



Afro-Asian Journal of Scientific Research (AAJSR)

المجلة الأفروآسيوية للبحث العلمي (AAJSR)

E-ISSN: 2959-6505

Volume 2, Issue 2, April - June 2024, Page No: 152-169

Website: <https://aajsr.com/index.php/aajsr/index>

SJIFactor 2023: 3.908 0.51 :2023 (AIF) معامل التأثير العربي ISI 2023: 0.337

الكفاءة والخبرة المهنية ودورهما في تعزيز جودة المراجعة من وجهة نظر مراجعي الحسابات الداخليين والخارجيين في ليبيا

د. مرعي علي ضؤ عبد الله *
قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة الزيتونة، ترهونة، ليبيا

Competence and professional experience and their role in enhancing audit quality from the point of view of internal and external auditors in Libya

Marai A. D. Abdalla *

Department of Accounting, Faculty of Commerce, Al- Azzaytuna University, Tarhuna, Libya

*Corresponding author

nosaa2003@yahoo.com

*المؤلف المراسل

تاريخ النشر: 2024-06-13

تاريخ القبول: 2024-05-18

تاريخ الاستلام: 2024-03-21

الملخص:

هدفت الدراسة إلى معرفة أهمية دور الكفاءة والخبرة المهنية في تعزيز جودة عملية المراجعة من وجهة نظر مراجعي الحسابات، كما هدفت أيضاً إلى تحليل ما إذا كان هناك فروق ذو دلالة معنوية في مستوى أدراك وفهم كل من مراجعي الحسابات الداخليين والخارجيين لأهمية ذلك الدور في تعزيز جودة المراجعة، وتحقيقاً لتلك الأهداف اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي، مستخدماً الاستبيان كمصدر لجمع البيانات الأولية بغية تحليلها باستخدام مجموعة من الاساليب الإحصائية التي تتناسب واختبار الفروض الرئيسية لها، والمتمثلة في احصاء الوصف العام واختبارات الفروق بين متوسطات إجابات المبحوثين لعينة واحدة لاختبار الفرض الأول، ولعينتين مستقلتين لاختبار الفرض الثاني من الدراسة، كما تمثل مجتمع الدراسة من مراجعي الحسابات الداخليين للمصارف التجارية، ومكاتب المراجعين الخارجيين العاملين لحساب انفسهم في مدينتي طرابلس وبنغازي، وبلغ حجم عينة الدراسة (205)، مبحوث وتم تحديدها بأسلوب العينة العشوائية البسيطة، وتوصلت الدراسة الى وجود ادراك لكل من مراجعي الحسابات الداخليين والخارجيين لأهمية دور الكفاءة والخبرة المهنية في تعزيز جودة المراجعة من وجهة نظرهم، كما توصلت أيضاً إلى عدم وجود فروق ذو دلالة معنوية في مستوى ادراك لكل من مراجعي الحسابات الداخليين والخارجيين لأهمية الكفاءة والخبرة المهنية في تعزيز جودة المراجعة.

الكلمات المفتاحية: الكفاءة المهنية، الخبرة المهنية، مراجعي الحسابات الداخليين والخارجيين، جودة المراجعة.

Abstract:

The study aimed to know the importance of the role of competence and professional experience in enhancing the audit quality by the auditors' view. It also aimed to analyze whether there are significant differences in the level of awareness and understanding of both internal and external auditors of the importance of that role in enhancing the quality of the audit. To achieve these goals, the researcher relied on the descriptive analytical method, using the questionnaire as a source for collecting primary data in order to analyze it using a set of statistical methods that are appropriate for testing its main hypotheses, which are represented by description statistics and tests of differences between the averages of the respondents' answers for one sample to test the first hypothesis, and for two independent samples. To test the second hypothesis of the study, the population was represented by the internal auditors of commercial banks and the offices of external auditors working for themselves in the cities of Tripoli and Benghazi. The size of sample was (205) respondents and was determined using a simple random sampling method. The study concluded that there is understanding of each internal and external auditors, the importance of the role of competence and professional experience in enhancing audit quality by the auditors' view. It also found that there are no significant differences in the level of awareness of both internal and external auditors of the importance of competence and professional experience in enhancing audit quality.

Keywords: Professional competence, professional experience, internal and external auditors, audit quality.

● المقدمة

لقد حظي موضوع جودة المراجعة اهتمام كبير من قبل الباحثين الذين يرغبون في التعريف به، وإيجاد وسائل لقياسه، أو الدراسة عن سبل تحقيقه على أرض الواقع، كما لا يوجد مفهوم وتعريف واضح وشامل ومتفق عليه لجودة المراجعة، على الرغم من أن تعريف جودة المراجعة يساعد على تقليل التباين في وجهات النظر حيث يرى المستخدمون جودة المراجعة من حيث مستوى الرضا الذي يحصلون عليه من الخدمة بما يلبي احتياجاتهم، في حين ينظر إليها المهنيون من خلال مستوى العمل الذي يقومون به وفقاً لمتطلباتهم، المعايير المهنية، ويعتبر مفهوم جودة المراجعة مفهوماً جديداً نسبياً كما أنه موضوع مهم ومتجدد، وتتبع أهميته من العواقب الخطيرة والمظلمة لعدم تطبيقها على مستخدمي التقارير المالية، وخاصة صناع القرار وواضعي السياسات وكذلك المستثمرين، لأن ما يميز أي مهمة هو مسؤوليتها تجاه المجتمع في كل ما تفعله، إن تحقيق الجودة والحفاظ عليها هو الهدف المشترك لممارسي المهنة، كما هو تحسين أداء المراجع وحمايته بما يؤدي إلى زيادة الثقة في نتيجة عمله (Ampuja, 2021)، فليس من السهل اليوم على المراجع إلى حد ما اكتشاف التلاعب بالقوائم المالية بسبب كثرة المعلومات المتداولة وكثرة العمليات التي تتم، ولذلك فإن من أهم آليات الرقابة والمراجعة هو الحكم على سلامة الوضع المالي للمؤسسة وقدرتها على الوفاء بالتزاماتها (Bennett, & Livingston, 2018)، وتتم المراجعة المالية من خلال جهة مستقلة ذات كفاءة وخبرة حيث تقوم بمراقبة العمل الذي يقوم به المحاسب لتأخذ رأيه العملي المحايد في مدى عدالة ومصداقية التقارير المالية (Hamshari et al., 2021)، كما تسعى المنظمات المهنية المحلية إلى تطوير مهنة المراجعة والمتخصصين في هذا المجال من خلال إصدار ونشر معايير المراجعة، بالإضافة إلى مواصلة الجهود لتحسينها وتطويرها لتتوافق وتتماشى مع متغيرات وتطورات الاقتصاد المعرفة، وخاصة مفهوم جودة المراجعة (Taha et al., 2021).

فالبحث عن العوامل المعززة لجودة المراجعة من أهم القضايا الراهنة عالمياً إلا أنها لم تحظى بالاهتمام الكافي محلياً من الأبحاث والدراسات العلمية (Veselovsky et al., 2018)، كما بحثت الأبحاث السابقة تأثير بعض العوامل مثل خبرة المراجع والكفاءة على جودة عملية المراجعة من

وجهة نظر محددة اما من خلال تحليل ذلك الدور من منظور المراجعين الداخليين أو المراجعين الخارجيين، لكنها لم تجمع بينهم في دراسة واحدة; Zahmatkesh & Rezazadeh, 2017; (Kertarajasa & Wahyudi, 2019)، ومن هنا جاءت هذا الدراسة إلى بيان ما إذا كان هناك تباين في مستوى أدراك وفهم لكل من مراجعي الحسابات الداخليين والخارجيين لأهمية الكفاءة، والخبرة في تعزيز جودة المراجعة، والفجوة التي يتناولها هذا البحث تكمن في الحصول على أدلة تجريبية وابرارز جوهر الفروق بين وجهات النظر، وكما يحظى هذا الموضوع بأهمية كبيرة الآن محلياً ودولياً، باعتباره موضوعاً شاملاً للتخصص ويتميز بالابتكار المستمر، فضلاً إلى إن لجودة المراجعة أثر كبير على اختيارات أصحاب الشركات للتأكيد على أهمية التوسع في تطبيق مفهوم الجودة في بيئة الأعمال الليبية، وستكون هذه الجودة مفيدة في تطوير ممارسات المهنة، وبالتالي تحسين من جودتها.

● مشكلة الدراسة

يقع على عاتق مراجعي الحسابات مسؤولية كبيرة اتجاه الاطراف ذات الصلة بالوحدة المراجعة داخل المؤسسة الاقتصادية اذ عليه ان يتحقق من توفر بيانات مالية خالية من الاخطاء الجوهرية والتلاعب والغش للتغلب على الفساد، ولأجل ذلك كان لابد من دراسة أهمية الكفاءة والخبرة المهنية وتبيان دورهما في تعزيز عملية المراجعة، وبالمقابل فأن غياب دراسات محلية تبحث عن دور الكفاءة والخبرة من وجهة نظر المراجعين الداخليين والخارجيين معاً -حسب علم الباحث- ودورهما في تعزيز جودة المراجعة مقارنة بالدراسات العربية والاجنبية يزيد من الحاجة لأجراء دراسات تهدف إلى إثراء الوعي والفهم بأهمية تلك الخصائص لمراجعي الحسابات ودورها في تعزيز جودة المراجعة، وهذا ما تسعى اليه الدراسة الحالية، وبالتالي فأن إشكالية الدراسة تكمن في الإجابة عن التساؤلات التالية:

- ما مدى إدراك كل من مراجعي الحسابات لأهمية الكفاءة والخبرة المهنية في تعزيز جودة عملية المراجعة؟
- هل توجد فروق ذو دلالة معنوية في مستوى أدراك لكل من مراجعي الحسابات الداخليين والخارجيين لأهمية الكفاءة والخبرة المهنية في تعزيز جودة عملية المراجعة؟

● أهمية الدراسة

محاولة من الباحث تقديم إسهام نظري لمساعدة الباحثين في اقتراح وتصوير نماذج، مما يساعد في تطوير النظريات القائمة عليه، وربطها بمتغيرات العوامل الشخصية لمراجعي الحسابات بجودة مراجعة الحسابات، وللإسهام في تطوير البحوث، وتقديم إطار علمي يجمع بين أهم الأطر النظرية لمعالجة الفجوات البحثية في دراسة علاقة بين الكفاءة والخبرة المهنية لمراجعي الحسابات وجودة عملية المراجعة، وذلك في محاولة لكشف الغموض في هذه العلاقة المهمة والتي ما زالت محل جدل بين الباحثين في الأدب السابق.

● أهداف الدراسة

- معرفة أهمية دور (الكفاءة، والخبرة) من وجهة نظر مراجعي الحسابات في تعزيز جودة المراجعة.
- تحليل ما إذا كان هنالك فروق ذو دلالة معنوية في مستوى أدراك وفهم لكل من مراجعي الحسابات الداخليين والخارجيين لأهمية (الكفاءة، والخبرة) في تعزيز جودة المراجعة.

الدراسات السابقة

● خبرة مراجع الحسابات

يتم تعريف خبرة المراجع بأنها عملية تعلم تجمع بين تحسينات الأداء المحتملة من التعليم المباشر وغير المباشر (Sari & Susanto, 2018)، ومن الناحية النفسية، فإن خبرة المراجعين ستشكل شخصيتهم، مما يجعلهم أكثر ذكاءً في التفكير والعمل، وسيكون أكثر حذرًا في أعمالهم بالمقارنة مع المراجعين الذين تنقصهم الخبرة في مجال العمل، كما يمكن للمراجعين المحترفين تقديم جودة مراجعة أعلى (Rejeki, 2021)، وتعتبر تجربة المراجع المالي من المواضيع التي تحظى بالاهتمام في العديد من الدول، وبعبارة أخرى فإن عدم اكتشاف الغش في البيانات المالية يرجع إلى أن خبرة المراجع تعتبر عاملاً مهماً في كفاءة ونجاح أداءه المالي، وينظر إليها على أنها تعادل المؤهل العلمي، ولا يوجد تعريف محدد للخبرة المهنية التي تحظى بقبول عام لأنه لا يمكن ملاحظتها بشكل مباشر، مما يتطلب ربطها بالمتغيرات القابلة للملاحظة مثل سنوات الخبرة، ومن أجل توضيح أثر الخبرة على جودة المراجعة، استخدمت بعض الدراسات متغيرات بديلة لقياس الجودة، والتي توجه الحكم المهني للمراجع، ويظهر قدرته على حل المشكلات، وقدرته على اكتشاف التلاعب في القوائم المالية (Everard & Pierre, 2022)، وتطبق معظم الدول متطلبات صارمة للغاية على المرشحين الذين اجتازوا الامتحان ووصلوا إلى المستوى التعليمي للحصول على الاعتماد لمزاولة مهنة المراجع المالي، وتختلف متطلبات الخبرة من دولة إلى أخرى حيث نجد أن أغلب الدول تشترط الخبرة المهنية ما بين سنتين وثلاث سنوات بينما تشترط بعض الدول بأن تكون الخبرة من مكاتب المحاسبة والمراجعة، بينما تقبل دول أخرى الخبرة من الهيئات الأخرى ذات العلاقة بالمحاسبة والمراجعة الداخلية أو المؤسسات المحاسبية الحكومية (Jakovljevic, 2022).

● كفاءة مراجع الحسابات

يتم تعريف كفاءة المراجع على أنها معرفة الشخص وكفاءته أو سلوكه في العمل ومهاراته وسماته الشخصية، وعرفت أيضاً الكفاءة بأنها المعرفة والخبرة القائمة على التدريب، ولكي يصبح الفرد مراجعاً، يجب أن يستوفي متطلبات مسبقة ومحددة، كما يجب على كل خبير أن يحتفظ بخبرته ومعلوماته المهنية على مستوى إلزامي بناءً على أحدث التطورات والقوانين وتقنيات العمل (Prasanti et al., 2019)، يجب أن يتمتع المراجعين بصفات جيدة ومعلومات كافية ومهارات فريدة، وهذا يعني أنه عندما يكون لدى المراجع معرفة كبيرة بالمحاسبة والمراجعة، يمكنه اكتشاف الانحرافات التي قد تحدث وبالتالي تحسين من جودة المراجعة (Wicaksono & Mispiananti, 2021)، إن احترافية كل مراجع والتزامه بالمعايير المهنية وقواعد الأخلاق التي تنظم تقديم الخدمات المهنية المطلوبة منه، كما يجب تجنب المراجع غير الكفاء ويجب تجنب المراجع غير المهرة، ويعتمد المراجعين في بعض الأحيان على آراء الآخرين في أداء التزامات المراجعة بسبب محدودية كفاءتهم وخبرتهم، ووفقاً لنظرية المراجعة، من أجل إجراء مراجعة عالي الجودة، يجب على المراجع الالتزام بالمعايير واللوائح المعترف بها عالمياً (Nwafor & Amahalu, 2021).

● جودة المراجعة

يعرف المجلس الإشرافي لمكاتب المراجعة الشركات العامة في الولايات المتحدة الأمريكية (PCAOB) جودة المراجعة على أنها تلبية احتياجات المستثمرين من خلال إجراء عمليات المراجعة بشكل مستقل وموثوق ومن خلال التواصل الفعال مع لجنة المراجعة فيما يتعلق بالبيانات المالية، وما نلاحظه على وجه التحديد هو أن هذا التعريف يتماشى مع المعيار المحاسبي الدولي الثامن وأنه يتبع النهج القائم على النتائج ويركز على احتياجات العملاء، كما يؤكد على تقييم النتائج وضرورة أخذ المدخلات والعمليات في الاعتبار حيث أنها كلها محددات مهمة لجودة المراجعة (Carver & Trinkle, 2017).

وذكر معهد المحاسبين القانونيين (ICAEW) بأن جودة المراجعة لا تتعلق فقط باتباع مجموعة من قواعد ومعايير محددة، بل ترتبط الجودة بالمهنيين الذين يصدرون الأحكام المهنية المناسبة في ظروف صعبة ومعقدة، ومن أجل تحقيق الجودة، يجب أن تتحمل مكاتب التدقيق مسؤوليات تعزيز المهارات المناسبة للمراجعين والحفاظ عليها (Broberg et al., 2017).

وأشار "مجلس التقارير المالية في المملكة المتحدة" (FRC) إلى تعريف رئيسي قدمته وحدة المراجعة: "يتطلب تحسين جودة التدقيق المالي الحصول على أدلة تدقيق مناسبة وكافية لدعم الاستنتاجات التي يستند إليها تقرير المراجعة وإصدار الأحكام المهنية الموضوعية والمناسبة." تشمل جودة المراجعة أيضًا إعداد التقارير المناسبة (Akther & Xu, 2020).

● العلاقة بين الكفاءة والخبرة وجودة عملية المراجعة

تحرص المؤسسات على تحقيق جودة المعلومات المحاسبية بما يلبي احتياجات ومتطلبات مستخدمي المعلومات (Al-Dalabih, 2018)، ويجب على المؤسسات التي تسعى إلى تحقيق التميز أن تتبنى آليات حوكمة فعالة، وخاصة التدقيق الخارجي، لتحقيق الاستفادة من المعلومات المحاسبية (Al-Fatlawi et al., 2021). لقد أثبتت الدراسات المختلفة العلاقة بين خبرة وكفاءة الأفراد الذين يقومون بعملية المراجعة وجودة المراجعة الخارجية فيما يتعلق بمدى التزامهم بإجراءات وقواعد ومعايير الرقابة (Khalid et al., 2018)، العديد من المراجعين الذين لديهم فهم أكثر شمولاً لخصائص واتجاهات نشاط العميل سيكونون فعالين للغاية في مراجعة حسابات الشركات العاملة في مجال معين، وهناك أهمية للمعرفة الجيدة بنشاط صناعة العميل بالنسبة للمراجع. مع الاتجاه السائد في مهنة المراجعة الخارجية، تتزايد المهنة نحو إدخال مستويات أعلى في التخصص القطاعي، ونظرًا لتنوع المعايير المحاسبية لكل نشاط مهني على حدة، والتخصص والفهم، فإن المزيد من طبيعة أنشطة عملاء المراجعة المختلفة يعد وسيلة فعالة لتحقيق جودة عالية من المراجعة (Dagiliené & Kloviené, 2019).

إن خبرة المراجع عبارة عن فحص نقدي مخطط له، يقوم به شخص محترف ومستقل، للتأكد من صحة ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من أجل التعبير عن رأيه الفني المحايد والموضوعي مدعماً بالأدلة والقرائن الواردة في التقرير (Rahim et al., 2019)، وجود علاقة بين خبرة مراجعي الحسابات وأثرها في تحسين جودة المراجعة، بحيث يكون لتجربة مراجعي الحسابات دور كبير في التأكد من تحقيق المؤسسات الاقتصادية لأهدافها بفعالية (Hazaea et al., 2020)، هناك إدراك لحاجة كل من المراجع إلى الخبرة والاستقلالية والموضوعية والكفاءة لضمان جودة المراجعة ونزاهة القرارات المبنية عليها (Endri, 2020)، يعتبر العصف الذهني بمثابة عملية يتم من خلالها تبادل الأفكار والرؤى بين أعضاء فريق المراجعة سواء كانوا خبراء أم لا، حول كيفية تعرض البيانات المالية للتلاعب والتحريفات الجوهرية، وكيف تقوم الإدارة بتحريفها وإخفائها، وهنا تلعب الخبرة دورًا في اكتشاف الأخطاء وضمان جودة عملية المراجعة (Sajeev, 2020).

كما أن هناك تأثير حاسم لكفاءة المراجعين الخارجيين على تحسين جودة المراجعة من خلال الاعتماد على أعمال المراجعة ومعالجة محددات كفاءة المراجعين الخارجيين، وكذلك من خلال شروط الاستفادة من أعمال المراجعة الداخلية لتحسين جودة المراجعة (Roussy & Perron, 2018)، يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمحددات كفاءة المراجع الخارجي في تحسين جودة المراجعة على أساس أعمال المراجعة (Hazaea et al., 2020).

قام كل من Jassim & Ahmed بدراسة تحديد العوامل المؤثرة في تحقيق الجودة من خلال جمع آراء المراجعين المهنيين، وتوصلت الدراسة إلى اتفاقهم على توافر العوامل المصنفة

بالأساسيات السلوكية والتنظيمية والشخصية والعلمية في عملية المراجعة بما في ذلك كفاءة المراجع (Jassim & Ahmed, 2023).

ويرى Jing بأن الشركات التي تمتلك موارد كبيرة تميل دائماً إلى امتلاك مراجعين ذوي كفاءة وخبرة عالية، مما يمكنهم من الفهم بشكل أفضل للمخاطر المرتقبة أثناء عملية المراجعة، وبالتالي التقليل من مخاطر عملية المراجعة (Jing, 2023)، كما تتيح لهم الخبرة مجالاً واسعاً وفهماً أعمق لتصميم إجراءات المراجعة وبشكل أفضل (Dewa et al., 2023) من جهة أخرى، قد يكون لدى الشركات الأخرى موارد أقل وقد لا تكون قادرة على تقييم الأداء على النحو المفصل في خطة العمل إذ لم تمتلك مراجعي حسابات ذو خبرة عالية، مما قد يؤدي إلى تطبيق أقل فعالية لعملية المراجعة (Suzana, 2023) بالإضافة إلى ذلك، تحتاج عملية المراجعة مدققين ذو كفاءة وخبرة للحد والتقليل من الأخطاء أو السهو المحتمل (Ihar, 2022).

ويرى (Lankadeva et al. 2023)، بأن كفاءة المراجع يكون تأثيرها واضحاً على تحسين جودة المراجعة، ومع ذلك فمن الضروري أن ندرك بأن الجودة ترتبط بقدرة المراجع وخبرته على التنبؤ بالأخطاء قبل حدوثها (Lankadeva et al., 2023)، إن خصائص المراجع، مثل التخصص في صناعة معينة، أو ما يمتلكه من خبرة في العمل يمكن أن يكون لها تأثير كبير على إجراءات عملية المراجعة، فالمخاطر أثناء العمل واردة ومتوقعة ويمكن حدوثها، فإن لم يتميز المراجع بالمزيد من الخبرة والتجربة في تقييمها سيؤدي حتماً في الوقوع بها (Chandra, 2022).

كما يرى (Afsaneh, 2022)، بأنه يجب على الشركات أن تنظر بعناية إلى خصائص المراجع، عند اختيارها وقبولها مراجعاً لحساباتها، حيث أن ما يمتلكه من معرفة وخبرة، وتخصص في الصناعة سيكون لها دوراً مهماً في جودة المراجعة، وذلك لأنه سيكون قادراً على تصميم وتحديد نهجاً واضحاً وإجراءات دقيقة لعملية مراجعته لحسابات وقوائم الشركة (Afsaneh, 2022).

وأشاد كل من Sergey & Eremin بأن خبرة المراجع أمر بالغ الأهمية، لضمان التأثير الفعال لعملية المراجعة، والتقليل من المخاطر المتوقعة، ويمكن لعامل الخبرة اكتساب المراجعين لفهم أعمق لعمليات المراجعة، وفي نهاية المطاف تؤدي إلى عمليات مراجعة عالية الجودة (Sergey & Eremin, 2023).

وأشار كل من (Medina & Doddy, 2023; Alice & Monica, 2022; Johannes,) بأن خصائص المراجعين كالتجربة والكفاءة والتخصص في الصناعة، تؤثر وبشكل كبير على نهج عملية المراجعة وتقلل من مخاطرها، كما يمكن لفريق المراجعة ذو الخبرة والكفاءة العالية أن يحدد بشكل فعال، تقييم المخاطر المحتملة والاستجابة لها، وتحسين الجودة والفعالية الشاملة لعملية المراجعة، ومن ناحية أخرى فإن نقص الخبرة أو الكفاءة قد تؤدي بشركة المراجعة إلى التغاضي عن المخاطر المهمة وتتحيز إلى استنتاجات بعينها أو غير كافية، مما تضعف من عملية المراجعة وبالتالي تقلل من جودتها (Taras, et al 2022) ولذلك، ينبغي للمراجعين والعملاء أخذ هذه الخصائص في الاعتبار عند اختيار شركة مراجعة لضمان إجراء تقييم شامل ودقيق من مخاطر الأعمال، أشارت الدراسات إلى أن المراجعين الذين يشغلون مناصب أطول يكونون أكثر مهارة في التطوير وفي تحديد إجراءات عملية المراجعة والتخطيط لها مع النظر في إدارة مخاطر عملية المراجعة (Yakimova & Bevzyuk, 2019).

الدراسة الميدانية

● منهجية الدراسة

تساعد المنهجية العلمية في فهم وتفسير الجانب ذي الصلة بالظاهرة قيد الدراسة بهدف فهم طبيعتها، وتساعد أيضاً على التحقق من فروضها وفهم طبيعة العلاقة القائمة بين بنياتها وتوضيح تأثير أحد التركيبات على الآخر (Zikmund, W. G., Babin 2013)، وعليه اعتمد

الباحث في تحقيق اهدافها على المنهج الوصفي التحليلي والذي من خلاله يحاول أن يبين مدى أهمية الكفاءة والخبرة المهنية في تعزيز جودة عملية المراجعة، كما أن البيانات الأولية للدراسة الحالية تم جمعها باستخدام صحيفة استبيان صممت اعتماداً على بعض الادبيات السابقة، التي تمت الاستفادة منها بشكل كبير في تصميم أدواتها، كما تم استخدام مقياس ليكرت (Likert) الخماسي لقياس استجابات المبحوثين حول فقرات المتغيرات.

● مجتمع الدراسة وتقنية تحديد العينة

يتألف مجتمع الدراسة من مراجعي الحسابات بمكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية بمدينتي طرابلس وبنغازي، واقسام المراجعة الداخلية بالمصارف التجارية وفروعها والمتمثلة في: (مصرف الجمهورية، مصرف الصحاري، المصرف التجاري الوطني، مصرف الوحدة)، وفيما يخص فئة المراجعين الخارجيين تعذر تحديد مجتمع الدراسة بشكل دقيق، رؤى ان يتم التواصل مع النقابة العامة للمحاسبين والمراجعين عبر الصفحة الرسمية لها كوسيلة لجمع البيانات من خلال تصميم الاستبيان الإلكتروني اعد خصيصاً لذلك، وفيما يتعلق بالمراجعين الداخليين للمصارف التجارية محل الدراسة، فلقد تم توزيع (200) صحيفة استبيان موزعة على عينة من المراجعين بأقسام المراجعة بالمصارف التجارية بمدينتي طرابلس وبنغازي بنسبة (1:1) لكننا المدينتين، وقد اختيرت هذه المصارف تحديداً باعتبارها أكبر المصارف التجارية التي بها لجان مراجعة، يوضح الجدول التالي الاستبانة الموزعة والمستردة والصالحة للتحليل.

جدول (1): عدد الاستبانة الموزعة والصالحة للتحليل.

المدينة	البيان	الموزعة	المفقودة	الصالحة	نوع الاستبيان
طرابلس	مصرف الجمهورية وبعض فروعها بالمدينة	25	13	12	ورق
	مصرف الصحاري وبعض فروعها بالمدينة	25	21	4	
	مصرف التجاري الوطني وبعض فروعها بالمدينة	25	17	8	
	مصرف الوحدة وبعض فروعها بالمدينة	25	15	10	
1	المراجعين الداخليين في بعض المصارف التجارية	100	66	34	
بنغازي	مصرف الجمهورية وبعض فروعها بالمدينة	25	8	17	
	مصرف الصحاري وبعض فروعها بالمدينة	25	3	22	
	مصرف التجاري الوطني وبعض فروعها بالمدينة	25	7	18	
	مصرف الوحدة وبعض فروعها بالمدينة	25	9	16	
	2	المراجعين الداخليين في بعض المصارف التجارية	100	27	
	مجموع المراجعين الداخليين بالمصارف التجارية محل الدراسة			107	
3	مجموع المراجعين الخارجيين بمكاتب المراجعة			98	إلكترونية
	اجمالي العينة			205	-

المصدر: من اعداد الباحث.

يوضح لنا الجدول التالي نتائج اختبار الثبات الكلي لمتغيرات الدراسة، وقيم الثبات لكننا العينتين، حيث اشارت لنا نتائج التحليل كما هو مبين بالجدول (2)، بأن قيم الثبات تراوحت بين (0.821) لمتغير الخبرة (0.887) لمتغير الكفاءة، كما اظهرت النتائج ثبات المستجوبين على متغيرات الدراسة لكننا المجموعتين (المراجعين الداخليين، المراجعين الخارجيين)، وتجاوزت المعيار الذي حدده Hair (2010).

جدول (2): معامل الثبات لمتغيرات الدراسة.

الثبات العام	معامل ثبات الفا كرونباخ		العبارات
	المراجعين الداخليين	المراجعين الخارجيين	
0.887	0.843	0.953	الكفاءة المهنية
0.821	0.775	0.871	الخبرة المهنية
0.854	0.806	0.911	درجة الموثوقية لأداة الدراسة

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات التحليل الاحصائي.

● **الأساليب الإحصائية المتبعة في تحليل بيانات الدراسة الميدانية**
تم الاعتماد في تحليل البيانات على البرنامج (SPSS-V24)، والذي يعتبر من أكثر البرامج استخداماً وشيوعاً في تحليل البيانات، ونخص بالذكر العلوم (الإنسانية والإدارية والمالية)، كما تم الاعتماد عليه بشكل رئيسي في الإجابة على تساؤلات الدراسة واختبار فروضها الرئيسية كل حسب طبيعة الأسلوب الاحصائي المناسب له، والتي تمثلت في التحاليل التالية:

● التحليل الإحصاء الوصفي (Descriptive Statistic)

بعد التحقق من سلامة البيانات من القيم المفقودة والمتطرفة قام الباحث بأجراء التحليل الوصفي لعينة الدراسة والمتمثلة في وصف البيانات الديمغرافية للمبحوثين من حيث العدد والنسب المئوية معبراً عنها كمياً وبيانياً، وكذلك لتبيان اتجاهات وآراء المبحوثين حول عبارات المقياس، حيث تم الاعتماد على الإحصاء الوصفي من خلال حساب قيم (المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والاوزان النسبية)، فضلاً عن التحقق من اعتدالية البيانات باستخدام اختبار (كلمجروف سيمنروف)، والذي يعتبر شرط ضرورياً من شروط اختبارات (T).

● اختبار " T " لعينة واحدة (One-Sample T Test).

للإجابة عن التساؤل الأول واختبار صحة فرضه تم الاعتماد على اختبار (T) لعينة واحدة لمعرفة مدى أدراك المبحوثين لأهمية دور الكفاءة والخبرة المهنية في تعزيز جودة المراجعة، فهذا النوع من الاختبار سيتيح لنا معرفة نتائج التقديرات المعلمية ومقارنتها بالمعيار المحدد وعليه يتم تحديد قاعدة اتخاذ القرار في قبول أو رفض الفرضية الأولى الرئيسية من هذه الدراسة، كما يشترط لتطبيق هذا النوع من التحليل أن تكون البيانات موزعة توزيعاً طبيعياً وخلوها من القيم الشاذة والمتطرفة وفق اختبارات (مقاييس النزعة المركزية).

● اختبار " T " لعينتين مستقلتين (Independent Samples T test).

للإجابة عن التساؤل الثاني واختبار صحة فرضه هو أيضاً تم الاعتماد على اختبار (T) لعينتين مستقلتين للتحقق من قيم الفروق في التقديرات المعلمية بين إجابات المبحوثين وتحديد ما إذا كانت لصالح أي فئة بعد تقسيم العينة بين المراجعين (الداخليين، الخارجيين) والمتمثلة في اجاباتهم حول ما يروونه عن مدى أهمية الكفاءة والخبرة المهنية في تعزيز جودة المراجعة، فهذا النوع من الاختبار سيتيح لنا معرفة نتائج الفروق في التقديرات المعلمية وتحديدها، وعليه يتم اتخاذ القرار في قبول أو رفض الفرضية الثانية والرئيسية من هذه الدراسة.

● مناقشة نتائج التحليل الوصفي للبيانات الديموغرافية لعينة الدراسة

يبين الجدول رقم (3) الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة، والتي مثلت في المتغيرات الأسمية التالية: صفة المراجع، وطبيعة العمل، وسنوات الخبرة العملية، والمؤهلات العلمية، والشهادت المهنية، ومن الجدول نفسه، والمتعلق بنتائج طبيعة العمل لعينة الدراسة، كشفت لنا نتائج التحليل بأن أعلى نسبة كانت من نصيب من هم يشغلون وظيفة مراجع داخلي بالمصارف التجارية محل الدراسة، وبنسبة تمثيل بلغ (52%)، إلى اجمالي العينة البالغ عددها (205)

مبحوث، وبالنظر إلى عينة المراجعين الخارجيين كشف لنا التحليل الوصفي للبيانات الديموغرافية لعينة الدراسة بأن عدد المراجعين الخارجيين (على حساب انفسهم) بلغ (98) مفردة وبنسبة تمثيل بلغت (48%)، كما يبين لنا الجدول رقم (3) فيما يخص متغير طبيعة العمل، ونخص بالذكر شريحة المراجعين الخارجيين، بأن عدد من هم أعضاء فريق المراجعة بالمكاتب الخارجية بلغ (65) عضو مراجعة، وهي النسبة الأعلى لهذه الشريحة، تلاها من هم شريك بالمكتب المراجعة، ورئيس الفريق على التوالي (12،14)، ومثله مدير المكتب العدد الأقل بالعينة وبعده (7) مبحوث من اجمالي عدد المراجعين الخارجيين بعينة الدراسة والبالغ (98) مراجع خارجي، ويعزو الباحث إلى ضعف تمثيل الصفة الاخيرة إلى محدودية عدد المكاتب المبحوثة بمجال الدراسة، وبالنظر إلى الخصائص الديموغرافية لطبيعة العمل بالنسبة للمراجعين الداخليين محل الدراسة، فلقد بلغ عدد موظفي قسم المراجعة الداخلية (87)، وهي الأعلى في التمثيل مقارنة بشريحة رؤساء الأقسام ومدراء الإدارات المراجعة الداخلية بالمصارف التجارية محل الدراسة، والتي بلغت اعدادهم على التوالي (3،17) مراجع داخلي.

بالإضافة إلى ما سبق يبين الجدول رقم (3) نتائج التحليل الوصفي لمتغير سنوات الخبرة لعينة الدراسة، حيث أشارت لنا النتائج بأن (86) مفردة من مفردات عينة الدراسة يمثلون ما نسبته (42%) ممن هم لديهم خبرة عملية (من 5 سنوات إلى أقل من 10 سنوات)، حيث بلغ نصيب المراجعين الخارجيين منها العدد الأكبر (48) مراجع، من أصل (86)، ويليه المراجعين الذين يمثلون ما نسبته (30%) وعددهم (61) هم اصحاب سنوات خبرة التي تراوحت ما بين (10) سنوات إلى أقل من (20) سنة، بينما كان عدد الأفراد الذين تراوحت مدة خبرتهم العملية أقل من (5) سنوات بلغت اعدادهم (47) مراجع وبنسبة (23%)، وتحصل الذين تراوحت مدة خبرتهم أكثر من (20) سنة خبرة، الأقل في التمثيل من اجمالي مفردات عينة الدراسة والتي تبلغ (205) مفردة وبنسبة (5%)، وهذا يشير إلى وجود سنوات خبرة متفاوتة بين مفردات عينة الدراسة، ومن واقع الجدول المشار إليه أدناه يرى الباحث أن العينة المبحوثة محل الدراسة يملكون الخبرة العملية هم الفئة (5 إلى أقل من 10 سنوات)، ومن الجدول نفسه والمشار إليه أدناه والمتعلق بنتائج المؤهلات العلمية لعينة الدراسة، كشفت لنا نتائج التحليل بأن أعلى نسبة كانت من نصيب من هم حاملي المؤهل الجامعي، حيث بلغ عدد الحاصلين عليه (151) مفردة وبنسبة (74%)، ويليه فئة دون الجامعي، حيث بلغ عدد الحاصلين عليها (36) وبنسبة (18%)، بينما كان نصيب من هم يحملون درجة مؤهل عالي الأقل تمثيلاً في عينة الدراسة وبعده (18) من أصل (205) مبحوث، واخيراً كشفت لنا نتائج الاحصاء الوصفي لمتغير الشهادات المهنية، أن عدد ممن لا يمتلكون شهادات مهنية بلغ (179) مراجع، بينما من لديهم شهادات مهنية محلية (22) مراجع، وعدد (4) فقط ممن لديهم شهادات مهنية دولية، الجدول التالي يبين نتائج الإحصاء الوصفي للخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة، كما هو موضح بالجدول رقم (3) التالي:

جدول (3): الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة.

المتغير	مستويات المتغير	التكرار	النسبة %	تصنيف الصفة	
				داخلي	خارجي
الصفة	مراجع خارجي	98	%48	**	98
	مراجع داخلي	107	%52	**	107
	المجموع	205	%100		107
طبيعة العمل	مدير مكتب	7	%8	**	7
	شريك مكتب	14	%14	**	14
	رئيس فريق	12	%12	**	12
	عضو فريق	65	%66	**	65
	مدير إدارة المراجعة الداخلية	3	%3	**	3
	رئيس قسم المراجعة الداخلية	17	%16	**	17
	موظف بقسم المراجعة الداخلية	87	%81	**	87

107	98	%100	205	المجموع	
40	13	%23	47	أقل من 5 سنوات	سنوات الخبرة العملية
35	48	%42	86	من 5 سنوات إلى أقل من 10 سنوات	
28	30	%30	61	من 10 سنوات إلى أقل من 20 سنة	
4	7	%5	11	أكثر من 20 سنة	
107	98	%100	205	المجموع	
28	8	%18	36	دون الجامعي	المؤهلات العلمية
72	79	%74	151	جامعي	
7	11	%8	18	مؤهل عالي	
107	98	%100	205	المجموع	
3	19	%11	22	شهادة محلية	الشهادات المهنية
0	4	2%	4	شهادة دولية	
104	75	%87	179	لاشي	
107	98	%100	205	المجموع	

بعدما أن تم عرض ومناقشة الإحصاء الوصفي للبيانات والخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة قام الباحث بأجراء التحليل الوصفي لعينة الدراسة والمتمثلة في وصف إجابات المبحوثين من حيث المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأوزان النسبية والتعبير عنها كمياً وبيانياً، لتبيان اتجاهات وآرائهم حول فقرات الاستبيان، القسم التالي يوضح لنا نتائج التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة كل على حدا وعلى النحو التالي:

• مناقشة نتائج التحليل الوصفي لمتغير الكفاءة المهنية.

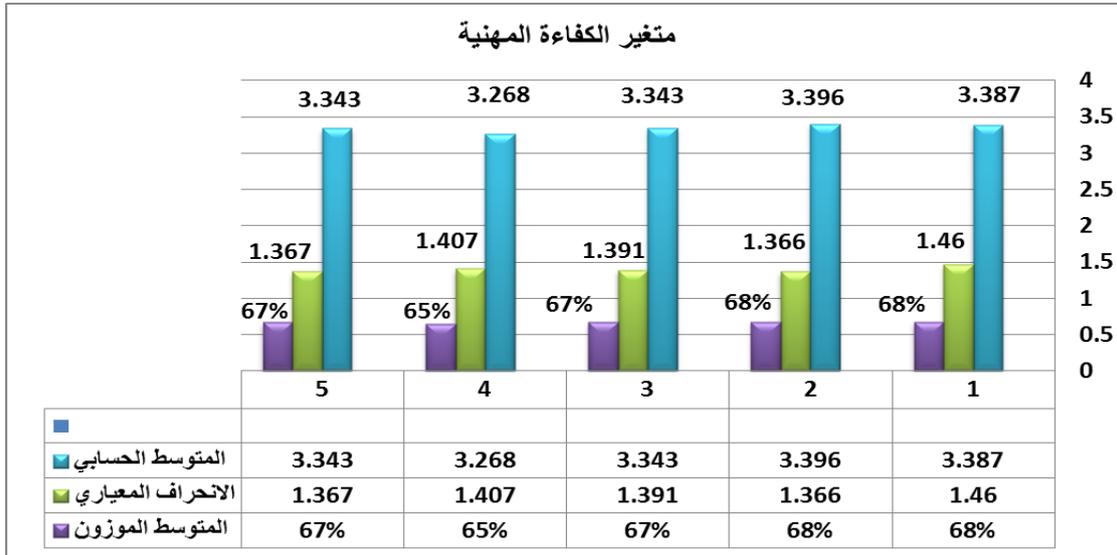
الجدول الرقم (4) يكشف لنا نتائج الإحصاء الوصفي لإجابات المبحوثين حول عبارات متغير الكفاءة المهنية، وعند سؤال الباحث عن مدى أهمية المؤهلات الجامعية (بكالوريوس-المحاسبية) في تعزيز جودة المراجعة، يتبين لنا موافقة المبحوثين على أهمية دور المؤهلات الجامعية التي لا تندوا عن درجة البكالوريوس بأنها ستسهم في جودة المراجعة، ولو أردنا استنتاج الأرقام المبينة بالجدول أدناه لوجدنا أن المتوسط الحسابي لهذه العبارة كانت عند مستوى جيد من الموافقة وبدرجة متوسطة (3.387)، وجاءت الثانية في الترتيب بمتوسط حسابي موزون (68%)، كذلك الأمر تماماً للعبارة الثانية والتي نصت على " وجود مؤهلات مهنية لأعضاء لجنة المراجعة يعزز من جودة المراجعة" فلقد لاقت هي أيضاً درجة موافقة جيدة، حيث بلغت درجة المتوسط الحسابي لها (3.396)، وكانت الأولى في الترتيب بمتوسط حسابي موزون (68%) هي أيضاً.

جدول رقم (4): الإحصاء الوصفي لعبارات متغير الكفاءة المهنية.

ر. م	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الموزون
1	تتعزيز جودة المراجعة عندما يكون مراجعي الحسابات حاصلين على مؤهل بكالوريوس في المحاسبية على الأقل	3.387	1.460	%68
2	وجود مؤهلات مهنية لأعضاء لجنة المراجعة يعزز من جودة المراجعة	3.396	1.366	%68
3	تتعزيز جودة المراجعة عندما تتضمن مراجعي يمتلكون كفاءة مهنية عالية	3.343	1.391	%67
4	وجود برامج للتعليم المهني المستمر لفريق المراجعين يعزز من جودة المراجعة	3.268	1.407	%65
5	ينبغي على المراجعين تحقيق 40 ساعة من التعليم المهني المستمر في السنة على الأقل	3.341	1.367	%67
المتوسط العام لمتغير الكفاءة المهنية		3.346		

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات التحليل الاحصائي.

وعند سؤال الباحث عن أهمية توفر البرامج التعليمية المهنية بشكل مستمر لفريق المراجعين ودورها في تعزيز جودة المراجعة" فقد اشارت لنا نتائج الوصف الاحصائي هي ايضاً الى القبول والموافقة على هذه العبارة هي ايضاً حيث بلغ درجة المتوسط الحسابي لها (3.268)، بمتوسط حسابي موزون بلغ (65%)، وبشكل عام نستطيع أن نخلص القول بأن المؤهلات الجامعية والمؤهلات المهنية والبرامج للتعليمية المهنية المستمرة للمراجعين ستعزز من جودة المراجعة وفقاً لإجابات المبحوثين عليها.



شكل (1): الإحصاء الوصفي لإجابات المبحوثين بيانياً على عبارات متغير الكفاءة المهنية.

• مناقشة نتائج التحليل الوصفي لمتغير الخبرة المهنية.

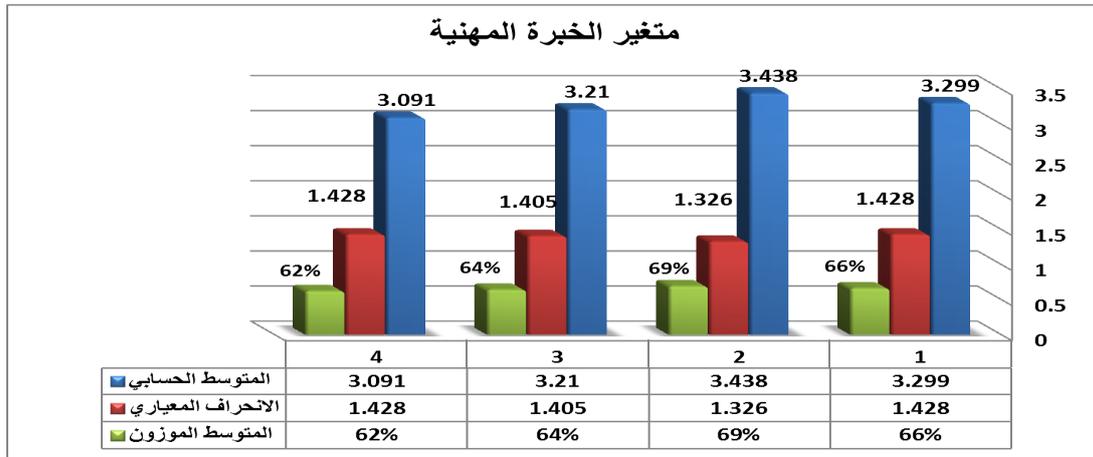
يوضح لنا نتائج الإحصاء الوصفي لإجابات المبحوثين حول عبارات متغير الخبرة المهنية، كما هو موضح بالجدول أدناه رقم (5)، عند سؤال الباحث عن مدى أهمية امتلاك مدير مراجع الحسابات الخبرة المهنية في مراجعة الحسابات خبرة ما لا يقل عن ثلاث سنوات لتعزيز جودة المراجعة، يتبين لنا موافقة المبحوثين على أهمية دور الخبرة في ذلك المجال، ولو اردنا استقراء الأرقام المبينة بالجدول ادناه لوجدنا أن المتوسط الحسابي لهذه العبارة كانت عند مستوى جيد من الموافقة وبدرجة متوسطة (3.438)، وكانت الأولى في الترتيب بوزن نسبي (69%)، كذلك الأمر تماماً للعبارة التالية والتي جاءت بالمرتبة الثانية والتي نصت على " لمزاولة مهنة المراجعة يجب ان يكون لشركة المراجعة خبرة ما لا يقل عن خمس سنوات " حيث بلغت درجة المتوسط الحسابي لها (3.299)، وبمتوسط حسابي موزون (66%).

جدول رقم (5): الإحصاء الوصفي لعبارات متغير الخبرة المهنية.

ر.م	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الموزون
1	لمزاولة مهنة المراجعة يجب ان يكون لشركة المراجعة خبرة ما لا يقل عن خمس سنوات	3.299	1.428	66%
2	امتلاك مدير مراجع الحسابات خبرة في مراجعة الحسابات خبرة ما لا يقل عن ثلاث سنوات	3.438	1.326	69%
3	امتلاك شريك مراجع الحسابات خبرة في مراجعة الحسابات خبرة عما لا يقل عن ثلاث سنوات	3.210	1.405	64%
4	امتلاك المشرف على مراجعة الحسابات خبرة في مراجعة الحسابات خبرة عما لا يقل عن ثلاث سنوات	3.091	1.428	62%
المتوسط العام لمتغير الخبرة المهنية		3.260		

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات التحليل الاحصائي.

وعند سؤال الباحث عن أهمية امتلاك شريك مراجع الحسابات خبرة في مراجعة الحسابات خبرة عن ما لا يقل عن ثلاث سنوات " فقد دلت نتائج الإحصاء الوصفي لها على القبول والموافقة عليها وبلغ درجة المتوسط الحسابي لها (3.210)، وكانت الثالثة في الترتيب وبوزن نسبي (64%)، الأمر كذلك بالنسبة للفقرة رقم (4) والتي نصت على " امتلاك المشرف على مراجعة الحسابات خبرة في مراجعة الحسابات خبرة عن ما لا يقل عن ثلاث سنوات، حيث اشارت لنا نتائج التحليل بأنها حظيت بمتوسط حسابي يؤشر الى موافقة المبحوثين عنها عند متوسط حسابي بلغ (3.091) وانحراف معياري عند درجة معيارية (1.428)، ونخلص من خلال الجدول السابق أن امتلاك الخبرة العملية الكافية للمدراء والشركاء والمشرفين على مراجعة الحسابات سيعزز من جودة المراجعة، وذلك بناءً على اجابات المبحوثين على عبارات متغير الخبرة المهنية، الشكل التالي (2) يوضح نتائج الإحصاء الوصفي بيانياً.



شكل (2): الإحصاء الوصفي لإجابات المبحوثين بيانياً على عبارات متغير الخبرة المهنية.

● اختبار اعتدالية بيانات الدراسة

أن من أهم شروط الواجب توافرها قبل البدء في اختبار فروض الدراسة هو أن تتبع بيانات الدراسة التوزيع الطبيعي لضمان عدم تحيز إجابات المبحوثين نحو اتجاه معين دون غيره، ولاختبار التوزيع الطبيعي، تم تطبيق اختبار (Kolmogorov-Smirnov test) للتعرف على ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، ويمكن الحكم على ذلك من خلال قيمة الدلالة المعنوية (sig)، فان بلغت قيمتها مستوى أكبر من (0.05) اي غير دال، هذا يؤشر على تحقق شرط التوزيع الطبيعي للبيانات، والذي يتيح لنا استكمال اختبار فرضيات الدراسة، الجدول التالي رقم (6) يكشف لنا نتائج اختبار (Kolmogorov-Smirnov)، حيث جاءت كافة قيم الاحتمالية (sig) للعينتين أكبر من مستوى الدلالة (0.05)، وهذا يشير إلى أن البيانات تتبع التوزيع الاعتدالي، وعليه يمكن اختبار فروض الدراسة.

جدول رقم (6): اختبار التوزيع الطبيعي بطريقة (Kolmogorov-Smirnov)

Shapiro-Wilk			Kolmogorov-Smirnov			العينة	المتغير
Sig	df	Statistic	Sig	df	Statistic		
0.0814	106	0.9219	0.0781	106	0.1413	داخلي	الكفاءة
0.0541	97	0.0855	0.0868	97	0.1002	خارجي	
0.1142	106	0.9237	0.1249	106	0.9237	داخلي	الخبرة
0.0785	97	0.8965	0.0984	97	0.4124	خارجي	

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات التحليل الاحصائي.

■ اختبار الفرضية الأولى باستخدام تحليل (One-Sample T-Test).

يستخدم هذا التحليل لمقارنة فروق المتوسطات للعينة الواحدة، ويهدف إلى دراسة الفروق البيئية للعينة الواحدة، وعليه تم استخدام هذا التحليل للتحقق من الفرض الأول والذي نص على: **H0**: لا توجد فروق ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة المعنوية (0.05) لمستوى ادراك لكل من مراجعي الحسابات الداخليين والخارجيين لأهمية متغير الكفاءة والخبرة المهنية في تعزيز جودة المراجعة.

H1: توجد فروق ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة المعنوية (0.05) لمستوى ادراك لكل من مراجعي الحسابات الداخليين والخارجيين لأهمية متغير الكفاءة والخبرة المهنية في تعزيز جودة المراجعة.

لمقارنة المتوسط الحسابي المحسوب لعينة الدراسة مع المتوسط الافتراضي، ولصعوبة توفر معيار محدد للمقارنة مع المتوسط المحسوب، تم افتراض القيمة المتوسطة (3) كمعيار محك بهدف المقارنة، وذلك لعدة اعتبارات يراها الباحث، والمتمثلة في أن القيمة المتوسطة المحددة كمعيار (3) ذات الوزن النسبي (60%)، تعادل قيمة متوسطة عادلة كحد أدنى لمستوى ادراك العينة لمتغيرات الدراسة، وبمعنى آخر إذا بلغ متوسط إجابات المبحوثين ما نسبته (60%)، فأعلى، اعتبره الباحث مستوى مقبول من الادراك لأهمية المتغيرات المبحوثة من وجهة نظرهم.

● **قاعدة اتخاذ القرار:** يرفض الفرض الصفري (H0) ويقبل الفرض البديل (H1) عندما تكون قيمة الدلالة أقل من (0.05) بمعنى دالاً معنوياً، عند قيمة (T) المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية كمعيار لاتخاذ القرار عند قيمة تساوي (1.964).

تظهر لنا نتائج التحليل كما في الجدول رقم (7) نتائج اختبار الفرض الأول من الدراسة والذي نص على: ((لا توجد فروق ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة المعنوية أقل من (0.05) لمستوى إدراك لكل من مراجعي الحسابات الداخليين والخارجيين لأهمية متغير الكفاءة والخبرة المهنية في تعزيز جودة المراجعة)).

تشير لنا النتائج بالجدول أدناه بان قيمة الدلالة أقل من (0.05)، حيث بلغت قيمتها (0.0437)، أي بمعنى دال معنوياً، كما ان قيمة T المحسوبة للعامل الأول (الكفاءة) قد بلغت قيمتها (2.21) وهي أكبر من المعيار (1.964)، وعند مستوى دال معنوياً، وبالنظر إلى الجدول نفسه، دلت لنا النتائج أيضاً فيما يتعلق بالمتغير الثاني (الخبرة) بأن قيمة الدلالة كانت أقل (0.05)، هي أيضاً وعمد مستوى (0.0494)، وأظهرت لنا أيضاً نتائج قيمة " T " المحسوبة (2.11) وهي أكبر من المعيار (1.96)، ونخلص مما سبق بأنه توجد فروق ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة المعنوية أقل من ($\text{sig} < 0.05$) لمستوى ادراك لكل من مراجعي الحسابات الداخليين والخارجيين لأهمية متغير الكفاءة والخبرة المهنية في تعزيز جودة المراجعة، من وجهة نظرهم، وعليه يمكن القول بأن قيم المتوسطات الحسابية المحسوبة لاتجاهات وآراء العينة حول عبارات متغيرات الدراسة أظهرت بوجود فروق بين قيم المتوسطات المحسوبة والمعيار المحدد عند قيمة متوسطة تساوي (3) وبدرجات متفاوتة تراوحت بين (0.346) لمتغير الكفاءة المهنية، (0.260) لمتغير الخبرة المهنية، وبمعنى آخر يمكن القول بان يوجد أدراك لدى المبحوثين لأهمية الكفاءة والخبرة المهنية في تعزيز جودة المراجعة، الجدول التالي يوضح نتائج اختبار (One-Sample T-Test)، لمقارنة فروق متوسطات الحسابية لعينة الدراسة دون تقسيمها (العينة الواحدة).

جدول رقم (7): اختبار (One-Sample T-Test) لمقارنة فروق متوسطات لعينة واحدة.

One-Sample Test (Test Value = 3.00)						
المتغير	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
الكفاءة	2.21	204	0.0437	0.346	3.268	3.396
One-Sample Test (Test Value = 3.00)						
المتغير	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
الخبرة	2.11	204	0.0494	0.260	3.091	3.438

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات التحليل الاحصائي.

اختبار الفرضية الثانية للدراسة باستخدام اختبار "T" لعينتين مستقلتين Independent (Samples T test).

للإجابة عن التساؤل الثاني واختبار صحة الفرض الثاني للدراسة تم الاعتماد على اختبار (T) لعينتين مستقلتين للتحقق من قيم الفروق في المتوسطات الحسابية بين العينتين، والمتمثلة في المراجعين الداخليين وعددهم (107)، والمراجعين الخارجيين وعددهم (98)، بعد التحقق من افتراضات أو الشروط لهذا النوع من التحليل، والمتمثل في عشوائية البيانات، واستقلاليتها، وخلوها من القيم الشاذة، والتحقق من اعتدالية التوزيع الطبيعي لها كما هو موضح بالجدول رقم (6)، وعليه تم اختبار الفرض الإحصائي التالي:

H0: لا توجد فروق ذو دلالة معنوية عند مستوى الدلالة (0.05) بين مستوى ادراك لكل من مراجعي الحسابات الداخليين والخارجيين حول أهمية الكفاءة والخبرة المهنية في تعزيز جودة المراجعة.

H1: توجد فروق ذو دلالة معنوية عند مستوى الدلالة (0.05) بين مستوى ادراك لكل من مراجعي الحسابات الداخليين والخارجيين حول أهمية الكفاءة والخبرة المهنية في تعزيز جودة المراجعة.

الجدول رقم (8) يكشف لنا نتائج اختبار الوصف الإحصائي لمتغيرات الدراسة (الكفاءة، الخبرة)، من وجهة نظر العينتين، كل منهما على حدا، حيث كشفت لنا نتائج التحليل بأن متوسط الحسابي لإجابات العينة الأولى (المراجعين الداخليين) حول متغير الكفاءة بلغ (3.2150) وبوزن نسبي بلغ (64%)، وبانحراف معياري بلغ (1.0021)، بينما يكشف لنا نفس الجدول قيم المتوسط الحسابي للعينة الثانية (المراجعين الخارجيين)، بأن قيم المتوسط الحسابي لمتغير الكفاءة المهنية بلغ (3.7542)، وذو انحراف معياري عند (0.8475)، وكان الوزن النسبي لها (75%).

جدول (8): الإحصاء الوصفي لعينتين للدراسة.

المتغير	نوع العينة	حجم العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي
الكفاءة	المراجعين الداخليين	107	3.2150	1.0021	64%
	المراجعين الخارجيين	98	3.7542	0.8475	75%
الخبرة	المراجعين الداخليين	107	3.0214	1.4687	60%
	المراجعين الخارجيين	98	3.3879	0.9587	68%

ومن نفس الجدول السابق، اوضحت لنا نتائج الإحصاء الوصفي للعينتين حول متغير الخبرة المهنية، بأنها جاءت لصالح العينة الثانية (المراجعين الخارجيين)، حيث بلغ متوسط الحسابي لأراء المراجعين الداخليين حول عبارات متغير الخبرة المهنية (3.0214)، وبوزن نسبي بلغ

(60%)، والتي كانت أقل من قيم التقديرات المتوسطة للعينة الثانية (المراجعين الخارجين)، وبمعنى آخر أن المتوسط الحسابي والوزن النسبي لآراء العينة الثانية حول عبارات متغير الخبرة كانت هي الأعلى مقارنةً بالعينة الأولى (المراجعين الداخليين)، ولمعرفة ما إذا كانت تلك الفروق في المتوسطات الحسابية بين العينتين حول متغيرات الدراسة ذو دلالة إحصائية أم لا نقرأ نتائج اختبار (T) التالي كما هو مبين بالجدول رقم (9):

جدول (9): اختبار "T" لعينتين مستقلتين (Independent Samples T test).

المتغيرات	اختبار ليفين للتجانس	Levene's Test for Equality of Variances		t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference
		F	Sig.				
الكفاءة	Equal ariances assumed	0.009	0.923	0.143	204	0.365	-0.5392
	Equal ariances not assumed	-	-	0.051	202	0.378	-0.5392
الخبرة	Equal ariances assumed	0.018	0.784	0.101	204	0.301	-0.3665
	Equal ariances not assumed	-	-	0.037	201.8	0.365	-0.3665

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات التحليل الاحصائي.

الجدول السابق يكشف لنا نتائج اختبار (Independent Samples T test)، لمقارنة فروق متوسطات لعينتين مستقلتين، حيث دلت نتائج اختبار تجانس ليفين (Levene's Test)، بأن مستوى الدلالة أكبر من (0.05)، وعند مستوى (0.923) بالنسبة لمتغير الكفاءة، ومستوى (0.784)، لمتغير الخبرة، وهذا يؤشر بأن العينتين متجانستين، وهذا ما أكدته لنا نتائج اختبار (T.test) للعينتين المستقلتين، بعدم وجود الدلالة المعنوية عند مستوى (0.05)، ونستخلص مما سبق بأنه لا توجد فروق ذات دلالة معنوية بين العينتين في قيم المتوسطات الحسابية للمتغيرين (الكفاءة، والخبرة) من وجهة نظر المراجعين الداخليين والخارجيين، وعليه تقبل الفرضية الصفرية H_0 التي نصت على: عدم جود فروق ذو دلالة معنوية في مستوى ادراك لكل من مراجعي الحسابات الداخليين والخارجيين لأهمية الكفاءة والخبرة في تعزيز جودة المراجعة.

• الخلاصة

مما لا شك فيه أن كفاءة وخبرة المراجع تعد من الخصائص ذات الأهمية في تعزيز جودة المراجعة، فالصناعة الخاصة لبعض الأنشطة وخاصة المالية منها تتطلب كفاءات وخبرات معينة من المراجعين، وعلى الجانب الآخر فإن التخصص في مجال محدد للمراجعين يكسبهم خبرات مهنية، وعليه فالخبرة المهنية تؤدي دوراً كبيراً في عملية تعزيز جودة المراجعة، كما ان توظيف المراجعين ذوي الكفاءة العالية في مكاتب المراجعة سيسهم في تدريب بقية المراجعين واكسابهم معرفة اعمق وحكم أفضل لتتحقق بذلك جودة المراجعة، وبالرجوع إلى ما توصلت إليه الدراسة فلقد أثبتت نتائج الدراسة بأن الخصائص الشخصية لمراجعي الحسابات والمتمثلة في الكفاءة والخبرة المهنية تؤدي دوراً مهماً في تعزيز جودة المراجعة، وذلك من وجهة نظر المبحوثين، حيث توصلت نتائج اختبار الفرضية الأولى من الدراسة إلى وجود مستوى جيد من ادراك كل من مراجعي الحسابات الداخليين والخارجيين لأهمية الكفاءة والخبرة المهنية في تعزيز جودة المراجعة، وعليه قبلت الفرضية البديلة (H_1) ورفضت الفرضية الصفرية (H_0) وبالتالي، اتفقت نتيجة الدراسة والتي مفادها بأن الكفاءة والخبرة لمراجعي الحسابات دوراً مهماً في تعزيز جودة المراجعة مع نتائج الدراسات السابقة أمثال

(Medina & Doddy,)، (Hazaea et al., 2020)، (Endri, 2020)، (Rahim et al., 2019)
(Lankadeva et al., 2023)، (Monica, 2022; Johannes, 2022 & 2023 Alice

كما توصلت نتائج الدراسة إلى عدم وجود فروق ذات دلالة معنوية في مستوى إدراك لكل من مراجعي الحسابات الداخليين والخارجيين لأهمية الكفاءة والخبرة المهنية في تحقيق جودة المراجعة، حيث كشفت لنا نتائج اختبار (Independent Samples T test) لمقارنة فروق متوسطات لعينتين مستقلتين، وبمعنى آخر أن لا يوجد فروق في مستوى ادراك المراجعين الخارجيين والداخليين لأهمية العوامل الشخصية (الكفاءة المهنية، الخبرة المهنية) في تعزيز جودة المراجعة، وعليه تقبل الفرضية البديلة (H0) ورفض الفرض البديل (H1).

- ويمكن تلخيص نتائج الدراسة ومن وجهة نظر المبحوثين في النقاط التالية:

1. تتعزز جودة المراجعة عندما يكون مراجعي الحسابات حاصلين على مؤهل بكالوريوس في المحاسبة على الأقل.
2. تعزز المؤهلات المهنية لأعضاء لجنة المراجعة من جودة المراجعة.
3. تتعزز جودة المراجعة عندما تتضمن مراجعي يمتلكون كفاءة مهنية عالية.
4. امتلاك مدير مراجع الحسابات، والشريك، والمشرّف، على عملية المراجعة، خبرة في مراجعة الحسابات ستسهم في تعزيز جودة المراجعة.
5. توفر برامج للتعليم المهني المستمر لفريق المراجعين يعزز من جودة المراجعة.

● قيود الدراسة

تتضمن قيود هذه الدراسة استخدامها لمصدر واحد لجمع البيانات (الاستبيان)، ويعني هذا القيد أنه لا يمكن تعميم النتائج، فإن النتائج قد تتأثر بصدق ونزاهة المشاركين بها، وفي هذه الدراسة أيضاً تم التحقيق فقط من آراء المراجعين الخارجيين (العاملين لحساب انفسهم)، من خلال الاستبيان الإلكتروني، ولم يتم التواصل معهم بشكل مباشر كميّار للمقارنة، وقد لا يسمح هذا القيد بتعميم النتائج على المؤسسات الأخرى، لتبيان مستويات ادراك المراجعين فيها.

● المراجع:

1. Akther, T., & Xu, F. (2020). Existence of the audit expectation gap and its impact on stakeholders' confidence: The moderating role of the financial reporting council. *International Journal of Financial Studies*, 8(1), 4.
2. Al-Dalabih, F. A. (2018). The impact of the use of accounting information systems on the quality of financial data. *International Business Research*, 11(5), 143-158.
3. Al-Fatlawi, Q. A., Al Farttoosi, D. S., & Almagtome, A. H. (2021). Accounting information security and it governance under cobit 5 framework: A case study. *Webology*, 18(Special Issue on Information Retrieval and Web Search), 294-310.
4. Alice, Stefanescu., Monica, Triculescu. (2022). The importance of performance audit and risk forecasting. *Business Excellence and Management*, <https://doi.org/10.24818/beman/2022.12.3-03>.
5. Ampuja, M. (2021). Globalisation and neoliberalism: A new theory for new times?. *Third international handbook of globalisation, education and policy research*, 39-53.
6. Afsaneh, Soroushyar. (2022). Auditor characteristics and the financial reporting quality: the moderating role of the client business strategy. *AJAR (Asian Journal of Accounting Research)*, <https://doi.org/10.1108/ajar-01-2022-0020>.
7. Bennett, W. L., & Livingston, S. (2018). The disinformation order: Disruptive communication and the decline of democratic institutions. *European journal of communication*, 33(2), 122-139.
8. Broberg, P., Tagesson, T., Argento, D., Gyllengahm, N., & Mårtensson, O. (2017). Explaining the influence of time budget pressure on audit quality in Sweden. *Journal of Management & Governance*, 21(2), 331-350.

9. Carver, B. T., & Trinkle, B. S. (2017). Nonprofessional investors' reactions to the PCAOB's proposed changes to the standard audit report. Available at SSRN 2930375.
10. Chandra., Wijaya. (2023). Analysis of factors in implementing risk-based performance audits that affect firm value. *Russian Law Journal*, <https://doi.org/10.52783/rlj.v11i5s.887>.
11. Dagilienė, L., & Klovienė, L. (2019). Motivation to use big data and big data analytics in external auditing. *Managerial Auditing Journal*.
12. Dewa, Gede, Wirama., I, Putu, Sudana., Maria, Mediatix, Ratna, Sari. (2023). Firm size moderates the effect of audit quality and managerial ownership on investment efficiency. *International Research Journal of Management, IT and Social Sciences*, <https://doi.org/10.21744/irjmis.v10n3.2318> .
13. Endri, E. (2020). The effect of task complexity, independence and competence on the quality of audit results with auditor integrity as a moderating variable. *International Journal of Innovation, Creativity and Change*, 12(12).
14. Everard, A., & St. Pierre, K. (2022). Valuation issues, auditor fraud, and PCAOB confirmation: Findings from an analysis of lawsuits against large public accounting firms. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 0148558X211065856.
15. Hair, J. F., Money, A. H., Samouel, P., & Page, M. (2006). *Research Methods for Business. Education training*, 49(4), 336-337.p:112.
16. Hamshari, Y. M., Ali, H. Y., & Alqam, M. A. (2021). The relationship of professional skepticism to the risks of auditing and internal control, and the discovery of fraud and core errors in the financial statements in Jordan. *Academic Journal of Interdisciplinary Studies*, 10(2), 105-105.
17. Hazaea, S. A., Tabash, M. I., Khatib, S. F., Zhu, J., & Al-Kuhali, A. A. (2020). The impact of internal audit quality on financial performance of Yemeni commercial banks: an empirical investigation. *The Journal of Asian Finance, Economics and Business*, 7(11), 867-875.
18. Ihar, Dzeraviaha. (2022). The impact of firm size on environmental sustainability: The assessment based on the analysis of cost structure. *Business strategy and development*, <https://doi.org/10.1002/bsd2.221>.
19. Jakovljevic, N. (2022). Certification of internal auditors in the public sector in the Republic of Serbia, advantages and disadvantages. *KNOWLEDGE-International Journal*, 52(1), 37-43.
20. Jassim, A. S. A., & Ahmed, M. D. Q. M. (2023). Implications of achieving the quality of financial reports on the opinion of the external auditor) An applied study on a sample of Iraqi local organizations. *World Bulletin of Management and Law*, 20, 1-14.
21. Jing, Liu. (2023). Case Study of Audit Failure of Small and Medium-sized Accounting Firms. *Frontiers in business, economics and management*, <https://doi.org/10.54097/fbem.v9i2.9278>.
22. Johannes, Schopp. (2022). An Audit Risk Model Based on Improved BP Neural Network Data Mining Algorithm. *Advances in multimedia*, <https://doi.org/10.1155/2022/9977292>.
23. Kertarajasa, A. Y., Marwa, T., & Wahyudi, T. (2019). The effect of competence, experience, independence, due professional care, and auditor integrity on audit quality with auditor ethics as moderating variable .
24. Khalid, A. A., Haron, H., & Masron, T. A. (2018). Competency and effectiveness of internal Shariah audit in Islamic financial institutions. *Journal of Islamic Accounting and Business Research*.
25. Lankadeva, Dinukee, De, Silva., Manjula, Kumara, Wanniarachchige. (2022). Corporate Governance Compliance among the Listed Firms in Colombo Stock Exchange: Does Size Matter?. *South asian journal of business insights*, <https://doi.org/10.4038/sajbi.v2i1.32>.

26. Nwafor, P. U., & Amahalu, N. N. (2021). Auditors' independence and audit quality of quoted deposit money banks in Nigeria. *American Research Journal of Humanities Social Science (ARJHSS)*, 4(09), 77-85.
27. Prasanti, D. H., Ramadhanti, W., & Puspasari, N. (2019). Effect of independence, work experience and competence on audit quality with professional ethics as moderating variable. *Jurnal Akuntansi Aktual*, 6(1), 223-233.
28. Rejeki, D. (2021). The Determination of Audit Quality and its Impact on Audit Report Presentation: Empirical Study at Public Accountant Office in BEKASI City: english. *International Journal of Business and Social Science Research*, 2(4), 11-17.
29. Roussy, M., & Perron, A. (2018). New perspectives in internal audit research: A structured literature review. *Accounting perspectives*, 17(3), 345-385.
30. Sajeev, V. (2020). Auditor's Role in Fighting Financial Fraud.
31. Sari, N. Z., & Susanto, A. (2018). The effect of auditor competency and work experience on information systems audit quality and supply chain (case study: Indonesian Bank). *International Journal Of Supply Chain Management (IJSCM)*, 7(5), 732-747.
32. Sergey, G., Eremin. (2023). Prospects for implementation of risk-oriented approach to conduct audit of effectiveness of existing measures of state support of Russian industrial enterprises. *Menedžment i biznes-administrirovanie*, <https://doi.org/10.33983/2075-1826-2023-1-43-51>.
33. Suzana, Keglević, Kozjak., Tanja, Šestanjan-Perić. (2023). Does the auditor's size influence the going concern assesment?. *Ekonomski pregled*, <https://doi.org/10.32910/ep.74.1.4>.
34. Taha, A. A., Ramo, W., & Alkhaffaf, H. H. K. (2021). Impact of external auditor–cloud specialist engagement on cloud auditing challenges. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 17(3), 309-331.
35. Taras, A., Zemtsov., Maksim, A., Sorokin. (2022). Risk assessment in risk-oriented audits by internal audit units. *Vestnik Tomskogo gosudarstvennogo universiteta. Ėkonomika*, <https://doi.org/10.17223/19988648/57/9>.
36. Veselovsky, M. Y., Izmailov, M. A., Bogoviz, A. V., Lobova, S. V., & Alekseev, A. N. (2018). Innovative solutions for improving the quality of corporate governance in Russian companies. *Calitatea*, 19(162), 60-66.
37. Wicaksono, R., & Mispiyanti, M. (2021). Influence Of Competence, Independence, Spiritual Quotient, Emotional Quotient, And Audit Tenure On Audit Quality. *Jurnal Akuntansi*, 11(2), 137-148.
38. Yakimovaa, V. A., & Pankovab, S. V. (2022). Algorithms and Procedures for investment audit using a risk-based approach. *УЧЕТ. АНАЛИЗ. АУДИТ*, 21. <https://doi.org/10.26794/2408-9303-2022-9-4-21-34>.
39. Zahmatkesh, S., & Rezazadeh, J. (2017). The effect of auditor features on audit quality. *Tékhne*, 15(2), 79-87.
40. Zikmund, W. G., Babin, B. J., Carr, J. C., & Griffin, M. (2013). *Business research methods*. Cengage Learning.p:155