

أثر ركائز جودة المراجعة المتعلقة بخصائص مكاتب المراجعة في تضييق فجوة التوقعات في بيئة المراجعة في ليبيا

دراسة استطلاعية لموظفي الإدارات المالية في بلديات (الزاوية الغرب - صرمان - صبراتة)

■ د. د. عوض أحمد محمد الروياتي *

■ تاريخ قبول البحث 2026/03/07م

■ تاريخ استلام البحث 2026/01/04م

● DOI <https://doi.org/10.5281/zenodo.19989031>

■ المستخلص:

إن الهدف الرئيس للدراسة يتمثل في بيان أثر ركائز جودة المراجعة المتعلقة بخصائص مكاتب المراجعة في تضييق فجوة التوقعات بين المراجع الخارجي ومستخدمي المعلومات المحاسبية في ليبيا، ولتحقيق هدف الدراسة تم استخدام المنهج الاستقرائي في إعداد وتنفيذ الدراسة، وتم تصميم واستخدام استمارة استبانة للحصول على البيانات والمعلومات اللازمة للدراسة، وتم توزيع الاستبانة على عينة عشوائية من مجتمع الدراسة، الممثل بالمراجعين الخارجيين ومستخدمي المعلومات المحاسبية (موظفي إدارة الائتمان في المصارف التجارية - أعضاء هيئة التدريس في الجامعات)؛ حيث تم توزيع 358 استمارة بعضها إلكترونياً وبعضها عن طريق الاتصال المباشر يدا بيد، وتم استخدام البرنامج الإحصائي SPSS لتحليل البيانات، حيث تم استخدام أسلوب الانحدار المتعدد لاختبار الفرضيات، وبعد دراسة وتحليل البيانات وصفاً واختبار الفرضيات، أظهرت الدراسة عدداً من النتائج، أهمها: أن مكاتب المراجعة في ليبيا ذات سمعة طيبة وتتمتع بالتقدير المناسب لأتباع عملية المراجعة، وتلتزم بمدة مناسبة للارتباط بالعمل، وذات حجم مناسب وهذا كان له أثر ذو دلالة إحصائية في تضييق فجوة التوقعات في مهنة المراجعة في ليبيا .

● الكلمات المفتاحية: جودة المراجعة، خصائص مكاتب المراجعة، فجوة التوقعات

✉ أستاذ مشارك - قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد - جامعة بنغازي awadalrwiate@gmail.com

The impact of Auditing Quality basics relating to Auditing offices attributes on narrowing Expectation Gap in Libyan Auditing Environment

■ Awad A.M. S. Alrwiate*

■ Abstract: -

The study aims to determine the impact of Auditing Quality basics relating to Auditing offices attributes on narrowing Expectation Gap between External Auditor and financial information users in Libya. Inductive method was followed in preparing and implementing the study ,questionnaire was designed and used

for collecting the data and information necessary for the study , questionnaires were distributed to 358 participants (a random sample of study), represents external auditors and financial information users (Credit management officers in commercial Banks; staff members in universities) in Libya, some of questionnaires were distributed electronically , and some of them directly, hand by hand ,we receive 266 valid questionnaires ,in representing a response rate 74 % ,researcher was used SPSS package to analysis data, the multiple regression was used for testing hypothesis of The study.

After studying , analyzing the data discriptfully , and testing study's hypothesis, the study concludes that; Libyan auditing offices have a good attributes of audit quality , as a like ; a suitable size , a good reputation , a rational fees of auditing engagements , and a suitable period for engaging with clients . these attributes reflected in a significant statistic impact on narrowing expectation gap in Libyan environment

● **Keywords:** auditing office attributes , audit quality, expectations gap

* Associate Professor of Accounting and Auditing Department of Accounting Faculty of Economics, University of Benghazi

■ أولاً: الإطار العام للدراسة :

● المقدمة:

تمثل فجوة التوقعات في المراجعة مصدر قلق كبير في مهنة المراجعة منذ أواخر الثمانينات من القرن الماضي وحتى الآن، حيث لا يمكن تجاهل وجود تلك الفجوة أو الادعاء بأن توقعات المجتمع غير واقعية أو الاكتفاء بالقول بأن الانتقادات الموجهة لمهنة المراجعة غير عادلة، ولقد عانت مهنة المراجعة منذ ظهورها من اختلاف توقعات مستخدمي المعلومات عما يمكن أن يقدمه المراجع في ظل معايير المراجعة المقررة، بل إن هذه الفجوة موجودة حتى لو تخطى مستخدمو المعلومات عن توقعاتهم غير المعقولة، وذلك نتيجة لعدم الثقة في أداء المراجعين والخدمات التي يقدمونها وفقاً للمعايير المقررة، وبهذا فإن فجوة التوقعات في المراجعة هي اختلاف الأداء المهني للمراجعين من حيث الجودة ومعايير الأداء عن المتوقع منهم تحقيقه وفقاً لرغبات مستخدمي التقارير والقوائم المالية، وقد أثارت تلك الأزمة الشك في القيمة المضافة المتولدة من خدمات المراجعة.

ولقد تناولت أدبيات المحاسبة والمراجعة العديد من المداخل لتضييق فجوة التوقعات، ورغم اختلاف الباحثين حول تلك المداخل إلا إنهم أجمعوا على استحالة استبعاد الفجوة نهائياً. وباعتبار أن تحسين جودة المراجعة له دوراً كبيراً في تضييق فجوة التوقعات (بن قري والعياشي 2020)، تسعى المنظمات المهنية إلى إلزام مكاتب المراجعة بتحقيق مستوى عالٍ من الجودة من أجل تطوير المهنة وتدعيم الثقة فيها، ومن ثم الحد من فجوة التوقعات. وقد أشارت الكثير من الدراسات بأن خصائص جودة المراجعة المرتبطة بمكاتب المراجعة تتمثل في الحجم المناسب لمكتب المراجعة، والسمعة الطيبة للمكتب، والتقدير المناسب لأتعاب المراجعة من قبل المكتب، والالتزام بمدة مناسبة للارتباط بالعميل بحيث لا تمتد لفترة طويلة وتؤثر سلباً على استقلال المراجع ومن ثم جودة المراجعة. وهذا يدفع الباحث إلى تناول ما إذا كان هناك أثر لركائز جودة المراجعة الخاصة بمكاتب المراجعة في تضييق

فجوة التوقعات من وجهة نظر المراجعين الليبيين ومستخدمي المعلومات المحاسبية، حال معرفة مستخدمي المعلومات بتوفر هذه الخصائص .

● مشكلة الدراسة:

تعتبر جودة المراجعة وخصائصها من المواضيع التي تلقى اهتماماً كبيراً من جانب المنظمات المهنية المهتمة بمهنة المراجعة على مستوى العالم، ويأتي هذا الاهتمام في إطار الجهود التي تبذلها المنظمات المهنية لاستعادة ثقة الجمهور في المهنة، وذلك بعد الاتهامات التي وجهت لمكاتب المراجعة عقب الانهيارات المالية في أواخر القرن الماضي وأوائل القرن الحالي، حيث ظهر ما يسمى بفجوة التوقعات. لذلك أصبح من الضروري السعي نحو تحسين جودة المراجعة لكسب ثقة المستفيدين من التقارير المالية.

وتعتبر فجوة التوقعات معضلة تهدد مهنة المراجعة؛ حيث أصبحت تقوض الثقة ما بين المراجعين ومستخدمي المعلومات المحاسبية، وتعرض المراجعين إلى الكثير من عمليات التقاضي، التي تكلفهم تعويضات كبيرة وتهدد مركزهم المالي والمهني. كما أنها انعكست في ارتفاع تكاليف عمليات المراجعة بالنسبة للعملاء وكذلك المراجعين في الدول المتقدمة. أما في الدول النامية أو الأقل نمواً فقد أدت فجوة التوقعات إلى تجاهل مستخدمي المعلومات المحاسبية ما تقدمه مهنة المراجعة، وبذلك فإن استمرار هذه الفجوة قد تفقد مهنة المراجعة مبررات وجودها .

وبسبب الصورة السلبية لفجوة التوقعات ومخاطرها، حأولت المنظمات المهنية الدولية وخاصة في أمريكا وبريطانيا (مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي، ومجمع المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز، الاتحاد الدولي للمحاسبين)، أن تقابل مخاطر فجوة التوقعات من خلال إصدار العديد من المعايير والإرشادات، منها ما ارتبط بالمعايير المهنية المتعارف عليها للمراجعة، ومنها ما ارتبط بمعايير رقابة جودة المراجعة، ومنها ما ارتبط بجودة المراجعة ذاتها، بهدف مقابلة احتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية . ورغم كل هذه

الجهود أن مهنة المراجعة ما تزال تعاني من أزمة الثقة، بل والتعرض الدائم لعمليات التقاضي، خاصة في الدول المتقدمة . في نفس الوقت، ومن زاوية أخرى، ونظرا للأخطار المصاحبة لفجوة التوقعات، بذل الأكاديميون والباحثون كثيرا من الجهود بإعداد الدراسات والبحوث للبحث عن الأساليب والطرق والركائز اللازمة للرفع من مستوى الثقة فيما تقدمه مكاتب المراجعة من خدمات، وخاصة خدمات المراجعة.

إن ثقة مستخدمي المعلومات في ما يقدمه المراجع الخارجي يرتبط بما رسخ في أذهانهم حول جودة الرأي الذي يبديه المراجع عن عدالة القوائم المالية ومن ثم جودة المراجعة، وبذلك تناولت الكثير من الدراسات ركائز جودة المراجعة؛ والتي تضمنت ركائز ترتبط بالمراجع الخارجي نفسه، وركائز ترتبط بمكاتب المراجعة، وثالثة ترتبط بالمنشآت محل المراجعة. وقد أظهرت الدراسات السابقة ارتباطا قويا بين حجم مكتب المراجعة وجودة المراجعة؛ حيث بينت أن مكاتب المراجعة ذات الحجم الأكبر تتوفر لها الامكانيات اللازمة والمراجعين الأكفاء والقدرة على مقاومة الضغوطات والتمسك بالاستقلال، والذي ينتج عنه أعمال مراجعة تتصف بالجودة (Louis & Marmousez, 2011؛ الجدماني 2009؛ نشوان، 2010)

وتناولت دراسات أخرى سمعة مكتب المراجعة وعلاقتها بجودة المراجعة وتوصلت إلى وجود ارتباط قوي بين سمعة مكتب المراجعة وجودة أعمال المراجعة، فسمعة مكتب المراجعة تشير إلى عدم وجود قضايا قانونية أو مهنية ضد المراجع، وعدم تضرر مستخدمي المعلومات من خلال اعتمادهم على تقارير المراجع الخارجي، بل إن السمعة عادة ما تعبر عن الثقة، وعادة ما تستخدم كمقياس بديل للجودة. (Edward, et.al, 1985؛ الروياتي 2001؛ Aronmm, et.al, 2013؛ Skinner & Douglas, 2012؛ Copley, et.al, 1994؛ Patrick & Brian, 2013؛ Susanty, 2015؛ عبدالمقصود، 2022)

ذهبت مجموعة ثالثة من الدراسات إلى دراسة علاقة التقدير المناسب لأتباع المراجعة وجودة المراجعة وتوصلت إلى وجود علاقة قوية بين أتباع المراجعة وجودة المراجعة؛

فالأتعاب المناسبة تمكن المراجع من تغطية تكاليف عملية المراجعة، وبالأخص عملية الحصول على الأدلة والبراهين الكافية والمقنعة، والتي تؤدي إلى الأحكام الصحيحة والرشيده من قبل المراجع الخارجي، وتساعد في ضمان سلامة الرأي الذي يبديه المراجع عن عدالة القوائم المالية. (سالم 1994: 1994; Coply ,et.al;1994: عبدالمقصود & عبدالفتاح 2013؛ Michael&Chan;2014؛ Hossain & Wang;2023؛ Kusmayasari,et.al.,2023؛ Purti,et.al,2022؛ Shoen; 2023 Mikesh Diana,2024).

واهتمت مجموعة رابعة من الدراسات بدراسة تعاقب المراجعين وعلاقتها بجودة المراجعة، وتوصلت معظمها إلى وجود علاقة ارتباط قوية بين تعاقب المراجعين وجودة المراجعة، بل إن مستوى الثقة في عمل مكاتب المراجعة يرتفع إذا كانت مدة الارتباط محدودة أو قصيرة، وذلك لما لقصر فترة الارتباط من تأثير إيجابي على كفاءة عملية المراجعة والتخلص من الروتين وعدم الابتكار عند تنفيذ عملية المراجعة، ناهيك عن الأثر السلبي لطول فترة الارتباط بين المراجع والعميل على استقلال المراجع ومن ثم جودة المراجعة (Harber & Maroun ;2020; Horton,et.al;2021; Kirana& Ramantha;2020; Matani ,et.al 2021; Narayanas& Raghunandan;2019; Purti,et.al,2022; Asmara& Situani;2018; Hai & Quy ;2019).

في ليبيا يلاحظ أن المراجعة لا تحقق منفعتها الاقتصادية، حيث إن مستخدمي المعلومات المحاسبية يتجاهلون استخدام المعلومات التي خضعت للمراجعة عند اتخاذ قراراتهم رغم ما تضيفه المراجعة من ثقة في المعلومات، ويلجأون إلى مصادر أخرى، كالحصول على ضمان لمصالحهم في المنشآت محل المراجعة، فالمصارف في ليبيا تهتم بضمانات القروض والتسهيلات الائتمانية أكثر من اهتمامها بالمراكز المالية لطالبي القروض والتسهيلات، وإدارات الضرائب تركز على الربط والتقدير الجزائي للضرائب وعدم اهتمامها بالربحية الحقيقية للمنشأة الاقتصادية التي يفترض أن تعكسها القوائم المالية وتدعم مصداقيتها عمليات المراجعة .

تأسيسا على ما تقدم تحاول الدراسة الحالية قياس مدى توفر ركائز الجودة المتعلقة بمنشأة المراجعة في مكاتب المراجعة الليبية (الحجم المناسب لمكتب المراجعة - السمعة الطيبة للمكتب - التقدير المناسب لأتعب المراجعة من قبل المكتب- التزام مكتب المراجعة بمدة مناسبة للارتباط بالعميل) وأثرها في تضييق فجوة التوقعات في مهنة المراجعة في ليبيا .

- ويمكن صياغة السؤال الرئيسي لمشكلة البحث بالشكل الآتي:

ما مدى توفر ركائز جودة المراجعة المتعلقة بمنشأة المراجعة في مكاتب المراجعة الليبية وأثرها في تضييق فجوة التوقعات؟

ومن خلال السؤال الرئيسي يمكن طرح الاسئلة الفرعية التالية:

- ما مدى توفر الحجم المناسب لمكاتب المراجعة في بيئة المراجعة في ليبيا وأثره في تضييق فجوة التوقعات ؟

- ما مدى توفر السمعة الطيبة لمكاتب المراجعة في بيئة مهنة المراجعة في ليبيا وأثرها في تضييق فجوة التوقعات ؟

- ما مدى توفر التقدير المناسب للأتعب في مكاتب المراجعة في ليبيا وأثره في تضييق فجوة التوقعات ؟

- ما مدى توفر التزام مكاتب المراجعة الليبية بمدة مناسبة للارتباط بالعميل وأثره في تضييق فجوة التوقعات ؟

■ فرضيات الدراسة:

● الفرضية الرئيسية: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لركائز جودة المراجعة المتعلقة بمكاتب المراجعة في تضييق فجوة التوقعات في البيئة الليبية .

ويمكن اختبار الفرضية الرئيسية للدراسة من خلال صياغة واختبار الفرضيات الفرعية التالية :

- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للحجم المناسب لمكتب المراجعة في تضيق فجوة التوقعات في البيئة الليبية.

- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للسمعة الطيبة لمكتب المراجعة في تضيق فجوة التوقعات في البيئة الليبية.

- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتقدير المناسب لأتعاب منشأة المراجعة في تضيق فجوة التوقعات في البيئة الليبية.

- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لالتزام مكتب المراجعة بمدة مناسبة للارتباط بالعميل في تضيق فجوة التوقعات في البيئة الليبية.

■ أهمية الدراسة:

لهذه الدراسة أهمية نظرية وعملية ؛ حيث إنها تساهم في تحقيق المنافع التالية :

1 - إلقاء الضوء على ركائز جودة المراجعة المتعلقة بمكاتب المراجعة، باعتبارها أداة هامة لضمان دقة وجودة التقارير المالية، وتقييم الكيفية التي تعمل بها في تضيق فجوة التوقعات.

2 - التركيز على ضرورة رفع وتحسين مستوى كفاءة وأداء مكاتب المراجعة، وذلك من خلال إلقاء الضوء على العوامل التي تؤثر على جودة المراجعة.

3 - إن معرفة أثر ركائز جودة المراجعة التي ترتبط بمكاتب المراجعة في تضيق فجوة التوقعات سوف يؤثر إيجاباً في اهتمام المراجعين بهذه الركائز، ويساهم أيضاً في رضی مستخدمي المعلومات المحاسبية ويحد من فجوة التوقعات، حال معرفتهم بتوفر هذه الركائز في مكاتب المراجعة، والذي بدوره يرفع مستوى الثقة في خدمات المراجعة.

4 - محاولة إثراء البحوث والدراسات المحاسبية في المكتبة المالية، ودعم قاعدة بيانات للبحوث المحاسبية لطلاب الدراسات العليا والباحثين في مجال المحاسبة.

■ أهداف الدراسة:

تهدف الورقة إلى التعرف على وجهة نظر المراجعين الليبيين ومستخدمي المعلومات المحاسبية بما فيهم الأكاديميين في مجال المحاسبة والمراجعة حول توفر ركائز جودة المراجعة المتعلقة بمنشأة المراجعة في مكاتب المراجعة في ليبيا وأثره في تضييق فجوة التوقعات. كما تهدف إلى تحقيق الأهداف الفرعية التالية :

- 1 - التعرف على مدى توفر الحجم المناسب في مكاتب المراجعة الليبية وأثره في تضييق فجوة التوقعات في بيئة المراجعة في ليبيا
- 2 - التعرف على مدى توفر السمعة الطيبة لمكاتب المراجعة الليبية وأثره في تضييق فجوة التوقعات في بيئة المراجعة في ليبيا .
- 3 - التعرف على مدى توفر التقدير المناسب لأتعباب المراجعة من قبل مكاتب المراجعة الليبية وأثرها في تضييق فجوة التوقعات.
- 4 - التعرف على مدى توفر الفترة المناسبة لارتباط مكاتب المراجعة الليبية مع العميل وأثره في تضييق فجوة التوقعات .

■ منهجية الدراسة:

تعتمد هذه الدراسة على المنهج الاستقرائي باعتباره أحد المناهج العلمية المستخدمة في علوم المحاسبة والمراجعة من خلال الدراسة النظرية المكتبية والتحليل العلمي ومعادلة الشرح والتفسير. وتحدد مجتمع الدراسة في فئتين؛ تمثلت الأولى في المراجعين الخارجيين بالمكاتب الخاصة ومراجعي ديوان المحاسبة، وتمثلت الفئة الثانية في مستخدمي المعلومات المحاسبية ممثلة بموظفي إدارات الائتمان بالمصارف التجارية وأعضاء هيئة التدريس بالجامعات الليبية، وتم جمع المعلومات اللازمة للدراسة من خلال استمارة استبانة أعدت لهذا الغرض، كما تم استخدام أساليب الإحصاء الوصفي والاستدلالي لتحليل البيانات

واختبار الفرضيات بإحصائي الانحدار المتعدد باستخدام تطبيق الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS .

■ حدود الدراسة:

تم إجراء هذه الدراسة على عينة من المراجعين الخارجيين وإدارات الائتمان بالمصارف وأعضاء هيئة التدريس بالجامعات الليبية خلال سنة 2025، وكان نطاق الدراسة اختبار أثر ركائز جودة المراجعة المتعلقة بمكاتب المراجعة الليبية في تضييق فجوة التوقعات من وجهة نظر المراجعين الخارجيين ومستخدمي المعلومات المحاسبية، ولا تتضمن الدراسة أثر ركائز جودة المراجعة المرتبطة بخصائص المراجع الخارجي أو ركائز جودة المراجعة المرتبطة بالمنشأة محل المراجعة .

■ ثانياً: مفهوم فجوة التوقعات ومكوناتها في المراجعة:

تمر مهنة المحاسبة والمراجعة بظروف صعبة جداً في الكثير من الدول التي خطت فيها المهنة خطوات واسعة ومتقدمة، فبالرغم من الدور الأساسي والفعال الذي تلعبه المراجعة في داخل نظام الرقابة والمتابعة بأكمله، فوظيفة المراجعة أساس لا غنى عنه في الحياة التجارية والاقتصادية، وإن غيابها سيترتب عنه نتائج وخيمة (Woolf, 1978؛ الروياتي، 2001). إلا إن انخفاض مستوى جودة أداء المراجع، وعدم وجود مؤشرات يتبناها مستخدمو المعلومات المحاسبية للدلالة على جودة المراجعة زعزع ثقة مستخدمي المعلومات المحاسبية في مهنة المراجعة . وهذا ما أشار إليه مجلس الرقابة العام في الولايات المتحدة الأمريكية Public Oversight Board بأن هناك انخفاضاً في ثقة المستثمرين والمقرضين حول قدرة مهنة المراجعة على أداء وظيفتها، التي كانت في الماضي الوظيفة الفريدة في المجتمع لضمان أمانة ونزاهة المعلومات المالية (Flint , 1988؛ الروياتي، 2001).

لكي تتمكن مهنة المحاسبة والمراجعة من الوفاء بوظيفتها في المجتمع لابد وأن يحافظ المراجع على ثقة المستفيدين من خدماته، وهذا ما أشار إليه تقرير لجنة مسؤوليات

المراجع Cohen Commission، بأن تلك الثقة تعتمد أساسا على الفهم المتبادل بشأن المسؤوليات المناسبة للمراجع الخارجي، واعتقاد مستخدمي المعلومات المحاسبية بأن تلك المسؤوليات قد تم الوفاء بها. (AICPA, 1979؛ مصطفى، 1994؛ الروياتي، 2001).

ونتيجة لعدم الثقة في خدمات المراجعة ارتفع معدل الدعاوى القضائية المرفوعة ضد المراجعين، خاصة في الدول المتقدمة، ويؤكد (Woolf, 1985) (بأن أغلب القضايا المرفوعة ضد المراجعين يمكن أن تعود إلى الفجوة البارزة والملموسة بين إدراكات المراجعين لخدمات المراجعة وإدراكات مستخدمي المعلومات المحاسبية لهذه الخدمات (فجوة التوقعات) .

ولأهمية معرفة أبعاد ومضمون فجوة التوقعات تتأولها الباحثون بالتعريف والتفصيل، حيث عرفها Liggio سنة 1974 في مقاله المشهورة (فجوة التوقعات هزيمة قانونية للمراجع)، على أنها: "الفرق بين مستويات الأداء المهني للمراجعة كما يتوقعه مستخدمو القوائم المالية، ومستويات الأداء كما يراها المراجعون أنفسهم" (نقلًا عن اسقا، 1997، 426).

كما عرفت فجوة التوقعات في المراجعة بأنها: "تعبير عن مدى التباين والاختلاف بين أبعاد حدود ما يتوقعه المستخدمون من أداء المراجعين وبين ما تقره المعايير المقررة لمهنة المراجعة، وكذلك مقدار الاختلاف بين ما تقره هذه الأخيرة وبين الأداء الفعلي للمراجع". أي إن فجوة التوقعات تمثل: "الفرق بين ما يقوم به أو ما يمكن أن يقوم به المراجعون، وبين ما ينبغي أو ما يتوقع أن يقوم به المراجعون على أساس توقعات المجتمع المطلوبة منهم".

في نفس السياق قام الباز، (1999) بتقسيم مكونات فجوة التوقعات حسب مسببات حدوثها، فبين أن هناك فجوة توقعات ترتبط بمراجع الحسابات وأخرى ترتبط بالبيئة الخارجية يمكن توضيح عناصر ومضمون كل منها في الآتي :

أ - فجوات توقع ترتبط بمراجعي الحسابات: وهي الفجوات التي تعزو أسباب حدوثها إلى مراجعي الحسابات، وتتضمن :

1 - فجوة أداء المراجع: Auditor's Performance Gap وتعرف هذه الفجوة بأنها

الاختلاف بين الأداء المتوقع لمراجعي الحسابات طبقاً للمعايير وبين الأداء الفعلي لمراجعي الحسابات. ومن ثم تعتبر هذه الفجوة نتيجة الأداء غير الكفاء لبعض مراجعي الحسابات بسبب نقص الكفاءة المهنية للمراجع أو إهماله في أداء واجباته طبقاً لمعايير المراجعة المقبولة.

2 - فجوة استقلال المراجع: Auditor's Independence Gap توجد هذه الفجوة عند انحراف السلوك الفعلي للمراجع عن الاستقلال المتوقع منه طبقاً لقواعد السلوك المهني وتوقعات المجتمع له، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة الشك لدى مستخدمي التقارير المالية في استقلال المراجع في مراحل التخطيط والتنفيذ والتقرير عن نتائج المراجعة.

3 - فجوة تقرير المراجع: Auditor's Report Gap تشير هذه الفجوة إلى الاختلاف بين توقعات مستخدمي المعلومات المحاسبية لرأي المراجع عن القوائم المالية وبين رأي المراجع الوارد في تقريره عن نتائج مراجعة تلك القوائم، وترجع أسباب تلك الفجوة إلى رغبة المستفيدين في الحصول على تأكيد مطلق من المراجع بدقة القوائم المالية.

ب- فجوات توقع ترتبط بالبيئة الخارجية للمراجعة: وهي فجوات التوقع التي تعزو أسباب حدوثها إلى العوامل الخارجية المتعلقة ببيئة المراجعة ومن أهم تلك الفجوات ما يلي:

1 - فجوات المعقولة: Reasonableness Gap تعني الاختلاف بين توقعات مستخدمي المعلومات المحاسبية حول ما يجب أن يقوم به المراجعون وبين ما يستطيع المراجعون القيام به بصوره معقولة، ومن ثم تعتبر التوقعات غير المعقولة لهؤلاء المستخدمين هي مصدر فجوة المعقولة.

2 - فجوة معايير المراجعة: Audit Standards Gap تعرف هذه الفجوة بأنها الفرق بين التوقعات المعقولة للمستفيدين من خدمات المراجعة في ظل المعايير الواجبة كما يرونها، وبين الأداء المتوقع من مراجعي الحسابات طبقاً لمعايير المراجعة المقررة، وترجع

أسباب هذه الفجوة إلى قصور المهنة عن إصدار معايير المراجعة التي تلبى التوقعات المعقولة للمستفيدين من خدمات المراجعة.

3 - فجوة المسؤولية القانونية: Legal Responsibility Gap أن السبب الرئيسي للقضايا المرفوعة ضد المراجعين هو وجود فجوة في المسؤولية القانونية بين المراجعين وبين المستفيدين من خدمات المراجعة ورجال القضاء بشأن نطاق المسؤولية القانونية والمهنية للمراجع، ولقد اختلفت الآراء حول أسباب هذه الفجوة، بسبب الخلط القائم بين نظرية عقد المراجع بمسؤوليته أمام عميله فقط، وبين نظرية عمومية العقد ومسؤوليته أمام الطرف الثالث، وبالتالي تضاربت القوانين ومعايير المراجعة وقواعد السلوك المهني على المستوى الدولي، ومن ثم تضاربت أحكام القضاء في القضايا المرفوعة ضد المراجعين.

ونتيجة للآثار السلبية لفجوة التوقعات تقوم مهنة المحاسبة والمراجعة في كثير من الدول المتقدمة بوضع الأساليب والإجراءات اللازمة لتضييق هذه الفجوة، إلا إن هذا المسار غير موجود في كثير من الدول حديثة العهد بالمهنة وليبيا ليست استثناء؛ فالمهنة مازالت تفتقد لوجود المعايير والارشادات المهنية اللازمة للمراجعة الخارجية، ويعتمد المراجعون لأداء مهامهم على معايير المراجعة المتعارف عليها وبعض المعايير التي تتأولتها القوانين والتشريعات ومبادئ المحاسبة المقبولة عموماً، وهذا أدى بدوره إلى ظهور فجوة التوقعات بمهنة المراجعة في ليبيا؛ حيث يجهل مستخدمو المعلومات المحاسبية حدود الدور الذي يجب أن يقوم به المراجع الخارجي، ومستوى الأداء المطلوب منه . والدليل على ذلك هو ابتعاد مستخدمي المعلومات المحاسبية عن المراجع الخارجي الليبي، وانخفاض الطلب على خدماته، وبهذا كان لابد من البحث عن متغيرات لها علاقة بجودة المراجعة، وخاصة تلك المرتبطة بمكاتب المراجعة، والتي تساعد على تحقيق أهداف مستخدمي المعلومات المحاسبية واختبار أثرها في تضييق فجوة التوقعات في بيئة المراجعة في ليبيا .

■ ثالثاً: خصائص جودة المراجعة المتعلقة بمكاتب المراجعة وأثرها في تضيق فجوة التوقعات:

رغم أن فجوة التوقعات تنشأ بسبب تصورات مستخدمي المعلومات المحاسبية لشخصية المراجع وتكوينه الذاتي، إلا أنها تبرز وتظهر بوضوح نتيجة لتصوراتهم لجوانب معينة ترتبط بمكتب المراجعة؛ فحجم المكتب، سمعة المكتب، أتعاب المكتب، مدة ارتباط المكتب بالعميل، كلها عوامل قد ترفع الثقة في خدمات المراجع وقد تتخفض هذه الثقة بحسب الاعتقادات والتصورات التي يراها مستخدمو المعلومات حول هذه العوامل، وعليه يمكن دراسة هذه العوامل وأثرها على فجوة التوقعات على النحو التالي:

1 - تأثير الحجم المناسب لمنشأة المراجعة في تضيق فجوة التوقعات:

إن الحجم المناسب لمنشأة المراجعة يعطي المنشأة القدرة على التخطيط الجيد لعملية المراجعة، وتدريب متخصص للموارد البشرية بالمنشأة، وذلك لتوفير أفراد ذوي كفاءة مهنية عالية، كما يمكن أن تستثمر استثمارات كبيرة في المعرفة العامة والتعليم المستمر، ولديها القدرة لرقابة سلوك أفراد فريق المراجعة، واستخدام الأساليب الفنية الحديثة (الأزرق، 2014؛ نشوان، 2010). ويؤدي الحجم المناسب لمنشأة المراجعة إلى زيادة الكفاءة المهنية وبذل العناية المهنية الواجبة، والقدرة العالية في زيادة احتمال اكتشاف الأخطاء الجوهرية، كما يساعد المنشأة في أن تقدم خدمات بأعلى جودة بسبب امكانيته للوصول إلى الموارد والمزيد من التسهيلات لتدريب المراجعين وإجراء الاختبارات المختلفة (De Angelo, 1981). ونتيجة لذلك أشارت دراسة (Behzadian & Izadi nia, 2017) إلى أن الحجم المناسب لمنشأة المراجعة له تأثير فعال في تضيق فجوة التوقعات.

2 - تأثير السمعة الطيبة لمنشأة المراجعة في تضيق فجوة التوقعات:

إن سمعة مكتب المراجعة من أهم الركائز التي يجب مراعاتها للوصول إلى جودة الأداء المطلوبة، وذلك لأنها تكون صورة لدى الأطراف المرتبطة بالمكتب عن جودة الأداء بغض النظر عما يقدمه مكتب المراجعة فعلاً على أرض الواقع (دوارة، 2014). ويقصد بسمعة

مكتب المراجعة تدأول اسم المكتب بين العملاء على أنه يقدم خدمات ذات جودة مميزة، وتعتبر أحد الأصول المعنوية الخاصة بالمكتب التي اكتسبها من خلال الممارسة والقدرة على تقديم الخدمات بجودة عالية (الأهدل، 2008).

ويمكن القول إن سمعة المراجع الخارجي هي تراكم للمواقف المهنية الإيجابية والسلبية التي يقوم بها المراجع خلال فترة ممارسته المهنية، ويزيادة نسبة المواقف الإيجابية وانخفاض نسبة المواقف السلبية إلى أقل حد ممكن، فإن المراجع يحسن من سمعته ويرفع من مستوى الثقة في الخدمات التي يقدمها، خصوصا خدمات المراجعة المستقلة، فالثقة تقترب من مفهوم السمعة، والتي تقيس توافق وسلامة الأداء على مر الزمن (الطويل، 2012؛ Arrington ,Et.al ; 1985 ؛ Skinner , 2012 Douglas ؛ Aronmwan , et.al ,2013

ولأهمية سمعة المراجع الخارجي بين (Copley & Gaver,199 5؛ الروياتي، 2001) أن خصائص خدمات المراجعة تتأثر بثلاثة عوامل، أولها الثقة في القوائم المالية للعميل، وإن هذه الثقة ترتبط بشكل كبير بسمعة منظمة المراجعة أو شهرتها الطيبة . وبينت (n Deangelo, 1981) أنه بسبب صعوبة قياس جودة المراجعة وارتفاع تكلفة القياس إذا أصبح ذلك متاحا، فإن مستخدمي المعلومات المحاسبية عادة ما يبحثون عن بدائل لجودة المراجعة، من أهمها سمعة مكتب المراجعة، وبذلك فإن منظمات المراجعة يجب أن تطور سمعتها لأنها تعكس مستوى جودة خدماتها (Susanty,2015).

ويرى البعض بأن منظمات المحاسبة القانونية عادة ما تستثمر الكثير في رأس مال السمعة لتقديم خدمات ذات جودة عالية، وهذا بدوره يوفر الدافع لهذه المنظمات أن تتأكد بأن القوائم المالية للعميل لا تحتوي على أخطاء أو إفصاح غير كاف في (Copley, Et.al 1994)، وبين آخرون بأن منظمات المراجعة التي لديها استثمارات كبيرة في رأس مال سمعتها سوف يكون لديها الدافع القوي للمحافظة على هذه السمعة عن طريق تقديم خدمات جيدة. (Deangelo , 1981).

كما بين (Beatty, 1989) والروياتي، (2001) أن المعلومات المحاسبية المنشورة في القوائم المالية المعتمدة من قبل منظمة محاسبية ذات سمعة طيبة سوف تكون أكثر دقة من المعلومات المحاسبية المنشورة في القوائم المالية المعتمدة من قبل منظمة محاسبية ذات استثمار أقل في السمعة

وبهذا فإن رغبة المراجع في السمعة الطيبة تدفعه إلى السعي وراء تحسين خدماته والتركيز على زيادة ونمو سمعته في سوق المهنة، حيث إن السمعة الطيبة للمنشأة تحد من فشل عملية المراجعة وتكون دافعاً وداعماً لمكاتب المراجعة للحفاظ على جودة خدماتها من خلال تقديم أداء مهني يتسم بالجودة العالية (الجدعاني، 2009). ومن وجهة نظر الإدارة فإن العمل مع مكتب مراجعة ذو سمعة جيدة سوف يجعل بالتبعية تقارير الشركات أكثر قبولاً من قبل المستثمرين، أي زيادة الثقة في المعلومات المحاسبية، وبالتالي تضيق فجوة التوقعات (القيق، 2012).

3- تأثير التقدير المناسب لأتباع المراجعة في تضيق فجوة التوقعات:

تعتبر أتباع المراجعة المصدر الرئيسي للدخل بالنسبة لمكاتب المراجعة، وبذلك يعمل المراجعون على تعظيمها وترشيدها بغية تحقيق أفضل عائد ممكن، وإن قبول أتباع لا تتناسب مع جهد المراجع المطلوب لتنفيذ مهمة المراجعة بغية المحافظة على العميل أو كسبها لعميل جديد، قد ينعكس بآثره السلبي في النهاية على استقلال المراجع ومستوى جودة الخدمات المؤداة (سالم، 1994؛ 2014؛ Michael and Chan). ويعتبر العائد المادي للمراجع أحد الدوافع التي من شأنها أن تزيد من جودة عمله (حمدان، 2012). وأكدت (Palmrose 1986) على أن مكاتب المراجعة الكبيرة تطلب أتباع أكبر، ليس لما تتمتع به من قوة احتكارية ولكن لأنها تستغرق ساعات أكثر في تنفيذ العمل وكذلك جودتها أعلى، حيث وجد أن هناك علاقة جوهرية بين أتباع المراجعة وجودة المراجعة (Behrend, et. Al ; 2020)، وأكد (حسن، 1998)؛ (Kusmayasari, et. Al 2023) أن

مستوى أتعاب مكتب المراجعة يعتبر من مؤشرات الاستدلال على جودة عملية المراجعة. وأشار (يوسف 1993) و(Hai and Quy 2019) إلى أهمية الأتعاب في تحسين جودة الأداء، حيث بين أن زيادة أتعاب المراجعة سوف يترتب عنه زيادة اختبارات العمليات، وانخفاض التلاعب من قبل الإدارة، أي إن الأتعاب تحفز المراجع للعمل، وكلما كانت مرضية ومجزية وتغطي التكاليف اللازمة لتنفيذ عملية المراجعة، خصوصا التكاليف المتغيرة، كلما أثر هذا إيجابا على جودة المراجعة. وأكد (Copley 19 94؛ Hossain and wang;2023) أن أتعاب المراجعة المنخفضة التي لا تتناسب وكبر حجم العميل سوف ينتج عنها مراجعات مستقلة منخفضة الكفاءة، ومن ثم تقارير مراجعة ذات جودة منخفضة .

وبهذا يرى البعض أن التقدير المناسب لأتعاب المراجعة يساعد في الوصول للجودة المطلوبة والحصول على الأدلة الكافية والجيدة (الأهل، 2008؛ Dianawati;2024). ويمنع أن يقع المراجع تحت تأثير العميل ويتأثر استقلاله، وبذلك تتسع فجوة التوقعات (الشاطري والعفري، 2006).

4 - تأثير الالتزام بمدة مناسبة للارتباط بالعميل في تضييق فجوة التوقعات:

ذكرت العلوم السلوكية وعلم النفس أن استمرار العلاقة البشرية بين الأفراد لفترات طويلة تخلق نوعاً من الألفة والترابط، وخاصة إذا كانت هذه العلاقة تدر دخلاً على أحد الأطراف أو كليهما (علي، 2016)، وعلاقة المراجع الخارجي مع العميل يمكن أن تصنف في هذا الاتجاه. وبدون شك يدرك مستخدمو المعلومات المحاسبية هذه القاعدة الطبيعية، فاستمرار المراجع لفترات طويلة مع العميل قد تثير الشبهات حوله من قبل مستخدمي المعلومات المحاسبية، لاعتقادهم بأن العميل قد سيطر على المراجع، وأن نتائج أعمال المراجعة سوف تقدم مصالح العميل على مصالح الفئات الأخرى المستفيدة من المعلومات المحاسبية، وبذلك يرسم مستخدمو المعلومات المحاسبية صورة غير جيدة للمراجع ومن ثم ترتفع حالة الشك في أعمال المراجعة واتساع فجوة التوقعات، إلا إن الفترة القصيرة بين العميل والمراجع لن توحى لمستخدمي المعلومات المحاسبية لرسم هذه التصورات وسوف

يكون للعوامل الأخرى تأثير أكبر في رسم صورة المراجع في مخيلة وتفكير مستخدمي المعلومات المحاسبية (منصور، 2013).

ويرى البعض أن تحديد فترة مناسبة لارتباط المراجع بالعميل مهما جدا لجودة عملية المراجعة ورفع مستوى الثقة في ما يقدمه المراجعون من تقارير (Kirana, et.a 1, 2020; Horton, et.al, 2021; ;)، وقد حددت بعض الدول هذه الفترة، ففي أمريكا حددت هذه الفترة بخمس سنوات، وفي بريطانيا حددت هذه الفترة بثلاث سنوات وهكذا في كثير من الدول الأخرى، وذلك يرجع إلى ما توصلت إليه الكثير من الدراسات بأن طول فترة ارتباط المراجع بالعميل للقيام بأعمال المراجعة يمكن أن يؤثر سلبا على استقلال المراجع، وقد يسمح بممارسات إدارة الأرباح، وقد يحول عملية المراجعة إلى عملية روتينية مما يخفض من جودة المراجعة (Martani, et. Al, 2021)، وفي النهاية يؤثر سلبا في مستوى الثقة في خدمات المراجع الخارجي .

وبهذا فإن تعاقب المراجعين يعتبر أمرا جوهريا، حيث بينت عدد من الدراسات أن العلاقة ذات المدة الطويلة بين العميل والمراجع يمكن أن تشجع المراجعين لتقديم مصالحهم الاقتصادية وإعطائها الأولوية أكثر من اهتمامهم بالاستقلال، وبهذا تؤثر في أداء المراجع (Mayse, 2018؛ Qawqzeh, et. Al. , 2018؛ singh2019).

وفي نفس السياق بينت دراسة (Dada, 2018) أن تعاقب المراجعين يعتبر أمرا إلزاميا لتأكيد مصداقية القوائم المالية، وبينت دراسات أخرى أن تعاقب المراجعين يؤثر على أداء المراجع (Albaqali &Kukreja,2017؛ Kelly,2021؛ Qawqzah, 2018)، وأشارت دراسة (Monica , 2019) إلى أن التعاقب الاختياري للمراجعين يسمح لهم بالمحافظة على استقلالهم عند تنفيذ عمليات المراجعة. وأكد (Al, 2018) بأن المراجع الذي ينتقص استقلاله أو يفقده، لن يتمكن من تقديم أداء مرضي، وأشارت دراسة (Evina , 2019) إلى أن الاستقلال العالي سوف ينتج عنه جودة مراجعة عالية، ومع هذا فإن الكثير من المراجعين لا يلتزمون بالتشريعات والأعراف المتعلقة بتعاقب المراجعين .

وبغض النظر عن التحديات المصاحبة لمنافع التعاقب والتي من أهمها ثقة مستخدمي المعلومات المحاسبية في خدمات المراجعة، فإن التزام المراجع بمدة مناسبة للارتباط بالعميل سوف يؤدي إلى أداء عمليات المراجعة بمستوى لا يقل عن المستويات المعيارية، ويجود من تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة، ويمنع تطور العلاقة بين المراجع والعملاء التي تقلل من الاستقلالية والموضوعية وتخفض من الحالات التي يحدث فيها فشل المراجعة، وتحمي المستثمرين وتحسن من دقة وموثوقية المعلومات المحاسبية للشركات، ومن ثم تضييق فجوة التوقعات (أبورياش، 2013).

● رابعاً: الدراسة الميدانية : لأثر ركائز جودة المراجعة المتعلقة بمكاتب المراجعة الليبية في تضييق فجوة التوقعات :

يتناول هذا الجزء الدراسة الميدانية؛ من حيث التحليل الوصفي لبيانات الدراسة وتحليل اتجاهات المشاركين حول أثر خصائص جودة المراجعة المتعلقة بمكاتب المراجعة في تضييق فجوة التوقعات، كما يتناول التحليل الإحصائي الاستدلالي للبيانات واختبار الفرضيات وعرض نتائج الدراسة وتوصياتها .

■ القسم الأول : التحليل الوصفي لبيانات المشاركين في الدراسة :

من خلال تحليل البيانات العامة للمشاركين تبين للباحث ما يلي:

● من حيث صفة المشاركين؛ يمثل المراجعون ما نسبته 47.4 من المشاركين في الدراسة، وكان 52.6 % من المشاركين في الدراسة من فئة مستخدمي المعلومات المحاسبية (30.4 % أعضاء هيئة تدريس في الجامعات الليبية و22.2 % موظفو إدارة الائتمان في المصارف التجارية) . وهذا يعني أن هناك توازناً مقبولاً بين الفئة الأولى والفئة الثانية في الإجابة على استمارة الاستبيان .

● من حيث المؤهل العلمي تبين من خلال تحليل البيانات العامة للمشاركين أن أغلبية المشاركين في الدراسة وبنسبة 97.7 % لا يقل تأهيلهم عن شهادة البكالوريوس، بل

إن 60.9 ٪ من المشاركين لا يقل تأهيلهم عن شهادة الماجستير، وهذا يدل على أن المشاركين لديهم الدراية والمعرفة الكافية لفهم موضوع الدراسة.

● من حيث تخصص المشاركين؛ كان معظمهم وبنسبة 91 ٪ من ذوي تخصص المحاسبة، ولم تتجاوز نسبة المشاركين من التخصصات الأخرى 9 ٪ (إدارة، تمويل، اقتصاد)، وهذا يدل على أنه يتوفر للمشاركين دراية كبيرة بمفاهيم المراجعة الخارجية وفجوة التوقعات، وهذا يرفع درجة الثقة في المعلومات التي تم الحصول عليها .

● فيما يتعلق بسنوات خبرة المشاركين؛ تبين من تحليل البيانات أن أغلب المشاركين وبنسبة 85 ٪ لا تقل خبرتهم عن 5 سنوات في مجال عملهم، بل إن 48.5 ٪ من المشاركين لا تقل خبرتهم عن 10 سنوات، وبذلك يمكن القول بأن مستوى خبرة المشاركين في الدراسة جيدة، وترفع مستوى الثقة في المعلومات والآراء المتحصل عليها منهم .

■ القسم الثاني: تحليل آراء المشاركين في الدراسة حول أثر كائن جودة المراجعة المتعلقة بمكاتب المراجعة في تضيق فجوة التوقعات :

استنادا إلى النظرية الإحصائية التي تدعم فرض أن عينة الدراسة إذا زادت عن 30 مفردة فإنها يتوفر لها التوزيع الطبيعي للبيانات، وقد كان عدد المشاركين فعلا في الدراسة (عينة الدراسة) 266 مشاركا؛ ما يجعلنا نقبل الفرض بأن بيانات الدراسة يتوفر لها التوزيع الطبيعي، وبذلك تم استخدام الاختبارات المعلمية طبقا لنظرية النهاية المركزية، حيث تم استخدام التحليل الوصفي لبيانات الدراسة وتم استخدام الانحدار المتعدد لاختبار الفرضيات.

وفي هذا القسم تم تحليل ردود المشاركين وصفا حول محاور الدراسة وذلك على النحو التالي:

■ أولاً - تحليل آراء المشاركين في الدراسة حول توفر الحجم المناسب لمكاتب المراجعة اللببية وأثرها في تضيق فجوة التوقعات:

من خلال ردود المشاركين الموضحة في الجدول رقم (1) يتبين أن المتوسط الحسابي

العام للموافقة على توفر معلومات لمستخدمي المعلومات المحاسبية عن الحجم المناسب لمكاتب المراجعة الليبية وإمكانية تأثيرها في فجوة التوقعات لا يقل عن 3.87 (يتراوح ما بين 3.714 – 3.981 لكل عنصر من عناصر حجم مكتب المراجعة)، وأن الوزن النسبي العام للموافقة على جميع العناصر لا يقل عن 77٪ (يتراوح ما بين 74.3٪ - 79.6٪ لكل عنصر)، وهذا يعني أن غالبية المشاركين يؤيدون توفر معلومات لمستخدمي المعلومات المحاسبية بأن مكاتب المراجعة الليبية لها حجم مناسب للقيام بعمليات المراجعة والذي يمكن أن يكون له أثر في تضييق فجوة التوقعات، وتتجانس آراء المشاركين حول ذلك؛ حيث إن الانحراف المعياري العام لتوفر الحجم المناسب لمكاتب المراجعة الليبية لا يزيد عن 0.643 (يتراوح ما بين 0.833 – 0.917 لكل عنصر من عناصر حجم المنشأة) وهو أقل من الواحد الصحيح.

الجدول رقم (1): تحليل آراء المشاركين حول توفر الحجم المناسب لمكاتب المراجعة في ليبيا وإمكانية تأثيره في تضييق فجوة التوقعات

| الانحراف المعياري العام | الوزن النسبي % | المتوسط العام | الترميز | الخاصية |
|-------------------------|----------------|---------------|---------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 0.899 | 74.3 | 3.714 | X11 | 1 - يتوفر معلومات لمستخدمي المعلومات المحاسبية بأن مكاتب المراجعة في ليبيا تصنف ضمن المكاتب الكبيرة والمتوسطة وبالتالي زيادة ثقتهم في خدماتها. |
| 0.904 | 76.9 | 3.846 | X12 | 2 - يتوفر معلومات لمستخدمي المعلومات المحاسبية بأن مكاتب المراجعة في ليبيا تتوفر لديها إمكانيات جيدة وبذلك فإن الخدمات التي تقدمها تتوفر فيها الجودة، ما يرفع مستوى الثقة في خدماتها |
| 0.833 | 76.8 | 3.838 | X13 | 3 - يتوفر معلومات لمستخدمي المعلومات المحاسبية بأن مكاتب المراجعة في ليبيا لديها مرآعين ومساعدين من ذوي الكفاءة والذي بدوره ينعكس إيجاباً على جودة المراجعة، وبالتالي ارتفاع مستوى الثقة والرضى عن خدماتها. |

| الانحراف المعياري العام | الوزن النسبي % | المتوسط العام | الترميز | الخاصية |
|-------------------------|----------------|---------------|---------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 0.917 | 79.5 | 3.974 | X14 | 4 - يتوفر معلومات لمستخدمي المعلومات المحاسبية بعدم قدرة إدارات الشركات (عملاء المراجعة) من السيطرة على مكاتب المراجعة الليبية لتحقيق مصلحتها لكونها مكاتب كبيرة ومتوسطة الحجم يرفع مستوى ثقة ورضى مستخدمي المعلومات في خدماتها . |
| 0.879 | 79.6 | 3.981 | X15 | 5 - يتوفر معلومات لمستخدمي المعلومات المحاسبية أن مكاتب المراجعة في ليبيا من المكاتب الكبرى، وغالباً ما تضم عدداً من الشركاء والمراجعين ومساعديهم، وبالتالي فإن عمليات التواطؤ مع العميل مستبعدة، وهذا يرفع مستوى الثقة والرضا عن خدماتها . |
| 0.643 | 77 % | 3.871 | | مؤشرات إجابة المشاركين حول توفر الحجم المناسب لمنشأة المراجعة في ليبيا. وإمكانية تأثيرها في فجوة التوقعات. |

■ ثانياً - تحليل آراء المشاركين في الدراسة حول توفر السمعة الطيبة لمكاتب المراجعة الليبية وإمكانية تأثيرها في فجوة التوقعات:

من خلال ردود المشاركين الموضحة في الجدول رقم (2) يتبين أن المتوسط الحسابي العام للموافقة على توفر معلومات لمستخدمي المعلومات المحاسبية عن السمعة الطيبة لمكاتب المراجعة في ليبيا وإمكانية تأثيرها في تضيق الفجوة لا يقل عن 3.83 (يتراوح ما بين 3.737 - 3.977 لكل عنصر من عناصر سمعة منشأة المراجعة)، وأن الوزن النسبي العام للموافقة على جميع العناصر لا يقل عن 77 % (يتراوح ما بين 74.7 % - 79.5 % لكل عنصر)، وهذا يعني أن غالبية المشاركين يؤيدون توفر معلومات لمستخدمي المعلومات المحاسبية عن الجوانب الجيدة لسمعة مكاتب المراجعة في ليبيا والذي يمكن

أن يؤثر في تضييق فجوة التوقعات، ويظهر في الجدول أيضا تجانس آراء المشاركين حول ذلك؛ حيث إن الانحراف المعياري العام لتوفر السمعة الطيبة لمكاتب المراجعة في ليبيا لا يزيد عن 0.560 (يتراوح ما بين 0.767 - 0.815 لكل عنصر من عناصر سمعة المكاتب) وهو أقل من الواحد الصحيح.

الجدول رقم (2): تحليل آراء المشاركين حول توفر السمعة الطيبة لمكاتب المراجعة الليبية وإمكانية تأثيرها في تضييق فجوة التوقعات.

| الانحراف المعياري العام | الوزن النسبي % | المتوسط العام | الترميز | الخاصية |
|-------------------------|----------------|---------------|---------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 0.767 | 79.5 | 3.977 | X21 | 1 - يتوفر معلومات لمستخدمي المعلومات المحاسبية أن المراجع الخارجي الليبي يتمتع بالأخلاق الجيدة والنزاهة والأمانة، ما يزيد من ثقتهم بعملية المراجعة |
| 0.815 | 78.2 | 3.91 | X22 | 2 - يتوفر معلومات لمستخدمي المعلومات المحاسبية أن مكاتب المراجعة في ليبيا تتبع سياسة دقيقة في اختيار مراجعيهم، ممن يتوفر فيهم معايير الكفاءة، والذي ينعكس في رضی مستخدمي المعلومات |
| 0.814 | 74.7 | 3.737 | X23 | 3 - يتوفر معلومات لمستخدمي المعلومات المحاسبية بعدم تعرض مستخدمي المعلومات لأضرار نتيجة تعاملهم مع نتائج أعمال المراجعين في ليبيا، والذي يدل على سمعة المراجعين الطيبة ويرفع مستوى الثقة والرضى عن خدماتهم، |
| 0.841 | 75 | 3.752 | X24 | 4 - يتوفر معلومات لمستخدمي المعلومات المحاسبية بعدم تعرض المراجع الليبي لأي عمليات تقاضي أو صدور أحكام نتيجة لتقصيره في أداء مهام المراجعة، ما زاد من رضی مستخدمي المعلومات عن خدماتهم، . |

| الانحراف المعياري العام | الوزن النسبي % | المتوسط العام | الترميز | الخاصية |
|----------------------------|-------------------|------------------|---------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 0.861 | 75.5 | 3.774 | X25 | 5 - يتوفر معلومات لمستخدمي المعلومات المحاسبية بعدم تعرض المراجعين الليبيين للمساءلات التأديبية من المنظمات المهنية التابعين لها أو خضوعهم لعقوبات نتيجة للشكاوى المرفوعة ضدهم، زاد من الرضى عن خدماتهم. |
| 0.56 | 77 % | 3.83 | | مؤشرات إجابة المشاركين حول توفر السمعة الطيبة لمكاتب المراجعة في ليبيا وإمكانية تأثيرها في تضييق فجوة التوقعات . |

■ ثالثاً - تحليل آراء المشاركين حول توفر التقدير المناسب لأتباع المراجعة من قبل المراجعين الليبيين وإمكانية تأثيره في فجوة التوقعات:

من خلال ردود المشاركين الموضحة في الجدول رقم (3) يتبين أن المتوسط الحسابي العام للموافقة على أن مستخدمي المعلومات المحاسبية يتوفر لهم معلومات عن التقدير المناسب لأتباع المراجعة من قبل مكاتب المراجعة الليبية والذي يمكن أن يساهم في تضييق فجوة التوقعات لا يقل عن 3.818 (يتراوح ما بين 3.786 - 3.861 لكل عنصر من عناصر التقدير المناسب لأتباع المراجعة)، وأن الوزن النسبي العام للموافقة على جميع العناصر لا يقل عن 76 % (يتراوح ما بين 75.7 % - 77.2 % لكل عنصر)، وهذا يعني أن غالبية المشاركين يؤيدون أن مستخدمي المعلومات المحاسبية يتوفر لهم معلومات عن التقدير المناسب لأتباع المراجعة من قبل مكاتب المراجعة والذي يمكن أن يؤثر إيجاباً في تضييق فجوة التوقعات، كما تبين أن الانحراف المعياري العام لآراء المشاركين عن توفر التقدير المناسب لأتباع المراجعة لا يزيد عن 0.682 (يتراوح ما بين 0.844 - 1.009 لكل عنصر من عناصر أتباع المراجعة)، وهذا يدل عن تجانس آراء المشاركين حول توفر التقدير المناسب لأتباع المراجعة في ليبيا ودوره في رفع الثقة في خدمات المراجعة، والذي يمكن أن ينعكس في تضييق فجوة التوقعات .

الجدول رقم (3): تحليل آراء المشاركين حول توفر التقدير المناسب لأتعب المراجعة من قبل مكاتب

المراجعة الليبية وإمكانية تأثيرها في تضييق فجوة التوقعات

| الانحراف المعياري العام | الوزن النسبي % | المتوسط العام | الترميز | الخاصية |
|-------------------------|----------------|---------------|---------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 0.844 | 75.7 | 3.786 | X31 | 1 - يتوفر معلومات لمستخدمي المعلومات المحاسبية عن حرص المراجعين الليبيين في الحصول على أتعب مراجعة مناسبة لعمليات المراجعة، والذي رفع مستوى الثقة في خدماتهم، ويمكن أن يساهم في تضييق فجوة التوقعات. |
| 0.882 | 76.5 | 3.827 | X32 | 2 - يتوفر معلومات لمستخدمي المعلومات المحاسبية بأنه لدى مكاتب المراجعة في ليبيا سياسة مقننة وجيدة لتحديد الأتعب الملائمة لعمليات المراجعة، والذي رفع مستوى الثقة ورضى مستخدمي المعلومات عن خدماتهم، ويمكن أن يساهم في تضييق فجوة التوقعات . |
| 0.907 | 77.2 | 3.861 | X33 | 3 - يتوفر معلومات لمستخدمي المعلومات المحاسبية بعدم اعتماد عملاء المراجعة على حجم الأتعب لاختيار المراجع الخارجي في ليبيا ما يتيح الفرصة للمراجعين لطلب الأتعب المناسبة، وهذا رفع مستوى الثقة في خدمات المراجعة، ويمكن أن يساهم في تضييق فجوة التوقعات . |
| 1.009 | 76.1 | 3.805 | X34 | 4 - يتوفر معلومات لمستخدمي المعلومات المحاسبية بأن مكاتب المراجعة في ليبيا تتحصل على أتعب المراجعة فقط من عملاء المراجعة، حيث لا يقدمون لهم خدمات بخلاف المراجعة، والذي يساهم في رضى مستخدمي المعلومات، ويمكن أن يساهم في تضييق فجوة التوقعات. |

| الانحراف المعياري العام | الوزن النسبي % | المتوسط العام | الترميز | الخاصية |
|-------------------------|----------------|---------------|---------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 0.941 | 76.2 | 3.812 | X35 | 5 - يتوفر معلومات لمستخدمي المعلومات المحاسبية بأن المنظمات المهنية في ليبيا تهتم بتقييم أتعاب مكاتب المراجعة ومدى تماشيها مع عمليات المراجعة التي قاموا بتنفيذها، وهذا يمكن أن يساهم في تضيق فجوة التوقعات. |
| 0.682 | 76 % | 3.818 | | مؤشرات إجابة المشاركين حول مدى توفر التقدير المناسب لأتعاب المراجعة وأثره في تضيق فجوة التوقعات. |

■ رابعاً - تحليل آراء المشاركين في الدراسة حول توفر الالتزام بمدى مناسبة لارتباط مكاتب المراجعة بالعميل وأثر ذلك في تضيق فجوة التوقعات.

من خلال ردود المشاركين الموضحة في الجدول رقم (4) يتبين أن المتوسط الحسابي العام للموافقة على توفر معلومات لمستخدمي المعلومات المحاسبية عن التزام مكاتب المراجعة الليبية بمدى مناسبة للارتباط بالعميل، وأثرها في تضيق فجوة التوقعات لا يقل عن 3.857 (يتراوح ما بين 3.756 - 3.959 لكل عنصر من عناصر الالتزام بمدى مناسبة للارتباط المراجع بالعميل)، وأن الوزن النسبي العام للموافقة على جميع العناصر لا يقل عن 77 % (يتراوح ما بين 75.1 % - 79.2 % لكل عنصر)، وهذا يعني أن غالبية المشاركين يؤيدون توفر معلومات لمستخدمي المعلومات المحاسبية بالالتزام مكاتب المراجعة الليبية بمدى مناسبة عند ارتباطهم بالعملاء ما يدعم استقلالهم، والذي يمكن أن يؤثر في تضيق فجوة التوقعات، وتتجانس آراء المشاركين حول ذلك؛ حيث إن الانحراف المعياري العام لتوفر التزام مكاتب المراجعة الليبية بمدى مناسبة للارتباط بالعملاء وإمكانية تأثيره في تضيق فجوة التوقعات لا يزيد عن 0.59 (يتراوح ما بين 0.8 - 0.917 لكل عنصر من عناصر الالتزام بمدى مناسبة للارتباط المراجع بالعميل) وهو أقل من الواحد الصحيح.

الجدول رقم (4): تحليل آراء المشاركين حول توفرا لالتزام بمدة مناسبة لارتباط المراجع الليبي بالعميل وأثر ذلك في فجوة التوقعات.

| الانحراف المعياري العام | الوزن النسبي % | المتوسط العام | الترميز | الخاصية |
|-------------------------|----------------|---------------|---------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 0.917 | 75.4 | 3.771 | X41 | 1 - يتوفر معلومات لمستخدمي المعلومات المحاسبية بأن المراجع الليبي لا يرتبط بعملائه لفترة طويلة، وهذا يرفع مستوى الثقة في خدماته |
| 0.862 | 75.1 | 3.756 | X42 | 2 - يتوفر معلومات لمستخدمي المعلومات المحاسبية أن مهنة المراجعة في ليبيا تضع فترة معينة لعلاقة المراجع بعملائه، وهذا يرفع مستوى الثقة في خدمات المراجعة، والذي يمكن أن يؤثر في تضييق فجوة التوقعات . |
| 0.837 | 77.4 | 3.872 | X43 | 3 - يتوفر معلومات لمستخدمي المعلومات المحاسبية بأن المراجع الليبي يستمر لفترة معقولة مع العميل، وهذا يؤدي إلى تأدية عملية المراجعة بطريقة غير روتينية وجيدة، وهذا يمكن أن يؤثر في تضييق فجوة التوقعات |
| 0.857 | 79.2 | 3.959 | X44 | 4 - يتوفر معلومات لمستخدمي المعلومات المحاسبية بأن الشركات والمؤسسات في بيئة المراجعة الليبية تحدد مدة معينة لاستمرار المراجع الخارجي معهم. وهذا يرفع مستوى الثقة في خدمات المراجعة ويمكن أن يساهم في تضييق فجوة التوقعات . |

| الانحراف المعياري العام | الوزن النسبي % | المتوسط العام | الترميز | الخاصية |
|----------------------------|-------------------|------------------|---------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 0.8 | 78.6 | 3.929 | X45 | 5 - يتوفر معلومات لمستخدمي المعلومات المحاسبية أن المراجع الخارجي الليبي يحرص على قصر فترة ارتباطه بالعميل، وهذا يقوي استقلاله ويساعد المراجع في تأدية عمله بشكل غير روتيني، مما يرفع مستوى الثقة في خدماته . |
| 0.59 | 77 % | 3.857 | | مؤشرات إجابة المشاركين حول توفر الالتزام بمدة مناسبة لارتباط المراجع بالعميل، والذي يمكن أن يساهم في تضيق فجوة التوقعات. |

■ خامسا: تحليل آراء المشاركين في الدراسة حول أثر ركائز جودة المراجعة المتعلقة

بمكاتب المراجعة في ليبيا في تضيق فجوة التوقعات:

من خلال ردود المشاركين الموضحة في الجدول رقم (5) يتبين أن المتوسط الحسابي العام للموافقة على تراجع مستخدمي المعلومات عن مسببات فجوة التوقعات وانخفاض الفجوة نتيجة معرفتهم بتوفر ركائز جودة المراجعة المرتبطة بمكاتب المراجعة في ليبيا لا يقل عن 3.66 (يتراوح ما بين 3.59 - 3.748 لكل عنصر من عناصر انخفاض مسببات فجوة التوقعات)، وأن الوزن النسبي العام للموافقة على جميع العناصر لا يقل عن 75 % (يتراوح ما بين 71.2 % - 75 % لكل عنصر)، وهذا يعني أن غالبية المشاركين يؤيدون تراجع اعتقادات مستخدمي المعلومات المحاسبية في ليبيا حول دلالة التقرير، النظيف السائدة بينهم، من حيث إن القوائم المالية خالية من عمليات الغش والاحتيال،

وخالية من الأعمال غير القانونية والأخطاء المتعمدة، وكذلك خالية من الأخطاء غير المتعمدة، كذلك تراجع اعتقادات مستخدمي المعلومات المحاسبية في ليبيا حول مسؤولية المراجع عن اكتشاف عمليات الغش والاحتيال، ومسؤولية المراجع عن التقرير عن الشك في استمرار المشروع، وأن مكاتب المراجعة لا تحافظ على استقلالها واستقلال مراجعيها، وإنها تحصل على ارتباطات المراجعة باستخدام العلاقات الشخصية، وأن المكتب يتعاقد على ارتباطات مراجعة لا يتوفر له فيها المقدرة العلمية والمهنية. كذلك تراجع اعتقادات مستخدمي المعلومات المحاسبية في ليبيا حول أن معايير المراجعة المستخدمة في ليبيا غير كافية لتقديم خدمات مراجعة جيدة، وأن مكاتب المراجعة الليبية تقدم خدمات استشارية لنفس عملاء المراجعة، وأن مكاتب المراجعة تصدر تقارير لا تتوافق وحالة العملاء بسبب الضغوط، وهذا يشير مبدئياً إلى أن ركائز جودة المراجعة المتعلقة بمكاتب المراجعة الليبية لها أثر في تضييق فجوة التوقعات في مهنة المراجعة في ليبيا، وظهر من الجدول أيضاً تجانس آراء المشاركين حول ذلك؛ حيث إن الانحراف المعياري العام لآراء المشاركين عن تراجع مستخدمي المعلومات عن مسببات فجوة التوقعات وانخفاض الفجوة نتيجة معرفتهم بتوفر ركائز جودة المراجعة المرتبطة بمكاتب المراجعة في ليبيا لا يزيد عن 0.568 (يتراوح ما بين 0.986 - 1.199 لكل عنصر من عناصر انخفاض مسببات فجوة التوقعات)، وبالرغم من ذلك فإن الانحراف المعياري لإجابات المشاركين في معظم العناصر الخاصة بتضييق فجوة التوقعات تزيد عن الواحد الصحيح، ما يعكس تشتتاً نسبياً في موافقتهم حول أثر توفر ركائز جودة المراجعة المتعلقة بمكاتب المراجعة في تضييق فجوة التوقعات، وبالتالي يكون من الضرورة استخدام أسلوب تحليل الانحدار المتعدد لاختبار فرضيات الدراسة وتحديد اتجاه المراجعين نحو أثر ركائز جودة المراجعة المتعلقة بمكاتب المراجعة في تضييق فجوة التوقعات .

الجدول رقم (5): تحليل آراء المشاركين حول أثر ركائز جودة المراجعة في تضيق فجوة التوقعات في البيئة الليبية

| الانحراف المعياري العام | الوزن النسبي % | المتوسط العام | الترميز | الركيزة |
|----------------------------|-------------------|------------------|---------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 0.986 | 73.2 | 3.658 | y11 | 1 - يوجد تراجع في اعتقاد مستخدمي المعلومات المحاسبية في بيئة المراجعة في ليبيا بأن تقرير المراجعة التنظيف يدل على إن القوائم المالية خالية من أي عملية غش أو احتيال، نتيجة لارتفاع مستوى الثقة في خدمات مكاتب المراجعة. |
| 1.067 | 72.0 | 3.598 | y12 | 2 - يوجد تراجع في اعتقاد مستخدمي المعلومات المحاسبية في بيئة المراجعة في ليبيا بأن تقرير المراجعة التنظيف يدل على أن القوائم المالية للعملاء خالية من أي أعمال غير قانونية أو أخطاء متعمدة، نتيجة للثقة في خدمات مكاتب المراجعة. |
| 1.137 | 72.5 | 3.624 | y13 | 3 - يوجد تراجع في اعتقاد مستخدمي المعلومات المحاسبية في بيئة المراجعة في ليبيا بأن تقرير المراجعة التنظيف يدل على إن القوائم المالية للعملاء خالية من الأخطاء غير المتعمدة، لمعرفة بتوفر ركائز الجودة في مكاتب المراجعة . |
| 1.181 | 71.2 | 3.560 | y14 | 4 - يوجد تراجع في اعتقاد مستخدمي المعلومات المحاسبية في ليبيا بأن المراجع الخارجي مسؤول عن اكتشاف عمليات الغش والاحتيال، لمعرفة بتوفر ركائز الجودة في مكاتب المراجعة . |

| الانحراف المعياري العام | الوزن النسبي % | المتوسط العام | الترميز | الركيزة |
|-------------------------|----------------|---------------|---------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1.096 | 73.9 | 3.696 | y15 | 5 - يوجد تراجع في اعتقاد مستخدمي المعلومات المحاسبية في ليبيا بأن المراجع الخارجي لا يحافظ على استقلاله، لمعرفةهم بتوفر ركائز الجودة في مكاتب المراجعة . |
| 1.069 | 74.9 | 3.744 | y16 | 6 - يوجد تراجع في اعتقاد مستخدمي المعلومات المحاسبية في ليبيا بأن مكاتب المراجعة الليبية تتحصل على ارتباطات المراجعة باستخدام العلاقات الشخصية، وذلك لمعرفةهم بمحافظه مكاتب المراجعة على ركائز الجودة . |
| 1.028 | 73.6 | 3.681 | y17 | 7 - يوجد تراجع في اعتقاد مستخدمي المعلومات المحاسبية في ليبيا بأن مكاتب المراجعة الليبية تتعاقد على ارتباطات مراجعة لا تتوفر لهم فيها المقدرة المهنية والعلمية للقيام بها، وذلك لمعرفةهم بأن المكاتب تتوفر لها ركائز الجودة . |
| 1.124 | 72.9 | 3.643 | y18 | 8 - يوجد تراجع في اعتقاد مستخدمي المعلومات المحاسبية في ليبيا بأن معايير المراجعة المستخدمة في ليبيا غير كافية لتقديم خدمات مراجعة جيدة في ظل معرفتهم بمحافظه مكاتب المراجعة الليبية على ركائز جودة المراجعة |
| 1.159 | 72.0 | 3.598 | y19 | 9 - يوجد تراجع في اعتقاد مستخدمي المعلومات المحاسبية في ليبيا بأن مكاتب المراجعة في ليبيا مسؤولة عن التقرير عن الشك في استمرار المشروع، نظرا لثقتهم في جودة خدمات المراجع . |

| الانحراف المعياري العام | الوزن النسبي % | المتوسط العام | الترميز | الركيزة |
|-------------------------|----------------|---------------|---------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1.199 | 72.9 | 3.647 | y20 | 10 - يوجد تراجع في اعتقاد مستخدمي المعلومات المحاسبية في ليبيا بأن مكاتب المراجعة الليبية تقدم خدمات استشارية لعملاء المراجعة، بسبب ثقتهم في جودة خدماتهم. |
| 1.121 | 73.8 | 3.692 | y21 | 11 - يوجد تراجع في اعتقاد مستخدمي المعلومات المحاسبية في ليبيا بأن مكاتب المراجعة الليبية في أغلب الأحيان تصدر تقارير لا تتوافق مع حالة العميل محل المراجعة بسبب الضغوط، لمعرفة بتوفر ركائز الجودة بكاتب المراجعة . |
| 1.098 | 73.2 | 3.662 | y22 | 12 - يوجد تراجع في اعتقاد مستخدمي المعلومات المحاسبية في ليبيا بأن مكاتب المراجعة الليبية لا تقدم خدمات المراجعة بما يتوافق مع معايير المراجعة أو قواعد شرف المهنة، لمعرفة بالتزام المكاتب بركائز الجودة . |
| 1.017 | 75.0 | 3.748 | y23 | 13 - يوجد تراجع في اعتقاد مستخدمي المعلومات المحاسبية بأن تقارير المراجع الخارجي الليبي حول القوائم المالية للعملاء مضللة، للثقة في جودة خدمات مكاتب المراجعة . |
| 0.568 | | 3.662 | | فجوة التوقعات |

سادسا :اختبار فرضيات الدراسة :

لاختبار فرضيات الدراسة تم التعبير عن المتغيرات الفرعية للمتغير المستقل الأول (X1؛ ركيزة الحجم المناسب لمكتب المراجعة) بالرموز x11، x12، x13، x14، x15 كما هو وارد بالجدول رقم (1). وتم التعبير عن المتغيرات الفرعية للمتغير المستقل الثاني

(X₂): ركيزة السمعة الطيبة لمكتب المراجعة) بالرموز x₂₁، x₂₂، x₂₃، x₂₄، x₂₅ كما هو وارد بالجدول رقم (2)، وتم التعبير عن المتغيرات الفرعية للمتغير المستقل الثالث (X₃)؛ ركيزة التقدير المناسب لأتعباب المراجعة) بالرموز x₃₁، x₃₂، x₃₃، x₃₄، x₃₅ كما هو وارد بالجدول رقم (3)، وتم التعبير عن المتغيرات الفرعية للمتغير المستقل الرابع (X₄)؛ ركيزة الالتزام بمدة مناسبة لارتباط مكتب المراجعة بالعميل) بالرموز x₄₁، x₄₂، x₄₃، x₄₄، x₄₅ كما هو وارد بالجدول رقم (4)، وتم التعبير عن المتغيرات الفرعية للمتغير التابع (Y)؛ تضييق فجوة التوقعات) بالرموز y₁₁، y₁₂، y₁₃، y₁₄، y₁₅، y₁₆، y₁₇، y₁₈، y₁₉، y₂₀، y₂₁، y₂₂، y₂₃ كما هو وارد بالجدول رقم (5).

ولاختبار فرضيات الدراسة تم استخدام احصائي الانحدار المتعدد، وذلك على النحو التالي :

□ اختبار الفرضية الفرعية الأولى : يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للحجم المناسب لمكتب المراجعة في تضييق فجوة التوقعات في البيئة الليبية :

لاختبار الفرضية الفرعية الأولى تم التعبير عنها إحصائياً على النحو التالي :

الفرضية الصفرية «لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للحجم المناسب لمكتب المراجعة في تضييق فجوة التوقعات»

$$H_0 : \mu \leq 3$$

● الفرضية البديلة «يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للحجم المناسب لمكتب المراجعة في تضييق فجوة التوقعات»

$$H_1 : \mu > 3$$

تبين من الجدول رقم (6) أن الحجم المناسب لمكتب المراجعة كركيزة لجودة المراجعة له أثراً جوهرياً في تضييق فجوة التوقعات في بيئة المهنة في ليبيا، حيث إن القيمة الاحتمالية للاختبار (p - value Sig. = 0.013) وهي أقل من درجة المعنوية $\alpha = 0.05$ ، كما أن القيمة

الاحتمالية للاختبار ($p - \text{value Sig.} = 0.000$) أقل من درجة المعنوية $\alpha = 0.01$ ، وبهذا يتم رفض الفرضية الصفرية لصالح الفرضية البديلة، وبين الاختبار أيضا أن المتغير المستقل الأول (ركيزة الحجم المناسب لمكتب المراجعة) يفسر 8.7 % من التغير في المتغير التابع (تضييق فجوة التوقعات). وتظهر معادلة الانحدار التي تفسر العلاقة بين حجم مكتب المراجعة وتضييق فجوة التوقعات في المراجعة في البيئة الليبية وفقا للمعادلة رقم (1)

$$(Y = 2.904 + 0.132x_{12} \quad (1)$$

الجدول رقم (6): نتائج تحليل الانحدار المتعدد لتحديد أثر الحجم المناسب لمكتب المراجعة في تضييق فجوة التوقعات في مهنة المراجعة في ليبيا

| القيمة الاحتمالية P - value | إحصائي الاختبار T | الخطأ المعياري (Std. Error) | قيم المعاملات غير القياسية (β) | المتغيرات المستقلة |
|----------------------------------------------------------------------------|-------------------------|--------------------------------|----------------------------------------------|--------------------|
| ***.637 | .472 | .047 | .022 | x_{11} |
| ***.013 | 2.506 | .053 | .132 | x_{12} |
| ***.045 | 2.013 - | .055 | .110 - | x_{13} |
| ***.066 | 1.847 | .055 | .101 | x_{14} |
| ***.340 | .957 | .050 | .047 | x_{15} |
| R= .295 R ² = .087 4.947 =F إحصائي الاختبار P - value = 000***. | | | | |

□ اختبار الفرضية الفرعية الثانية: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للسمعة الطيبة لمكتب

المراجعة الليبية في تضييق فجوة التوقعات في بيئة مهنة المراجعة في ليبيا.

لاختبار الفرضية الفرعية الثانية تم التعبير عنها إحصائياً على النحو التالي :

● الفرضية الصفرية «لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للسمعة الطيبة لمكتب المراجعة في تضييق فجوة التوقعات»

$$H02 : \mu \leq 3$$

● الفرضية البديلة «يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للسمعة الطيبة لمكتب المراجعة في تضييق فجوة التوقعات»

$$H12 : \mu > 3$$

تبين من الجدول رقم (7) أن جميع عناصر ركيزة السمعة الطيبة لمكتب المراجعة في ليبيا لها أثراً جوهرياً في تضييق فجوة التوقعات، حيث إن القيمة الاحتمالية لاختبار ($T0.000 = p - \text{value Sig,}$) وهي أقل من درجة المعنوية 0.05. وكذلك عند درجة معنوية 0.01، وبهذا يتم رفض الفرضية الصفرية لصالح الفرضية البديلة، وتبين أن المتغير المستقل الثاني (ركيزة السمعة الطيبة لمكتب المراجعة الليبية) يفسر 57.7 % من التغير في المتغير التابع، أي إن معادلة الانحدار لعناصر السمعة الطيبة لمكتب المراجعة الليبية ذات دلالة كافية للتنبؤ بأثر المتغير المستقل الثاني (السمعة الطيبة لمكتب المراجعة الليبية) في تضييق فجوة التوقعات.

$$Y = 0.736 + 0.203x22 + 0.161x25 + 0.127x21 + 0.137x24 + 0.135x23 \quad (2)$$

الجدول رقم (7): نتائج تحليل الانحدار المتعدد لتحديد أثر السمعة الطيبة لمكتب المراجعة الليبية في

تضييق فجوة التوقعات في مهنة المراجعة في ليبيا

| القيمة الاحتمالية - P value | إحصائي الاختبار T | الخطأ المعياري (Std. Error) | قيم المعاملات غير القياسية (β) | المتغيرات المستقلة |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------|--------------------------------|-----------------------------------|-----------------------|
| **.000 | 3.630 | .035 | .127 | x_{21} |
| **.000 | 5.173 | .039 | .203 | x_{22} |
| **.001 | 3.330 | .041 | .135 | x_{23} |
| **.001 | 3.475 | .039 | .137 | x_{24} |
| **.000 | 4.886 | .033 | .161 | x_{25} |
| R = .760 R ² = .577 70.935 = F إحصائي الاختبار P - value = .000** | | | | |

□ اختبار الفرضية الفرعية الثالثة: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتقدير المناسب

لأتعاب مكتب المراجعة في تضييق فجوة التوقعات في البيئة الليبية.

لاختبار الفرضية الفرعية الثالثة تم التعبير عنها إحصائياً على النحو التالي :

الفرضية الصفرية « لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتقدير المناسب لأتعاب مكتب

المراجعة في تضييق فجوة التوقعات »

$$H03 : \mu \leq 3$$

الفرضية البديلة « يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتقدير المناسب لأتعاب مكتب المراجعة

في تضييق فجوة التوقعات »

$$H13 : \mu > 3$$

يتبين من الجدول رقم (8) أن عناصر ركيزة التقدير المناسب لأتعاب مكتب المراجعة

لها أثراً جوهرياً في تضييق فجوة التوقعات، حيث إن القيمة الاحتمالية لاختبار (Sig) (p - value) = 0.000 وهي أقل من درجة المعنوية 0.05، وكذلك عند درجة معنوية 0.01، وبهذا يتم رفض الفرضية الصفرية لصالح الفرضية البديلة، كما تبين أن ركيزة التقدير المناسب لأتعاب المراجعة تفسر 19.2 % من التغير في المتغير التابع، وهذا يعني أن معادلة الانحدار (3) للمتغير المستقل الثالث ذات دلالة كافية للتنبؤ بأثر ركيزة التقدير المناسب لأتعاب مكتب المراجعة في تضييق فجوة التوقعات في ليبيا.

$$(Y = 2.256 + 0.163x_{32} + 0.098x_{35} \quad (3)$$

الجدول رقم (8): نتائج تحليل الانحدار المتعدد لتحديد أثر التقدير المناسب لأتعاب مكتب المراجعة في

تضييق فجوة التوقعات في بيئة مهنة المراجعة في ليبيا

| المتغيرات المستقلة | قيم المعاملات غير القياسية (β) | الخطأ المعياري (Std. Error) | إحصائي الاختبار T | القيمة الاحتمالية P - value |
|---------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------|-----------------------------|-------------------|-----------------------------|
| x_{31} | .069 | .045 | 1.510 | ** .132 |
| x_{32} | .163 | .051 | 3.176 | ** .002 |
| x_{33} | .011 | .055 | .198 | ** .843 |
| x_{34} | .028 | .052 | .534 | ** .594 |
| x_{35} | .098 | .046 | 2.121 | ** .035 |
| R = .438 R ² = .192 12.336 = F إحصائي الاختبار P - value = 000**. | | | | |

□ اختبار الفرضية الفرعية الرابعة: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لالتزام مكتب المراجعة بالمدّة المناسبة للارتباط بالعميل في تضييق فجوة التوقعات في البيئة الليبية.
لاختبار الفرضية الفرعية الرابعة تم التعبير عنها إحصائياً على النحو التالي :

- الفرضية الصفرية «لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لالتزام مكتب المراجعة بالمدة المناسبة للارتباط بالعميل في تضييق فجوة التوقعات»

$$H04 : \mu \leq 3$$

- الفرضية البديلة «يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لالتزام مكتب المراجعة بالمدة المناسبة للارتباط بالعميل في تضييق فجوة التوقعات»

$$H14 : \mu > 3$$

ويتبين من الجدول رقم (9) أن عناصر ركيزة التزام المراجع بالمدة المناسبة للارتباط بالعميل لها أثرا جوهرياً في تضييق فجوة التوقعات، حيث إن القيمة الاحتمالية لاختبار $(T, 0.000 = (p - \text{value}) \text{Sig})$ وهي أقل من درجة المعنوية 0.05، وكذلك عند درجة معنوية 0.01، وبهذا يتم رفض الفرضية الصفرية لصالح الفرضية البديلة، وتبين أن ركيزة التزام المراجع بالمدة المناسبة للارتباط بالعميل تفسر 18.9 % من التغير في المتغير التابع، وهذا يعني أن معادلة الانحدار (4) ذات دلالة كافية للتنبؤ بأثر المتغير المستقل الرابع (التزام مكتب المراجعة بالمدة المناسبة للارتباط بالعميل) في تضييق فجوة التوقعات.

$$Y = 2.101 + 0.173x_{41} + 0.100x_{45} \quad (4)$$

الجدول رقم (9): نتائج تحليل الانحدار المتعدد لتحديد أثر التزام المراجع بالمدة المناسبة للارتباط

بالعميل في تضييق فجوة التوقعات في بيئة مهنة المراجعة في ليبيا

| القيمة الاحتمالية P - value | إحصائي الاختبار T | الخطأ المعياري (Std. Error) | قيم المعاملات غير القياسية (β) | المتغيرات المستقلة |
|--------------------------------|----------------------|--------------------------------|-------------------------------------------|-----------------------|
| **.000 | 3.905 | .044 | .173 | x_{41} |
| **.347 | .942 | .055 | .052 | x_{42} |

| المتغيرات المستقلة | قيم المعاملات غير القياسية (β) | الخطأ المعياري (Std. Error) | إحصائي الاختبار T | القيمة الاحتمالية P-value |
|---------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------|-----------------------------|-------------------|---------------------------|
| x_{43} | .042 | .052 | .813 | **.417 |
| x_{44} | .040 | .048 | .827 | **.409 |
| x_{45} | .100 | .047 | 2.140 | **.033 |
| R= .435 R ² = .189 12.132 = F إحصائي الاختبار P-value = 000**. | | | | |

□ اختبار الفرضية الرئيسية للدراسة :

تنص الفرضية الرئيسية للدراسة بأنه « يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لركائز جودة المراجعة المتعلقة بمكاتب المراجعة في تضييق فجوة التوقعات في البيئة الليبية».

لاختبار الفرضية الرئيسية للدراسة تم التعبير عنها إحصائياً على النحو التالي :

● الفرضية الصفرية «لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لركائز جودة المراجعة المتعلقة بمكاتب المراجعة في تضييق فجوة التوقعات»

$$H_0 : \mu \leq 3$$

● الفرضية البديلة "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لركائز جودة المراجعة المتعلقة بمكاتب المراجعة في تضييق فجوة التوقعات"

$$H_1 : \mu > 3$$

يتبين من إحصائي الاختبار لتحليل الانحدار المتعدد لردود المشاركين الموضح في الجدول رقم (10) أن ركائز السمعة الطيبة لمكتب المراجعة والتقدير المناسب لأتباع مكتب المراجعة لها أثراً جوهرياً في تضييق فجوة التوقعات، حيث إن القيمة الاحتمالية

للاختبار (p - value Sig. = 0.000) وهي أقل من درجة المعنوية $\alpha = 0.05$ ، وهذا يعني أن معادلة الانحدار رقم (5) لركائز جودة المراجعة المتعلقة بمكاتب المراجعة ذات دلالة كافية للتنبؤ بأثر هذه الركائز في تضييق فجوة التوقعات في بيئة المهنة في ليبيا، حيث إن ركائز جودة المراجعة المتعلقة بمكتب المراجعة تفسر 61.2 % من التغير في المتغير التابع (تضييق فجوة التوقعات) .

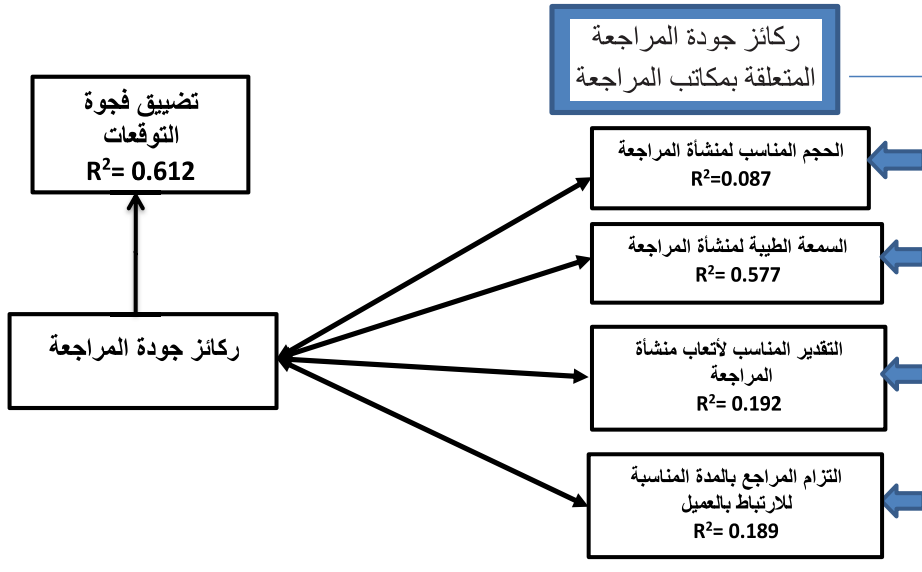
$$Y = 0.126 + 0.691X_2 + 0.086X_3 \quad (5)$$

الجدول رقم (10): نتائج تحليل الانحدار المتعدد لتحديد أثر ركائز جودة المراجعة المتعلقة بمكاتب

المراجعة في تضييق فجوة التوقعات في بيئة مهنة المراجعة في ليبيا

| القيمة الاحتمالية P-value | إحصائي الاختبار T | الخطأ المعياري (Std. Error) | قيم المعاملات غير القياسية (β) | المتغيرات المستقلة |
|-------------------------------------------------------------------------------|-------------------|-----------------------------|----------------------------------------|-------------------------------------------------|
| **.162 | 1.404 | .039 | .055 | الحجم المناسب لمنشأة المراجعة |
| **.000 | 16.179 | .043 | .691 | السمعة الطيبة لمنشأة المراجعة |
| **.037 | 2.102 | .041 | .086 | التقدير المناسب لأتعاب منشأة المراجعة |
| **.049 | 1.977 | .046 | .090 | الالتزام المراجع بالمدة مناسبة للارتباط بالعميل |
| **.P - value = 000 إحصائي الاختبار F 103.068 = R = .783 R ² = .612 | | | | |

واستناداً إلى نتائج فرضيات الدراسة يمكن وضع تصور لأثر ركائز جودة المراجعة المتعلقة بمكاتب المراجعة في تضييق فجوة التوقعات في بيئة مهنة المراجعة في ليبيا في الشكل التالي:



الشكل رقم (1) نموذج أثر ركائز جودة المراجعة المتعلقة بمكاتب المراجعة في تضيق فجوة التوقعات في

بيئة المراجعة في ليبيا

من الشكل رقم (1) أعلاه يتبين أن ركيزة الجودة المتعلقة بالحجم المناسب لمكتب المراجعة بمفردها تفسر (8.7 %) من التغير في تضيق فجوة التوقعات، وأن ركيزة جودة المراجعة المتعلقة بالسمعة الطيبة لمكتب المراجعة بمفردها تفسر (57.7 %) من التغير في تضيق فجوة التوقعات، وأن ركيزة التقدير المناسب لأتباع مكتب المراجعة بمفردها تفسر (19.2 %) من التغير في فجوة التوقعات، وأن ركيزة التزام مكتب المراجعة بالمدة المناسبة للارتباط بالعميل بمفردها تفسر (18.9 %) من التغير في فجوة التوقعات.

وبذلك فإن قيمة معامل التحديد (R^2) تشير إلى أن ركائز جودة المراجعة المتعلقة بمكاتب المراجعة الليبية مجتمعة تفسر (61.2 %) من التغير في تضيق فجوة التوقعات، أي إن ركائز جودة المراجعة المتعلقة بمكاتب المراجعة لها أثراً إيجابياً في تضيق فجوة التوقعات في مهنة المراجعة في ليبيا .

■ النتائج والتوصيات:

● أولاً: النتائج الرئيسية والفرعية:

توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج من أهمها:

1 - مستخدمو المعلومات المحاسبية في ليبيا يتوفر لهم المعرفة بأن حجم مكاتب المراجعة الليبية مناسباً لتنفيذ عمليات المراجعة وهذا حقق لهم رضى نسبياً في خدمات المراجعة وساهم في تضيق فجوة التوقعات في بيئة المراجعة، حيث إن معرفة مستخدمي المعلومات بهذه الخاصية لمكاتب المراجعة يفسر 8.7 % من تضيق فجوة التوقعات في المراجعة في ليبيا .

2 - مستخدمو المعلومات المحاسبية في ليبيا يتوفر لهم المعرفة بالسمة الطيبة لمكاتب المراجعة الليبية، وهذا حقق لهم رضى كبيراً في خدمات المراجعة وساهم في تضيق فجوة التوقعات في بيئة المراجعة، حيث إن معرفة مستخدمي المعلومات بهذه الخاصية لمكاتب المراجعة يفسر 57.7 % من تضيق فجوة التوقعات في المراجعة في ليبيا .

3 - مستخدمو المعلومات المحاسبية في ليبيا يتوفر لهم المعرفة بأن مكاتب المراجعة الليبية تقوم بتقدير أتعاب المراجعة بطريقة مناسبة، وهذا حقق لهم رضى نسبياً في خدمات المراجعة وساهم في تضيق فجوة التوقعات في بيئة المراجعة، حيث إن معرفة مستخدمي المعلومات بهذه الخاصية لمكاتب المراجعة يفسر 19.2 % من تضيق فجوة التوقعات في المراجعة في ليبيا .

أ - إن لدى مكاتب المراجعة في ليبيا سياسة مقننه وجيدة لتحديد الاتعاب الملائمة لعمليات المراجعة.

ب - إن المنظمات المهنية في ليبيا تهتم بتقييم أتعاب مكاتب المراجعة ومدى تماشيها مع عمليات المراجعة التي قاموا بتنفيذها .

4 - مستخدمو المعلومات المحاسبية في ليبيا يتوفر لهم المعرفة بأن مكاتب المراجعة الليبية تلتزم بمدة مناسبة للارتباط مع العميل، بحيث لا تؤثر على استقلال المراجع أو الخلل في تنفيذ عملية المراجعة بالعناية الكافية، وهذا حقق لهم رضى نسبيا متوسطا في خدمات المراجعة وساهم في تضييق فجوة التوقعات في بيئة المراجعة، حيث إن معرفة مستخدمي المعلومات بهذه الخاصية لمكاتب المراجعة يفسر 18.9 % من تضييق فجوة التوقعات في المراجعة في ليبيا .

5 - إن معرفة مستخدمي المعلومات المحاسبية بتوفر ركائز جودة المراجعة المتعلقة بمكاتب المراجعة في ليبيا ظهر لها أثرا واضحا في تضييق فجوة التوقعات في بيئة المراجعة الليبية، حيث تساهم في تفسير 61.2 % من التغير في تضييق فجوة التوقعات. وهذا كان نتاجا لتوفر عدد من العناصر تعكس تضييق فجوة التوقعات في بيئة مهنة المراجعة في ليبيا من أهمها :

أ - إن غالبية المشاركين يؤيدون تراجع اعتقادات مستخدمي المعلومات المحاسبية في ليبيا حول دلالة التقرير النظيف السائدة بينهم، من حيث إن القوائم المالية خالية من عمليات الغش والاحتيال، وخالية من الأعمال غير القانونية والأخطاء المتعمدة، وكذلك خالية من الأخطاء غير المتعمدة .

ب - تراجع اعتقادات مستخدمي المعلومات المحاسبية في ليبيا حول مسؤولية مكتب المراجعة عن اكتشاف عمليات الغش والاحتيال، ومسؤولية المكتب عن التقرير عن الشك في استمرار المشروع، وأن المكتب لا يحافظ على استقلاله، ويحصل على ارتباطات المراجعة باستخدام العلاقات الشخصية، وأن مكتب المراجعة يتعاقد على ارتباطات مراجعة لا يتوفر له فيها المقدرة العلمية والمهنية .

ج - تراجع اعتقادات مستخدمي المعلومات المحاسبية في ليبيا القائلة بأن معايير المراجعة المستخدمة في ليبيا غير كافية لتقديم خدمات مراجعة جيدة، وأن المراجع

الخارجي الليبي يقدم خدمات استشارية لنفس عملاء المراجعة، وأن المراجع الخارجي الليبي يصدر تقارير لا تتوافق وحالة العملاء بسبب الضغوط.

● **ثانياً: في ضوء نتائج الدراسة يوصي الباحث بما يلي:**

- 1 - ضرورة تعريف مستخدمي المعلومات المحاسبية بدور ومهام مهنة المراجعة في البيئة الليبية، من أجل التقليل من حجم توقعاتهم غير المعقولة.
- 2 - على المنظمات والمعاهد المهنية الليبية إصدار معايير وتشريعات محلية تتوافق مع البيئة المحلية وتتلاءم مع توقعات المجتمع الواقعية والتوقعات المعقولة من قبل المراجع الخارجي لكي تعمل على تقارب وجهات النظر لتخفيض فجوة التوقعات إلى أدنى حد ممكن.
- 3 - ضرورة الاهتمام بركائز جودة المراجعة المتعلقة بخصائص مكاتب المراجعة، وتوفير النشرات اللازمة عن ركائز جودة المراجعة المتعلقة بمكاتب المراجعة الليبية أولاً بأول لما لها من تأثير في رفع مستوى الثقة في خدمات المراجعة والحد من فجوة التوقعات .

■ **المراجع :**

● **أولاً: المراجع العربية**

- أبو رياش، أحلام أحمد، (2013)، أثر معدل دوران المراجع الخارجي على جودة المراجعة: دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية.
- الأهدل، عبد السلام، (2008)، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية، دراسة نظرية ميدانية، رسالة ماجستير، جامعة الحديدة.
- الأزرق، البهلول، أسامة، سمير، (2014)، العوامل المؤثرة في جودة المراجعة الخارجية وأثرها على كفاءة الأداء المهني، مجلة الأستاذ، طرابلس، العدد7، الجزء الثاني، ص 30 - 53.

- الباز، مصطفى علي، (1999)، "استخدام نظرية السببية في التنبؤ بفجوة التوقعات بين مراجعي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية: دراسة ميدانية على محافظات قناة في جمهورية مصر العربية"، المجلة العربية للمحاسبة، مجلد 3، العدد 1، ص ص 65 - 106.
- الجدعاني، نور ساعد (2009) "تأثير حجم وسمعة مكاتب المراجعة وطبيعة المنافسة بينها على جودة أدائها المهني" دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية .
- السقا، السيد أحمد اسماعيل، (1997)، فجوة التوقعات في بيئة المراجعة: دراسة ميدانية في المحيط المهني في المملكة العربية السعودية، مجلة البحوث المحاسبية، مجلد 1، العدد 5، ص ص 423 - 464.
- الروياتي، عوض أحمد محمد (2001) "المنهج العلمي المقترح لمعايرة العناية المهنية المبذولة من مراجع الحسابات لرفع مستوى جودة الأداء" رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة قناة السويس، كلية التجارة بورسعيد، قسم المحاسبة والمراجعة .
- الشاطري، إيمان حسين، حسام عبدالمحسن العنقري (2006) " انخفاض مستوى أتعاب المراجعة وأثاره على جودة الأداء المهني" دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية " مجلة جامعة الملك عبدالعزيز، الاقتصاد والإدارة، المجلد 20، العدد 1، جدة المملكة العربية السعودية .
- الطويل، سهام أكرم عمر (2012) " تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في قطاع غزة : دراسة ميدانية على مكاتب مراجعة الحسابات في قطاع غزة "، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة الجامعة الإسلامية غزة .
- القيق، أمير جمال (2012) " مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة : دراسة ميدانية " رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة .
- بن قري، إلياس والعباشي،، زرزار، (2020)، دور جودة المراجعة الخارجية في تضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق، دراسة حالة، مجلة أرساد للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد 3، العدد 1، ص ص 157 - 176 .
- حسن، سيد عبد الفتاح صالح، (1998)، مؤشرات الاستدلال على جودة المراجعة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد 3، ص ص 203 - 266 .

- حمدان، علام محمد موسى، (2012)، أثر خصائص جودة المراجعة في تحسين مستوى التحفظ المحاسبي في الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية، دورية الإدارة العامة، المجلد 52، العدد 4. ص ص 589 – 613.
- دواره، سامر، (2014)، أثر جودة المراجعة الخارجية على هامش آمان المستثمر في ظل تطبيق أساليب المحاسبة الإبداعية (دراسة ميدانية)، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة حلب.
- عبدالحليم، أحمد حامد محمود (2018) " أثر التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على جودة التقارير المالية : دراسة تطبيقية في بيئة الأعمال السعودية " مجلة البحوث المحاسبية، المجلد 5، العدد 1، 538 – 588.
- عبدالمقصود، عبدالفتاح السيد برعي (2013) " تطوير الأداء المهني للمراجع الخارجي لزيادة جودة المراجعة في ظل حوكمة الشركات : دراسة نظرية " رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة بور سعيد .
- عبدالمقصود، أحمد عبدالسلام، (2022) " العلاقة بين جودة المراجعة وسمعة المراجعة : دراسة اختبارية على الشركات المساهمة المصرية " مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، المجلد الرابع والأربعون، العدد الثاني .
- غازي، صقر أحمد علي؛ السيد محمد جمال عبدالحليم؛ حافظ سماح طارق (2013) " أثر تعاقب المراجعين على جودة التقرير المالي : دراسة تطبيقية "، المجلة المصرية للدراسات التجارية - مصطفى، صادق حامد، (1994)، "نحو تضيق فجوة التوقعات في مهنة المراجعة: دراسة تحليلية نقدية مقارنة " مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة جامعة القاهرة، العدد السابع والأربعون، السنة الرابعة والثلاثون .
- مشتهى، ماهر صبري (2014) " تحليل العلاقة بين معدل دوران المدقق وجودة التدقيق الخارجي، وانعكاس ذلك على رأي مدقق الحسابات الخارجي " مجلة الجامعة الاسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، غزة فلسطين، المجلد 22، العدد 2 .
- نشوان إسكندر محمود (2010) " جودة خدمة المراجعة والعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر مراجعي الحسابات الفلسطينيين "، الفكر المحاسبي، المجلد 14، العدد 1، 169 – 224 .

- يوسف، أحمد محمود (1993) " المحاكاة التجريبية لاستراتيجيات الإدارة واكتشاف مراقب الحسابات لحالات الغش"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، يناير .
- يوسف، هبة ابراهيم عبدالعزيز، (2025)، " أثر التناوب الإلزامي على جودة المراجعة في الدور الوسيط لأتباع المراجع غير العادية"، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة دمياط، المجلد 6، العدد 1، الجزء الثاني، 960 - 1011 .
- سالم، محمد يوسف (1994) " استخدام نظرية تكلفة الوكالة في تحليل الطلب على جودة المراجعة"، آفاق جديدة، كلية التجارة، جامعة المنوفية، السنة السادسة، العدد الرابع .
- سالم، محمد يوسف (1995) " العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مهنة المحاسبة والمراجعة؛ دراسة تحليلية تطبيقية على الشركات العمانية"، مجلة آفاق جديدة، كلية التجارة، جامعة المنوفية، السنة السابعة، العدد الأول .

● ثانياً: المراجع الأجنبية

- American Institute of Certified Public Accountants(AICPA) (1979) " commission on auditors responsibilities ,report conclusions and recommendations ,",new York .
- Aronmm wan, E. J. ; T. O. Ashafoke ,and C. D. Mgbame ,(2013) " Audit firm reputation and Audit quality " , European Journal of Business and Management , Vol.5 , no.7, 66 - 75.
- Albagali Q.& Kukreja , G.(2017) ," The factors influencing auditor independence : the perceptions of auditors in Bahrain " , corporate ownership and control , vol.14,No.2, 369 - 382.
- Arrington,C. E, et al. (1985)," An attribution analysis of responsibility assessment for audit Performance", Journal of Accounting Research , vol. 23, no. 1, 1 - 20.
- Asmara ,R. Y. & Situani , R. (2018) ," The effect of audit tenure and firm size on financial reporting delays " , European research studies Journal , vol. 21, no. 2, 414 - 422.
- Behzadian, Nia, Fatah, Naser Izadi,(2017), An Investigation of Expectation Gap between Independent Auditors and Users from Auditing Services Related to the Quality of Auditing Services Based on Their Role and Professional Features in Auditing Process, International Journal of Finance and Accounting, Vol.6, No.5, 133 - 144.
- Beaty, R.,P. (1989), "Auditor reputation and pricing of initial public offerings ,' The

- Accounting Review , Vol.64 , No.4 . 690 - 704 .
- Behrend , M.J. ;Khan,S.;Ko, Y. W.& Park ,S. J. (2020),” Abnormal audit fees and audit quality ; evidence from The Korean audit market “, Journal of international Accounting research ,Vol.19, No.3,37 - 60.
 - Copley ,Paul A. ;Mary, S. Doucet; and Kenneth ,M. Gaver ,(1994)” Simultaneous equation analysis of quality control Review outcomes ;and engagement fees for audits of recipients of federal financial assistance “ Accounting Review ,Vol. 69 ,no.1 .133 - 146
 - Copley, Paul A.; Jennifer ,j. Gaver ;Kenneth &M. Gaver (1995),” Simultaneous estimation of supply and demand of differentiated audits; evidence from the municipal audit market “ Journal of Accounting Research Vol. 33, No. 1.
 - De Angelo ,L.E.(1981),”Auditor Size And Audit Quality” Journal Of Accounting and Economics, vol.3, 113 - 127.
 - Diana ,M. M. and M. H. Habib,(2013),” Auditor independence ,Audit quality and the mandatory auditor rotation Egypt,” Education Business and Society ;Contemporary Middle eastern Issues , Vol.6,no.2,114 - 116.
 - David, S.& others (2012) ,” Auditors tenure and the pricing of discretionary accruals in the port –sox Era “ American Accounting Association , Vol.12.
 - Dada ,M. O.,(2018) “Mandatory auditor rotation auditor independence , audit fees and audit quality , a survey of selected audit firms in Lagos state “, vol.19,No.21 ,3 - 5..
 - Dejong , B. & Hijink, S.(2020),” Mandatory Audit form rotation for listed companies ; the effects in the Netherlands European Business “, Organization Law Review ,Vol.21,No.4, 937 - 966.
 - Eviana , W. (2019) ,” The effects of auditor independence , auditor experience and auditor competence toward auditor performance by using religiosity as moderating variable ; empirical study on auditor in public accounting firm in solo “, Doctoral dissertation , Universities , Islam Indonesia .
 - Flint , David ,(1988) “ Philosophy and Principles of auditing ,an introduction ,” Macmill education .
 - Gipper, B. ;Hail, L.& Lenz, C.(2021),” On the economics of mandatory audit partner rotation and tenure ;evidence from PCAOP data , The Accounting Review , Vol. 96,No.2,303 - 331
 - Harber M. & Maroun ,W. (2020) ,” Mandatory audit firm rotation a critical

- composition of practitioner views from economy” , *Managerial Auditing Journal* , Vol.35, No.7, 861 - 896
- Horton , J.; Livne, G. & Pettinicchio, A., (2021),” Empirical evidence on audit quality under a dual mandatory auditor rotation rule “ *European Accounting Review*, Vol. 30, no.1, 1 - 29.
 - Hossain ,S.& Wang ,J. J. (2023),” Abnormal audit fees and audit quality , *Australian Journal of Management*, Vol.48, no.3, 596 - 624.
 - Hai, P. T. & Quy, N. L.D.(2019),” effect of Audit rotation , Audit fee and Auditor competence to motivation Auditor and audit quality ; empirical evidence in Vietnam “, *Academy of Accounting and financial studies Journal* , Vol.23, No.2, 1 - 14
 - Hartaty, H., & Dianawati, W. (2024),” The association Between audit fees and audit quality; A meta - Analysis study “, *Jurnal Ekonomi Dan bisnis Airlangga*, Vol.34, No.1, 77 - 98
 - Khafi , R.() ,” The relationship between normal and abnormal audit fees and financial restatements “, *Iranian Journal of Accounting , Auditing and Finance* , Vol.4 , no.2, 85 - 102 .
 - Kirana , I. G. A.m. I. and Ramantha ,J. W. (2020) ,” the effect of auditor rotation , time pressure and audit tenure on audit quality with auditor specialization as a moderation variable ; empirical study of manufacturing companies listed on Indonesia stock exchange in 2014 - 2018” , *International Research Journal of Management and Social Sciences*, Vol.7, No.3, 126 - 136.
 - Kusmayasari , D. , Bilgies , A. F. , Damayanti , D. , and Suharsono, J. (2023) ,” The influence of audit fee , independence and competency on audit quality “ , *Journal of Governance , Taxation and Auditing* , Vol.1, No.4, 425 - 433.
 - Kabir ,M. R. , A. Sobhani F F, Mohamed N., & Ashrafi, M. (2022) ,” Impact of integrity and internal audit transparency on audit quality ; the moderating role of block chain “ , *Management and Accounting Review (MAR)* vol.2, no.1, 203 - 233.
 - Louis P. S. and S. Marmousez, (2011),” Auditor size and audit quality revisited; the importance of audit technology ,” *Accounting Auditing control* , Vol.22, no.3, 111 - 144 .
 - Mikesh ,C. and Shoenfeld, L. (2023) ,” Audit quality and fees in small and medium size enterprises “ , *Journal of small Business Management* , Vol.61, No.1, 89 - 107.
 - Michael , E. and Chan , L. (2014), “ Fee pressure and audit quality” , *Organizations and Society* , Vol. 39, no.4 , 247 - 263 .
 - Martani ,D. ,Rahman ,N. A. ,Fitriany ,F. and Anggraita ,V. (2021), “ Impact of

- audit tenure and audit rotation on the audit quality ;Big 4Vs non Big 4,” Cogent economics and Finance , Vol.9, No.1,190 - 395.
- Mayse ,A.L. (2018) ,” The effects of audit rotation on perceived auditor independence and perceived financial statement reliability: further evidence “, Journal of Accounting and Finance ,vol. 18, no. 3 , 138—148.
 - Narayanas Wamy ,R. and Raghunandan , K.(2019) ,” The effects of mandatory audit firm rotation on audit quality, audit fees , and audit market concentration ; evidence from India , Bangalora Research Paper 582.
 - Palmrose , Z. V., (1986), Audit fees and auditor size: future evidence, Journal of Accounting Research Vol.24, No.1pp 97 - 110.
 - Patrick J. H. and W. M. Brian ,(2013) ,” Market reactions to high quality auditor and Managerial preference for audit quality” available on : ,[https://papers . ssrn . com /5013paper .cfm?](https://papers.ssrn.com/5013paper.cfm?)
 - Putri, A. P. Simbolonm ,S. and Surbakte S. E. (2022) ,” The effect of audit fee ,audit tenure ,KAP reputation and audit rotation quality in transportation companies listed on Indonesia stock exchange” , Budapest International Research and Critics Institute Birc1Journal , Humanities and Social Sciences , Vol.5,No.1 , 705 - 715.
 - Qawqzeh H. K. , Endut , W. A. , Rashid, N. , Johari , R. J. , Hamid , N. A. & Rasit, Z. A. (2018) ,” Auditor tenure ,audit form rotation and audit quality “, International Journal of Academic research in business and social sciences , vol. 8,no.12. [http://dx.doi.org/10.6007/ IJ ARBSS /V8 - iL2/5229](http://dx.doi.org/10.6007/IJARBSS/V8-iL2/5229).
 - Skinner, J. and Douglas, J.(2012) “Audit quality and auditor reputation evidence from Japan”, the Accounting Review, Vol.87,5 - 20 .
 - Susanty , A.(2015),” Sustainable auditor reputation and it’s relationship with audit quality “ Managerial Auditing Journal , wib. side , [https://doi.org/10//08/maj - 12 - 2013 - 0989](https://doi.org/10//08/maj-12-2013-0989).
 - Woolf E.(1978),” Professional in peril –time running out for auditors “, Accountancy , feb.1978.
 - Woolf ,E.,(1985) ,”We must stem the tide of litigation ,” The Accounting ,April ,1985 .
 - Warlina , L., Kasmana,K., Aulia ,S. S. ,Iffan,M. & Widiashhanty ,W. N. (2023), “ Investment promotion strategy of tourism and agriculture sector to promote regional competitiveness “, Journal of eastern European and central Asian research, JEECAR, vol. 10, no.6, 773 - 785.