية، وكذلك زيادة حدة المنافسة، وزيادة التجاوزات المهنية، كما أظهرت الدراسة الميدانية ارتفاع درجة تأثير ظاهرة انخفاض الأتعاب المهنية بالنسبة لمكاتب المراجعة صغيرة الحجم، عن درجة تأثيرها بالنسبة للمكاتب المتوسطة الحجم والكبيرة الحجم، وقد أوصت الدراسة إلى ضرورة تفعيل دور برنامج مراقبة جودة الأداء المهني، والتغلب على أوجه القصور فيه لضمان تحسين جودة أداء مكاتب المراجعة، وضرورة تحري الدقة في الاختيار والمفاضلة بين المراجعين، بتغليب عامل الكفاءة والجودة على عامل الأتعاب المنخفضة.

ومن الدراسات الإنجليزية:

- **ما قام به Almargi، (2024)،** في دراسته التي تهدف إلى التعرف على تأثير التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على جودة المراجعة: تقييم مخاطر المراجعة كمغير بسيط، وجمعت بيانات الدراسة باستخدام الاستبانة التي وزعت على عينة من المراجعين الخارجيين الليبيين الحاصلين على رخصة مراجع خارجي من نقابة المراجعين الخارجيين الليبية، وتوصلت الدراسة إلى إن هناك تأثير إيجابي مباشر للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي على جودة المراجعة، بالإضافة إلى أن تقدير مخاطر المراجعة قد لعب دوراً هاماً كمغير بسيط في تحقيق تأثير إيجابي غير مباشر للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي على جودة المراجعة.
- **كما قام Hussein، al، et، (2020)،** في دراستهم التي هدفت إلى التعرف على خصائص فريق المراجعة، وعوامل البيئة الخارجية لمراجعة: تأثيرها على جودة المراجعة في ليبيا، توصلت الدراسة إلى وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين خصائص فريق المراجعة المتمثلة في (الاستقلالية، والتدريب والتعليم المستمر، والخبرة العملية، والسلوك المهني) وجودة المراجعة، كما أظهر تحليل الانحدار على مستوى الأبعاد وجود علاقة إيجابية وذات دلالة إحصائية مع جودة المراجعة.
- **وكذلك قام Carey، & Simnett، (2006)،** في دراستهما التي هدفت إلى التعرف على تحديد تأثير طول فترة ارتباط الشريك المكلف بالإشراف على جودة عملية المراجعة في استراليا، وقد توصلت الدراسة إلى أهمية دوران شريك المراجعة بعد مرور فترة لا تزيد عن سبعة سنوات، حيث أوضحت الدراسة أن طول فترة ارتباط الشريك المكلف بالإشراف على عملية المراجعة بالشركة تساهم في التأثير سلباً على استقلالية مراجعي الحسابات ومستوى جودة عملية المراجعة، نتيجة تطور العلاقة بين الشريك المكلف بالإشراف على عملية المراجعة وإدارة الشركة.

ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة:

تعتبر هذه الدراسة امتداد للدراسات السابقة التي تناولت هذا الموضوع، ومن خلال الدراسات السابقة في البيئة المحلية نلاحظ إن موضوع (متغيرات بيئة المراجعة المرتبطة بمكاتب المراجعة وفريق المراجعة والشركة محل المراجعة) لم تلقى جميع المتغيرات الرئيسية الثلاثة مجتمعة معاً اهتماماً ودراسة كافية من قبل الباحث في ليبيا، وبالتالي تأتي هذه الدراسة لتسليط الضوء على هذا الموضوع لمعرفة أثر متغيرات بيئة المراجعة المرتبطة بـ (مكاتب المراجعة، فريق المراجعة، الشركة حل المراجعة) على تحسين جودة أداء المراجع الخارجي في مكاتب المراجعة الليبية.

مشكلة الدراسة:

في ظل التحولات الاقتصادية والسياسية المتسارعة التي تشهدها ليبيا، تبرز الحاجة المتزايدة إلى تعزيز الشفافية والمصداقية في التقارير المالية للشركات، وهو ما يجعل جودة أداء المراجع الخارجي عاملاً محورياً في بناء ثقة المستثمرين والمقرضين والمستخدمين للقوائم المالية للمؤسسات والشركات، وعلى الرغم من أهمية هذا الدور، إلا أن بيئة المراجعة في ليبيا ما زالت تواجه العديد من التحديات المرتبطة بمكتب المراجعة، ويفرق المراجعة، بالشركة محل المراجعة، بالإضافة إلى أن هناك نقص واضح في الدراسات التطبيقية المنشورة التي تناولت هذا الموضوع في السياق الليبي بشكل خاص. وقد أبرزت العديد من الدراسات العالمية العلاقة بين متغيرات بيئة المراجعة وجودة أداء المراجع، لا سيما في ظل الفضاءات المالية التي طالت عدداً من كبرى الشركات العالمية، والتي كانت تخضع لمراجعة من قبل مكاتب ذات سمعة دولية، ما يثير تساؤلات جوهرية حول مدى فاعلية متغيرات بيئة المراجعة في ضمان جودة أداء المراجع الخارجي. وانطلاقاً من أهمية هذا الدور الحيوي للمراجع الخارجي في دعم الحوكمة والرقابة المالية في مختلف القطاعات، فإن ضمان جودة خدماته يتطلب دراسة العوامل البيئية التي تحيط به وتؤثر على أدائه المهني، مع التركيز على سبل تحسين هذه الجودة في ظل التحديات القائمة.

بناءً على ما سبق، تتمحور مشكلة الدراسة في السؤال الرئيسي الآتي:

- ما أثر متغيرات بيئة المراجعة على تحسين جودة أداء المراجع الخارجي في مكاتب المراجعة الليبية؟
يتفرع من السؤال الرئيسي الأسئلة الفرعية الآتية:

1. ما أثر متغيرات بيئة المراجعة المرتبطة بمكتب المراجعة على تحسين جودة أداء المراجع الخارجي في مكاتب المراجعة الليبية؟
2. ما أثر متغيرات بيئة المراجعة المرتبطة بفريق المراجعة على تحسين جودة أداء المراجع الخارجي في مكاتب المراجعة الليبية؟
3. ما أثر متغيرات بيئة المراجعة المرتبطة بالشركة محل المراجعة على تحسين جودة أداء المراجع الخارجي في مكاتب المراجعة الليبية؟

أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف الرئيسية أهمها:

1. التعرف على مستوى أثر متغيرات بيئة المراجعة المرتبطة بـ (مكاتب المراجعة، فريق المراجعة، الشركة محل المراجعة) على تحسين جودة أداء المراجع الخارجي في مكاتب المراجعة الليبية.
2. معرفة الوسائل الممكنة لتحسين جودة أداء المراجع الخارجي في ظل متغيرات بيئة المراجعة.
3. استعراض الإطار النظري لمتغيرات بيئة المراجعة، وجودة الأداء المراجع الخارجي.

4. تقديم بعض التوصيات والمقترحات التي من شأنها تعزيز جودة أداء المراجع الخارجي من خلال تحسين متغيرات بيئة المراجعة.

أهمية الدراسة:

تتبع أهمية الدراسة:

أ. من الناحية العلمية:

1. الإسهام في إثراء المكتبات العلمية حول معرفة أهم متغيرات بيئة المراجعة المرتبطة بـ(مكتب المراجعة، فريق المراجعة، الشركة محل المراجعة) التي لها أثر على تحسين جودة أداء المراجع الخارجي في مكاتب المراجعة الليبية.
2. سد الفجوة البحثية في البيئة الأكاديمية الليبية فيما يخص مستوى أثر متغيرات بيئة المراجعة المرتبطة بـ(مكتب المراجعة، فريق المراجعة، الشركة محل المراجعة) على تحسين جودة أداء المراجع الخارجي، خصوصاً في ظل غياب دراسات ميدانية حديثة في البيئة المحلية تتناول هذه المتغيرات بشكل متكامل.

ب. ومن الناحية العملية:

1. تقديم مؤشرات عملية لمكاتب المراجعة في طرابلس حول أهم العوامل التي تؤثر في تحسين جودة أداء المراجع الخارجي، بما يمكنهم من اتخاذ قرارات تنظيمية ومهنية.
2. مساعدة الجهات الرقابية والتنظيمية مثل نقابة المحاسبين والمراجعين والهيئات المعنية بالمراجعة في ليبيا على وضع سياسات وإرشادات تُعزز من كفاءة وفعالية المراجعة الخارجية.

فرضيات الدراسة:

الفرضية الرئيسية:

- H_a : يوجد أثر لمتغيرات بيئة المراجعة على تحسين جودة أداء المراجع الخارجي في مكاتب المراجعة الليبية. وتنبثق منها الفرضيات الفرعية الآتية:

الفرضية الفرعية الأولى:

- H_{a1} : يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى دلالة (0.05) لمتغيرات بيئة المراجعة المرتبطة بمكاتب المراجعة على تحسين جودة أداء المراجع الخارجي في مكاتب المراجعة الليبية.

الفرضية الفرعية الثانية:

- H_{a2} : يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى دلالة (0.05) لمتغيرات بيئة المراجعة المرتبطة بفريق المراجعة على تحسين جودة أداء المراجع الخارجي في مكاتب المراجعة الليبية.

الفرضية الفرعية الثالثة:

- H_{a3} : يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى دلالة (0.05) لمتغيرات بيئة المراجعة المرتبطة بالشركة محل المراجعة على تحسين جودة أداء المراجع الخارجي في مكاتب المراجعة الليبية.

حدود الدراسة:

تتمثل حدود الدراسة في الآتي:

1. **حدود موضوعية:** تتمثل في معرفة أثر متغيرات بيئة المراجعة على تحسين جودة أداء المراجع الخارجي في مكاتب المراجعة الليبية.
2. **حدود مكانية:** تتمثل في مكاتب المراجعة الواقعة بمدينة طرابلس.
3. **حدود بشرية:** تتمثل في مدراء مكاتب المراجعة ومراجعي الخارجيين التابعين للمكاتب المراجعة الواقعة في مدينة طرابلس.
4. **حدود زمنية:** خلال الفترة الواقعة ما بين شهر يناير إلى شهر أغسطس لسنة 2026.

ثانياً: الإطار النظري للدراسة:

متغيرات بيئة المراجعة: توجد ثلاث متغيرات بيئة المراجعة المرتبطة (بمكاتب المراجعة، بفريق المراجعة، بالشركة محل المراجعة).

أولاً: متغيرات بيئة المراجعة المرتبطة بمكاتب المراجعة:

1. **كبر حجم نشاط مكتب المراجعة:** تناول الاهدل في دراسته أن حجم مكتب المراجعة أحد الخصائص التي يتم على أساسها التمييز بين مكاتب المراجعة، فهناك مكاتب مراجعة صغيرة، ومتوسطة، وكبيرة، وهناك العديد من المعايير المستخدمة في التمييز بين مكاتب المراجعة منها على سبيل المثال: عدد الشركاء أو عدد العاملين بالمكتب، وعدد العملاء، وسمعة مكتب المراجعة. (الاهدل، 2008)، كما أكد De Angelo أن مكاتب المراجعة الكبرى تتمتع بقدرة كبيرة في استقطاب الكفاءات ذات الأكثر خبرة عملية، وتقديم خدمات المراجعة ذات جودة أعلى من مكاتب المراجعة ذات الحجم الأقل أو المتوسط، ونتيجة لذلك فإن كبر حجم مكتب المراجعة له تأثير إيجابي في جودة أداء المراجع، علاوة على ذلك، تشير نتائج الأبحاث إلى وجود علاقة إيجابية بين حجم مكتب المراجعة وجودة المراجعة، فالشركات الأكبر حجماً تقدم نتائج المراجعة ذات جودة عالية. (De Angelo, 1981).

2. **السمعة الجيدة لمكتب المراجعة:** تناول الجدعاني والعنقري، في دراستهما أن سمعة وشهرة مكتب المراجعة أحد الأصول المعنوية الخاصة بالمكتب والتي يتم اكتسابها من خلال الممارسة والقدرة على تقديم خدمات ذات جودة عالية،

وبالتالي فهو يشير إلى كثرة تداول اسم المكتب بين العملاء على أنه يقدم خدمات ذات جودة مميزة، وإن السمعة الجيدة التي يحققها مكتب المراجعة هي نتيجة لالتزامه بأنظمة الرقابة النوعية إلى جانب توفر الأيدي الخبيرة، وهذه المميزات التي تتمتع بها مكتب المراجعة هي السبب في توليد الشهرة لأنها تدل على جودة الخدمات التي تقدمها، وبناءً على ذلك فإن الطلب على هذه المكاتب يكون مرتبطاً بالدرجة الأولى بسمعتها. (الجدعاني والعنقري، 2009)، وفي دراسة بوزنادة، أن معظم الباحثين يروا أن سمعة مكتب المراجعة تنشأ نتيجة تصافر العديد من العوامل مثل: الالتزام بالمعايير المهنية وقواعد سلوك وآداب المهنة، الخبرة المهنية لأفراد المكتب، ارتباط المكتب بأحد المكاتب العالمية، الصدى الإعلامي للتقارير التي يصدرها المكتب، عدم وجود الدعاوى القضائية مرفوعة ضد المكتب، قيمة الأتعاب التي يتقاضها المكتب، بالإضافة إلى وجود نظام للرقابة على جودة المراجعة، وبالتالي مجموعة المميزات التي يتمتع مكتب المراجعة هي التي تؤدي إلى زيادة شهرة مكتب المراجعة بالرغم من ارتفاع نسبة الأتعاب التي تتقاضاها هذه المكاتب. (بوزنادة، 2016).

3. **زيادة حدة المنافسة بين مكاتب المراجعة:** أكد الجلال في دراسته أن زيادة المنافسة بين مكاتب المراجعة تساهم في زيادة حرص المراجعين على الالتزام بتنفيذ عمليات المراجعة وفق معايير المراجعة وقواعد آداب السلوك المهني من خلال التخطيط الجيد لعملية المراجعة والتنفيذ السليم لاختباراتها، وجمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة التي تزيد من مقدرتهم على اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية التي قد تتضمنها القوائم المالية، مما يساهم في تحسين السمعة المهنية لمكتب المراجعة، ويزيد من المقدرة التنافسية للمكتب في مواجهة مكاتب المراجعة الأخرى. (الجلال، 2010)، أكد De Angelo في دراسة أن كلما زادت حدة المنافسة بين مكاتب المراجعة زادت إمكانية استبدال مكاتب المراجعة بمكاتب أخرى تكون لديها قابلية واستعداد المسايرة وقبول رغبات العملاء، الأمر الذي يؤدي إلى إضعاف قدرتها على مواجهة الضغوط التي يمكن أن تمارس عليها من قبل عملاء المراجعة. (De Angelo, 1981).
4. **ارتفاع أتعاب المراجعة:** أكد أبو نورة في دراسته أن عملية تحديد الأتعاب تعتبر عملية معقدة تتحكم فيها مجموعة متباينة من العوامل والمتغيرات التي تتعلق بمكتب المراجعة، ولكن توجد عوامل أخرى خاصة بالعمل ولها تأثير على تحديد أتعاب المراجعة لابد من أخذها في الاعتبار عند تحديد أتعاب عملية المراجعة. (أبو نورة، 2021)
5. **يساهم تخصص مكتب المراجعة في مراجعة قطاع معين:** بين الدخيل في دراسته أن تخصص مكتب المراجعة في قطاع معين يساهم بشكل كبير في رفع جودة عملية المراجعة وكفاءتها، عبر اكتساب معرفة عميقة بالقوانين والمعايير والعمليات الخاصة بهذا القطاع، مما يمكن المراجع من اكتشاف المخاطر والاحتيايل، ويعزز الثقة في التقارير المالية للعملاء المتخصصين. كما أن التخصص الصناعي يكسب المراجع معرفة معمقة بخصائص العمل وطبيعة نشاطه، ويمكنه من تقديم خدمات متميزة لعملائه، كما يجعله قادراً على تلبية متطلباتهم المتنامية في ظل ما تشهده بيئة الأعمال من متغيرات، الأمر الذي يصعب على المنافسين غير المتخصصين مجاراته في مجال تخصصه الصناعي. (الدخيل، 2023)، كما بين ثاني وصرراوي في دراستهما أن التخصص النوعي للمراجع الخارجي هو امتلاك مجموعة من المعارف والتقنيات والمهارات في مجال أو قطاع معين مما يسمح له بأداء خدمات المراجعة لمؤسسات ينتمون إلى قطاع أو نشاط صناعي واحد وذلك يعزز معارفه وخبراته المتعلقة بطبيعة تلك العمليات. (ثاني وصرراوي، 2022).
6. **وجود قضايا مهنية مرفوعة على مكاتب المراجعة:** أكد الأهل في دراسته أن وجود قضايا مهنية مرفوعة على مكاتب المراجعة من الأضرار التي يلحق بالمكاتب، وأنه قد يؤدي إلى فقدان العملاء نتيجة لفقدان السمعة، بالإضافة إلى دفع التعويضات، وضياح وقت وجهد المراجع في البحث عن القضايا المرفوعة ضده، أما على مستوى المهنة فإن فقدان الثقة يعتبر من أهم الأضرار التي قد تلحقها الدعاوى القضائية بالمهنة، أما عن علاقة هذا العامل بجودة المراجعة فقد توصلت العديد من الدراسات إلى أن الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكتب المراجعة تعتبر أحد العوامل المهمة المؤثرة على جودة المراجعة، وأن هناك علاقة عكسية بين الدعاوى القضائية وجودة المراجعة. (الأهل، 2008)، كما أكد DE Fond & Zhang في دراستهما أن تعرض مكتب المراجعة للدعاوى القضائية أو المساءلة المهنية تعتبر هذه من المؤشرات التي تؤثر سلباً على سمعته وثقة مستخدمي القوائم المالية بجودة خدماته، إذا تنشأ هذه الدعاوى نتيجة الإخلال بمعايير المراجعة أو معايير الرقابة على الجودة أو التقصير المهني، وقد تترتب عليها مسؤوليات تأديبية أو مدنية أو جنائية، وهو ما ينعكس على السمعة المهنية للمكتب ويضعف الثقة في جودة أدائه (DE Fond & Zhang، 2025).

ثانياً: متغيرات بيئة المراجعة المرتبطة بفريق المراجعة:

1. **مستوى التأهيل المهني والعمل لأعضاء فريق المراجعة:** أوضح الحويج والشلباق في دراستهما أن التأهيل العلمي والعمل من العوامل المهمة المتعلقة بأعضاء فريق المراجعة، وهو يؤثر بشكل مباشر على كفاءة وجودة عمليات المراجعة، وكلما زاد مستوى التأهيل العلمي والعمل لأعضاء فريق المراجعة، زادت جودة المراجعة ودقتها، وزادت ثقة المستخدمين في التقارير المالي. (الحويج والشلباق، 2025).
2. **الالتزام أعضاء فريق المراجعة بقواعد وآداب السلوك المهني:** عرف صيام وأبو حميد في دراستهما أن قواعد السلوك المهني تمثل مجموعة من القواعد والأسس التي يجب على المهني التمسك بها والعمل بمقتضاها، ليكون ناجحاً في تعامله مع الناس، وناجحاً في مهنته، وقادراً على التفريق بين المقبول وغير المقبول ليكون قادراً على كسب ثقة عملائه وزملائه ورؤسائه، وتؤدي قواعد السلوك المهني إلى وضع أنماط ومعايير للسلوك والتصرفات المتوقعة من أعضاء

المهنة واللائمة كحد أدنى لاستمرار مزاولتهم لعملهم المهني، إضافة إلى تعريف الجمهور وكافة المهتمين بالمهنة بهذه القواعد التي تحكم تصرفات أعضائها، وبالتالي ترتفع مكانة المهنة وأعضائها، وتكون تقاريرهم ونتائج أعمالهم موضع ثقة عالية، بجانب إتاحة الفرصة لهم لأداء مهمتهم بكفاءة مرتفعة. (صيام وأبو حميد، 2006)، كما عرفها لقمان في دراسته إن قواعد السلوك المهني يمثل مجموعة من القواعد والأسس التي يجب على المهني التمسك والعمل بها في مهنة المراجعة مثل الأمانة والعدالة، والالتزام بالقوانين والمعايير والاستقامة وبذل العناية المهنية والإحساس بالمسؤولية. (لقمان، 2018).

3. **التزام أعضاء فريق المراجعة بمعايير المراجعة الدولية:** أوضح الذنبيات أن إلتزام مراجع الحسابات بتطبيق معايير المراجعة الدولية تزيد من كفاءة وفعالية عمل مراجع الحسابات حيث أنها تهدف إلى توفير مستوى معقول من الضوابط التي تضبط عملية المراجعة، وتساعد في إنجاز مهمة المراجعة بشكل يحقق الفوائد المتوخاة منها، ويساعد في تقديم الخدمة المناسبة لمستخدمي البيانات المالية، وقام الاتحاد الدولي للمحاسبين بإصدار مجموعة من المعايير التي تنظم عملية المراجعة في مختلف البلدان، والتي تسعى إلى تحقيق التجانس في نتائج عملية المراجعة وتسهيل مهمة الرجوع إلى البيانات المالية، وتعمل المنظمات المهنية ذات الصلة على إصدار معايير المراجعة الدولية التي تنظم أعمال مهنة المراجعة من شأن إلتزام المراجع بها، وأن هذا ينعكس إيجابياً على جودة أدائه، وبالتالي زيادة ثقة مجتمع الأعمال بتقرير المراجع والاعتماد عليه في مصداقية وعدالة القوائم المالية. (الذنبيات، 2010).
4. **مستوى الخبرة لدى أعضاء فريق المراجعة:** بين Sukrisno في دراسته أن أعضاء فريق المراجعة ذوي الخبرة هم الذين يتمتعون بفهم جيد، ولديهم تأهيل علمي وتدريب تقني وعملي كافٍ، وكذلك خبرة في إعداد تقارير المراجعة المالية، ولديهم خبرة طويلة في هذا المجال، بغض النظر عن حجم العمل أو نوع الشركة التي تعاملوا معها. (Sukrisno، 2012).
5. **وجود استقلالية كاملة لدى فريق المراجعة:** أوضح الذنبيات أن الصفة الأساسية التي ينبغي توافرها في المراجع بأن يقوم بعمله في جميع مراحل عملية المراجعة بكل أمانة واستقامة وموضوعية ودون أي تحيز لجهة معينة وبدون الخضوع لأي تأثيرات يمكن أن تتعارض مع الموضوعية والنزاهة. (الذنبيات، 2010).
6. **مستوى الكفاءة العلمية لفريق المراجعة:** أكد جربوع في دراسته أن مستوى الكفاءة المهنية للمراجع يستمد من خلال المحصلة المعرفية والخبرة التي تتولد عنهما المهارة، ويتطلب الإلتزام بها والتعليم المستمر وتحسين القدرات المهنية، حيث يقصد بالكفاءة المهنية للمراجع المعرفة في الحالات والمتخصصة في مجالات المحاسبة والمراجعة، والمهارة في تطبيق تلك المعرفة في الحالات والظروف المختلفة وكذلك السلوك الذي يكتسبه المراجع من التعليم والتدريب الكافي، من الضروري أن يتوفر لدى المراجع مستوى عالٍ من الكفاءة المهنية، إلى جانب الاستعانة بالخبرات والمتخصصين في هذا المجال، لكي يستطيع التعامل مع مختلف المواقف التي تتطلب ممارسته لعملية المراجعة. (جربوع، 2004).

ثالثاً: متغيرات بيئة المراجعة المرتبطة بالشركة محل المراجعة:

1. **حجم الشركات محل المراجعة ومركزها المالي:** بين الجلال في دراسته أن الشركة محل المراجعة تسعى إلى إضفاء الثقة على قوائمها المالية من خلال الارتباط بمراجع خارجي، يقوم بمراجعة حساباتها وإبداء رأيه بشأن صدق وعدالة عرض القوائم المالية وسلامة تمثيلها للمركز المالي للشركة ونتيجة عملياتها وتدفقاتها النقدية خلال فترة المراجعة، مما يزيد من ثقة الأطراف المستفيدة من القوائم المالية في محتويات تلك القوائم، ويعد حجم الشركة محل المراجعة من المتغيرات ذات التأثير الهام على جودة أداء مراجعي الحسابات، من خلال تأثيره على مستوى الجهد المبذول أثناء تنفيذ عملية المراجعة وطبيعة الاختبارات التي يتم تنفيذها والنتائج التي يتم التوصل إليها. (الجلال، 2010)، كما بين عبد الحميد في دراسته أنه يوجد في سوق العمل العديد من الشركات التي تزاوّل النشاط الاقتصادي ويعتبر حجم الشركة أحد مجالات التمايز بينها، فهناك شركات فردية وهي شركات تتميز بأنها ذات حجم صغير كما أن هناك شركات أشخاص وهي شركات ذات حجم متوسط بالإضافة إلى ظهور الشركات المساهمة التي تتميز بكبر حجمها وانفصال ملكيتها، وتختلف الحاجة للمراجعة بين الأنواع الثلاثة السابقة وتعتبر الشركات المساهمة هي أكثر الأنواع أهمية لما لها من دور فعال في إنعاش الاقتصاد القومي كما أنها أكثر الأنواع طلباً على المراجعة، وذلك نتيجة لانفصال الملكية بالإضافة إلى أن المراجعة إلزامية على هذا النوع من الشركات. (عبد الحميد، 2013).
2. **قوة نظام الرقابة الداخلية للشركة محل المراجعة:** أكد قطب والخطر في دراستهما أن نظام الرقابة الداخلية المطبق في الشركة محل المراجعة من المتغيرات الهامة في تحديد حجم الاختبارات التي ينفذها المراجع وحجم أدلة الإثبات التي يقوم بجمعها. (قطب والخطر، 2004)، كما أكد جربوع في دراسته إن سلامة نظام الرقابة الداخلية وفعالية إجراءاته في منع واكتشاف حالات الخطأ والغش في العمليات المالية للشركات يقلل من حجم الاختبارات التي ينفذها المراجع وحجم أدلة الإثبات التي يقوم بجمعها. (جربوع، 2000).
3. **وجود نظام اتصال فعال بين المراجع والشركة محل المراجعة:** بين الطويل في دراسته أن نظام الاتصال والتواصل له علاقة ثنائية بين أعضاء مكتب المراجعة من جهة، وبين مكتب المراجعة والعميل (الشركة محل المراجعة) من جهة أخرى، ويعد نظام الاتصال من أهم العناصر والعوامل التي تعمل على نجاح مكتب المراجعة، بحيث يتمكن العاملون في مكتب المراجعة من رفع المعوقات التي يعانون منها والتوصيات الملائمة لحل تلك المعوقات للإدارة

العليا التي يتبعون لها، كما يستقبلون السياسات والخطط من الإدارة العليا، كما أن الاتصال بين مكتب المراجعة وبين العميل يعود بالفائدة على مراجع الحسابات الذي يتمكن من فهم طبيعة نشاط العميل وإتمام عمله بالجودة الكافية، بما يعمل في النهاية على إيجاد آلية لتنسيق العمل بشكل منظم وفعال. (الطويل، 2012).

4. **توفر سمعة للشركة محل المراجعة:** أوضح Azza في دراسته أن سمعة الشركة محل المراجعة من الأصول الهامة التي يمكن استخدامها كميزة تنافسية ومصدر للأداء المالي، وتعرف السمعة الجيدة بأنها مورد غير ملموس قد يوفر للشركة أساساً للحفاظ على الميزة التنافسية نظراً لخصائصها القيمة التي يصعب تقليدها، يُنظر إلى فوائد السمعة الجيدة على أنها تشمل ارتفاع معدلات الاحتفاظ بالعملاء وما يرتبط بها من زيادة المبيعات وأسعار بيع المنتجات وانخفاض تكاليف التشغيل. (Azza, 2015).

5. **وجود نظام محاسبي متكامل ذو كفاءة وفاعلية لدى الشركة محل المراجعة:** بين الجلال في دراسته أن طبيعة النظام المحاسبي المطبق في الشركة محل المراجعة، يتطلب استخدام الشركات للأنظمة الآلية في تشغيل العمليات المالية والتقارير عن نتائجها تكليف فريق مراجعة يتمتع أعضاؤه بخبرة جيدة في استخدام الحاسبات الآلية ومعرفة بأساليب تشغيل البيانات والتقارير عن نتائجها وأساليب الرقابة عليها، مما يجعل المراجع يطلب آتباع مراجعة أعلى من الأتباع التي يطلبها عند مراجعة حسابات الشركة من نفس الحجم تستخدم النظام اليدوي في عمليات القيد والتسجيل في الدفاتر المحاسبية. (الجلال، 2010).

6. **التزام الشركة محل المراجعة بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية على القوائم المالية:** عرف Dinh في دراسته أن المعايير المحاسبية الدولية تمثل مجموعة من القواعد والجراءات والممارسات المحاسبية التي تتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف بها والمتفق عليها لبناء السياسات المحاسبية ومعالجة المواضيع المحاسبية الخاصة بتسجيل وترحيل واعداد القوائم المالية وطريقة الإفصاح المحاسبي. (Dinh، 2014).

جودة أداء المراجع الخارجي:

مفهوم جودة أداء المراجع:

- عرف الاهدل جودة أداء المراجع بأنها أداء عملية المراجعة بكفاءة وفاعلية مع توافق معايير المراجعة مع الإفصاح عن الأخطاء والمخالفات المكتشفة والعمل على تلبية رغبات مستخدمي القوائم المالية، (الاهدل، 2008، ص 5).

- كما عرف السحار جودة الأداء المهني للمراجع بأنها من الركائز الأساسية التي يهتم بها مكاتب المراجعة، إذ تؤدي دوراً مهماً في مختلف مراحل عملية المراجعة التي يقوم بها مراجعو الحسابات باعتبارها إحدى العناصر المهمة في عملية المراجعة والتي تنعكس من خلال التأهيل العلمي والخبرات المهنية وإدراكه الواسع للعلوم السلوكية واستعماله للأساليب الكمية إذ إن ممارسة مهنة المراجعة تحتاج دائماً إلى قيام المراجعين ببذل العناية المهنية في كافة مراحل عملية المراجعة ابتداءً من مرحلة تخطيط أعمال المراجعة، ثم مرحلة تنفيذ الأعمال، وأخيراً بمرحلة التقرير الذي يوضح فيه المراجع نتيجة أعمال المراجعة. (السحار، 2015، ص 48).

- وقد تعددت التعريفات لجودة الأداء المهني للمراجع إلا أن تعريف De Angelo يعتبر أكثر التعريفات التي لقيت قبولاً عاماً من قبل العديد من الباحثين في مجال المراجعة، فقد عرفها بأنها قدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي تعتمد على الكفاءة والخبرة والتعليم المهني المستمر. (De Angelo، 1981، p، 186)

الوسائل الممكنة لتحسين جودة أداء المراجع الخارجي في ظل خصائص البيئة المهنية والاقتصادية الليبية:

1. **قلة عدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكتب المراجعة:** أوضح Deumer في دراسته أن استخدام عدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكتب المراجعة كوسيلة لتحديد جودة الأداء المهني، إذ إن زيادة تقاضي مكتب المراجعة سببه اكتشاف بيانات غير صحيحة، إذ إن مكاتب المراجعة الأقل عرضة للتقاضي تكون جودة الأداء لديها أعلى والعكس صحيح أي توجد علاقة عكسية بين جودة الأداء المهني وعدد القضايا المرفوعة ضد مكتب المراجعة. (Deumer، 2007)، كما أوضح الجلال في دراسته أن المراجعة الخارجية تكتسب أهميتها من الاعتقاد السائد لدى مختلف الأطراف المستفيدة من القوائم المالية من أن مراجع الحسابات سيتمكن من خلال تنفيذ اختبارات المراجعة وسيتم اكتشاف حالات الخطأ والغش التي قد تتضمنها القوائم المالية، نظراً لالتزامه بتنفيذ عملية المراجعة وفق معايير المراجعة وقواعد آداب السلوك المهني، مما يساهم في تخفيض احتمالات فشل عملية المراجعة وتعرض المراجع للتقاضي بدعوى الإهمال والتقصير أثناء تنفيذ عملية المراجعة. (الجلال، 2010)، كما أوضح DE Fond & Zhang في دراستهما أن قلة أو عدم وجود دعاوى قضائية مرفوعة ضد مكتب المراجعة أحد المؤشرات الإيجابية على جودة خدماته والتزامه بالمعايير المهنية (DE Fond & Zhang، 2014).

2. **عدم تعرض مكتب المراجعة للإفلاس المالي:** بين Zhang، De fond & في دراستهما أن إلزام مكاتب المراجعة بتبني قواعد تأديبية رسمية تُعاقب المراجعين المتورطين في عمليات المراجعة الفاشلة. وأن عمليات المراجعة الفاشلة بشكل متكرر يعرض مكاتب المراجعة للإفلاس المالي، كما ينبغي إلزام مكاتب المراجعة بالإفصاح عن العقوبات المفروضة وتحديد المراجعين المخالفين. (Zhang، De fond، 2025).

3. **إلتزام بتطبيق معايير رقابية على جودة المراجعة:** التأكد من أن نظام مراقبة الجودة في مكاتب المراجعة التي تتم مراجعتها قد صممت وفقاً لمعايير الرقابة على الجودة التي وضعها معهد المحاسبين القانونيين المعتمدين الأمريكيين، (AICPA). (الفكي، 2018).

4. **الرقابة على جودة المراجعة بواسطة فحص مراجعة النظير:** أكد عبد الله في دراسته أن تطبيق مراجعة النظير يساعد في التأكد من أن عمليات المراجعة تتماشى مع المعايير المهنية المعترف بها، مما يحسن ويرفع من مستوى جودة المراجعة ويعزز الثقة في النتائج المقدمة. (عبد الله، 2016)، كما أكد الجلال في دراسته أن خضوع مكاتب المراجعة للفحص عن طريق تطبيق برنامج فحص النظير يزيد من حرص مكاتب المراجعة من الالتزام بتنفيذ عمليات المراجعة وفق معايير المراجعة، ويزيد من اهتمامها بتصميم وتنفيذ سياسات وإجراءات الرقابة على الجودة، مما يساهم في المحافظة على استقلالية المراجعين ويحسن مستوى أدائهم المهني. (الجلال، 2010).

5. **الرقابة على جودة المراجعة عن طريق مجلس الإشراف على مكاتب المراجعة:** أوضح الأهل في دراسته أن المنظمات المهنية والتشريعات الحكومية في العديد من دول العالم اهتمت بالرقابة على جودة المراجعة، للتأكد من مدى التزام مكاتب المراجعة بتنفيذ السياسات والإجراءات المصممة، وبما يساهم في زيادة فاعليتها في احكام الرقابة على جودة تنفيذ عملية المراجعة، لتحقيق ذلك تم إنشاء مجلس الإشراف على مكاتب المراجعة ومن أهم المهام التي يقوم بها مراقبة أخلاقيات المهنية والاستقلال، الإشراف على عملية المراجعة، التوظيف والتطوير المهني. (الأهل، 2008).

6. **تدعيم استقلالية مراجع الحسابات الخارجي:** أكد الوقاد ووديان في دراستهما أن تتضافر الجهود المختلفة وتعاون الجهات المعنية بمراجعة حساباتها مع مراجع الحسابات لدعم وتعزيز مبدأ الاستقلال والحياد، ومن هذه الجهات الأجهزة الحكومية أو الوحدات الاقتصادية موضوع المراجعة، تعمل على دعم الاستقلال والحياد للمراجع. (الوقاد ووديان، 2010).

ثالثاً: الإطار العملي للدراسة:

يتناول هذا الإطار عرضاً مفصلاً للإجراءات التي تم الاعتماد عليها في تنفيذ الجانب العملي للدراسة بهدف التعرف على " أثر بيئة المراجعة على تحسين جودة الأداء المهني للمراجع الخارجي في مكاتب المراجعة الليبية"، ويشمل أيضاً المنهجية المتبعة في إعداد الجانب العملي للدراسة من حيث أداة جمع البيانات والأساليب المستخدمة في التحليل الإحصائي وكذلك مجتمع وعينة الدراسة، وإضافة إلى صدق أداة الدراسة وثباتها وتحليل البيانات الوصفية واختبار الفرضيات.

- **منهجية الدراسة:** تم استخدام المنهج الوصفي بالنسبة للإطار النظري للدراسة، من خلال الدوريات والمجلات العلمية والدراسات السابقة ذات العلاقة بالموضوع، وكذلك ما هو متوفر على شبكة الانترنت، وتم استخدام المنهج التحليلي، من خلال تصميم استبيان يحتوي على مجموعة من الاسئلة وتم توزيعها على عينة الدراسة، وذلك بالاعتماد على البرنامج الإحصائي (SPSS) لاختبار فرضيات الدراسة.

- **أسلوب جمع البيانات:** لتحقيق أهداف وفرضيات الدراسة تم الاعتماد على المصادر الآتية:

أ. **المصادر الثانوية:** تم الاطلاع على الكتب والدوريات والمجلات العلمية والدراسات السابقة ذات الصلة بالموضوع.

ب. **المصادر الأولية:** تم تصميم استبانة احتوت على مجموعة من الاسئلة وتم توزيعها على عينة الدراسة، وذلك بالاعتماد على البرنامج الإحصائي.

- **مجتمع وعينة الدراسة:** يتكون مجتمع الدراسة من جميع مكاتب المراجعة الواقعة في نطاق مدينة طرابلس والمسجلين في النقابة العامة للمحاسبين والمراجعين القانونيين، أما عينة الدراسة فهي عينة عشوائية بسيطة تمثلت في مدراء مكاتب المراجعة ومراجعي الخارجيين التابعين للمكاتب المراجعة الواقعة في مدينة طرابلس، ومن خلال الزيارات الميدانية لمقر مكاتب المراجعة واجه الباحثان بعض الصعوبات أثناء توزيع الاستبيانات، وذلك بسبب عدم وجود عناوين واضحة وثابتة لأغلب مكاتب المراجعة ولانقطاع الكثير من أصحاب التراخيص عن مزاوله المهنة، حيث بلغت عينة الدراسة (40) استبانة، والجدول التالي يوضح أعداد الاستثمارات الموزعة ونسبة المجابة والفاقد منها:

جدول رقم (1): يبين الاستثمارات المجابة ونسبة والفاقد منها

عدد الاستثمارات الموزعة	عدد الاستثمارات المفقودة	نسبة الاستثمارات المفقودة	عدد الاستثمارات الغير صالحة للتحليل	نسبة الاستثمارات الغير صالحة للتحليل	عدد الاستثمارات المجابة	نسبة الاستثمارات المجابة
40	2	5%	0	0	38	95%

- **أداة جمع البيانات:** لتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام استبانة استبيان واشتملت أولاً: على البيانات الشخصية والتمثلة في (المؤهل العلمي، التخصص، سنوات الخبرة)، ثانياً: على العبارات المصممة لقياس المتغير المستقل "متغيرات بيئة المراجعة" المرتبطة بـ (مكاتب المراجعة، بفريق المراجعة، بالشركة محل المراجعة)، ثالثاً: على العبارات المصممة لقياس المتغير التابع "تحسين جودة الأداء المهني للمراجع الخارجي"، ووضع الباحثان (24) عبارة بهدف التعرف على " أثر متغيرات بيئة المراجعة على تحسين جودة الأداء المهني للمراجع الخارجي في مكاتب المراجعة الليبية"، وقد استخدم الباحثان الترميز الرقمي في ترميز إجابات أفراد المجتمع للإجابات المتعلقة بالمقياس الخماسي حيث تم إعطاء درجة واحدة للإجابة (غير موافق بشدة) ودرجتان للإجابة (غير موافق) وثلاث درجات للإجابة (محايد) وأربع درجات للإجابة (موافق) وخمس درجات للإجابة (موافق بشدة)، وقد تم تحديد درجة الموافقة لكل فقرة من فقرات

الاستبيان ولكل محور من مقارنة قيمة متوسط الاستجابة المرجح مع طول فئة المقياس الخماسي، وحسب طول فئة المقياس من خارج قسمة (4) على (5).

جدول رقم (2): ترميز بدائل الإجابة

الإجابة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الترميز	1	2	3	4	5
طول الفئة	1 - 1.79	1.80 - 2.59	2.60 - 3.39	3.40 - 4.19	4.20 - 5
الوزن النسبي	أقل من 36%	36% إلى 51.9%	52% إلى 67.9%	68% إلى 83.9%	أكثر من 84%
درجة الموافقة	منخفضة جداً	منخفضة	متوسطة	مرتفعة	مرتفعة جداً

- **صدق الاتساق البنائي لمحاور الدراسة:** يوضح الجدول رقم (3) أن معاملات الارتباط بيرسون لجميع المحاور تراوحت بين (0.755 - 0.823)، من محاور الاستبيان والمعدل الكلي لعباراته وبذلك يتبين أن معاملات الارتباط ذات دلالة احصائية عند مستوى (0.05) وبذلك تعبر المحاور صادقة ومتناسقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (3): مصفوفة معاملات الارتباطات بين محاور الدراسة وإجمالي الاستبانة Correlations

المتغير التابع	المحور الثالث	المحور الثاني	المحور الأول	اجمالي الاستبيان		
0.823**	.820** 0	.807** 0	.755** 0	1	Pearson Correlation	اجمالي الاستبيان
0.000	0.000	0.000	0.000		Sig. (2-tailed)	
38	38	38	38	38	N	
0.433**	.462** 0	.501** 0	1	.755** 0	Pearson Correlation	المحور الأول
0.007	.004	.001		0.000	Sig. (2-tailed)	
38	38	38	38	38	N	
0.604**	.529** 0	1	.501** 0	.807** 0	Pearson Correlation	المحور الثاني
0.000	0.001		0.001	0.000	Sig. (2-tailed)	
38	38	38	38	38	N	
0.608**	1	.529** 0	.462** 0	.820** 0	Pearson Correlation	المحور الثالث
0.000		0.001	0.004	0.000	Sig. (2-tailed)	
38	38	38	38	38	N	
1	.608** 0	.604** 0	.433** 0	.823** 0	Pearson Correlation	المتغير التابع
	0.000	0.000	0.007	0.000	Sig. (2-tailed)	
38	38	38	38	38	N	

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed)

المصدر: مخرجات برنامج SPSS V.26

- **ثبات الاستبانة:** يتبين من النتائج الموضحة في الجدول (4) أن قيم معامل ألفا كرونباخ لجميع محاور الدراسة جاءت بمعاملات جيدة، وكذلك جاءت ثبات معامل ألفا لجميع الفقرات (الاستبانة ككل)، بنسبة (83.9%)، في حين جاء معدل الصدق الذاتي للاستبانة بنسبة (91.5%) وهي قيمة جيدة مما يدل على تمتع أداة الدراسة بدرجة عالية من الصدق وصلاحيته لقياس المتغيرات التي أعدت من أجلها، وبذلك يكون الباحثان قد تأكد من صدق وثبات أداة الدراسة مما يعزز الثقة بصحة الاستبيان وصلاحيته لتحليل النتائج والإجابة على أسئلة الدراسة اختبار فرضياتها.

جدول رقم (4): يوضح معامل الفاكرونباخ للثبات

ت	المحاور	عدد الفقرات	معامل ألفا %	الصدق الذاتي
1	المحور الأول	6	0.622	0.788
2	المحور الثاني	6	0.678	0.823
3	المحور الثالث	6	0.704	0.839
4	المتغير التابع	6	0.766	0.875
5	اجمالي الاستبانة	24	0.839	0.915

المصدر: مخرجات برنامج SPSS V.26

- اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات الدراسة: تم التأكد من طبيعة توزيع البيانات كخطوة أساسية، حيث يتناسب الإحصاء المعلمي مع البيانات الموزعة توزيعاً طبيعياً، بينما يكون الإحصاء اللامعلمية مناسباً للبيانات التي لا تتوزع بشكل طبيعي (Field, 2009، p45)، تم القيام بإجراء اختبار التمايل (Skewness) واختبار التفلطح (Kurtosis) لغرض التعرف على طبيعة البيانات، وفقاً لهذا الاختبار، وبما أن مستوى المعنوية المعتمد في هذه الدراسة هو (0.05) فإن التوزيع يكون طبيعياً عندما تكون قيم Z المحسوبة على الخطأ المعياري لها (± 1.96) ، إذ تستخرج Z من خلال قسمة قيم التمايل والتفلطح المحسوبة على الخطأ المعياري (Kerr، et. al، 2002، p49)، والجدول التالي يوضح النتائج المتحصل عليها من إجراء هذه الاختبار.

جدول رقم (5): اختبار التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة

المتغيرات	N	Kurtosis		Skewness		Z
		Statistic	Std. Error	Statistic	Std. Error	
المحور الأول	38	0.900	0.750	-0.716-	0.383	-1.869-
المحور الثاني	38	-0.059-	0.750	0.049	0.383	0.127
المحور الثالث	38	-0.154-	0.750	0.360	0.383	0.939
المتغير المستقل	38	0.434	0.750	0.506	0.383	1.321
المتغير التابع	38	-0.463-	0.750	0.146	0.383	0.381

المصدر: مخرجات برنامج SPSS V.26

- النتائج في الجدول أعلاه تبين لنا أن البيانات لمتغيرات الدراسة تتوزع بشكل طبيعي، إذ أن قيم Z للتمايل والتفلطح للمتغيرات جاءت ضمن الحدود المقبولة وكانت في حدود النطاق المسموح به (± 1.96) ، وهذا ما يدفع لاستخدام الأساليب المعلمية في اختبار فرضيات الدراسة.
- الوصف الإحصائي لعينة الدراسة وفق المتغيرات الديموغرافية: يهدف الوصف الإحصائي إلى جمع بيانات أفراد عينة الدراسة والتي من خلالها يمكن التعرف على الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة، ولقد تم تحديد هذه الخصائص وبياناتها كالتالي:

جدول رقم (6): توزيع أفراد المجتمع حسب المتغيرات الديموغرافية

المتغيرات	الفئات	التكرار	النسبة المئوية %
المؤهل العلمي	دبلوم	1	2.6%
	بكالوريوس	29	76.3%
	ماجستير	5	13.2%
	دكتوراه	3	7.9%
	المجموع	38	100%
التخصص	محاسبة	37	97.4%
	اقتصاد	0	0%
	إدارة	0	0%
	تمويل ومصارف	1	2.6%
	تخصص آخر	0	0%
	المجموع	38	100%

0	0	أقل من 5 سنوات	سنوات الخبرة
0	0	من 5 إلى أقل من 10 سنوات	
%47.4	18	من 10 إلى أقل من 15 سنة	
%52.6	20	أكثر من 15 سنة	
%100	38	المجموع	

المصدر: مخرجات برنامج SPSS V.26

من النتائج الواردة في الجدول (6) المؤهل العلمي لأفراد المجتمع حيث تبين أن هناك مستجيباً واحداً وبنسبة (2.6%) كان مؤهله "متوسط"، وجاء عدد (29) مستجيباً وبنسبة (76.3%) للمؤهل "بكالوريوس"، في حين جاء عدد (5) مستجيبين وبنسبة (13.2%) للمؤهل "ماجستير"، ثم جاء (3) مستجوبين وبنسبة (7.9%) بمؤهل "دكتوراه". وبالنسبة للتخصص فقد بينت النتائج أن هناك (37) من المستجوبين وبنسبة (97.4%) لتخصص "المحاسبة"، في حين جاء مستجيباً واحداً وبنسبة (2.6%) للتخصص "تمويل ومصارف".

وبالنسبة لسنوات الخبرة، بينت النتائج أن (18) من المستجيبين وبنسبة بلغت (47.4%) لهم خبرة تراوحت من 10 إلى أقل من 15 سنة، في حين جاء (20) مستجيباً وبنسبة (52.6%) لهم خبرة "أكثر من 15 سنة"، وتعتبر البيانات سالفة الذكر بيانات جيدة ويمكن أن تنعكس بشكل ايجابي على الإجابات المتحصل عليها من أداة الدراسة.

- **تحليل البيانات الوصفية للدراسة:** في هذه الدراسة تم استخدام اختبار (One Sample T-Test)، لتحديد مدى الاتفاق على إجمالي كل محور من محاور الدراسة، فيكون المحور مرتفعاً لأفراد العينة أي أنهم متفقون على فقرات المجال إذا كانت قيمة الدلالة الإحصائية أقل من (0.05) وقيمة متوسط الاستجابة لإجمالي المجال أكبر من قيمة المتوسط المعياري (3)، ويكون المحور منخفضاً لأفراد العينة أي أنهم غير متفقين على فقرات المجال إذا كانت قيمة الدلالة الإحصائية للاختبار أقل من (0.05) وقيمة متوسط الاستجابة لإجمالي المجال أقل من قيمة المتوسط المعياري (3)، أو إذا كانت قيمة الدلالة أكبر من (0.05)؛ بغض النظر عن قيمة متوسط الاستجابة.

أولاً: المحور الأول متغيرات بيئة المراجعة: نتائج التحليل الوصفي للمتغير المستقل بأبعادها المستخدمة في هذه الدراسة (متغيرات بيئة المراجعة المرتبطة بمكاتب المراجعة – متغيرات بيئة المراجعة المرتبطة بفريق المراجعة – متغيرات بيئة المراجعة المرتبطة بالشركة محل المراجعة).

1. متغيرات بيئة المراجعة المرتبطة بمكاتب المراجعة:

جدول رقم (7): التوزيعات التكرارية ونتائج التحليل الوصفي والوزن النسبي للمحور الأول

ت	الفقرة	التكرار والنسبة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط المرجح	المعيار المعياري	الوزن النسبي %	الرأي السائد
1	كبر حجم نشاط مكتب المراجعة وشهرته	ك	10	22	3	2	1	4.00	0.900	80.0	مرتفعة 4
		%	26.3	57.9	7.9	5.3	2.6				
2	السمعة الجيدة لمكتب المراجعة	ك	10	21	3	2	2	3.92	1.024	78.4	متوسطة 4
		%	26.3	55.3	7.9	5.3	5.3				
3	زيادة حدة المنافسة بين مكاتب المراجعة	ك	19	18	1	0	0	4.47	0.557	89.4	مرتفعة 1
		%	50.0	47.4	2.6	0	0				
4	ارتفاع أتعاب المراجعة	ك	15	20	2	0	1	4.26	0.795	85.2	مرتفعة 2
		%	39.5	52.6	5.3	0	2.6				
5	يساهم تخصص مكتب المراجعة في مراجعة قطاع معين	ك	12	18	8	0	0	4.11	0.727	82.2	مرتفعة 3
		%	31.6	47.4	21.1	0	0				
6	وجود قضايا مهنية مرفوعة على مكاتب المراجعة	ك	8	19	10	0	1	3.86	0.764	77.2	مرتفعة 6
		%	21.1	50.0	26.3	0	2.6				
	الدرجة الكلية للمحور										
								4.10	0.496	82.0	مرتفع

المصدر: مخرجات برنامج SPSS V.26

بينت النتائج في الجدول رقم (7) أن مستوى المحور " متغيرات بيئة المراجعة المرتبطة بمكاتب المراجعة " جاء مرتفعاً، إذ بلغ متوسط الاستجابة لإجمالي المحور 4.10 وبانحراف معياري 0.496، وبوزن نسبي 82.0%، الأمر الذي يعني بأن هناك اتفاق إيجابي في استجابة المبحوثين حول فقرات المحور، وكان أعلى متوسط حسابي عند الفقرة (زيادة حدة المنافسة بين مكاتب المراجعة)- وبمتوسط حسابي قدره 4.47 وانحراف معياري 0.557، وبوزن نسبي 89.4%، في حين جاءت الفقرة (وجود قضايا مهنية مرفوعة على مكاتب المراجعة)، على أدنى متوسط حسابي وقدره 3.86 وبانحراف معياري 0.764، وبوزن نسبي 77.2%، ويمكن القول بأن محور " بيئة المراجعة المرتبطة بمكاتب المراجعة " جاءت مرتفعة وذلك من وجهة نظر أفراد مجتمع الدراسة.

2. متغيرات بيئة المراجعة المرتبطة بفريق المراجعة:

جدول رقم (8): التوزيعات التكرارية ونتائج التحليل الوصفي والوزن النسبي للمحور الثاني

ت	الفقرة	التكرار والنسبة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	الرأي السائد
1	مستوى التأهيل المهني والعملية لأعضاء فريق المراجعة	ك	9	17	8	4	0	3.82	0.926	76.4	مرتفعة 5
		%	23.7	44.7	21.1	10.5	0				
2	التزام أعضاء فريق المراجعة بقواعد وأداب السلوك المهني	ك	6	21	8	3	0	3.79	0.811	75.8	مرتفعة 6
		%	15.8	55.3	21.1	7.9	0				
3	التزام أعضاء فريق المراجعة بمعايير المراجعة الدولية	ك	9	24	4	0	1	4.05	0.769	81.0	مرتفعة 4
		%	23.7	63.2	10.5	0	2.6				
4	مستوى الخبرة لدى أعضاء فريق المراجعة	ك	10	25	3	0	0	4.18	0.563	83.6	مرتفعة 2
		%	26.3	65.8	7.9	0	0				
5	وجود استقلالية كاملة لدى فريق المراجعة	ك	19	18	1	0	0	4.47	0.557	89.4	مرتفعة 1
		%	50.0	47.4	2.6	0	0				
6	مستوى الكفاءة العلمية لفريق المراجعة	ك	14	16	7	1	0	4.13	0.811	82.6	مرتفعة 3
		%	36.8	42.1	18.4	2.6	0				
	الدرجة الكلية للمحور										
								4.07	0.427	81.4	مرتفع

المصدر: مخرجات برنامج SPSS V.26

بينت النتائج في الجدول رقم (8) أن مستوى بعد المحور " متغيرات بيئة المراجعة المرتبطة بفريق المراجعة"، جاء مرتفعاً، إذ بلغ متوسط الاستجابة لإجمالي المحور 4.07 وبانحراف معياري 0.427، وبوزن نسبي 81.4%، الأمر الذي يعني بأن هناك اتفاق إيجابي في استجابة المبحوثين حول فقرات المحور، وكان أعلى متوسط حسابي عند الفقرة (وجود استقلالية كاملة لدى فريق المراجعة)- وبمتوسط حسابي قدره 4.47 وانحراف معياري 0.557، وبوزن نسبي 89.4%، في حين جاءت الفقرة (التزام أعضاء فريق المراجعة بقواعد وأداب السلوك المهني)، على أدنى متوسط حسابي وقدره 3.79 وبانحراف معياري 0.811، وبوزن نسبي 75.8%، ويمكن القول بأن محور " بيئة المراجعة المرتبطة بفريق المراجعة"، جاءت مرتفعة وذلك من وجهة نظر أفراد مجتمع الدراسة.

3. متغيرات بيئة المراجعة المرتبطة بالشركة محل المراجعة:

جدول رقم (9): التوزيعات التكرارية ونتائج التحليل الوصفي والوزن النسبي لفقرات للمحور الثالث

ن	الفقرة	التكرار والنسبة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة	غير موافق	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	النسبي %	الرأي السائد
1	حجم المنشأة محل المراجعة ومركزها المالي	ك	8	19	8	3	0	3.94	0.855	78.7	مرتفعة 3
		%	21.1	50.0	21.1	7.9	0				
2	قوة نظام الرقابة الداخلية للشركة محل المراجعة	ك	8	19	9	2	0	3.87	0.811	77.4	مرتفعة 4
		%	21.1	50.0	23.7	5.3	0				
3	وجود نظام اتصال فعال بين المراجع والشركة محل المراجعة	ك	8	16	10	3	1	3.71	0.984	74.2	مرتفعة 6
		%	21.1	42.1	26.3	7.9	2.6				
4	توفر سمعة الشركة محل المراجعة	ك	13	14	9	1	1	3.97	0.972	79.4	مرتفعة 2
		%	34.2	36.8	23.7	2.6	2.6				
5	وجود نظام محاسبي متكامل ذو كفاءة وفاعلية لدى الشركة محل المراجعة	ك	10	22	6	0	0	4.11	0.649	82.2	مرتفعة 1
		%	26.3	57.9	15.8	0	0				
6	التزام الشركة محل المراجعة بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية على القوائم المالية	ك	8	19	8	3	0	3.84	0.855	76.8	مرتفعة 5
		%	21.1	50.0	21.1	7.9	0				
الدرجة الكلية للمحول											
								3.89	0.505	77.8	مرتفع

المصدر: مخرجات برنامج SPSS V.26

بينت النتائج في الجدول رقم (9) أن مستوى المحور " متغيرات بيئة المراجعة المرتبطة بالشركة محل المراجعة " جاءت مرتفعة، إذ بلغ متوسط الاستجابة لإجمالي المحور 3.89 وبانحراف معياري 0.505، وبوزن نسبي 77.8%، الأمر الذي يعني بأن هناك اتفاق إيجابي في استجابة المبحوثين حول فقرات المحور، وكان أعلى متوسط حسابي عند الفقرة (وجود نظام محاسبي متكامل ذو كفاءة وفعالية لدى الشركة محل المراجعة)- وبمتوسط حسابي قدره 4.11 وانحراف معياري 0.649، وبوزن نسبي 82.2%، في حين جاءت الفقرة (وجود نظام اتصال فعال بين المراجع والشركة محل المراجعة)، على أدنى متوسط حسابي وقدره 3.71 وبانحراف معياري 0.984، وبوزن نسبي 74.2%، ويمكن القول بأن محور " متغيرات بيئة المراجعة بالشركة محل المراجعة "، جاء مرتفعاً وذلك من وجهة نظر أفراد مجتمع الدراسة. ولتحديد مستوى متغيرات بيئة المراجعة، فإن النتائج في الجدول رقم (10) أظهرت أن متوسط الاستجابة لإجمالي المحور يساوي (4.02)، وهو أكبر من متوسط القياس (3)، وأن الفروق تساوي (1.02)، ولتحديد معنوية هذه الفروق، فإن قيمة إحصائي الاختبار "T" المحسوبة (63.863) بدلالة احصائية تساوي صفراً، وهي أقل من (0.05)، وتشير إلى معنوية الفروق، وهذا يدل على أن مستوى معاينة متغيرات بيئة المراجعة في الشركة محل المراجعة جاءت مرتفعة.

جدول رقم (10): نتائج اختبار (One Sample T-test) لإجمالي محور "متغيرات بيئة المراجعة"

المحور	متوسط الاستجابة	الفرق بين المتوسطات	الانحراف المعياري	قيمة اختبار T	قيمة الدلالة الإحصائية	معنوية الفروق	مستوى بيئة المراجعة
متغيرات بيئة المراجعة	4.02	1.02	0.388	63.863	0.000	معنوي	مرتفع

ثانياً: المحور الثاني تحسين جودة الأداء المهني للمراجع الخارجي في مكاتب المراجعة الليبية:

جدول رقم (11): التوزيعات التكرارية ونواتج التحليل الوصفي والوزن النسبي ل فقرات المتغير التابع

ت	الفقرة	التكرار والنسبة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	الرأي السائد
1	قلة عدد الدعاوي القضائية المرفوعة ضد مكتب المراجعة	ك	8	24	5	1	4.03	0.677	80.3	مرتفعة 2
		%	21.1	63.2	13.2	2.6				
2	عدم تعرض مكتب المراجعة للإفلاس المالي	ك	6	19	11	2	3.76	0.786	75.2	مرتفعة 5
		%	15.8	50.0	28.9	5.3				
3	وجود معايير رقابية على جودة المراجعة والالتزام بتطبيقها	ك	12	17	6	3	4.00	0.900	80.0	مرتفعة 3
		%	31.6	44.7	15.8	7.9				
4	الرقابة على جودة المراجعة بواسطة فحص مراجعة النظر	ك	10	23	3	2	4.08	0.749	81.6	مرتفعة 1
		%	26.3	60.5	7.9	5.3				
5	الرقابة على جودة المراجعة عن طريق مجلس الاشراف على مكاتب المراجعة	ك	8	19	9	2	3.87	0.811	77.4	مرتفعة 4
		%	21.1	50.0	23.7	5.3				
6	تدعيم استقلالية مراجع الحسابات الخارجي	ك	8	16	5	6	3.53	1.055	70.6	مرتفعة 6
		%	21.1	42.1	13.2	15.8				

المصدر: مخرجات برنامج SPSS V.26

بينت النتائج في الجدول رقم (11) أن أعلى متوسط حسابي جاء عند الفقرة (الرقابة على جودة المراجعة بواسطة فحص مراجعة النظر)، وبمتوسط حسابي قدره 4.08 وانحراف معياري 0.749، وبوزن نسبي 81.6%، في حين جاءت الفقرة (تدعيم استقلالية مراجع الحسابات الخارجي)، على أدنى متوسط حسابي و قدره 3.53 وبانحراف معياري 1.055، وبوزن نسبي 70.6%، ولتحديد مستوى جودة الأداء المهني للمراجع الخارجي في مكاتب المراجعة الليبية، فإن النتائج في الجدول رقم (12) أظهرت أن متوسط الاستجابة لإجمالي المحور يساوي (3.67)، وهو أكبر من متوسط القياس (3)، وأن الفروق تساوي (0.67)، ولتحديد معنوية هذه الفروق، فإن قيمة إحصائي الاختبار "T" المحسوبة (50.713) بدلالة احصائية تساوي صفراً، وهي أقل من (0.05)، وتشير إلى معنوية الفروق، وهذا يدل على أن مستوى الأداء الوظيفي للعاملين بالمؤسسة قيد الدراسة جاء مرتفعاً.

جدول رقم (12): نتائج اختبار (One Sample T- test) لإجمالي محور " مستوى جودة الأداء المهني للمراجع الخارجي في مكاتب المراجعة الليبية "

المحور	متوسط الاستجابة	الفرق بين المتوسطات	الانحراف المعياري	قيمة اختبار T	قيمة الدلالة الإحصائية	معنوية الفروق	مستوى جودة الأداء المهني
جودة الأداء المهني	3.87	0.87	0.472	50.584	0.000	معنوي	مرتفع

اختبار فرضيات الدراسة:

لاختبار صحة فرضيات الدراسة تم استخدام معامل الارتباط (بيرسون) لاختبار جوهرية العلاقة بين متغيرات بيئة المراجعة وجودة الأداء المهني للمراجع الخارجي في مكاتب المراجعة الليبية، فتكون العلاقة طردية إذا كانت قيمة معامل الارتباط موجبة وتكون عكسية إذا كانت قيمة معامل الارتباط سالبة، وتكون العلاقة معنوية إذا كانت قيمة الدلالة الإحصائية أقل من (0.05)، وتكون غير معنوية إذا كانت قيمة الدلالة الإحصائية أكبر من (0.05).

وتم استخدام معامل الانحدار البسيط لقياس أثر المتغيرات المستقل (كل متغير مستقل على حدي) في المتغير التابع (جودة الأداء المهني للمراجع الخارجي في مكاتب المراجعة الليبية)، وذلك بالاعتماد على بعض المؤشرات الإحصائية الأخرى وبيان مدى صلاحية النموذج من عدمه، وبناء على ما سبق تم اختبار الفرضيات الفرعية بالشكل التالي:

1. الفرضية الفرعية الأولى:

- H_{a1} : يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) لمتغيرات بيئة المراجعة المرتبطة بمكاتب المراجعة على تحسين جودة أداء المراجع الخارجي في مكاتب المراجعة الليبية.

جدول رقم (13): نتائج تحليل التباين للانحدار البسيط لتحديد صلاحية نموذج انحدار متغيرات بيئة المراجعة المرتبطة بمكاتب المراجعة على تحسين جودة أداء المراجع الخارجي

درجات الحرية	مجموع المربعات	متوسط المربعات	قيمة F المحسوبة	قيمة الدلالة	معامل التحديد (R^2)	معامل الارتباط (R)
1	0.118	0.118	9.018	0.005 ^b	0.200	0.448
36	0.472	0.013				
37	0.591					

**** القيمة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية 0.01**

أظهرت النتائج في الجدول رقم (13) وجود علاقة طردية بين "متغيرات بيئة المراجعة المرتبطة بمكاتب المراجعة" وتحسين جودة أداء المراجع الخارجي، حيث كانت قيمة معامل الارتباط (0.448)، وهذا يشير إلى ارتباط موجب بين المتغيرين، ولتحديد أثر بيئة المراجعة المرتبطة بمكاتب المراجعة على تحسين جودة أداء المراجع الخارجي، تم استخدام معامل التحديد، فكانت قيمة F تساوي (9.018)، وكانت قيمة الدلالة الإحصائية (0.005) وهي أصغر من 0.05، وهذا يدل على صلاحية النموذج لتحديد أثر المتغير المستقل (متغيرات بيئة المراجعة المرتبطة بمكاتب المراجعة) على المتغير التابع (تحسين جودة أداء المراجع الخارجي)، أما القوة التفسيرية للمتغير فقد بلغت ($R^2 = 0.200$)، وهي قيمة معامل التحديد مما يعني أن التغير في المتغير المستقل (متغيرات بيئة المراجعة المرتبطة بمكاتب المراجعة) يفسر ما نسبته (20%) من التغير في المتغير التابع (تحسين جودة أداء المراجع الخارجي)، وعليه يتم قبول الفرضية الفرعية البديلة (H_{a1}): التي تنص على "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) لمتغيرات بيئة المراجعة المرتبطة بمكاتب المراجعة على تحسين جودة أداء المراجع الخارجي في مكاتب المراجعة الليبية".

2. الفرضية الفرعية الثانية:

- H_{a2} : يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) لمتغيرات بيئة المراجعة المرتبطة بفريق المراجعة على تحسين جودة أداء المراجع الخارجي في مكاتب المراجعة الليبية.

جدول رقم (14): نتائج تحليل التباين للانحدار البسيط لتحديد صلاحية نموذج انحدار متغيرات بيئة المراجعة المرتبطة بفريق المراجعة على تحسين جودة أداء المراجع الخارجي

درجات الحرية	مجموع المربعات	متوسط المربعات	قيمة F المحسوبة	قيمة الدلالة	معامل التحديد (R^2)	معامل الارتباط (R)
1	3.015	3.015	20.689	0.000 ^b	0.365	0.604
36	5.246	0.146				
37	8.260					

**** القيمة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية 0.01**

أظهرت النتائج في الجدول رقم (14) وجود علاقة طردية بين "متغيرات بيئة المراجعة المرتبطة بفريق المراجعة" وتحسين جودة أداء المراجع الخارجي، حيث كانت قيمة معامل الارتباط (0.604)، وهذا يشير إلى ارتباط موجب بين المتغيرين، ولتحديد أثر متغيرات بيئة المراجعة المرتبطة بفريق المراجعة وتحسين جودة أداء المراجع الخارجي، تم استخدام تحليل التباين للانحدار، فكانت قيمة F تساوي (20.689)، وكانت قيمة الدلالة الإحصائية (0.000) وهي أصغر من 0.05، وهذا يدل على صلاحية النموذج لتحديد أثر المتغير المستقل (متغيرات بيئة المراجعة المرتبطة بفريق المراجعة) على المتغير التابع (تحسين جودة أداء المراجع الخارجي)، أما القوة التفسيرية للمتغير فقد بلغت ($R^2 = 0.365$)، وهي قيمة معامل التحديد مما يعني أن التغير في المتغير المستقل (بيئة المراجعة المرتبطة بفريق المراجعة) يفسر ما نسبته (36.5%) من التغير في المتغير التابع (تحسين جودة أداء المراجع الخارجي)، وعليه يتم قبول الفرضية الفرعية البديلة (H_{a2}): التي تنص على "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) لمتغيرات بيئة المراجعة المرتبطة بفريق المراجعة على تحسين جودة أداء المراجع الخارجي في مكاتب المراجعة الليبية".

3. الفرضية الفرعية الثالثة:

- H_{a3} : يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى دلالة (0.05) لمتغيرات بيئة المراجعة المرتبطة بالشركة محل المراجعة على تحسين جودة أداء المراجع الخارجي في مكاتب المراجعة الليبية.

جدول رقم (15): نتائج تحليل التباين للانحدار البسيط لتحديد صلاحية نموذج انحدار متغيرات بيئة المراجعة المرتبطة بالشركة محل المراجعة على تحسين جودة أداء المراجع الخارجي

درجات الحرية	مجموع المربعات	متوسط المربعات	قيمة F المحسوبة	قيمة الدلالة	معامل التحديد (R^2)	معامل الارتباط (R)
1	3.057	3.057	21.146	0.000 ^b	0.370	0.608
36	5.204	0.146				
37	8.260					

**** القيمة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية 0.01**

أظهرت النتائج في الجدول رقم (15) وجود علاقة طردية بين "متغيرات بيئة المراجعة المرتبطة بالمنشأة محل المراجعة" وتحسين جودة أداء المراجع الخارجي، حيث كانت قيمة معامل الارتباط (0.608)، وهذا يشير إلى ارتباط موجب بين المتغيرين، ولتحديد أثر متغيرات بيئة المراجعة المرتبطة بالشركة محل المراجعة وتحسين جودة أداء المراجع الخارجي، تم استخدام تحليل التباين للانحدار، فكانت قيمة F تساوي (21.146)، وكانت قيمة الدلالة الإحصائية (0.000) وهي أصغر من 0.05، وهذا يدل على صلاحية النموذج لتحديد أثر المتغير المستقل (بيئة المراجعة المرتبطة بالشركة محل المراجعة) على المتغير التابع (تحسين جودة أداء المراجع الخارجي)، أما القوة التفسيرية للمتغير فقد بلغت ($R^2 = 0.370$)، وهي قيمة معامل التحديد مما يعني أن التغير في المتغير المستقل (بيئة المراجعة المرتبطة بالشركة محل المراجعة) يفسر ما نسبته (37.0%) من التغير في المتغير التابع (تحسين جودة أداء المراجع الخارجي)، وعليه يتم قبول الفرضية الفرعية البديلة (H_{a3}): التي تنص على "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) لمتغيرات بيئة المراجعة المرتبطة بالشركة محل المراجعة على تحسين جودة أداء المراجع الخارجي في مكاتب المراجعة الليبية".

- H_a : يوجد أثر لمتغيرات بيئة المراجعة على تحسين جودة أداء المراجع الخارجي في مكاتب المراجعة الليبية.

جدول رقم (16): نتائج تباين الانحدار المتعدد لتحديد أثر متغيرات بيئة المراجعة تحسين جودة أداء المراجع الخارجي في مكاتب المراجعة الليبية

الأبعاد	معامل الارتباط R	معامل التحديد R^2	معامل التحديد المعدل	قيمة اختبار F	معامل الانحدار B	قيمة اختبار T	قيمة الدلالة الإحصائية	معامل التضخم VIF
الجزء الثابت	0.696	0.485	0.439	10.658	0.556	0.901	0.374	Toleranc e
المحور الأول					0.070	0.501	0.620	
المحور الثاني					0.404	2.370	0.024	
المحور الثالث					0.356	2.530	0.016	

**** القيمة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية 0.01**

- يظهر الجدول رقم (16) نتائج تحليل الانحدار المتعدد ومعامل التحديد للعلاقة بين أبعاد المتغير المستقل (متغيرات بيئة المراجعة) والمتغير التابع (تحسين جودة أداء المراجع الخارجي)، والتي أظهرت ما يلي:
- تشير النتائج الواردة بالجدول السابق والذي يحتوي على المتغيرات المستقلة وقيمة معامل تضخم التباين VIF والتباين المسموح Tol لكل متغير أن قيمة VIF لجميع متغيرات الدراسة أقل من 10 كما نلاحظ كذلك أن قيمة التباين المسموح Tol لجميع المتغيرات كانت أكبر من 0.05 ما يدل على عدم وجود مشكلة التعدد الخطي Multicollinearity Problem بين المتغيرات المستقلة، وعليه تم تشخيص مشكلة التعدد الخطي، وقد تم التأكيد من عدم وجود هذه المشكلة مما يتيح استخدام هذا الأسلوب.
 - وجود علاقة طردية موجبة بين متغيرات بيئة المراجعة وتحسين جودة أداء المراجع الخارجي، حيث كانت قيمة معامل الارتباط ($R = 0.696$)، وتشير إلى إيجابية العلاقة بين المتغيرين، أي أن متغيرات بيئة المراجعة لها دور إيجابي في تحسين جودة أداء المراجع الخارجي.

- القوة التفسيرية للنموذج: بلغت قيمة معامل التحديد (R^2 adjusted) نحو ($R^2 = 0.485$)، أي أن المتغير المستقل "متغيرات بيئة المراجعة" بمحاورها الثلاثة مُجمعة، تفسر ما نسبته (48.5%) من التباين في المتغير التابع "تحسين جودة أداء المراجع الخارجي".
- يتضح من النتائج الإحصائية المدونة بالجدول السابق أن بعض المتغيرات التي تم تجميعها واستخدامها ذات تأثير معنوي ضمن النموذج الموفق وهذه المتغيرات هي (متغيرات بيئة المراجعة المرتبطة بفريق المراجعة ومتغيرات بيئة المراجعة المرتبطة بالشركة محل المراجعة)، حيث سجلت القيمة الاحتمالية لهذه المتغيرات أصغر من مستوى المعنوية 0.05، وهي على التوالي (0.016/0.024)، ويمكن تقدير معالم نموذج الانحدار حسب معادلة الانحدار بالشكل التالي، ويمكن تقدير معالم نموذج الانحدار حسب معادلة الانحدار التالية:

$$Y = 0.556 + 0.070X_1 + 0.404X_2 + 0.356X_3 + \varepsilon$$

حيث إن:

- (Y): جودة أداء المراجع الخارجي.
- (X1): متغيرات بيئة المراجعة المرتبطة بمكاتب المراجعة.
- (X2): متغيرات بيئة المراجعة المرتبطة بفريق المراجعة.
- (X3): متغيرات بيئة المراجعة المرتبطة بالشركة محل المراجعة.
- (ε): الخطأ العشوائي.

نتائج الدراسة:

توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

1. أظهرت نتائج الدراسة: أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) لمتغيرات بيئة المراجعة المرتبطة بمكاتب المراجعة على تحسين جودة الأداء المهني للمراجع الخارجي في مكاتب المراجعة الليبية، أما القوة التفسيرية للمتغير فقد بلغت ($R^2 = 0.200$)، وهي قيمة معامل التحديد مما يعني أن التغير في المتغير المستقل يفسر ما نسبته (20%) من التغير في المتغير التابع، وأنه توجد علاقة طردية بين متغيرات بيئة المراجعة المرتبطة بمكاتب المراجعة وتحسين جودة أداء المراجع الخارجي، حيث كانت قيمة معامل الارتباط ($R = 0.448$)، وهذا يشير إلى ارتباط موجب بين المتغيرين.
2. أظهرت نتائج الدراسة: أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) لمتغيرات بيئة المراجعة المرتبطة بفريق المراجعة على تحسين جودة الأداء المهني للمراجع الخارجي في مكاتب المراجعة الليبية، أما القوة التفسيرية للمتغير فقد بلغت ($R^2 = 0.365$)، وهي قيمة معامل التحديد مما يعني أن التغير في المتغير المستقل يفسر ما نسبته (36.5%) من التغير في المتغير التابع، وأنه توجد علاقة طردية بين متغيرات بيئة المراجعة المرتبطة بفريق المراجعة وتحسين جودة أداء المراجع الخارجي، حيث كانت قيمة معامل الارتباط ($R = 0.604$)، وهذا يشير إلى ارتباط موجب بين المتغيرين.
3. أظهرت نتائج الدراسة: بأنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) لمتغيرات بيئة المراجعة المرتبطة بالشركة محل المراجعة على تحسين جودة الأداء المهني للمراجع الخارجي في مكاتب المراجعة الليبية، أما القوة التفسيرية للمتغير فقد بلغت ($R^2 = 0.370$)، وهي قيمة معامل التحديد مما يعني أن التغير في المتغير المستقل يفسر ما نسبته (37.0%) من التغير في المتغير التابع، وأنه توجد علاقة طردية بين متغيرات بيئة المراجعة المرتبطة بالشركة محل المراجعة وتحسين جودة أداء المراجع الخارجي، حيث كانت قيمة معامل الارتباط ($R = 0.608$)، وهذا يشير إلى ارتباط موجب بين المتغيرين.
4. توصلت نتائج الفرضية الرئيسة للدراسة بأنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) لمتغيرات بيئة المراجعة مجتمعة على تحسين جودة الأداء المهني للمراجع الخارجي في مكاتب المراجعة الليبية، أما القوة التفسيرية للنموذج فقد بلغت قيمة معامل التحديد (R^2 adjusted) نحو ($R^2 = 0.485$)، أي أن المتغير المستقل بمحاورها الثلاثة مُجمعة، تفسر ما نسبته (48.5%) من التغير في المتغير التابع وأن ما نسبته 51.5% يعود إلى عوامل أخرى تؤثر في تحسين جودة الأداء المهني للمراجع الخارجي في مكاتب المراجعة الليبية لم يتم إدخالها في هذه الدراسة، وأنه توجد علاقة طردية موجبة بين متغيرات بيئة المراجعة مجتمعة وتحسين جودة أداء المراجع الخارجي، حيث كانت قيمة معامل الارتباط ($R = 0.696$)، وتشير إلى إيجابية العلاقة بين المتغيرين.

توصيات الدراسة:

وقد أوصت الدراسة التوصيات الآتية:

1. ضرورة الاهتمام بمتغيرات بيئة المراجعة المرتبطة بمكاتب المراجعة من خلال تطوير سياسات وإجراءات مهنية وإدارية تنظم عملية المراجعة، بهدف تحسين جودة الأداء المهني للمراجع الخارجي، وبالتالي المساهمة في تحسين أدائه المهني.
2. الاهتمام بالتدريب والتطوير المهني المستمر لفريق المراجعة لضمان مواكبتهم للتطورات في معايير المحاسبة والمراجعة، والتشريعات واللوائح ذات الصلة، مما يؤثر إيجاباً على جودة أدائهم المهني.

3. العمل على تطوير أنظمة الرقابة على جودة أعمال المراجعة داخل مكاتب المراجعة الليبية، من خلال المراجعة الداخلية لملفات العمل، والإشراف المستمر على أداء المراجعين، والتأكد من الالتزام بالمعايير المهنية ذات الصلة.
4. قيام الشركات محل المراجعة بتوفير بيئة مناسبة لعمل المراجع الخارجي، من خلال تسهيل وصوله إلى السجلات والوثائق والمعلومات اللازمة، وعدم وضع قيود تحد من قدرته على تنفيذ إجراءات المراجعة بصورة مهنية.

المراجع:

أولاً: المراجع العربية:

أ. الكتب:

1. سامي، محمد الوقاد، ولؤي محمد ديان، (2010)، تدقيق الحسابات، (عمان، الأردن، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى).
2. علي، عبد القادر الذنبيات، (2010)، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية: نظرية وتطبيق، (عمان، الأردن، دائرة المكتبة الوطنية، الطبعة الثالثة).
3. يوسف محمود جربوع، (2000)، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، (عمان، الأردن، مؤسسة الوراق للطباعة والنشر).

ب. الدوريات:

1. إيمان، حسين الشاطري، وحسام، عبد المحسن العنقري، (مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة، المجلد 20، العدد 1، 2006)، انخفاض مستوى أتعاب المراجعة وآثاره على جودة الأداء المهني: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية، (جامعة الملك عبد العزيز، جدة، ص ص 97 - 163).
2. خالد، علي انديه، وناصر، بشير غانم، (مجلة المعرفة، العدد 6، 2017)، تأثير عوامل مرتبطة بفريق المراجعة على جودة المراجعة: دراسة ميدانية لتأثير عوامل مرتبطة بفريق المراجعة على جودة المراجعة من منظور مراجعي الحسابات بمدينة طرابلس، (جامعة الزيتونة، كلية العلوم المالية والإدارية، ترهونة، ليبيا، ص ص 103 - 138).
3. خليدة عابي، ومحمد يعقوبي، (مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 2، العدد 7، 2014)، دراسة للعوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية للحسابات، (جامعة الوادي الجزائر، ص ص 203-213).
4. ريم، عبد الله عبد العزيز الدخيل، (مجلة البحوث الإدارية، المجلد 41، العدد 2، 2023)، أثر حجم وتخصص مكتب المراجعة على كفاءة الاستثمار دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، (أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، مصر، ص ص 1 - 30).
5. سميرة، محمد خليفة أبو نؤارة، (مجلة الاستاذ، العدد 21، 2021)، العوامل المؤثرة في تحديد قيمة أتعاب المراجعة الخارجية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين والمدراء الماليين بالشركات الخاصة، (جامعة طرابلس، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، طرابلس، ص ص 229 - 260).
6. صيام، وليد زكريا، أبوحميد، محمود فؤاد، (مجلة جامعة الملك عبد العزيز مركز النشر العلمي، المجلد 20، العدد 2، 2006)، مدى التزام مراجعي الحسابات في الأردن بقواعد السلوك المهني، (جامعة الملك عبد العزيز، جدة السعودية، ص ص 199 - 248).
7. عبد الحكيم البشير الملهوف، (مجلة شروس، العدد 5، 2024)، أثر العوامل المتعلقة بمكاتب المراجعة على تحديد قيمة أتعاب المراجعة الخارجية على الحسابات: دراسة ميدانية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في المنطقة الغربية - ليبيا، (جامعة الزنتان، كلية المحاسبة الرجبان، ص ص 275-310).
8. عبد الحكيم البشير الملهوف، (مجلة العلوم البحتة والتطبيقية، المجلد 19 العدد 2، 2020)، دراسة أثر العوامل المتعلقة بمكتب المراجعة على جودة المراجعة الخارجية على الحسابات، (جامعة الزنتان، ص ص 73-87).
9. عبد المؤمن، تاني وياسين، صحراوي، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، المجلد 9، العدد 1، 2022، مساهمة التخصص النوعي للمراجع الخارجي في رفع كفاءة المراجعة الخارجية حسب آراء مراجعي الحسابات في الجزائر، (الاقتصاد الكلي والمالية الدولية جامعة يحي فارس بالمدينة، الجزائر، ص ص 34-55).
10. قطب، أحمد سباعي، والخاطر، خالد ناصر، (مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة، المجلد 18 العدد 2، 2002)، العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مراجعة الحسابات: دراسة ميدانية تطبيقية على دولة قطر، (جامعة الملك عبد العزيز، جدة، ص ص 179-219).
11. نور، ساعد الجدعاني، وحسام، عبد المحسن العنقري، (مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة، المجلد 23 العدد 2، 2009)، تأثير حجم وسمعة مكاتب المراجعة وطبيعة المنافسة بينها على جودة أدائها المهني: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية، (جامعة الملك عبد العزيز، جدة، ص ص 143-193).
12. نوري، محمد سالم الكاس، (مجلة الاقتصاد والتجارة، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، العدد 7، 2015)، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة من وجهة نظر المراجعين: دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة في مدينة طرابلس، (جامعة الزيتونة. سوق الأحد، ص ص 130-189).

13. مختار، فرج الحويج، ومحمد، ميلاد الشلباق، (مجلة دراسات محاسبية، العدد 9، 2025)، العوامل المرتبطة بمكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية ومدى تأثيرها على تفضيلات العملاء في اختيار هذه المكاتب: دراسة ميدانية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين، (جامعة المرقب، كلية الاقتصاد والتجارة القرة بولي، الخمس، ص ص 419 - 449).
14. يوسف، محمود محمد جربوع، (مجلة الجامعة الإسلامية سلسلة الدراسات الإسلامية، المجلد 12، العدد 2، 2004)، فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة تضيق هذه الفجوة، (كلية التجارة، غزة، فلسطين، ص ص 367 – 389).

ت. الرسائل العلمية:

1. إبراهيم، إبراهيم الظاهر الفكي (2018)، الاتجاهات الحديثة المعاصرة للمراجعة الخارجية وأثرها في تحقيق جودة التقارير المالية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، السودان.
2. رنا محمد عبد الحميد، (2013)، أثر متغيرات بيئة المراجعة على جودة الأداء المهني لمكاتب مراجعة الحسابات في قطاع غزة، ماجستير غير منشورة، كلية التجارة الجامعة الإسلامية، فلسطين.
3. أحمد محمد صالح الجلال، (2010)، تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الجزائر.
4. عبدالرحيم بوزنادة، (2016)، متغيرات البيئة الداخلية للمراجعة الخارجية وتأثيرها على جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات، دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات وخبراء محاسبين، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة محمد خيضر، بسكرة.
5. عبدالسلام سليمان قاسم الاهدل، (2008)، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية، دراسة نظرية – ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة قسم المحاسبة والمراجعة، جامعة أسيوط.
6. اكرم صابر السحار، (2015)، العلاقة بين تطبيق اطار حوكمة الشركات وجودة الاداء المهني للمراجع الخارجي، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة.
7. سهام أكرم عمر الطويل، (2012) تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في قطاع غزة، دراسة ميدانية على مكاتب مراجعة الحسابات في قطاع غزة، ماجستير غير منشورة، كلية التجارة الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين.
8. محمد، أزهرى محمد عبد الله، (2016) مراجعة النظير ودورها في رفع كفاءة الرقابة على جودة المراجعة دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة الخارجية، رسالة ماجستير غير منشورة جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، السودان.
9. محمد، خليل عثمان لقمان، (2018)، أثر التزام المراجع الخارجي بقواعد وآداب السلوك المنهي علي تضيق فجوة التوقعات في المراجعة: دراسة ميدانية علي عينة من مكاتب المراجعة وديوان المراجعة القومي، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، السودان.

ثانياً: المراجع الانجليزية

1. Almargi, Abdul Fattah, M, (2024), "The Effect of External Auditor Industry Specialization on Audit Quality: Audit Risk Assessment as a Mediator, Al-Riyadah", Journal for Researches, & Scientific Activities, Variable, No. (9), PP, 11-29.
2. Azza, Maher, (2015), "Determining the Critical Factors Affecting Tour Operator Reputation Based on Stakeholders' Perceptions: Reputation Quotient Approach", Journal of Association of Arab Universities for Tourism and Hospitality, Vol. 12, No. 1, PP, 140 – 157.
3. Carey, Peter., & Simnett, Roger., (2006), "Audit partner tenure and audit quality", The Accounting review, Vol.81, No.3, PP, 653-676.
4. De Angelo, L. E. (1981). "Auditor Size and Audit Quality". Journal of Accounting and Economics, Vol. 3, No. 3, pp. 183-199.
5. De fond, Mark, & Zhang, Jieying, (2025). "Audit failures: why they occur and some suggestions for reducing them". Accounting and Business Research, Vol. 55, No. 5, pp. 485-506.
6. Dinh, The Ngoc Thuy, (2014) "International Accounting Standards/International Financial Reporting Standards versus Vietnamese" Accounting Standard Bachelor's Thesis of Degree Programme in International Business.
7. Deumer, M., Literature Review, June, (2007). "The Impact of Audit Quality on Earnings Managemen"t.
8. Field, A. (2009). Discovering statistics using SPSS, third edition.
9. Hussein, Fuad, Hanefah, Mustafa, M, & Endaya, Khaled, A, (2020), "Audit Team Characteristics, and External Environment Audit Factors: Effects on Audit Quality in Libya", East African Scholars Journal of Economics, Business and Management, Volume (3), Issue (10), PP, 768-780.
10. Kerr, A. W., Hall, H. K., & Kozub, S. A. (2002). Doing Statistics with SPSS. London: Sage Publications.
11. Sukrisno, Agoes. (2012). Auditing Instructions Practical Inspection Accountant by Accounting Firm Public. Publisher Salemba Four. Jakarta, Indonesia.