مجلة البحوث المالية والاقتصادية
مجلة علمية الكترونية محكمة متخصصة في المجالات المحاسبية والمالية والإدارية والاقتصادية تصدر عن قسم المحاسبة بكلية الاقتصاد بجامعة بنغازي

ممارسات المراجعة الخارجية غير المنظمة ومدى تأثيرها على جودة الأداء المهني للمراجعة "دراسة تطبيقية على المراجعين الليبيين"

أ. ريهام موسي عبد المجيد ماضي [1] أ. سعاد عبد الهادي عبد الرحمن عبد الرحمن [2]

الملخص:

تهدف هذه الدراسة بشكل رئيسي إلي التعرف علي تأثير ممارسات المراجعة الخارجية غير المنظمة علي جودة الأداء المهني بصورة عامة والحصول علي دليل علمي وعملي من البيئة المحلية لدعم الاستنتاجات النظرية للدراسة بصورة خاصة. تبنت الدراسة المنهج الاستنباطي والاستقرائي، المنهج العلمي الحديث الذي يعتمد علي ثلاثة عناصر رئيسية هي الاستنباط والاستقراء والتجريب، وهو المنهج الذي استخدم من قبل مجلس معايير المحاسبة المالية في الولايات المتحدة الامريكية منذ إنشائه في 1973، كما استخدم ايضا علي نطاق واسع بالجامعات الليبية خلال العقد الماضي. تم استخدام الاستبيان كوسيلة لجمع البيانات اللازمة للجزء العملي للدراسة من مجتمع الدراسة المتكون من المراجعين الخارجيين العاملين بديوان المحاسبة من مدينتي بنغازي وطرابلس، المراجعين الخارجيين العاملين بإدارة الرقابة علي المصارف والنقد بمصرف ليبيا المركزي بمدينتي بنغازي وطرابلس، المراجعين الخارجيين العاملين بإدارة المؤسسة الوطنية للنفط، وعينة من المراجعين الخارجيين العاملين لحسابهم الخاص والمسجلين بجدول المحاسبين والمراجعين القانونيين بمدينة بنغازي وطرابلس. كما استخدم برنامج الرزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية لإجراء اختبارات الإحصاء الوصفي والإحصاء الاستنتاجي اللازمة لتحليل البيانات التي تم جمعها.

قد بينت نتائج الدراسة أن جودة الأداء المهني للمراجعة تتأثر بقيام المراجع بممارسة المراجعة الخارجية غير المنظمة والمتمثلة في (ضغط الوقت، الضغوط التجارية، انخفاض الالتزام الأخلاقي والمهني للمراجع)، ففي حالة وجود هذه الدوافع أو العوامل فإنها تعمل علي انخفاض جودة الأداء المهني للمراجعة، ويتضح من مقارنة نتائج التحليلات الإحصائية للدراسة (الاستنتاجات العملية) باستنتاجاتها النظرية (الفرضيات) وهذا ما يسمي الاستقراء، أن كلا الاستنتاجات قد تطابقت مع بعضها وبذلك أضافت هذه الدراسة دليلاً عملياً من واقع البيئة المحلية يؤيد استنتاجاتها النظرية.

الكلمات المفتاحية: : ممارسات المراجعة الخارجية غير المنظمة، جودة الأداء المهني ، المراجعين الليبيين.

اقتبس هذه المقالة (APA):

ريهام موسي ماضي، سعاد عبد الهادي عبد الرحمن (2023)، ممارسات المراجعة الخارجية غير المنظمة ومدى تأثيرها على جودة الأداء المهني للمراجعة "دراسة تطبيقية على المراجعين الليبيين"، مجلة البحوث المالية والاقتصادية، مقالة رقم 6، الاصدار الثامن، العدد الأول، جامعة بنغازي، قسم المحاسبة، ص 116-145.

1 محاضر، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد - جامعة بنغازي. Email rmsakran@yahoo.com
3 محاضر مساعد ، قسم المحاسبة ، كلية الاقتصاد - جامعة بنغازي. Email Soad.abdulhadi@uob.edu.ly

مجلة البحوث المالية والاقتصادية
مجلة علمية الكترونية محكمة متخصصة في المجالات المحاسبية والمالية والإدارية والاقتصادية تصدر عن قسم المحاسبة بكلية الاقتصاد بجامعة بنغازي

Irregular External Auditing Practice and its Impact on the Quality of Professional Performance: An Empirical Study on Libyans Auditors

Reeham Mousay Abdulmajid Soad Abdulhadi Abdulrahman

Abstract:

This study mainly aimed to study the effect of the practices of the irregular external audit on the quality of professional performance in general and access to scientific and practical evidence from the local environment to support the theoretic conclusions the theory of the study in particular. The study adopted deduction-induction methodology as new scientific methodology which depends on deduction, induction and trial elements. This methodology has been followed by FASB in US since 1973. In addition, it was utilized widely in Libyan universities during the last decade. A questionnaire was used as a tool to collect data needed for the empirical section of the study. Population frame consisted of all auditors working in Libyan General Accounting Office in Tripoli and Benghazi, all specialized auditors working in Central Bank of Libya in Tripoli and Benghazi and in Libyan National Oil Company in Tripoli, and sample of private Authorized Public Accounting and Auditors working in Tripoli and Benghazi registered. Statistical Packages of Social Science Research (SPSS) was used to execute descriptive and inferential statistical tests required to analyze collected data.

Results of the study have shown that the quality of professional performance review is affected by the auditor exercise of irregular external audit included in (time pressure, commercial pressures, low moral and professional obligation of Auditor). In the case of the existence of these motives or factors they cause a low quality of professional performance results of the comparing the statistical study (Practical Conclusions) with theoretical conclusions (Hypotheses) and this is called induction, we find that conclusions have coincided with each other and so this study added a practical proof from the local environment supports the conclusions of the theory.

Keywords: Unstructured External Audit, Quality Professional Performance, Libyan Auditors.

Cite This Article (APA):

Abdulmajid, R. M., & Abdulrahman, S. A. (2023). Irregular External Auditing Practice and its Impact on the Quality of Professional Performance: An Empirical Study on Libyans Auditorss. JOURNAL OF FINANCIAL AND ECONOMIC RESEARCH, VOL. 1.(8), 116-145.

1 Assistant Professor, Accounting Department, Faculty of Economics, University of Benghazi, rmsakran@yahoo.com
2 Assistant Lecturer, Accounting Department, Faculty of Economics, University of Benghazi, Soad.abdulhadi@uob.edu.ly

تؤدي المراجعة الخارجية دورا مؤثرا في بث الثقة في بيئة الأعمال، حيث تعتمد عليها أطراف متعددة ترتبط بالمنشأة في اتخاذ قرارات وأحكام مختلفة، وذلك في إطار عدم تماثل المعلومات وتعارض المصالح بين الإدارة ومستخدمي المعلومات المحاسبية، الذين ليس لديهم القدرة في الوصول إلى المعلومات والبيانات التي تتضمن مؤشرات الأداء الحقيقي لمنشأة المراجعة، وقد تطورت بيئة المراجعة بفعل طبيعتها الديناميكية والمتغيرات التي تواجهها مكاتب المراجعة سواء كانت داخلية أوخارجية كالمنافسة، وتعقد طبيعة أعمال المنشآت وما تتعرض له من مخاطر عديدة أبرزها التقاضي، والتساؤلات التي أثيرت حول مهنة المراجعة في إطار الأزمات التي تعرضت لها بيئة أعمال المراجعة (عوض،2008).

علي الرغم من أن المراجعة الخارجية عملية منهجية ومنظمة تتم وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها سواء كانت محلية أودولية، غير أن تطورات بيئة الأعمال المعاصرة أدت إلي العديد من الضغوط علي مكاتب المراجعة في ممارستها لمهام المراجعة، بما قد يدفعها نحو القيام بمظاهر من سلوك المراجعة المختل وظيفياً، أو للقيام بالأفعال التي تخفض من جودة الأداء المهني، في إطار ما يعرف بالمراجعة غير المنظمة (مجاهد،2006).

لمواجهة هذه الضغوط التي قد يتعرض لها المراجعون و مكاتب المراجعة ، فقد اجتهدت مكاتب المراجعة للسعي نحو زيادة كفاءة عملية المراجعة، وتخفيض الوقت المستنفذ في أدائها، وقد أدى هذا إلى زيادة الضغوط على فريق العمل بهذه المكاتب، مما أثر على أداء المراجعين ودفعهم إلى ممارسة طرق مختصرة غير مرغوب فيها، وأداء مراجعة خارجية غير منظمة، والتي يشار إليها كونها سلوكا أو تصرفا من فريق العمل بمكتب المراجعة باستعمال طرق مختصرة غير مرغوب فيها، بهدف تسريع عملية المراجعة، وتكون هذه التصرفات نتيجة لعوامل معينة، تدفع فريق العمل بالمكتب لارتكاب مثل هذه التصرفات التي ربما تحمّل مكتب المراجعة مخاطر كبيرة نتيجة لهذه التصرفات (مجاهد،1999).

حيث تشكل المراجعة غير المنظمة إحدي التحديات التي تواجه مهنة المراجعة نتيجة لما تحدثه من آثار علي دور المراجع الخارجي كشخص مهني مستقل يعمل علي تقديم رأي فني محايد حول مدي عدالة عرض القوائم المالية، (مجاهد،1999).

2.1 مشكلة الدراسة:

واجهت الممارسة المهنية ضغوطاً متزايدة خاصة فيما يتعلق بالأتعاب وذلك لزيادة حدة المنافسة في مجال المهنة، وهو ما دفع مكاتب المراجعة للاجتهاد حتى تزيد من فعالية عملية المراجعة وتخفيض وقت أدائها لتخفيض التكلفة وهو ما ترتب عليه ضغط متزايد على فريق العمل بهذه المكاتب مما أثر علي أداء المراجعين ودفعهم لممارسة طرق مختصرة غير مرغوب فيها، وأداء مراجعة غير منظمة (مجاهد،1999) .

عموماً فإن تزايد حدة المنافسة في مجال مهنة المراجعة لقلة المعروض من العملاء، وما ترتب علي ذلك من انخفاض معدل دوران عملاء مكتب المراجعة تبعه التأثير السلبي علي أتعاب المراجعة، حيث تسبب في إيجاد ضغوط وقت علي فريق العمل في مكتب المراجعة والذي يعد أحد العوامل المسببة لممارسة المراجعة غير المنظمة (Malone,1996) (نقلاً عن عباس،2008: 221).

عادة ما تقوم مكاتب المراجعة بممارسة مراجعة غير منظمة لاحقة لعملية المراجعة العادية، تتمثل في استخدام مكاتب المراجعة لخطط عينات لاحقة لبرنامج المراجعة الأصلي في حالة ظهور أحداث غير متوقعة في مرحلة الاختبارات، وأيضاً في حالة اكتشاف أخطاء عند إجراء الاختبارات، وكذلك ضعف الثقة في هيكل الرقابة الداخلية وما يلزم لذلك من إجراء اختبارات جوهرية إضافية، تزيد من ضغط الوقت علي فريق العمل، فضلاً عن توافر عوامل أخري مرتبطة بالتأخير والإهمال من جانب فريق العمل(عوض،2008).

تجدر الإشارة إلي أن ممارسة المراجعة غير المنظمة سلوكاً غير مرغوب فيه طبقاً لقواعد وآداب الممارسة المهنية بمكاتب المراجعة، ويكون من نتيجتها إعداد الرأي النهائي لعملية المراجعة علي أساس أدلة غير مناسبة، يترتب عليها تحمل مكاتب المراجعة لمخاطر كبيرة نتيجة ذلك، بالإضافة إلي التأثير السلبي علي جودة عملية المراجعة (عباس،2008).

حيث تعتبر مزاولة مهنة المراجعة نشاطا اجتماعيا يؤثر ويتأثر بمجموعة من المتغيرات، سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة، إذ نجدها تعمل كمثيرات تستثير دوافع المُراجِع وتؤثر في سلوكه، ومن ثَمَّ في أدائه المهني، وبالتالي تؤثر في جودة الأداء المهني لمؤسسة المراجعة التي ينتمي إليها، وبذلك تمثل جودة الأداء المهنيّ للمراجع ضمانا لبقاء مكاتب المراجعة في عملها واستمراريتها مستقبلا، إذ تركز المنظمات المهنية من أجل الارتقاء بمستوى الخدمات المقدمة، فيمكن النظر إلى جودة المراجعة باعتبارها منتج نهائي لمختلف الإجراءات والقرارات التي يتم القيام بها من قبل فريق المراجعة كمجموعة عمل واحدة، بحيث أن أي خلل وظيفي أو أي إجراء لا يتسق مع متطلبات المراجعة النمطية والمحددة من خلال المعايير المهنية، ومعايير المراجعة المقبولة قبولا عاما، تنعكس آثاره على جودة الأداء المهني (إبراهيم،2008).

قامت بعض الدراسات في البيئة المحلية بتناول مفهوم رقابة الجودة في بيئة المراجعة الليبية، وكان من ضمن النتائج التي توصلت إليها أن الخدمات المقدمة من قبل مكاتب المراجعة في ليبيا ليست علي درجة جيدة من الجودة، وللرفع من مستوي الخدمات المقدمة من مكاتب المراجعة في ليبيا يجب حث المراجعين الخارجيين علي الالتزام بمتطلبات الاستقلال المهني، كذلك يجب إعادة النظر في القوانين والتشريعات المنظمة للمهنة وتعديلها بحيث يتم معالجة مواضيع النقص والقصور التي قد توجد بها (الدراجي،1998).

قامت دراسة (الفيتوري،2007) بالتعرف علي أثر بعض العوامل علي جودة أداء مكاتب المراجعة وأوصت الدراسة بضرورة اهتمام الهيئات العلمية والمنظمات المهنية في ليبيا بموضوع رقابة جودة أداء مكاتب المراجعة، كذلك بضرورة وجود معايير وإرشادات لتفعيل هذا الاهتمام.

ونظراً لأن جودة الأداء المهني تعدّ نتيجة لمختلف الإجراءات والقرارات التي يتم القيام بها من قبل فريق المراجعة (كمجموعةَ عملٍ واحدة)، بحيث ينعكس أي خلل وظيفي على جودة الأداء المهنى لمراجع الحسابات الخارجي(عوض،2008).

من هنا فإن مشكلة الدراسة تكمن في مدي تأثير ممارسات المراجعة الخارجية غير المنظمة في البيئة المحلية، الأمر الذي ينعكس سلباً علي جودة الأداء المهني للمراجعة في ليبيا؟

3.1 أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة **إلي:**

- التعرف علي ممارسات المراجعة الخارجية غير المنظمة والتعرف علي صورها وطرق ارتكابها.
- التعرف علي تأثير ممارسات المراجعة الخارجية غير المنظمة علي جودة الأداء المهني للمراجعة
- الخروج بنتائج عملية من واقع البيئة المحلية تؤيد الاستنتاجات النظرية للدراسة بصورة عامة، وتساهم في إبراز تأثير ممارسات المراجعة الخارجية غير المنظمة علي جودة الأداء المهني في ليبيا بصورة خاصة.

4.1 أهمية الدراسة:

تبرز أهمية الدراسة عند النظر إليها من النواحي **التالية:**

- حداثة موضوع ممارسات المراجعة الخارجية غير المنظمة وندرة الدراسات السابقة التي تناولتها في البيئة المحلية.
- تعريف المراجعين الخارجيين الليبيين بأهمية الآثار السلبية لممارسة المراجعة غير المنظمة على جودة الأداء المهنىّ للمراجعة.

• تحاول هذه الدراسة التوصل إلي النتائج والتوصيات التي من شأنها أن تفيد في إثراء نتائج الجهود البحثية المتواصلة حول موضوع المراجعة غير المنظمة وأثرها علي جودة المراجعة.

• تستمد هذه الدراسة أهميتها من أهمية الدور الذى تقوم به المراجعة الخارجية في إضفاء الثقة على القوائم المالية للمنشآت محل المراجعة، كما تنبع أهمية الدراسة من الموضوع البحثي الذى تتناوله الخاص بممارسات المراجعة غير المنظمة وما لها من آثار سلبية على جودة المراجعة بشكل قد يسيء لمهنة المحاسبة والمراجعة، ومن هنا فهناك ضرورة ملحة للبحث في تلك الممارسات للحد منها بما يساهم في تخفيض حدة الانتقادات الموجهة لمهنة المراجعة خصوصاً مع الندرة النسبية في الدراسات التى تناولت مثل هذه الممارسات من منظور شامل.

5.1 منهجية الدراسة:

اعتمدت الدراسة على المنهج الاستنباطي الاستقرائي وهو المنهج العلمى الحديث في مجال المحاسبة، وهو المنهج الذى اعتمده مجلس معايير المحاسبة المالية في الولايات المتحدة منذ إنشائه سنة 1973، كما استخدم في العشرات من الدراسات المشابهة بالجامعات الليبية (حمد،2012؛ الخطيب،2013؛ الفضيل،2014) وقد تمت دراسة ممارسات المراجعة الخارجية غير المنظمة ومدي تأثيرها علي جودة الأداء المهني للمراجعة، وذلك من خلال اتّباع الخطوات **التالية:**

• مراجعة أدبيات الدراسة للتعرف على ممارسات المراجعة الخارجية غير المنظمة ومدى تأثيرها على جودة الأداء المهني للمراجعة بصورة عامة.

• استخدام أدبيات الدراسة لتكوين الإطار النظري للدراسة، بمعنى تحديد المتغيرات المختلفة التى تؤثر في مشكلة الدراسة على أنّها متغير تابع.

• دراسة الإطار النظري للدراسة في ضوء متغيرات البيئة المحلية للمراجعين الليبين والتنبؤ بالمتغيرات المختلفة الواردة بالإطار النظري العام للدراسة بصورة عامة والتي يمكن أن تؤثر في جودة الأداء المهنيّ في ليبيا بصورة خاصة.

• الاعتماد علي الإطار النظري الخاص بالدراسة لصياغة فرضياتها (الاستنتاجات النظرية).

• استخدام الاستبيان كوسيلةً لجمع البيانات اللازمة لاختبار الفرضيات من عينة الدراسة واستخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة لتحليلها ومن ثَمَّ صياغة النتائج (الاستنتاجات العملية للدراسة).

• مقارنة الاستنتاجات العملية للدراسة باستنتاجاتها النظرية، فإذا كانت الاستنتاجات العملية(النتائج) تؤيد الاستنتاجات النظرية (الفرضيات) فإن الدراسة تكون قد أضافت دليلاً

عملياً من واقع البيئة المحلية يؤيد استنتاجاتها النظرية، وفي حالة الاختلاف فإن الباحثة يجب أن تبدي أسباب الاختلاف من وجهة نظرها.

6-1 استقراء الدراسات السابقة:

يتضمن الفكر المحاسبي العديد من الدراسات التي اهتمت بظاهرة المراجعة غير المنظمة سواء من حيث الدوافع التي أدت إلى ارتكابها أو صور القيام بها وكذلك أيضاً النتائج المرتبة عليها، ولقد تناول هذه الظاهرة العديد من الباحثين بداية من ظهور هذه الظاهرة الى الوقت الحالى. هذا وإن دل على شئ فإنه يدل على حاجة مهنة المراجعة للبحث والدراسة في هذه الظاهرة، ولهذا نعرض أهم الدراسات السابقة التى تناولت هذه الظاهرة وتأثيرها على جودة المراجعة، مرتبة ترتيباً تاريخياً على النحو **التالي:**

تناولت دراسة (1978)Rhode تأثير مظاهر محددة لبيئة المراجعين علي الأداء المهني للمحاسبين القانونيين واستهدفت تحليل الظروف البيئية التي يعمل فيها المراجع، وكان الهدف الرئيسي لهذه الدراسة التعرف

علي مدي تأثير ضغوط الوقت علي جودة أداء المراجعة، وتوصلت إلي أن 58% من أفراد العينة يلجأون إلي التوقف عن عملية المراجعة قبل إتمامها كنتيجة لضغط الوقت **(نقلاً عن عباس،2008: 225)**.

هدفت دراسة (DeAngelo,1981 إلى مناقشة العلاقة بين حجم مكتب المراجعة وجودة المراجعة، خصوصًا مع تزايد مزاعم المنظمات المهنية ومكاتب المراجعة الصغيرة بعدم وجود مثل هذه العلاقة على أساس أن المعايير المهنية تعمل على تجانس الخدمات المقدمة من قبل جميع مكاتب المراجعة، وتوصلت إلى أن حجم مكتب المراجعة يؤثر ايجابيًا على جودة المراجعة على أساس أن مكاتب المراجعة الكبيرة تمتلك عدد كبير من العملاء، مما يزيد من الأتعاب الكلية لها ومن ثم تقل أهمية أتعاب المراجعة والتي يتم اكتسابها من أحد العملاء، وبالتالي يقل الدافع لدى مكاتب المراجعة للخضوع لأي ضغط من قبل العميل بهدف الاحتفاظ به، وعلى العكس من ذلك يتم في مكاتب المراجعة الصغيرة **(نقلاً عن القيق،2012: 13)**.

هدفت دراسة موسى(1992) التعرف على مدى استقلال المراجع الخارجي في ليبيا ومدى تأثير مجموعة من العوامل على استقلاله، وقد أظهرت نتائج الدراسة عدم توفر مقومات الاستقلالية للمراجع الخارجي في ليبيا.

استهدفت دراسة Otley and Pierce (1996) الوقوف على مدى وجود علاقة بين أربعة متغيرات تمثل سلوكيات مخلة بعملية المراجعة وهى التقرير الأقل مما يجب عن وقت المراجعة الفعلي، الإنهاء الخاطئ لعملية المراجعة قبل إتمامها ، إنخفاض جودة المراجعة، وردود أفعال أخرى، توصلت هذه الدراسة إلى عدة نتائج **أهمها:**

- وجود علاقة ارتباط بين هذه المتغيرات وبين ضغوط موازنة الوقت.
- أن هناك علاقة طردية بين درجة انتماء فريق المراجعين إلى مكتب المراجعة وبين السلوكيات المخلة بعملية المراجعة، فكلما كان انتماء المراجع لمكتب المراجعة التى يعمل به أكبر أدّى ذلك إلى انخفاض ممارسة الإنهاء الخاطئ لخطوة المراجعة قبل إتمامها وإلى ارتفاع جودة المراجعة **(نقلاً عن السعد ومفتي،2001: 241)**.

هدفت دراسة بلال (1997) إلي تحديد العوامل المؤثرة على جودة المراجعة والرقابة عليها في الممارسة المهنية في مصر، وتوصلت إلى بعض العوامل المؤثرة سلبا على جودة المراجعة ومنها عدم الالتزام بمعايير المراجعة وقواعد السلوك المهني، وعدم اكتشاف المراجع للأخطاء الجوهرية والتحريف الجوهرى في القوائم المالية، وقبول مكاتب المراجعة لمهام في المنشأة تنقصها الخبرة في ممارستها.

هدفت دراسة صبيحي(1997) إلي بحث خصائص جودة المراجعة من وجهة نظر أطراف عملية المراجعة، وتوصلت الدراسة إلي مجموعة من العوامل المحددة لجودة المراجعة، وهي حجم مكتب المراجعة، سمعة المكتب، حالات التقاضي المرفوعة ضد مكتب المراجعة، وحجم نشاط المنشأة محل المراجعة.

تمت هذه الدراسة الدراجى (1998) في بيئة المراجعة الليبية، ويتمثل هدفها الرئيسى في تقييم جودة الخدمات المقدمة من مكاتب المراجعة في ليبيا وذلك من خلال معايير جودة الأداء المهنى وكان من أهم نتائجها التى توصلت إليها بأن الخدمات من قبل مكاتب المراجعة في ليبيا ليست على درجة جيدة من الجودة وللرفع من مستوى جودة الخدمات المقدمة من مكاتب المراجعة في ليبيا فقد أوصى الباحث بمجموعة من التوصيات ومنها، حث المراجعين الخارجيين على الالتزام بمتطلبات الاستقلال المهنى، وكذلك يجب إعادة النظر في القوانيين والتشريعات المنظمة للمهنة وتعديلها بحيث يتم معالجة مواضيع النقص والقصور التى قد توجد بها، كذلك العمل على تبني نظام رقابة جودة مكاتب المراجعة في ليبيا سعياً لتحسن جودة الخدمات المقدمة من تلك المكاتب.

حددت دراسة راضي (1998) العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة من وجهة نظر كل من المراجعين ومديري المنشآت الخاضعة للمراجعة في جمهورية مصر العربية وتتمثل في: حجم المنشأة الخاضعة للمراجعة، الوقت الذي يستلزمه تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة، مدي صعوبة عملية المراجعة ودرجة التعيقدات المصاحبة لها.

استهدفت دراسة مجاهد(1999) تحديد مدى قيام مكاتب المراجعة بجمهورية مصر العربية بممارسات المراجعة غير المنظمة وما هي الأساليب المستخدمة في ذلك، وما إذا كان هناك اختلاف بين مكاتب المراجعة الكبيرة والصغيرة في ذلك، توصلت هذه الدراسة إلى العديد من النتائج **أهمها:**

- أن هناك 76.7 % من أعضاء فرق المراجعة بعينة الدراسة مارسوا المراجعة غير المنظمة في الفترة الأخيرة.
- أن الأساليب المستخدمة في ممارسات المراجعة غير المنظمة كانت: القيام بطرق مختصرة، استخدام أساليب عينات شخصية، تخفيض حجم العينة.
- يأتى ضغط الوقت وزيادة عبء العمل في مقدمة العوامل المحددة لممارسة المراجعة غير المنظمة.
- أنه على الرغم من أن مكاتب المراجعة الكبيرة أقل ممارسة للمراجعة غير المنظمة نسبياً مقارنة بمكاتب المراجعة الصغيرة، إلا أن كلا النوعين من المكاتب قد مارس المراجعة غير المنظمة.

استهدفت دراسة السعد ومفتى (2001) تحديد أسباب ضغوط موازنة الوقت في بيئة المراجعة السعودية، وذلك من خلال دراسة أربعة متغيرات وهى: حجم مكتب المراجعة، المنافسة في بيئة المراجعة، والمشاركة في إعداد موزانة الوقت، وصعوبة تحقيق الأهداف التي تتضمنها. هذا بالإضافة إلى تحديد النتائج المترتبة على ضغوط موازنة وقت المراجعة، وذلك من خلال دراسة ثلاثة متغيرات وهى: الإنهاء الخاطئ لخطوة المراجعة قبل إتمامها، عدم إدراج الوقت الفعلي لعملية المراجعة في التقارير الرسمية، انخفاض جودة المراجعة، توصلت هذه الدراسة إلى مجموعتين من النتائج وهما:

المجموعة الأولى نتائج الدراسة الخاصة بأسباب ضغوط موازنة الوقت وهى :

- أن ارتفاع حدة المنافسة يؤدي إلى ضغوط موازنة الوقت حيث تضطر مكاتب المراجعة إلى تخفيض عنصر التكلفة على حساب وقت عملية المراجعة.
- كلما زادت درجة صعوبة تحقيق الموازنة أدى ذلك إلى زيادة الضغوط على المراجعين فيما يتعلق بوقت المراجعة.
- لا توجد علاقة ارتباط بين كل من حجم مكتب المراجعة و درجة المشاركة في إعداد الموازنات وبين ضغوط الوقت.

المجموعة الثانية نتائج الدراسة الخاصة بنتائج ضغوط موازنة الوقت، وهى :

- أن هناك علاقة طردية بين ضغوط موازنة وقت المراجعة وبين الإنهاء الخاطئ لخطوة المراجعة قبل إتمامها؛ بمعنى أنه كلما زادت ضغوط موازنة الوقت بالنسبة للمراجع أدى ذلك إلى التوقف عن عملية المراجعة قبل إتمامها إذا تبين أن أغلب المراجعين سبق وأن توقفوا عن عملية المراجعة قبل إتمامها بصفة عامة وبنسبة تصل إلى 60%.
- أن قرابة 78% من أفراد العينة يقومون بإتمام بعض أعمال المراجعة في أوقاتهم الخاصة، ولا يدرجون ذلك في التقارير الرسمية لمكتب المراجعة، وهو ما يعني أن ضغوط الوقت تؤدي إلى عدم إدراج الوقت الفعلي في التقارير الرسمية.

- أن هناك علاقة طردية قوية بين انخفاض جودة المراجعة وضغوط موازنة الوقت؛ بمعنى أنه كلما زادت ضغوط موازنة الوقت أدى ذلك إلى انخفاض جودة المراجعة بصورة أكبر.

هدفت دراسة أبوهين (2005) إلي معرفة العوامل المؤثرة في جودة المراجعة من وجهة نظر مراجعي الحسابات في فلسطين، وتوصلت الدراسة إلي مجموعة من النتائج منها أن كلاً من التأهيل العلمي والخبرة العملية ومدي التزام المراجع بمعايير المراجعة من العوامل المهمة والمؤثرة في جودة المراجعة، وأن ارتفاع درجة المنافسة بين مكاتب المراجعة يؤثر سلباً علي جودة أعمال المراجعة وخاصة المنافسة في تخفيض المراجع لأتعابه من أجل جلب عملاء جدد، وإن تبني مكاتب المراجعة لسياسات وإجراءات رقابة الجودة من شأنه أن يؤدي إلي تحسين جودة الخدمات المقدمة من قبل هذه المكاتب.

تناولت دراسة Coram(2005) تأثير المستوي الأخلاقي للمراجع علي حدوث السلوكيات التي تخفض من جودة عملية المراجعة حيث ركزت علي أن ارتكاب المراجع للسلوك الذي يخفض من جودة عملية المراجعة يعتبر سلوكاً أخلاقياً بالدرجة الأولي، وتوصلت الدراسة إلي أنه يوجد سبعة سلوكيات سيؤدي ارتكابها إلي خفض جودة عملية المراجعة وهي: الفشل في متابعة البنود المشكوك فيها، الاعتماد علي عينة متحيزة، الفشل في البحث في مسألة فنية، قبول تفسيرات ضعيفة من العملاء، الإنهاءات الخاطئة، المراجعة السطحية لمستندات العميل، ورفض بنود مشكوك فيها من العينة .

هدفت دراسة الشاطري والعنقري (2006) إلي 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، وجاءت نتائج هذه الدراسة 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، مما يجعل المكاتب الصغيرة أكثر تعرضاً واستعداداً لمسايرة الأوضاع التي فرضت في ظل استمرار تفشي ظاهرة انخفاض الأتعاب المهنية.

تعرفت دراسة الأديمى(2007) على العوامل الأكثر تأثيرًا على جودة الأداء المهني، وذلك من خلال استقصاء لآراء المراجعين في مكاتب المراجعة العاملة في اليمن، والمراجعين في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة المكلفين بمراجعة حسابات شركات القطاع العام و مؤسساته. وقد توصل الباحث إلى اتفاق المراجعين محل الدراسة على وجود تأثير لمتغيرات الدراسة البالغة تسعة متغيرات على جودة الأداء المهنى للمراجعة وتشمل هذه المتغيرات التخطيط الجيد لعملية المراجعة، أدلة الإثبات، أوراق العمل، موازنة الوقت، معايير المحاسبة والمراجعة الدولية، حجم مكتب المراجعة، المنافسة بين مكاتب المراجعة، طول فترة ارتباط المراجع مع العميل، حجم أتعاب المراجع.

اختبرت دراسة Coram et al.,(2008) العلاقة بين ممارسات الجودة المنخفضة للمراجعة وبين علاقتها بالأبعاد الأخلاقية لهذه الممارسات، ولذلك اهتمت الدراسة بالتعرف علي توقعات وادراكات مراقبي الحسابات لممارسات الجودة المنخفضة للمراجعة وعلاقتها بالعوامل الأخلاقية ومدي أهمية هذه العوامل، وتوصلت إلي أن ممارسات المراجعين لممارسات الجودة المنخفضة للمراجعة تتوقف علي إدراكاتهم للمحتوي الأخلاقي لذلك السلوك أو تلك الممارسة، وهو ما يدعم بالدليل أن الإدراك الأخلاقي يختلف باختلاف القضية أو الممارسة محل القرار.

قامت دراسة هلال (2008) باختبار تأثير مدى إلتزام مراقبي الحسابات بقواعد أخلاقيات المهنة وسلوكياتها على جودة المراجعة من خلال بعض العوامل المحددة لها والمتمثلة في سمعة مكتب المراجعة، واستقلال المراجع و موضوعيته، وعدد القضايا المرفوعة على مكتب المراجعة، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها **مايلى:**

- أن هناك علاقةً إيجابية بين التزام مراقبي الحسابات في مصر بقواعد أخلاقيات وسلوكيات المهنة وبين كل من سمعة مكتب المراجعة واستقلال وموضوعية المراجع.
- أن هناك علاقة سلبية بين التزام مراقبي الحسابات في مصر بقواعد أخلاقيات المهنة و سلوكياتها وبين عدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكتب المراجعة.
- أن هناك العديد من العوامل التي تدفع المراجعين لارتكاب سلوكيات غير أخلاقية وتتمثل هذه العوامل في: احتمال فقدان العميل، وضغوط الامتثال في منشأة المراجعة.
- أن هناك علاقة إيجابية بين سمعة مكتب المراجعة وبين جودة المراجعة، ولكنها غير جوهرية، وأن هناك علاقة إيجابية بين استقلال المراجع و موضوعيته وبين جودة المراجعة، وأن هناك علاقة سلبية بين عدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكتب المراجعة وبين جودة المراجعة.

هدفت دراسة عوض(2008) إلي تحديد طبيعة ومحددات أثر ممارسات المراجعة غير المنظمة على جودة الأداء المهنى لمراجع الحسابات، وذلك من خلال دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة العاملة في جمهورية مصر العربية، وتوصلت هذه الدراسة إلى العديد من النتائج **أهمها:**

- تُعد المراجعة غير المنظمة إحدى نتائج الضغوط المتزايدة سواء من جانب ضغوط المنافسة أو الضغوط التجارية أو ضغوط الوقت.
- تعدّ المراجعة غير المنظمة شكلاً من أشكال السلوك المختل وظيفياً للمراجع والذي يؤثر على جودة الأداء المهني للمراجعين.
- تؤدي ممارسات المراجعة غير المنظمة عند اتباعها من فريق المراجعة إلى أضرار تلحق بمستخدمى المعلومات المحاسبية نتيجة اتخاذهم قرارات تعتمد على رأي المراجع، لذلك تُعد المراجعة غير المنظمة أمرًا غيرَ واجب الاتّباع وسلوك وتصرف غير مقبولينِ من قِبل فريق المراجعة.
- تم التوصل إلى محددين رئيسن لجودة الأداء المهني تجاه ممارسات المراجعة غير المنظمة وهما حجم مكتب المراجعة وارتباط مكتب المراجعة المحلي بمكتب عالمي.
- أوضحت الدراسات الميدانية أن الضغوط التجارية تساهم بنسبة 59% من زيادة حجم الآثار السلبية لمخاطر المراجعة غير المنظمة، وأن ضغوط الوقت تساهم بنسبة 66.7% في تخفيض جودة الأداء المهنى، وانتهت الدراسة إلى أن ارتباط مكتب المراجعة المحلي بمكتب عالمي والأخذ بمعايير الرقابة على جودة الأداء المهنى يساهمان بنسبة 67% ، 82% في تخفيض ممارسات المراجعة غير المنظمة.

استهدفت دراسة عباس (2008) إلي قياس الآثار السلبية لممارسات المراجعة غير المنظمة بمكاتب المراجعة في مصر، وذلك من خلال تحليل هذه الظاهرة ودراسة العوامل المسببة لها، توصلت هذه الدراسة إلى عدة نتائج لعل من **أهمها:**

- أن ممارسات المراجعة غير المنظمة تعد سلوكاً مختلّا وظيفياً، وتعدّ إحدى الموضوعات الهامة المؤثرة على ممارسة مهنة المراجعة؛ نظراً لتأثيرها على مصداقية التقارير المالية التي تخضع لأعمال مراجع الحسابات.
- أن ضغوط الوقت تعدّ من أهم الأسباب والمبررات التي يلجأ إليها الممارسون لتبرير ممارسات المراجعة غير المنظمة وخاصة ضغوط موازنة الوقت.

اهتمت دراسة Bowrin and King II(2010) بتحليل العلاقة بين ضغوط الوقت وتعقد مهام المراجعة وفعالية عملية المراجعة، وتوصلت هذه الدراسة إلى أن هناك علاقة عكسية بين كل من ضغط الوقت وتعقد مهام المراجعة وفعالية عملية المراجعة وقد أظهرت هذه الدراسة عدة نتائج من **أهمها:**

- أن معظم مكاتب المراجعة تقوم بمواجهة ضغوط وقت المراجعة وتعجيل عميلة المراجعة من خلال تخفيض الوقت المخطط لأداء اختبارات الالتزام وتوفير التدريب الكافي؛ لتحسن من معدل اكتشاف الخطأ.
- أن حقيقة تغير معدل فعالية المراجعة والذي يكون نتيجة للتغيرات في ضغط الوقت يختلف من مهمة لأخرى، وبالتالي ليس من المناسب أن يضع مخططو عملية المراجعة جدولاً زمنياً واحداً لمهام المراجعة المختلفة.
- أن تكاليف المراجعة تقل مع زيادة ضغوط الوقت، وأن خطر المراجعة يزداد مع انخفاض فعالية عملية المراجعة.

استهدفت دراسة السعد(2011) تحديد العوامل التي تؤثر على سلوك المراجع الأخلاقي سلباً أو إيجاباً في بيئة المراجعة السعودية وذلك من خلال محاولة الإجابة على التساؤلات **التالية:**

- هل توجد سلوكيات أخلاقية سلبية في بيئة المراجعة السعودية ؟
- كيف يتعامل المراجعون في بيئة المراجعة السعودية مع المواقف أو المشكلات ذات الطابع الأخلاقي، وما مدى الصعوبة التي قد يواجهونها عند اتخاذ قرارات تتعلق بالموافقة على هذه المواقف ؟
- هل تختلف السلوكيات الأخلاقية للمراجعين تجاه التعامل مع المواقف أو المشكلات الأخلاقية باختلاف خصائصهم الشخصية ؟
- ما هي الوسائل والأساليب التي تساعد في دعم أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة من وجهة نظر المراجعين في بيئة السعودية؟

- **توصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها:**
  - هناك ندرة لوجود المواقف غير الأخلاقية في بيئة المراجعة السعودية.
  - عدم وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين السلوك الأخلاقي للمراجعين في بيئة المراجعة السعودية من ناحية، وبين كل من : المؤهل العلمي والمهني، المستوى الوظيفي، والحالة الاقتصادية من ناحية أخرى؛ بمعنى أن السلوك الأخلاقى للمراجعين لا يتأثر بهذه العوامل.
  - وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين السلوك الأخلاقي للمراجعين في بيئة المراجعة السعودية من ناحية، وبين كل من : سنوات الخبرة، العمر، ومكان الميلاد، والحالة الاجتماعية من ناحية أخرى؛ بمعنى أن السلوك الأخلاقي للمراجعين يتأثر بهذه العوامل.
  - وجود مجموعة من الوسائل التى تساعد في دعم أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة في بيئة المراجعة السعودية، وفي مقدمتها: تعزيز الجانب الأخلاقي لطلاب المحاسبة في الجامعات والكليات، وتنمية الوعى الديني للمراجع لتدعيم جانب الرقابة الذاتية، وسنّ القواعد والقوانين التي تلزم بالسلوك الأخلاقي، ووضع عقوبات رادعة على السلوكيات غير الأخلاقية.

هدفت دراسة Kasigwa et al.,(2013) إلى الوقوف على مدى انتشار السلوكيات المخفضة لجودة المراجعة في أوغندا كأحد الدول النامية.

قد توصلت هذه الدراسة إلى انتشار مجموعة من السلوكيات المخفضة لجودة المراجعة من **أهمها:**

- الفحص السريع للمستندات المؤيدة دون الاهتمام بصحتها ودقتها.
- الانتهاء غير المكتمل لخطوات عملية المراجعة.
- الاستغناء عن بعض إجراءات المراجعة.

- عدم البحث في المعايير المحاسبية عن المعالجة المحاسبية السليمة عند عدم التأكد من صحة المعالجة المحاسبية التي اتبعتها المنشأة محل المراجعة.
- قبول تفسيرات الإدارة ومزاعمها بشأن بنود القوائم المالية واستخدامها بديلًا لأدلة أخري أكثر موضوعية كان يمكن للمراجع الحصول عليها.

1-7 الإطار النظري العام للدراسة:

بعد مراجعة أدبيات الدراسة والدراسات ذات العلاقة، فإنه يمكن بيان المتغيرات المستقلة الرئيسة والفرعية " **ممارسات المراجعة غير المنظمة**" والتي تؤثر في جودة الأداء المهني على أنه متغير تابع، وكذلك تحديد العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع.

وعلي ضوء ما توصلت إليه الدراسات السابقة، فإنه يمكن وضع تصنيف المتغيرات الرئيسة والفرعية علي النحو **التالي:**

1.2.4 المتغير المستقل الرئيسي: "**ممارسات المراجعة الخارجية غير المنظمة**" ويتم قياسه من خلال المتغيرات المستقلة الفرعية (ضغط الوقت، الضغوط التجارية، انخفاض الالتزام الأخلاقي والمهني للمراجع)

(مجاهد،1999؛ (Willett and Page,1996;Coram et al.,2008;Kasigwa et al.,2013) عباس،2008؛ عوض،2008)

- **ضغط الوقت:** يتم قياسه من خلال المتغيرات المستقلة الفرعية **التالية:**

(Willett and Page,1996;Otley and Pierce,1996;Coram et al.,2008; Kasigwa et al., 2013)

(مجاهد،1999؛السعدومفتي،2001؛حلس،2003؛مجاهد،2006؛عوض،2008؛عباس،2008ب؛إبراهيم،2008 ؛ هلال،2008؛ السعد،2010)؛

1. عدم أداء إجراءات المراجعة المحددة لكل بند من بنود العينة (Coram et al., 2008)؛
2. عدم البحث في مسألة فنية معينة عند عدم التأكد من المعالجة المحاسبية لها (مجاهد،2006) (kasigwa et al. 2013;Coram et al., 2008)؛
3. الأخطاء المكتشفة في مرحلة الاختبارات الأساسية (مجاهد،1999؛ عوض،2008؛ عباس،2008)؛
4. ضعف الثقة في هيكل الرقابة الداخلية (مجاهد، 1999؛ عوض، 2008)؛
5. إعداد خطط عينات لاحقة (مجاهد،1999)؛
6. التقرير الأقل مما يجب عن وقت المراجعة الفعلي (Otley and pierce,1996) (مجاهد ، 2006؛ هلال،2008)؛
7. تسريع اختبارات عملية المراجعة(مجاهد،1999)؛
8. زيادة حدة المنافسة (السعد ومفتي،2001؛ عوض،2008)؛
9. تعقد مهام عملية المراجعة (حلس،2003)؛
10. إهمال فريق العمل و تأخرهم في أداء وظائفهم (مجاهد،1999؛عوض،2008)؛
11. الاستغناء عن بعض إجراءات المراجعة (Kasigwa et al., 2013)؛
12. إنهاء خطوة المراجعة قبل إتمامها (مجاهد، 2006؛ عوض، 2008 ؛ ابراهيم، 2008)؛
13. إجراء اختبارات جوهرية إضافية (مجاهد، 1999؛ السعدومفتي،2001؛ عوض ،2008؛ عباس ،2008)؛

- **الضغوط التجارية** : ويتم قياسه من خلال المتغيرات المستقلة الفرعية التالية:

(متولي، 1990؛ زين، 1999؛ الجبر وعلي، 2000؛ حلس،2003؛ عطية ،2003؛ الشاطري والعنقري، 2006؛عوض،2008؛هلال،2008)؛

1. تخفيض أتعاب المراجع (متولي،1990؛ زين، 1999؛ الشاطري والعنقري، 2006؛ عطية،2003؛عوض،2008)؛
2. تخفيض تكاليف المراجعة (الشاطري والعنقري، 2006؛ عطية،2003؛ عوض، 2008)؛
3. تقديم المراجع للخدمات الاستشارية مع خدمات المراجعة (الجبروعلي،2000؛ حلس، 2003؛ هلال،2008 ؛ عوض، 2008)؛
4. كون المراجع من حملة أسهم المنشأة محل المراجعة (الخطيب،2013)؛
5. قيام المراجع باستثمارات في المنشأة محل المراجعة (الخطيب،2013)؛
6. الحصول علي قرض مالي من المنشأة محل المراجعة (الخطيب،2013)؛
7. ارتباط المراجع بمصالح مادية مع العميل غير أتعاب المراجعة (الخطيب،2013)؛

- **انخفاض الالتزام الأخلاقي والمهني للمراجع:** يتم قياسه من خلال المتغيرات المستقلة الفرعية التالية: (Coram et al.,2008; Kasigwa et al.,2013)

(صيام،2003 ؛ مجاهد،2006؛هلال، 2008؛ عوض، 2008؛ جادالله وذهني،2008؛ السعد، 2011 ؛ ابوبكر،2011)؛

1. عدم الالتزام بقواعد المهنة وأخلاقياتها وسلوكياتها (صيام،2003 ؛هلال،2008؛ جادالله وذهني،2008؛ السعد،2011)؛
2. عدم كفاية إشراف مكتب المراجعة (هلال، 2008)؛
3. عدم الكشف عن الأخطاء الجوهرية المكتشفة (عوض،2008؛ابوبكر ،2011)؛
4. عدم الإفصاح عن التحريفات في تقرير المراجعة (هلال، 2008؛ ابوبكر،2011)؛
5. استخدام المراجع لتفسيرات العميل الضعيفة كبديل لأدلة أخري (Coram er al.,2008; al.,2013 Kasigwa et)
6. الإهمال المهني في خطوات الفحص أو في التقريرعن هذا الفحص(ابوبكر، 2011)؛
7. إغفال الحصول علي إيضاحات تمنع وقوع غش في الحسابات (ابوبكر،2011)؛
8. تهديد المصلحة الشخصية (هلال،2008)؛
9. المراجعة السطحية لمستندات العميل(مجاهد، 2006؛ عوض، 2008، هلال، 2008) (Coram et al.,2008)؛
10. المناخ غير الأخلاقي في المنشأة محل المراجعة (هلال، 2008)؛
11. استبعاد بعض البنود خلال فحص العينة(Coram et al.,2008)؛
12. احتمال فقدان العميل (هلال، 2008)؛
13. الاعتماد على عينة متحيزة(Coram et al.,2008).

2.2.4 المتغير التابع: "جودة الأداء المهني للمراجعة"

1-8 فرضيات الدراسة:

بدراسة الإطار النظري للدراسة في ضوء متغيرات البيئة المحلية، فإن يمكن التنبؤ بأن كل من المتغيرات الرئيسة أو الفرعية، يمكن أن تؤثر سالباً على جودة الأداء المهني للمراجعة، عليه تم صياغة فرضيات الدراسة (الاستنتاجات النظرية) على النحو **التالي:**

1.3.4 الفرضية الرئيسية:

" تؤثر ممارسة المراجعة الخارجية غير المنظمة تأثيرا جوهرياً سالباً على جودة الأداء المهني للمراجعة "

ويمكن اختبار هذه الفرضية من خلال الفرضيات الفرعية **التالية:**

- **الفرضية الفرعية الأولي:" يؤثر ضغط الوقت تأثيراً جوهرياً سالباً على جودة الأداء المهني للمراجعة "**
  - **ويمكن قياس هذه الفرضية أو اختبارها من خلال المتغيرات التالية:**
    1. عدم أداء إجراءات المراجعة المحددة لكل بند من بنود العينة .
    2. عدم البحث في مسألة فنية معينة عند عدم التأكد من المعالجة المحاسبية لها.
    3. الأخطاء المكتشفة في مرحلة الاختبارات الأساسية.
    4. ضعف الثقة في هيكل الرقابة الداخلية.
    5. إعداد خطط عينات لاحقة.
    6. التقرير الأقل مما يجب عن وقت المراجعة الفعلي.
    7. تسريع اختبارات عملية المراجعة.
    8. زيادة حدة المنافسة.
    9. تعقد مهام عملية المراجعة.
    10. إهمال فريق العمل وتأخره في أداء وظائفهم.
    11. الاستغناء عن بعض اجراءات المراجعة.
    12. إنهاء خطوة المراجعة قبل إتمامها.
    13. إجراء اختبارات جوهرية إضافية.
- **الفرضية الفرعية الثانية" تؤثر الضغوط التجارية تأثيراً جوهرياً سالباً على جودة الأداء المهني للمراجعة "**
  - **ويمكن قياس هذه الفرضية أو اختبارها من خلال المتغيرات التالية :**
    1. تخفيض أتعاب المراجع .
    2. تخفيض تكاليف المراجعة .
    3. تقديم المراجع للخدمات الاستشارية مع خدمات المراجعة .
    4. كون المراجع من حملة أسهم المنشأة محل المراجعة .
    5. قيام المراجع باستثمارات في المنشأة محل المراجعة .
    6. الحصول علي قرض مالي من المنشأة محل المراجعة .
    7. ارتباط المراجع بمصالح مادية مع العميل غير أتعاب المراجعة .
- **الفرضية الفرعية الثالثة " يؤثر انخفاض الالتزام الأخلاقي والمهني للمراجع تأثيراً جوهرياً سالباً على جودة الأداء المهني للمراجعة"**
  - **ويمكن قياس هذه الفرضية أو اختبارها من خلال المتغيرات التالية :**
    1. عدم الالتزام بقواعد أخلاقيات وسلوكيات المهنة .
    2. عدم كفاية إشراف مكتب المراجعة .
    3. عدم الكشف عن الأخطاء الجوهرية المكتشفة .
    4. عدم الإفصاح عن التحريفات في تقرير المراجعة .
    5. استخدام المراجع لتفسيرات العميل الضعيفة كبديل لأدلة آخري.
    6. الإهمال المهني في خطوات الفحص أو في التقرير عن هذا الفحص.
    7. إغفال الحصول علي إيضاحات تمنع وقوع غش في الحسابات .
    8. تهديد المصلحة الشخصية .
    9. المراجعة السطحية لمستندات العميل.
    10. المناخ غير الأخلاقي في المنشأة محل المراجعة .
    11. استبعاد بعض البنود خلال فحص العينة .

12. احتمال فقدان العميل .
13. الاعتماد على عينة متحيزة.

المبحث الثاني: جمع البيانات وتحليلها وصياغة النتائج والتوصيات

1.2 مجتمع وعينة الدراسة :

يتكون مجتمع الدراسة من:

- المراجعين الخارجيين العاملين بديوان المحاسبة بمدينتي بنغازي وطرابلس وعددهم (75) مراجعاً، تم أخذ منهم عينة بنسبة60% .
- المراجعين الخارجيين بإدارة الرقابة علي المصارف والنقد بمصرف ليبيا المركزي بمدينتي بنغازي وطرابلس وعددهم(34) مراجعاً، تم أخذ عينة منهم بنسبة 75% .
- المراجعين الخارجيين العاملين بالمؤسسة الوطنية للنفط والغاز وعددهم(22) مراجعاً، تم أخذ العدد بالكامل أي بنسبة 100%.
- المراجعين الخارجيين العاملين لحسابهم الخاص المشتغلين بنقابة المحاسبين والمراجعين بمدينتي بنغازي وطرابلس والذين قاموا بدفع رسوم الاشتراك للنقابة خلال السنة المنتهية في 12/31/ 2013 وعددهم(215) مراجعاً، تم أخذ عينة منهم بنسبة 46%.

2.2 أداة جمع البيانات:

تم تجميع بيانات الدراسة عن طريق استمارة الاستبيان يلاحظ بشأنها **الآتي:**

- **الأساس النظري للاستبيان:** حيث تعتمد استمارة الاستبيان علي مشكلة الدراسة ومراجعة أدبياتها وتكوين إطارها النظري وصياغة فرضياتها أساسًا نظريًّا ومصدراً لإسئلتها؛
- **أجزاء الاستبيان:** تتكون استمارة الاستبيان من جزئيين موزعة كالآتي:
  - الجزء الأول: لتجميع البيانات الديموغرافية الخاصة بالمشاركين.
  - الجزء الثاني: لتجميع البيانات الخاصة بممارسات المراجعة الخارجية غير المنظمة ومدى تأثيرها علي جودة الأداء المهني للمراجعة.
- **المقياس المستخدم:** تم القياس بمقياس (ليكرت) ذي الخمس درجات، لتصنيف الإجابات المتعلقة بالجزء الثاني من استمارة الاستبيان، حيث تم تصنيف إجابات المشاركين في الدراسة من موافق بشدة(خمس درجات) إلي غير موافق بشدة(درجة واحدة).
- **نوع الأسئلة:** تم استخدام الأسئلة المغلقة في استمارة الاستبيان، مع وجود سؤال مفتوح في نهاية كل مجموعة من الأسئلة المغلقة لتسمح للمشارك في الاستبيان بوضع أي بيانات يرغب في إضافتها مع تحديد مستوي الموافقة عليها .

3.2 **الأساليب الإحصائية:** استخدمت الأساليب الإحصائية التالية لتحليل البيانات:

- **تحليل الثبات:** تحليل الثبات(Reliability) حيث يجرى هذا التحليل للتأكد من ثبات أسئلة الاستبيان واتساقها وانسجامها مع أهداف الدراسة لغرض اختبار فرضياتها(الاستنتاجات النظرية)، وذلك من خلال استخدام معامل آلفا كرونباخ (Alpha Chronbach)؛
- **الإحصاء الوصفي:** يساعد الإحصاء الوصفي في معرفة الاتجاه العام لإجابات المشاركين، من خلال إجراء بعض التحليلات الإحصائية الوصفية للإجابات المختلفة ولكل سؤال علي حدة، وذلك من خلال:
  - المتوسط الحسابي: لقياس مدى تمركز البيانات حول قيمة معينة.

وذلك لمقارنة متوسطات الإجابات مع متوسط القياس المستخدم في استمارة الاستبيان والذي يبلغ (3) متوسطًا نظريًّا؛ لكون هذه القيمة تمثل الحد الفاصل بين موافقة المشاركين وعدم موافقتهم، هذا وقد اعتمدت الدراسة في التحليل علي إذا كان المتوسط **الحسابي**:

& أكبر من (4) فإن الاتجاه العام للإجابة يشير إلي موافقة المشاركين بشدة علي " تأثير ممارسات المراجعة الخارجية غير المنظمة علي جودة الأداء المهني للمراجعة" .

& يتراوح ما بين (3.1 – 4) فإن الاتجاه العام للإجابة يشير إلي موافقة المشاركين علي " تأثير ممارسات المراجعة الخارجية غير المنظمة علي جودة الأداء المهني للمراجعة"

& يساوي (3)عُدّت الإجابة محايدا .

& يتراوح ما بين (2.1 – 2.9) فإن الاتجاه العام للإجابة يشير إلي عدم موافقة المشاركين" تأثير ممارسات المراجعة غير المنظمة علي جودة الأداء المهني للمراجعة" .

& أقل من أو يساوي (2) يشير إلي عدم موافقة المشاركين بشدة على تأثير ممارسات المراجعة الخارجية غير المنظمة على جودة الأداء المهني" ؛

- الانحراف المعياري: لقياس مدى تشتت البيانات حول متوسطها الحسابي؛

- **الإحصاء الاستدلالي(الاستنتاجي):** تم استخدام الاختبارات التالية:
  - تحليل التباين الأحادي استخدم اختبار One Way Analyses of Variance، واختبار One Way Kruskal –Walis، أُستخدِم الاختباران للتعرف على وجود اختلافات جوهرية من عدمها بين إجابات المستجيبين عند مستوي دلالة معنوية 5%، يتطلب الاختبار الأول (One– Way Anova) أن تكون البيانات موزعة توزيعاً طبيعياً ، بينما لا يتطلب الاختبار الثاني (One – Way K.W) ذلك .
  - اختبار المقارنة المتعددة (Multiple Comparison Test) (MCT) يستخدم في الحالات التي يشير فيها الاختباران (One –Way Anova) و(One – Way K.W) علي وجود اختلافات جوهرية عند مستوي معنوية 5%، وذلك بهدف تحديد المجموعة أو المجموعات التي تختلف جوهرياً عن المجموعة أو المجموعات الأخرى.

- **اختبار الفرضيات:** تم استخدام (T– Test) One Sample لاختبار فرضيات الدراسة، حيث تم صياغة الفرضيات الرئيسة بشكل إحصائي (المتوسط الحسابي ≥ H1:M)،حيث يتم عدم رفض الفرضية إذا كانت (P–Value) أقل من مستوى الدلالة المعنوية 5% أو تساويها والعكس في حالة الرفض.

4.2 تحليل البيانات:

تم ترتيب أسئلة استمارة الاستبيان ترتيباً عشوائياً، كما تم ترتيب الإجابات ترتيباً تنازلياً وفقاً للمتوسط الحسابي الإجمالي في جميع جداول التحليلات الإحصائية، وقد تم استخدام برنامج الرزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية لتنفيذ الاختبارات السابقة.

1.4.2 تحليل الثبات:

تم التأكد من ثبات أسئلة الاستبيان، من خلال اختبار معامل آلفا كرونباخ لمجتمع وعينة الدراسة والتي تمثلت في أربع مجموعات، ولقد قامت الباحثة بتوزيع الاستمارات عليها،وبعد تجميع هذه الاستمارات تم إجراء اختبار آلفا كرونباخ علي جميع أسئلة الاستبيان المتعلقة بالجزء الثاني وعددها(37) سؤالًا، وجد أنه يبلغ(92.15%) حيث تدل هذه القيمة علي أن الاستبيان درجة ثبات مقبولة إحصائياً تدعو إلي الثقة.

2.4.2 نسبة الردود:وقد تم توزيع عدد(195) استمارة استبيان علي مجتمع وعينة الدراسة، استلم منها عدد(154) استمارة استبيان صالحة للتحليل وبالتالي نسبة الردود هي(79%)، كما هو موضح في الجدول(1) **التالي:**

جدول رقم (1)

نسبة الردود

م	البيان	المجتمع	العينة	الاستمارات المستلمة		الفاقد	
				العدد	النسبة	العدد	النسبة
1	المراجعون الخارجيون بديوان المحاسبة	75	45	38	%84	7	%16
2	المراجعون الخارجيون بإدارة الرقابة بمصرف ليبيا المركزي	34	30	27	%90	3	%10
3	المراجعون الخارجيون العاملون بالمؤسسة الوطنية للنفط	22	22	17	%77	5	%23
4	المراجعون الخارجيون العاملون لحسابهم الخاص	215	98	72	%73	26	%27
	الإجمالي	346	195	154	%79	41	%21

3.4.2 تحليل الجزء الأول من استمارة الاستبيان: المعلومات الخاصة بالمشاركين:

يبين الجدول رقم (2) أن المشاركين من المراجعين الخارجيين العاملين لحسابهم الخاص منهم(16) مراجعاً بنسبة (22.22%) حاصلون علي درجة الدكتوراه، (18) مراجعاً بنسبة (25.00%) حاصلون علي درجة الماجستير،(38) مراجعاً بنسبة (52.78%) حاصلون علي درجة البكالوريوس، وكان منهم (18) مراجعاً لهم من سنوات الخبرة أقل من 5 سنوات خبرة بنسبة (25.00%)، و(32) مراجعاً بنسبة (44.44%) من 5 إلي أقل من 10سنوات، (19) مراجعاً بنسبة (26.39%) لهم خبرة من 5 إلي أقل من 10 سنوات، (19) مراجعًا بنسبة (26.39%) لهم خبرة من 10 سنوات إلي أقل من 20 سنة، عدد (3) مراجعين بنسبة (4.17%) لهم خبرة أكثر من 20 سنة.

جدول رقم (2)

المعلومات الديموغرافية

المجموعة	العدد	المؤهل العلمي				عدد سنوات الخبرة			
		دكتوراه	ماجستير	بكالوريوس	أخرى	اقل من 5	من 5 اقل من 10	من 10 اقل 20	اكثرمن 20
محاسب ومراجع قانوني يشتغل لحسابه الخاص	72	16	18	38	0	18	32	19	3
%	%100	%22.22	%25.00	%52.78	%0.00	%25.00	%44.44	%26.39	%4.17
مراجعون خارجيون بإدارة الرقابة علي المصارف بمصرف ليبيا المركزي	27	1	10	16	0	2	5	10	10
%	%100	%3.60	%37.04	%59.26	%0.00	%7.41	%18.52	%37.04	%37.04
مراجعون خارجيون بديوان المحاسبة	38	0	9	29	0	9	10	13	6
%	%100	%0.00	%23.68	%76.32	%0.00	%23.68	%26.32	%34.21	%15.79
مراجعين خارجيون بالمؤسسة الوطنية للنفط	17	2	8	7	0	2	3	8	4
%	%100	%11.76	%47.06	%41.18	%0,00	%11.76	%17.65	47.06	%23.53
الإجمالي	**154**	**19**	**45**	**90**	**0**	**31**	**50**	**50**	**23**
%	**%100**	**%12.34**	**%29.22**	**%58.44**	**%0.00**	**%20.13**	**%32.47**	**%32.47**	**%14.94**

أما بالنسبة للمشاركين العاملين بإدارة الرقابة علي المصارف والنقد بمصرف ليبيا المركزي منهم (مراجع واحدٌ) بنسبة (3.60%) حاصل علي درجة الدكتوراه، (10) مراجعين بنسبة (37.04%) حاصلين علي درجة الماجستير، منهم (16) مراجعاً بنسبة (59.26%) حاصلين علي درجة البكالوريوس، وكان منهم (مراجعان اثنان) بنسبة (7.41%) خبرتهم أقل من 5 سنوات، (5) مراجعين بنسبة (18.52%) من 5 إلي أقل 10 سنوات خبرة، (10) مراجعين بنسبة (37.04%) من 10 إلي أقل 20 سنة خبرة ، و(10) مراجعين خبرتهم أكثر من 20 سنة.

كذلك يبين الجدول السابق أن من بين المشاركين من ديوان المحاسبة (9) مراجعين بنسبة (23.68%) حاصلين علي درجة الماجستير، (29) مراجعاً بنسبة (76.32%) حاصلين علي درجة البكالوريوس، كان منهم (9) مراجعين بنسبة (23.68%) خبرتهم في العمل أقل من 5 سنوات، (10) مراجعين بنسبة (26.32%) خبرتهم من 5إلي أقل من 10 سنوات، (13) مراجعاً بنسبة (34.21%) خبرتهم من 10 إلي أقل 20 سنة،(6) مراجعين بنسبة (15.79%) خبرتهم أكثر من 20 سنة.

وبالنسبة للمشاركين العاملين بالمؤسسة الوطنية للنفط والغاز منهم (مراجعان اثنان) بنسبة (11.76%) حاصلون علي درجة الدكتوراه،(8) مراجعين بنسبة (47.06%) حاصلين علي درجة الماجستير، منهم (7) مراجعين حاصلين علي درجة البكالوريوس بنسبة (41.18%)، وكان منهم (مراجعان اثنان) بنسبة (11.76%) خبرتهم أقل من 5 سنوات، (3) مراجعين بنسبة (17.65%) من 5 الي أقل 10 سنوات خبرة،(8) مراجعين بنسبة (47.06%) من 10 إلي أقل 20 سنة خبرة، (4) مراجعين بنسبة (23.53%) أكثر من 20 سنة خبرة.

بصفة عامة فإن (19) مراجعًا بنسبة (12.34%) من المشاركين متحصلون علي درجة الدكتوراه، (45) مراجعًا بنسبة (29.22%) حاصلون علي درجة الماجستير، (90) مراجعًا بنسبة (58.44%) حاصلون علي درجة البكالوريوس.

فيما يتعلق بسنوات الخبرة فإن (31) مراجعًا بنسبة (20.13%) من المشاركين لديهم خبرة أقل من 5 سنوات، (50) مراجعًا بنسبة (32.47%) لديهم خبرة من5 أقل من 10 سنوات، عدد (50) مراجع بنسبة (47.32%) لديهم خبرة من 10أقل 20سنة، (23) مراجعاً بنسبة (94.14%) لديهم خبرة أكثر من 20 سنة.

يتضح من نتائج التحليلات الإحصائية للمعلومات الديموغرافية للمشاركين أن غالبيتهم يتمتعون بتأهيل علمي وعملي كافٍ، مما قد يشير إلي قدرة هؤلاء المشاركين علي الإجابة بموضوعية علي أسئلة الاستبيان وبالتالي تقديم إجابات يمكن الاعتماد عليها.

2 .تحليل الجزء الثاني من استمارة الاستبيان: ممارسات المراجعة الخارجية غير المنظمة ومدي تأثيرها علي جودة الأداء المهني للمراجعة:

1.4.4.2الإحصاء الوصفي لممارسات المراجعة الخارجية غير المنظمة الناتجة عن ضغط الوقت ومدي تأثيرها علي جودة الأداء المهني:

يتضمن هذا الجزء(22) سؤال تم صياغتها لمعرفة إلي أي مدي يوافق أو لا يوافق المستجيبين علي أن ممارسة المراجعة غير المنظمة تؤثر تأثيراً سالباً علي جودة الأداء المهني للمراجعة، وقد تم ترتيب الأسئلة في استمارة الاستبيان عشوائياً، أما في جدول التحليل فقد تم ترتيب الإجابات تنازلياً (الأكبر فالأقل) وفقاً للمتوسط الحسابي الإجمالي (لجميع المجموعات من المستجيبين) وقد اعتمدنا في التحليل: إذا كان المتوسط الحسابي أكبر من (4) فإن الاتجاه العام للإجابات تشير إلي الموافقة بشدة، أما إذا كان المتوسط الحسابي أكبر من (3) وأقل من (4) فإن الاتجاه العام يدل علي أنه قد تمت الموافقة عليها، وإذا كان المتوسط الحسابي يساوي (3) اعتبرت الإجابة محايد، أما إذا كان المتوسط الحسابي أقل من (3) فإن ذلك يدل علي أنه لم يتم الموافقة علي تلك المهام.

باستعراض المتوسط الحسابي الإجمالي لجميع المجموعات، تبين من خلال الجدول (3) أنه يتراوح ما بين (4.08) للسؤال رقم (13.2) "إجراء اختبارات جوهرية"، و(4.01) للسؤال رقم (4.2) "الأخطاء المكتشفة في مرحلة الاختبارات الأساسية"، مما يعني أن الاتجاه العام لإجابات المشاركين علي الأسئلة تبين أنهم يوافقون بشدة علي أن ممارسة المراجعة الخارجية غير المنظمة تؤثر تأثيراً جوهرياً سالباً علي جودة الأداء المهني للمراجعة.

يتراوح بين (3.99) للسؤال رقم (3.2) "إنهاء خطوة المراجعة قبل إتمامها"، و(3.22) للسؤال رقم (10.2) "تعقد مهام المراجعة" مما يشير وبصورة عامة علي أن المشاركين يوافقون علي أن ممارسة المراجعة غير المنظمة تؤثر تأثيراً جوهرياً سالباً علي جودة الأداء المهني للمراجعة.

2.4.4.2الإحصاء الاستدلالي (الاستنتاجي) لممارسات المراجعة الخارجية غير لمنظمة الناتجة عن ضغط الوقت ومدي تأثيرها علي جودة الأداء المهني:

تم إجراء اختبار تحليل التباين الأحادي (One – way Anova) واختبار (One Way Kruskal Walis)عند مستوي دلالة معنوية 5% لكل سؤال علي حدة، لاختبار مدى وجود فروق ذات دلالة إحصائية من عدمه فيما بين متوسطات المجموعات، من خلال عرض قيم كل سؤال علي حدة كما هو موضح بالجدول رقم (3)، بينت النتائج أن قيمة (p –value) أكبر من مستوي الدلالة المعنوية 5% في أغلب الأسئلة، مما يعني عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية فيما بين متوسطات المجموعات لكل سؤال من هذه الأسئلة، باستثناء السؤال (2)، حيث بينت النتائج أن قيمة (P–Value) أقل من مستوي الدلالة المعنوية 5% مما يعني وجود فروق ذات دلالة إحصائية فيما بين متوسطات المجموعات لكل سؤال كما هو مبين بالجدول رقم (3).

وبإجراء اختبار المقارنات المتعددة بين إجابات المشاركين في المجموعات الأربعة، يلاحظ وجود فروقات جوهرية بين إجابات المجموعة الأولي(المراجعين الخارجيين العاملين لحسابهم الخاص)، والمجموعة الثالثة (المراجعين الخارجيين العاملين بديوان المحاسبة)، والمجموعة الرابعة (المراجعين الخارجيين العاملين بالمؤسسة الوطنية للنفط)، عن المجموعة الثانية (المراجعين الخارجيين العاملين بمصرف ليبيا المركزي)، حيث إن المجموعات الأولي والثالثة والرابعة موافقة بينما المجموعة الثانية موافقة بشدة علي أن ممارسة المراجعة الخارجية غير المنظمة يؤثر تأثير أسالباً علي جودة الأداء المهني للمراجعة، حيث كان المتوسط الحسابي للمجموعة الأولي (3.83)، والثالثة (3.61)، والرابعة (3.66) و(4.11) للمجموعة الثانية.

وأيضاً كانت (p–value) للسؤال رقم (6.2) تساوي (0.035) أي أقل من مستوي دلالة معنوية 5%، مما يعني وجود فوق ذات دلالة إحصائية فيما بين متوسطات المجموعات لهذا السؤال، وبإجراء اختبار (MCT) نلاحظ أن المجموعة الثالثة (المراجعين الخارجيين العاملين بديوان المحاسبة) أقل من المجموعة الرابعة (المراجعين الخارجيين العاملين بالمؤسسة الوطنية للنفط)، حيث إن المجموعة الثالثة موافقة، بينما المجموعة الرابعة موافقة بشدة، حيث نجد أنّ المتوسط الحسابي للمجموعة الثالثة (3.01) موافقة، بينما المجموعة الرابعة (4.02).

جدول (3)

التحليل الاحصائي الوصفي والاستنتاجي لضغوط الوقت ومدي تأثيرها علي جودة الأداء المهني للمراجعة

البيان			المتوسط الحسابي					الانحراف المعياري					One– Way Anova	One-Way K.W	المتعددة اختبار المقارنة MCT
السؤال	الترتيب	الرقم	الإجمالي	م1	م2	م3	م4	الإجمالي	م1	م2	م3	م4	P - Value	P – Value	
مماراسات العواجعة غير المنظمة:	1	1	3.7325	3.84	3.87	3.21	4.01	0.742	0.746	1.264	0.845	0.115	0.127	0.264	لا توجد اختلافات جوهرية
ضغوط الوقت	2	2	3.80	3.83	4.11	3.61	3.66	0.877	1.015	0.922	0.713	0.858	0.044	0.042	م2 >(م1، م3 ، م4)
إجراء اختبارات جوهرية	3	13	4.08	3.71	4.14	4.09	4.37	1.124	1.131	1.146	0.854	1.366	0.138	0.321	لا توجد اختلافات جوهرية
الاخطاء المكتشفة في مرحلة الاختبارات الاساسية	4	4.2	4.01	3.89	4.25	4.12	3.78	0.881	0.994	1.175	0.65	0.704	0.1254	0.137	لا توجد اختلافات جوهرية
انهاء خطوة المراجعة قبل إتمامها	5	3.2	3.99	3.87	4.36	3.87	3.87	0.848	1.198	0.826	0.765	0.602	0.421	0.126	لا توجد اختلافات جوهرية
تسريع اختبارات عملية المراجعة	6	8.2	3.98	3.84	4.18	4.18	3.71	1.095	1.137	0.983	0.972	1.289	0.196	0.124	لا توجد اختلافات جوهرية
ضعف الثقة في هيكل الرقابة الداخلية	7	5.2	3.97	3.85	4.25	3.79	4	0.885	0.998	1.175	0.736	0.632	0.0748	0.149	لا توجد اختلافات جوهرية
الاستغناء عن بعض اجراءات المراجعة	8	12	3.92	3.7	4.11	4.08	3.8	1.083	1.142	0.875	0.926	1.39	0.151	0.119	لا توجد اختلافات جوهرية
التقرير الاقل مما يجب عن وقت المراجعة الفعلي	9	7.2	3.83	3.68	4.32	4.05	3.28	0.933	1.215	1.124	0.736	0.655	0.12548	0.131	لا توجد اختلافات جوهرية
اعداد خطط عينات لاحقة	10	6.2	3.78	3.79	4.29	3.01	4.02	0.893	1.151	1.049	0.86	0.512	0.125	0.035	م 3 اقل 4م
عدم البحث في مسألة قية معينة عند عدم التاكد من المعالجة المحاسبية لها	11	2.2	3.72	3.96	4.18	3.55	3.18	0.868	1.035	0.945	0.766	0.727	0.148	0.21	لا توجد اختلافات جوهرية
عدم أداء اجراءات المراجعة الخارجية المحددة لكل بند من بنود العينة	12	1.2	3.71	4.27	4.36	3.01	3.21	0.693	0.892	0.826	0.45	0.602	0.125	0.254	لا توجد اختلافات جوهرية
إهمال وتأخر فريق العمل في أداء وظائفهم	13	11	3.60	3.88	4.11	3.21	3.18	1.176	1.124	1.257	0.932	1.39	0.127	0.327	لا توجد اختلافات جوهرية
زيادة حدة المنافسة	14	9.2	3.52	4	3.29	3.17	3.62	0.922	1.198	0.766	0.727	0.998	0.147	0.164	لا توجد اختلافات جوهرية
تعقد مهام عملية المراجعة	15	10	3.22	3.42	3.45	3.02	2.97	0.878	0.994	0.765	0.602	1.151	0.0975	0.172	لا توجد اختلافات جوهرية

م1 : المراجعين الخارجيين العاملين لحسابهم الخاص
م2 : المراجعين الخارجيين العاملين بمصرف ليبيا المركزي
م3 : المراجعين الخارجيين العاملين بديوان المحاسبة
م4 : المراجعين الخارجيين العاملين المؤسسة الوطنية للنفط

يشير الترتيب الي ترتيب الاجابات تنازلياً (الأكبر فالأصغر) حسب المتوسط الحسابي الإجمالي بينما يشير الرقم إلي رقم السؤال في استمارة الاستبيان.

3.4.4.2 الإحصاء الوصفي لممارسات المراجعة الخارجية غير المنظمة الناتجة عن الضغوط التجارية ومدي تأثيرها علي جودة الأداء المهني للمراجعة:

تبين نتائج التحليلات الإحصائية الواردة بالجدول (4) أن المتوسط الحسابي الإجمالي لجميع المجموعات ما بين (3.9) للسؤال رقم (7.3) " ارتباط المراجع بمصالح مادية مع العميل غير أتعاب المراجعة" إلي (3.25) للسؤال رقم (3) "الضغوط التجارية" ، مما يعني أن الاتجاه العام لإجابات المشاركين تبين أنهم يوافقون علي أن الضغوط التجارية تؤثر تأثيراً جوهرياً سالباً علي جودة الأداء المهني للمراجعة.

4.4.4.2 الإحصاء الاستدلالي (الاستنتاجي) لممارسات المراجعة الخارجية غير المنظمة الناتجة عن الضغوط التجارية ومدي تأثيرها علي جودة الأداء المهني للمراجعة:

باستخدام تحليل التباين الأحادي (One-Way ANOVA و K.W One-Way) لكل سؤال علي حدة؛ لاختبار مدى وجود فروق ذات دلالة إحصائية من عدمه فيما بين متوسطات المجموعات، ومن خلال عرض قيم كل سؤال علي حدة كما هو موضح بالجدول (4)، يتضح بأن قيمة (P-Value) أكبر من مستوي الدلالة المعنوية 5% لكل الاسئلة من (3) إلي(7.3) مما يعني عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية فيما بين متوسطات المجموعات لهذه الاسئلة فيما عدا السؤال رقم (1.3)، حيث نلاحظ بأن قيمة (P-Value) بالنسبة للسؤال (1.3) أقل من مستوى الدلالة 5%، مما يعني وجود فروق ذات دلالة إحصائية فيما بين متوسطات المجموعات لهذا السؤال، وبإجراء اختبار المقارنات المتعددة (MCT) يلاحظ بأن المجموعة الثالثة (المراجعين الخارجيين العاملين بديوان المحاسبة) أقل من المجموعة الأولي (المراجعين الخارجيين العاملين لحسابهم الخاص)، حيث إن المجموعة الثالثة موافقة بينما المجموعة الأولي موافقة بشدة علي أن الضغوط التجارية تؤثر تأثيرا جوهرياً سالباً علي جودة الأداء المهني للمراجعة، حيث كان المتوسط الحسابي للمجموعة الاولى (4.13) وللمجموعة الثالثة (3.012) .

جدول (4)

التحليل الاحصائي الوصفي والاستنتاجي للضغوط التجارية ومدي تأثيرها علي جودة الأداء المهني للمراجعة

البيان			المتوسط الحسابي					الانحراف المعياري					One– Way Anova	One-Way K.W	MCT المتعددة اختبار المقارنة
السؤال	الترتيب	الرقم	الإجمالي	م1	م2	م3	م4	الإجمالي	م1	م2	م3	م4	P - Value	P – Value	
الضغوط التجارية"	**1**	3	3.25	3.291	3.276	3.135	3.313	0.881	0.76	1.207	0.846	0.931	0.115	0.56	لا توجد اختلافات جوهرية
أرتباط المراجع بمصالح مادية مع العميل غير أتعاب المراجعة	**2**	7.3	3.9	3.76	4.31	3.86	3.65	1.169	1.075	1.492	1.097	1.377	0.989	0.67	لا توجد اختلافات جوهرية
قيام المراجع بأستثمارات في المنشأة محل المراجعة	**3**	5.3	3.84	3.75	3.71	3.88	4.02	1.223	1.204	1.315	1.154	1.377	0.519	0.257	لا توجد اختلافات جوهرية
تخفيض أتعاب المراجع	**4**	3.1	3.8	4.13	4.05	3.013	4.01	0.908	0.869	0.976	0.856	1.063	0.116	0.037	م3> م1
تقديم المراجع للخدمات الاستشارية مع خدمات المراجعة	**5**	3.3	3.79	3.84	3.66	3.88	3.76	0.985	1.002	1.09	0.938	0.75	0.29	0.197	لا توجد اختلافات جوهرية
تخفيض تكاليف المراجعة	**6**	2.3	3.75	3.86	4.08	3.22	3.83	1.184	1.229	1.239	1.074	0.966	0.161	0.081	لا توجد اختلافات جوهرية
كون المراجع من حملة أسهم المنشاة محل المراجعة	**7**	4.3	3.71	3.7	3.12	4.09	3.92	1.184	1.229	1.239	1.074	0.966	0.144	0.092	لا توجد اختلافات جوهرية
الحصول علي قرض مالي من المنشأة محل المراجعة	**8**	6.3	3.44	3.59	3.61	3.332	3.22	1.304	1.369	1.474	0.966	1.204	0.072	0.075	لا توجد اختلافات جوهرية

م1 : المراجعين الخارجيين العاملين لحسابهم الخاص
م2 : المراجعين الخارجيين العاملين بمصرف ليبيا المركزي
م3 : المراجعين الخارجيين العاملين بديوان المحاسبة
م4 : المراجعين الخارجيين العاملين المؤسسة الوطنية للنفط

يشير الترتيب الي ترتيب الاجابات تنازلياً (الأكبر فالأصغر) حسب المتوسط الحسابي الإجمالي بينما يشير الرقم إلي رقم السؤال في استمارة الاستبيان.

5.4.4.2 الإحصاء الوصفي لممارسات المراجعة الخارجية غير المنظمة الناتجة عن انخفاض الالتزام الأخلاقي والمهني للمراجع ومدي تأثيرها علي جودة الأداء المهني للمراجعة:

تبين نتائج التحليلات الإحصائية الواردة بالجدول (5) أن المتوسط الحسابي لجميع المجموعات يتراوح ما بين (3.955) للسؤال (3.4) " عدم الكشف عن الأخطاء الجوهرية المكتشفة" إلي (3.833) للسؤال (1.4) "عدم الالتزام بقواعد أخلاقيات المهنة وسلوكياتها " مما يعني أن الاتجاه العام لإجابات المشاركين تبين أنهم موافقون علي أن انخفاض الالتزام الأخلاقي والمهني للمراجع يؤثر تأثيراً جوهرياً سالباً علي جودة الأداء المهني للمراجعة.

6.4.4.2 الإحصاء الاستدلالي (الاستنتاجي) لممارسات المراجعة الخارجية غير المنظمة الناتجة عن انخفاض الالتزام الأخلاقي والمهني للمراجع ومدي تأثيرها علي جودة الأداء المهني للمراجعة:

تم استخدام تحليل التباين الأحادي (One –Way K.W&One-Way ANOVA) لكل سؤال علي حدة، لاختبار مدى وجود فروق ذات دلالة إحصائية من عدمه فيما بين متوسطات المجموعات، من خلال عرض قيم كل سؤال علي حدة كما هو موضح بالجدول (5)، حيث نجد أن قيمة (P-Value) أكبر من مستوي الدلالة المعنوية 5% لكل الأسئلة، مما يعني عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية فيما بين متوسطات المجموعات لهذه الاسئلة، فيما عدا السؤال رقم (5.4) فنلاحظ بأن قيمة (p-value) أقل من مستوي معنوية 5%، مما يعني وجود فروق ذات دلالة احصائية فيما بين متوسطات المجموعات لهذا السؤال، وبإجراء اختبار (MTC) نلاحظ بأن المجموعة الثالثة (المراجعين الخارجيين العاملين بالديوان) أكبر من المجموعة الثانية (المجموعة الخارجيين العاملين بمصرف ليبيا المركزي)، حيث نجد المجموعتين موافقتين لكن المجموعة الثالثة درجة موفقاتها أكبر من المجموعة الثانية حيث نجد أن المتوسط الحسابي للمجموعة الثالثة (3.98) بينما المتوسط الحسابي للمجموعة الثانية (3.51)،كذلك السؤال رقم (4.4)نلاحظ بأن قيمة (P-Value) (0.004) أقل من مستوي الدلالة المعنوية 5%، مما يعني وجود فروق ذات دلالة إحصائية فيما بين متوسطات المجموعات لهذا السؤال، وبإجراء اختبار (MCT) نلاحظ بأن المجموعة الرابعة (المراجعين الخارجيين العاملين بالمؤسسة الوطنية للنفط) أكبر من المجموعة الأولي(المراجعين الخارجيين العاملين لحسابهم الخاص)، حيث إنّ المجموعة الرابعة موافقة بشدة بينما المجموعة الاولي موافقة على تأثير انخفاض الالتزام الأخلاقي والمهني علي جودة الأداء المهني للمراجعة، حيث كان المتوسط الحسابي للمجموعة الرابعة (4.33) وللمجموعة الاولى (3.17)؛

وأيضاً كانت (P-Value) للسؤال رقم (2.4) (0.01) أي أقل من مستوي دلالة معنوية 5%، مما يعني وجود فروق ذات دلالة إحصائية فيما بين متوسطات المجموعات لهذا السؤال، وبإجراء اختبار(MCT) نلاحظ بأن المجموعة الثانية (المراجعين الخارجيين العاملين بمصرف ليبيا المركزي) أقل من المجموعة الثالثة (المراجعين الخارجيين العاملين بديوان المحاسبة) حيث إن المجموعة الثانية غير موافقة، بينما المجموعة الثالثة

موافقة علي أن انخفاض الالتزام الأخلاقي والمهني للمراجع يؤثر تأثيراً جوهرياً سالباً علي جودة الأداء المهني للمراجعة، حيث كان المتوسط الحسابي للمجموعة الثانية (2.98) وللمجموعة الثالثة (3.67).

وكانت قيمة (P-Value) للسؤال (13.4) (0.002) أقل من مستوى الدلالة المعنوية 5%، مما يعني وجود فروق ذات دلالة احصائية فيما بين متوسطات المجموعات لهذا السؤال، وبإجراء اختبار (MCT) يلاحظ أن المجموعة الأولى (المراجعين الخارجيين العاملين لحسابهم الخاص) أقل من المجموعة الثانية (المراجعين الخارجيين العاملين بمصرف ليبيا المركزي) والمجموعة الثالثة (المراجعين الخارجيين العاملين بديوان المحاسبة) والمجموعة الرابعة (المراجعين الخارجيين العاملين بالمؤسسة الوطنية للنفط)، حيث نجد فروقًا جوهرية بين إجابات المجموعة الاولي من ناحية والمجموعات (4،3،2) من ناحية أخرى، فعلى الرغم من موافقة المجموعات الأربعة علي أن انخفاض الالتزام الأخلاقي والمهني للمراجع يؤثر تأثيراً جوهرياً سالباً علي جودة الأداء المهني للمراجعة، إلاّ أن إجابات المجموعات الثانية والثالثة والرابعة أكبر في متوسطاتها، وبالتالي درجة موفقاتها أكبر علي جميع الأسئلة مقارنة بالمجموعة الأولى ، حيث إن المتوسط الحسابي للمجموعة الثانية (3.254) وللثالثة (3.19) وللرابعة (4.11) أكبر من المجموعة الأولي (3.12).

كذلك قيمة (P-Value) للسؤال (9.4) (0.003) أقل من مستوي الدلالة المعنوية 5% مما يعني وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات المجموعات لهذا السؤال، وبإجراء اختبار (MCT) نلاحظ بأن المجموعة الثانية (المراجعين الخارجيين بمصرف ليبيا المركزي) أقل من المجموعة الرابعة (المراجعين الخارجيين بالمؤسسة الوطنية للنفط)، حيث نجد فروقاتٍ جوهرية بين إجابات المجموعة الثانية من ناحية والمجموعة الرابعة من ناحية أخرى، حيث إن المجموعة الثانية غير موافقة علي أن الالتزام الأخلاقي والمهني للمراجع يؤثر تأثيراً جوهرياً سالباً علي جودة الأداء المهني للمراجعة حيث كان المتوسط الحسابي للمجموعة الثانية (2.76)، بينما المجموعة الرابعة موافقة علي أن انخفاض الالتزام الأخلاقي والمهني للمراجع يؤثر تأثيراً جوهرياً سالباً علي جودة الأداء المهني للمراجعة (المتوسط الحسابي 3.72).

جدول (5)

التحليل الاحصائي الوصفي والاستنتاجي لانخفاض الالتزام الاخلاقي والمهني للمراجع ومدي تأثيرها علي جودة الأداء المهني

البيان			المتوسط الحسابي					الانحراف المعياري					One– Way Anova	One-Way K.W	اختبار المقارنة المتعددة MCT
السؤال	الترتيب	الرقم	الإجمالي	م1	م2	م3	م4	الإجمالي	م1	م2	م3	م4	P - Value	P – Value	
أنخفاظ الالتزام الاخلاقي والمهني للمراجع:	**1**	4	3.646	3.553	3.53	3.575	3.925	1.132	1.206	1.284	1.087	0.95	0.232	0.116	لا توجد اختلافات جوهرية
عدم كشف عن الاخطاء الجوهرية المكتشفة	**2**	3.4	3.955	3.45	4.16	3.99	4.22	1.284	1.023	1.988	1.002	1.124	0.486	0.0569	**م2 >(م1، م3 ، م4)**
عدم الالتزام بقواعد أخلاقيات وسلوكيات المهنة	**3**	1.4	3.833	3.8	3.55	3.87	4.11	0.873	1.016	1.134	0.842	0.5	0.09	0.0712	لا توجد اختلافات جوهرية
احتمال فقدان العميل	**4**	12.4	3.772	3.987	3.65	3.48	3.97	1.281	1.421	1.257	1.087	1.36	0.0812	0.612	لا توجد اختلافات جوهرية
استخدام المراجع لتفسيرات العميل الضعيفة كبديل لادلة اخري	**5**	5.4	3.755	3.66	3.51	3.98	3.87	1.335	1.016	1.789	1.699	0.834	0.002	0.003	م3> م2
المناخ الغير اخلاقي في المنشاة محل المراجعة	**6**	1.4	3.743	3.49	3.78	3.99	3.71	0.86	1.078	0.648	1.026	0.688	0.486	0.41	لا توجد اختلافات جوهرية
عدم الافصاح عن التحريفاتفي تقرير المراجعة	**7**	4.4	3.705	3.17	3.87	3.45	4.33	1.297	1.789	1.364	1.036	1	0.004	0.0665	م4 اكبر من م 1
الاهمال المهني في خطوات الفحص أو في التقرير عن هذا الفحص	**8**	6.4	3.683	3.87	3.25	3.94	3.67	1.33	1.233	1.108	1.232	1.745	0.079	0.085	لا توجد اختلافات جوهرية
استبعاد بعض البنود خلال فحص العينة	**9**	11.4	3.62	3.45	3.81	3.24	3.98	1.09	1.193	1.125	1.022	1.021	0.0816	0.126	لا توجد اختلافات جوهرية
تهديد المصلحة الشخصية	**10**	8.4	3.551	3.74	3.64	3.125	3.7	0.983	1.118	1.257	1.057	0.5	0.099	0.112	م 3 اقل 4م
عدم كفاية إشراف مكتب المراجعة	**11**	2.4	3.481	3.125	2.98	3.67	4.15	1.099	1.545	1.266	1.008	0.577	0.01	0.109	م2 اقل م 3
اغفال الحصول علي ايضاحات تمنع وقوع الغش	**12**	7.4	3.48	3.99	3.67	2.78	3.48	1.065	0.987	1.065	1.004	1.204	0.102	0.062	لا توجد اختلافات جوهرية
الاعتماد علي عينة متحيزة	**13**	13.4	3.419	3.12	3.254	3.19	4.11	1.256	1.26	1.69	1.056	1.02	0.002	0.287	م 1 اقل من م2 ، م3 ، م4
المراجعة السطحية لمستندات العميل	**14**	9.4	3.397	3.336	2.76	3.77	3.72	0.962	1.005	0.995	1.067	0.78	0.026	0.004	م 2 اقل م 4

م1 : المراجعين الخارجيين العاملين لحسابهم الخاص
م2 : المراجعين الخارجيين العاملين بمصرف ليبيا المركزي
م3 : المراجعين الخارجيين العاملين بديوان المحاسبة
م4 : المراجعين الخارجيين العاملين المؤسسة الوطنية للنفط

يشير الترتيب الي ترتيب الاجابات تنازلياً (الأكبر فالأصغر) حسب المتوسط الحسابي الإجمالي بينما يشير الرقم إلي رقم السؤال في استمارة الاستبيان.

2 اختبار الفرضيات:

1.5.2 اختبار الفرضية الرئيسية للدراسة "تؤثر ممارسة المراجعة الخارجية غير المنظمة تأثيراً جوهرياً سالباً علي جودة الأداء المهني للمراجعة"

تبين نتائج اختبار (T-Test) الواردة بالجدول (6) لكل مجموعة علي حدة ولجميع المجموعات، أن قيمة (P V) لجميع الاسئلة الخاصة بهذه الفرضية أقل من مستوى الدلالة المعنوية5%، وعليه تم قبول الفرضية الرئيسة الأولى للدراسة.

جدول رقم (6)

اختبارT-Test للكشف عن تأثير ممارسة المراجعة الخارجية غير المنظمة علي جودة الأداء المهني للمراجعة

المجموعة	العدد	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	فرق بين المتوسطين	قيمة T	PV
المراجعون الخارجيون العاملون لحسابهم الخاص	72	3,84	0,746	0,84	16,12	0
المراجعين الخارجيون بمصرف ليبيا المركزي	27	3,87	1,264	0,87	9.187	0
المراجعون الخارجيون بديوان المحاسبة	38	3,21	0,845	0,21	12.23	0
المراجعون الخارجيون بالمؤسسة الوطنية للنفط	17	4,01	0.115	1,01	9.163	0
مجموع جميع المجموعات	**154**	**3,732**	**0,742**	**0,732**	**11.67**	**0**

2.5.2 اختبار الفرضية الفرعية الأولي " يؤثر ضغط الوقت تأثيراً جوهرياً سالباً علي جودة الأداء المهني للمراجعة"

تبين نتائج اختبار (T-Test) الواردة بالجدول (7) لكل مجموعة علي حدة ولجميع المجموعات، أن قيمة (P V) لجميع الأسئلة الخاصة بهذه الفرضية أقل من مستوي الدلالة المعنوية 5%، وعليه تم قبول الفرضية الفرعية الأولي للدراسة.

جدول رقم (7)

اختبار T-Test للكشف عن تأثير ضغط الوقت علي جودة الأداء المهني للمراجعة

المجموعة	العدد	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	فرق بين المتوسطين	قيمة T	PV
المراجعون الخارجيون العاملون لحسابهم الخاص	72	3,831	1,015	0,83	9,149	0
المراجعون الخارجيون بمصرف ليبيا المركزي	27	4,11	0,922	1,11	4,117	0
المراجعون الخارجيون بديوان المحاسبة	38	3,61	0,713	0,61	8,498	0
المراجعون الخارجيون بالمؤسسة الوطنية للنفط	17	3,66	0.858	0,66	5,645	0
مجموع جميع المجموعات	**154**	**3,80**	**0,877**	**0,8**	**6,852**	**0**

3.5.2 اختبار الفرضية الفرعية الثانية "تؤثر الضغوط التجارية تأثيراً جوهرياً سالباً علي جودة الأداء المهني للمراجعة"

تبين نتائج اختبار (T-Test) الواردة بالجدول(8) لكل مجموعة ولجميع المجموعات، أن قيمة (P V) لجميع الاسئلة الخاصة بهذه الفرضية أقل من مستوي الدلالة المعنوية 5%، تم قبول الفرضية الفرعية الثانية للدراسة.

جدول رقم (8)

اختبار T -Test للكشف عن تأثير الضغوط التجارية علي جودة الأداء المهني للمراجعة

المجموعة	العدد	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	فرق بين المتوسطين	قيمة T	PV
المراجعون الخارجيون العاملون لحسابهم الخاص	72	3,291	0,76	0,291	10,411	0
المراجعون الخارجيون بمصرف ليبيا المركزي	27	3,276	1,207	0,276	16,122	0
المراجعون الخارجيون بديوان المحاسبة	38	3,135	0,846	0,135	9,15	0
المراجعون الخارجيون بالمؤسسة الوطنية للنفط	17	3,313	0,931	0,313	6,789	0
مجموع جميع المجموعات	**154**	**3,25**	**0,881**	**0,25**	**10,618**	**0**

4.5.2 اختبار الفرضية الفرعية الثالثة "يؤثر انخفاض الالتزام الأخلاقي والمهني للمراجع تأثيراً جوهرياً سالباً علي جودة الأداء المهني للمراجعة"

تبين نتائج اختبار (T-Test) الواردة بالجدول (9) لكل مجموعة ولجميع المجموعات، أن قيمة (p v) لجميع الاسئلة الخاصة بهذه الفرضية أقل من مستوي الدلالة المعنوية 5%، تم قبول الفرضية الفرعية الثالثة للدراسة.

جدول رقم (9)

اختبار T-Test للكشف عن تأثير انخفاض الالتزام الأخلاقي والمهني للمراجع علي جودة الأداء المهني للمراجعة

المجموعة	العدد	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	فرق بين المتوسطين	قيمة T	PV
المراجعون الخارجيون العاملون لحسابهم الخاص	72	3,552	1,206	0,552	11.126	0
المراجعون الخارجيون بمصرف ليبيا المركزي	27	3,529	1,283	0,529	15.879	0
المراجعون الخارجيون بديوان المحاسبة	38	3,575	1,087	0,575	9.136	0
المراجعون الخارجيون بالمؤسسة الوطنية للنفط	17	3,925	0,950	0,925	7.119	0
مجموع جميع المجموعات	**154**	**3,645**	**1,131**	**0,645**	**10,815**	**0**

6.2 الاستقراء :

يتضح من مقارنة الاستنتاجات العملية للدراسة (نتائج التحليلات الإحصائية) باستنتاجاتها النظرية (الفرضيات)، تطابق كل من الاستنتاجات النظرية والعملية للدراسة، وبذلك تكون الدراسة قد أضافت دليلاً عملياً من واقع البيئة المحلية يؤيد أدبيات الدراسة ويضيف إليها.

7.2 نتائج الدراسة والتوصيات:

من خلال تحليل البيانات السابق تم الوصول إلي:

1.7.2 نتائج الدراسة: من خلال التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة تم الوصول إلي العديد من النتائج يمكن إيجازها في الآتي:

- أن معظم المستجيبين حاصلون علي تأهيل علمي مناسب، ولديهم خبرة عملية طويلة وأن معظمهم متخصّصون في مجالات ترتبط بمجال الدراسة، الأمر الذي يضفي إمكانية الاعتماد علي إجاباتهم المختلفة.

- تشير نتائج الدراسة أن اختبار آلفا كرونباخ علي جميع أسئلة استمارة الاستبيان المتعلقة بالجزء الثاني وعددها (37) سؤالًا وُجد أنه يبلغ 92.15%، وتدل هذه القيمة علي أن للاستبيان درجة ثبات معقولة إحصائياً تدعو إلي الثقة.
- تبين نتائج التحليل الإحصائي الوصفي أن إجابات المستجيبين للفرضية الرئيسة والفرضيات الفرعية تشير إلي الموافقة بشدة والموافقة حيث يقع المتوسط الحسابي بين (4.11) و(3.11)، باستثناء الأسئلة التي تم ذكرها لم يتم الموافقة عليها وهي (2.4) و(9.4) حيث كان المتوسط الحسابي (2.98) و(2.76)؛
- تبين نتائج الإحصاء الاستنتاجي لاختباري (One-Way ANOVA) و(One-Way K.W) كما هو موضح بالجداول الإحصائية السابقة، بينت النتائج أن قيمة (P-Value) أكبر من مستوي الدلالة المعنوية 5% لأغلب الاسئلة مما يعني أن عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية فيما بين متوسطات المجموعات لكل سؤال من هذه الأسئلة باستثناء الأسئلة التي تم الإشارة إليها فيما سبق.
- تشير نتائج اختبار فرضيات الدراسة إلي أنه قد تم قبول كافة الفرضيات عند مستوي دلالة معنوية 0.05، أي أن ممارسات المراجعة الخارجية غير المنظمة تؤثر تأثيراً جوهرياً سالباً علي جودة الأداء المهني للمراجعة، وهذه النتيجة تعطي دليلاً عملياً من واقع البيئة المحلية تؤيد أدبيات الدراسة.
- تبين نتائج الدراسة في الجزء الخاص بالأسئلة المفتوحة التي تظهر إنه لم يذكر أي من المستجيبين مهام أخرى لم تذكر في استمارة الاستبيان، وهذا يعطي مؤشرًا مقبولاً علي أن هذه الدراسة تضمنت كافة المتغيرات المستقلة الرئيسة والفرعية بموضوع الدراسة.

2.7.2 التوصيات:

- ضرورة الاهتمام بمهنة المراجعة وذلك بالعمل علي الرقي بمزاولي مهنة المراجعة، وذلك بتجنب الضغوط التي قد يتعرضون لها.
- ضرورة اهتمام الهيئات العلمية والمنظمات المهنية في ليبيا بموضوع رقابة جودة أداء مكاتب المراجعة وذلك بوجود معايير وإرشادات لتفعيل هذا الاهتمام.
- يجب الالتزام من قبل مراجعي الحسابات بالعمل علي تبني قواعد وآداب وسلوكيات المهنة لتكون أساساً يتم الاسترشاد به عند إتمام عملية المراجعة وتبني إجراءات رقابة الجودة علي إعمال المراجعة في مكاتبهم.

مراجع البحث:

أولاً: المراجع العربية:

1- إبراهيم، محمد بهاء الدين، (2008)،"مدخل مقترح لتحديد المتغيرات التي تؤثر على قياس جودة الأداء المهنى للمراجعة الخارجية مع التطبيق على قطاع مكاتب المحاسبة والمراجعة بجمهورية مصر العربية،"**مجلة البحوث التجارية**، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، العدد (2).،ص 149-212.

2- أبوبكر،أيمن عبدالله محمد،(2011)، "مقدمة في المراجعة (1)"،دار المستقبل للنشر والتوزيع، الأردن.

3- أبو هين، إياد حسن حسين، (2005)، "العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظرمدققي الحسابات القانونيين في فلسطين"،**رسالة ماجستير غير منشورة**، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية، غزة.

4- الأديمى، منصور ياسين، (2007)،"مكاتب ومؤسسات المراجعة وأثرها على جودة الأداء المهنى"، دراسة ميدانية، مجلة كلية التجارة والاقتصاد، جامعة صنعاء، العدد (38)، ص49-166.

5- الجبر، نبيه عبد الرحمن، و على، جمعة محمد محمد،(2000)،"تقديم المحاسب القانوني للخدمات الاستشارية بين السماح والمنع في المملكة العربية السعودية"،**مجلة البحوث المحاسبية تصدر عن الجمعية السعودية للمحاسبة**، العدد (2)، ص 67-96.

6- الخطيب، فاتن تيسير ،(2013)، " التفاعل المهني بين المراجعين الخارجيين والإدارة العليا في الشركات المساهمة العاملة في مدينة بنغازي"، **رسالة ماجستير غير منشورة**، كلية الاقتصاد، جامعة بنغازي.

7- الدراجي،عبدالسلام محمد،(1998)، "تقييم جودة خدمات مكاتب المراجعة في ليبيا"، **رسالة ماجستير غير منشورة**، جامعة بنغازي، كلية الاقتصاد.

8- السعد، صالح بن عبد الرحمن، (2011)،"العوامل المؤثرة على السلوك الأخلاقي في بيئة المراجعة السعودية"، دراسة ميدانية (استكشافية)،**مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية**، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، المجلد (48)، العدد(1)، ص 187-208.

9- السعد، صالح بن عبد الرحمن، و مفتى، محمد حسن على، (2001)،"أسباب ونتائج ضغوط موازنة الوقت في بيئة المراجعة السعودية"،**مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية**، جامعة عين شمس، العدد (2).،ص233-243.

10- الشاطرى، إيمان حسين ، و العنقري، حسام عبد المحسن، (2006)،"انخفاض مستوى اتعاب المراجعة وآثاره على جودة الأداء المهني"، دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية، **مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة**، العدد (1)، ص 97-163.

11- الفيتوري، نجاة الصديق،(2007)، "أثر بعض العوامل علي جودة أداء مكاتب المراجعة"، **رسالة ماجستير غير منشورة**، جامعة بنغازي، كلية الاقتصاد.

12- القيق، أمير جمال، (2012)، "مدي تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة" ، دراسة ميدانية، **رسالة ماجستير غير منشورة**، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة.

13- الفضيل،حمزة محمد محمود، (2014)، "أهمية التخصص المهني للمراجع الخارجي في تحسين تقدير مخاطر المراجعة"، **رسالة ماجستير غير منشورة**، كلية الاقتصاد، جامعة بنغازي.

14- بلال،محمد سميرعبدالرؤوف،(1997)، "دراسة تحليلية للعوامل المؤثرة في جودة المراجعة والرقابة عليها مع تطبيق خاص علي الممارسةالمهنية في جمهورية مصرالعربية"،**رسالة دكتوراةغير منشورة**، كليةالتجارة،جامعةالإسكندرية.

15- جاد الله، فاطمة على، و ذهنى، سوزان جمال الدين، (2008)،"إطار متكامل لدراسة أخلاقيات العمل بالتطبيق على مكاتب المحاسبة والمراجعة"،**مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة**، جامعة القاهرة، العدد (70)، الجزء (2)،ص 995-1020.

16- حلس، سالم عبد الله، (2003)،"العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعةفي فلسطين"،**مجلة الجامعة الإسلامية** ، كلية التجارة، غزة،العدد(1)،ص 248-275.

17- حمد،سليمان بالحسن محمد، (2012)، "أثر لجان المراجعة علي كفاءة وفعالية المراجعة وجودة المعلومات بالتقارير المالية"، **رسالة ماجستير غير منشورة**، كلية الاقتصاد، جامعة بنغازي.

18- راضى، محمد سامي،(1998)،"تحليل العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة: دراسة تطبيقية على جمهورية مصر العربية" ، **المجلة العربية للمحاسبة** ، المجلد الثاني ، العدد (1)،ص 33-77.

19- زين، على أحمد، (1994)،"نموذج مقترح لدور المراجع الخارجي بخصوص تقديم الخدمات الاستشارية للمنشآت العميلة"،**المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية**، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، العدد (1).

20- صبيحى، محمد حسنى عبد الجليل، (1997)،"مفهوم وخصائص جودة المراجعة المالية بجمهورية مصر العربية: دراسة نظرية ميدانية"،**المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية**، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، العدد (1) ، ص 13-63.

21- صيام،وليد زكريا (2003)،" العوامل المؤثرة علي استقلالية مدقق الحسابات في ظل التشريعات المهنية"،**المؤتمر العلمي المهني الخامس "التحكم المؤسسي واستمرارية المنشأة"**، جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، عمان، الأردن.

22- عباس، داليا عادل ،(2008)،"نموذج مقترح لقياس الآثار السلبية للمراجعة غير المنظمة بمكاتب المراجعة في مصر"،**مجلة الدراسات والبحوث التجارية**، كلية التجارة، جامعة بنها ،العدد (2)،ص ص 220-235.

23- عطية، أحمد محمد صلاح، (2003)،"تأثير العوامل السالبة والمدعمة للاستقلالية على أحكام المراجع دراسة تجريبية"،**مجلة الفكر المحاسبى**، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد (2).

24- عوض، آمال محمد، (2006)،"أثر التخصص الصناعي لمراجع الحسابات على جودة الأرباح للشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية المصري"، **المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة**، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد (43)،العدد (2)،ص 3-66.

25- عوض، آمال محمد (2008)،"أثر ممارسة المراجعة غير المنظمة على جودة الأداء المهنى لمراجع الحسابات"،مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، العدد (2)،ص 1-85.

26- متولى، سامى وهبة، (1990)،"مفهوم الاستقلال في المراجعة والمخاطر التى تهدده"،**المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة**، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ملحق العدد (2).

27- مجاهد، محمد عبدالله محمدعبدالله ، (1999)،"العوامل المحددة لأداء مراقب الحسابات لمراجعة خارجية غير منظمة بالتطبيق على مكاتب المراجعة في جمهورية مصر العربية"،**مجلة الدراسات المالية والتجارية**، كلية التجارة، بنى سويف، جامعة القاهرة، العدد (2)،ص45-88.

28- مجاهد، محمد عبد الله محمد عبد الله،(2006)،"أثر مخاطر تحريف القوائم المالية على جودة المراجعة التشغيلية في ظل ضغط موازنة وقت عملية المراجعة: دراسة اختبارية على بيئة الممارسة المهنية في مصر"،**مجلة الدراسات المالية والتجارية**، كلية التجارة، جامعة بنى سويف، العدد (2)، ص178-187.

29- موسي، علي محمد علي، (1992)، " استقلالية المراجع الخارجي بين النظرية والتطبيق"، **رسالة ماجستير غير منشورة**، جامعة بنغازي، كلية الاقتصاد.

30- هلال، عبد الله عبد العظيم ،(2008)،"تأثير إلتزام مراقبي الحسابات بقواعد وأخلاقيات وسلوكيات المهنة على جودة المراجعة مع دراسة تطبيقية على بيئة الممارسة المهنية في مصر"، **مجلة الدراسات المالية والتجارية**، كلية التجارة، جامعة بنى سويف، العدد (2).،ص 458-498.

ثانياً: المراجع الاجنبية:

1. Bowrin, A., and King II, J., (2010). "Time pressure, task complexity, and audit effectiveness. **Managerial Auditing Journal**"l, Vol.25, No.2.pp.160-181.

2. Coram P. , Glavovic A, Juliana Ng, andWoodliff D. (2008)."The moral intensity of reduced audit quality acts". ***Auditing: A Journal of Practice & Theory***, Vol. 27, No.1,pp.127-149.
3. Coram P. , Glavovic A, Juliana Ng, andWoodliff D. (2005). "The moral intensity of reduced audit quality acts". ***Auditing: A Journal of Practice & Theory***, Vol. 23, No.2,pp.159-167.
4. Kasigwa G., Munene J., Ntayi J., Nkote I.,(2013). "Reduced audit quality behavior among auditors in Uganda".***African Journal of Accounting, Economics, Finance and Banking Research*** Vol.9, No.9,pp.25-37.
5. Otley, D., and Pierce. B.,(1996)." Auditor time budget pressure: consequences and antecedents". ***Accounting, Auditing and Accountability journal***, Vol.9, No.1,pp.31-58.
6. Rhode, J. G. (1978)," Independent Auditor's Work Environment: A Survey". New York: AICPA, pp.1-13.
7. Willett, C., and Page, M., (1996). "A survey of time budget pressure and irregular auditing practices among newly qualified UK chartered accountants".***British Accounting Review***, Vol.28, pp.101-120.