

أثر المراجعة المشتركة على جودة المراجعة من وجهة نظر المراجعين في مكاتب المراجعة في ليبيا

إيناس أبوبكر الطيري *

قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة درنة، مدينة درنة، ليبيا

The Impact of Joint Auditing on Audit Quality from the Perspective of Auditors in Audit Firms in Libya

Enas Abu Bakr Altery *

Department of Accounting, Faculty of Economics, University of Derna, Derna, Libya

*Corresponding author

enas.altery@uod.edu.ly

*المؤلف المراسل

تاريخ النشر: 2025-08-25

تاريخ القبول: 2025-08-20

تاريخ الاستلام: 2025-06-26

الملخص

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل أثر المراجعة المشتركة على جودة المراجعة في مكاتب المراجعة بالمنطقة الشرقية من ليبيا، وذلك من وجهة نظر المراجعين العاملين بهذه المكاتب وركزت على أربعة أبعاد رئيسية للمراجعة المشتركة: تكامل فرق المراجعة، تبادل المعرفة، استقلالية المكاتب المشاركة، وفاعلية التنسيق والإدارة. اعتمدت الباحثة على المنهج الوصفي التحليلي، وجمعت البيانات الأولية باستخدام استبانة موجهة إلى المراجعين في مكاتب المراجعة في المنطقة الشرقية، خلصت الدراسة إلى أن المراجعة المشتركة تمثل أداة استراتيجية لتحسين جودة المراجعة في البيئة الليبية، وأوصت بضرورة تبني تشريعات داعمة لتطبيقها، وتطوير آليات تنسيق فعالة، وتشجيع التنوع المهني وتبادل المعرفة بين المكاتب، بما يساهم في تعزيز الشفافية والمساءلة ورفع موثوقية التقارير المالية.

الكلمات المفتاحية: المراجعة المشتركة، جودة المراجعة، المنطقة الشرقية، ليبيا.

Abstract

This study aimed to analyze the impact of joint auditing on audit quality in audit firms in the eastern region of Libya, from the perspective of auditors working in these firms. It focused on four main dimensions of joint auditing: audit team integration, knowledge sharing, independence of participating firms, and effective coordination and management. The researcher adopted a descriptive analytical approach and collected primary data using a questionnaire directed at auditors in audit firms in the eastern region. The study concluded that joint auditing represents a strategic tool for improving audit quality in the Libyan context. It recommended adopting supporting legislation for its implementation, developing effective coordination mechanisms, and encouraging professional diversity and knowledge sharing among firms. This would contribute to enhancing transparency and accountability and increasing the reliability of financial reports.

Keywords: Joint Auditing, Audit Quality, Eastern Region, Libya.

مقدمة

تعد جودة المراجعة من المحددات الرئيسية التي تعكس مدى موثوقية وشفافية التقارير المالية، حيث تمثل أساساً لضمان مصداقية المعلومات المحاسبية التي تعتمد عليها الأطراف ذات العلاقة في اتخاذ القرارات الاقتصادية والمالية. ويقاس مستوى جودة المراجعة بمدى التزام المراجع بالمعايير المهنية، واستقلاليتهم، وقدرته على جمع أدلة كافية وملائمة تدعم رأيه المهني (Sawan & Alzeban, 2015).

في البيانات التي تنتم بضعف الحوكمة وغياب التنظيم الفعال لمهنة المراجعة، تزداد الحاجة إلى تبني أدوات فعالة تضمن الارتقاء بجودة المراجعة والحد من المخاطر المرتبطة بها. ومن بين هذه الأدوات، برزت المراجعة المشتركة كآلية واعدة لتعزيز جودة المراجعة، وذلك من خلال إشراك أكثر من مكتب مراجعة مستقل في تنفيذ المهمة ذاتها، بما يضمن توزيع المهام، وتبادل الخبرات، وتعزيز الشفافية والاستقلالية (Defond & Zhang, 2014).

وقد بينت دراسة (André et al., 2016) أن المراجعة المشتركة قد تؤدي إلى تحسين اكتشاف الأخطاء الجوهرية، وتخفيض احتمالية التحيز المهني، وزيادة فعالية الفحص المحاسبي. كما تؤكد دراسة (Hoim, Thinggaard, 2016) أن تعدد وجهات النظر المهنية بين المراجعين المشتركين يُحسن من مستوى التقدير المهني ويقلل من الاعتماد المفرط على رأي فرد واحد.

وعلى الرغم من هذه النتائج الإيجابية، فإن البيئة المهنية الليبية لا تزال تشهد محدودية في تطبيق هذا النموذج، سواء على مستوى الممارسة العملية أو على مستوى التشريعات المنظمة له. كما أن آراء المراجعين الليبيين أنفسهم تجاه المراجعة المشتركة، من حيث جدواها، وقابليتها للتطبيق، وتأثيرها على جودة المراجعة، لم يتم تناولها بأسلوب معتمد على خطوات علمية. وفي ظل غياب الأدلة الميدانية، وضعف الهياكل التنظيمية التي ترفع هذه الآلية في ليبيا، تبرز الحاجة إلى استقصاء آراء الممارسين الفعليين، خاصة أولئك العاملين في مكاتب المراجعة المستقلة، باعتبارهم الطرف الأكثر تماسًا مع هذه الممارسة.

الدراسات السابقة

دراسة Francis, J. R. (2004) هدفت الدراسة إلى تحليل العوامل المحددة لجودة المراجعة ودور المراجعين في ضبط سلوك الإدارة في الولايات المتحدة. اتبعت الدراسة مراجعة تحليلية نظرية لأكثر من 50 دراسة سابقة. توصلت الدراسة إلى أن المراجعة المشتركة تحد من سلوكيات الإدارة الانتهازية من خلال تعزيز الاستقلال والرقابة المزدوجة. أوصت الدراسة بتطبيق المراجعة المشتركة في البيانات ذات المخاطر الأخلاقية المرتفعة لتحسين جودة المعلومات المحاسبية.

دراسة Durocher, S., & Gendron, Y. (2011) هدفت الدراسة إلى معرفة كيف يؤثر التنوع في القيم المهنية داخل فرق المراجعة على جودة التقرير النهائي. اعتمدت الدراسة على منهج نوعي باستخدام المقابلات داخل مكاتب المراجعة الكبرى في كندا. توصلت الدراسة إلى أن تنوع وجهات النظر داخل فريق المراجعة يحد من التحيز ويساهم في تقييم أعمق للمخاطر. أوصت بتشجيع تكوين فرق مراجعة تضم خلفيات مهنية متباينة لتعزيز الموثوقية والاستقلالية.

دراسة Zerni, M., Haapamäki, E., Järvinen, T., & Niemi, L. (2012) هدفت الدراسة إلى دراسة أثر المراجعة المشتركة الطوعية على جودة المراجعة في الشركات الفنلندية. استخدمت تحليل البيانات المالية لعينة من الشركات المدرجة. توصلت الدراسة إلى نتائج أهمها وجود علاقة إيجابية بين المراجعة المشتركة وجودة المراجعة من حيث تقليل إدارة الأرباح وزيادة موثوقية المعلومات المالية. أوصت بتشجيع استخدام المراجعة المشتركة في البيانات التي تعاني من ضعف الشفافية والرقابة، خصوصًا مع وجود مكاتب مراجعة ذات خلفيات مختلفة.

دراسة André, P., Broye, G., Pong, C. K. M., & Schatt, A. (2016) هدفت الدراسة إلى مقارنة جودة المراجعة بين المراجعة الفردية والمراجعة المشتركة مع التركيز على مدة الشراكة بين المراجعين في فرنسا. استخدمت تحليل بيانات الشركات الفرنسية باستخدام نماذج اقتصادية. توصلت الدراسة إلى أن الشراكة الطويلة بين المراجعين في نظام المراجعة المشتركة ترفع من جودة التقرير وتقلل التحيز. وكان من أهم التوصيات الحفاظ على استمرارية العلاقة المهنية بين مكاتب المراجعة المشتركة لتعزيز جودة الأحكام المهنية.

دراسة Holm, C., & Thinggaard, F. (2016) سعت هذه الدراسة إلى استعراض وتحليل الدراسات السابقة ذات الصلة بالمراجعة المشتركة وتحليل اتجاهات البحث في فنلندا. اتبعت المنهج الوصفي التحليلي. توصلت الدراسة إلى أن عوامل نجاح المراجعة المشتركة تشمل التنسيق الفعال، تقاسم المعرفة، وتعدد وجهات النظر. أوصت الدراسة بأنه يجب على الهيئات التشريعية تعزيز آليات التنسيق بين مكاتب المراجعة المشتركة وإدماجها في معايير الأداء المهني.

دراسة Mazars (2020) استعرضت الدراسة التجربة الفرنسية في المراجعة المشتركة وتحليل نتائجها العملية والمهنية. كانت دراسة ميدانية تحليلية للتطبيق العملي على الشركات الفرنسية الكبرى. توصلت الدراسة إلى أن تبادل المعرفة بين مكاتب المراجعة من أهم العوامل التي ترفع من جودة التدقيق وتقلل المخاطر المرتبطة بالحكم المهني. أوصت الدراسة بضرورة تعزيز التواصل الفعال بين فرق المراجعة لضمان اتساق الأحكام وتوحيد الرؤية المهنية.

دراسة الطيب (2023) هدفت الدراسة إلى معرفة دور المراجعة المشتركة في تحقيق التكامل بين ديوان المحاسبة ومكاتب المراجعة. اعتمدت على دراسة ميدانية على ديوان المحاسبة ومكاتب المراجعة في المنطقة الشرقية. توصلت الدراسة إلى وجود حاجة واضحة لتكامل المهام بين الديوان والمكاتب باستخدام المراجعة المشتركة لتحسين الرقابة الحكومية. أوصت بتشكيل إطار تنظيمي تكاملي بين الجهات الرقابية ومكاتب المراجعة.

دراسة سليمان (2025) هدفت الدراسة إلى معرفة دور المراجعة المشتركة في تحسين جودة تقرير المراجع الخارجي في المؤسسات الحكومية الليبية. اعتمدت المنهج الوصفي التحليلي. كان من أهم نتائج الدراسة أنها أكدت أن المراجعة المشتركة زادت من قدرة المراجعين على كشف الأخطاء والمخالفات، والتزامهم بالمعايير المهنية، وتقليل مخاطر التدقيق،

وتمكينهم من إعداد تقارير موثوقة بنسبة عالية. أوصت بضرورة تعزيز استقلالية المراجعين، وتنظيم برامج مراقبة دورية، وتفادي ضيق الوقت في مواسم الذروة.

تميز الدراسة الحالية

تتميز هذه الدراسة بالاختلاف عن الدراسات السابقة في عدة جوانب؛ إذ تركز معظم الدراسات الأجنبية مثل دراسة (André et al., 2016) و (Zerni et al., 2012) على بيئات تتميز بوجود هياكل تنظيمية قوية للمراجعة، بينما تنفرد هذه الدراسة بمعالجة أثر المراجعة المشتركة في البيئة الليبية التي تتسم بضعف الحوكمة وغياب التشريعات المنظمة لهذه الممارسة. كما أن الدراسات السابقة تناولت موضوع المراجعة المشتركة من زوايا محددة مثل الحد من إدارة الأرباح أو مقارنة المراجعة المشتركة بالمراجعة الفردية، في حين تسعى هذه الدراسة إلى تحليل أثر المراجعة المشتركة على جودة المراجعة بشكل شامل من خلال أربعة أبعاد رئيسية هي: تكامل فرق المراجعة، تبادل المعرفة بين المكاتب، استقلالية الأطراف المشاركة، وفاعلية التنسيق والإدارة. كذلك، تتميز هذه الدراسة بحداثة موضوعها في البيئة الليبية؛ إذ ركزت الدراسات المحلية السابقة على المؤسسات الحكومية أو العلاقة مع ديوان المحاسبة، بينما تركز هذه الدراسة على مكاتب المراجعة المستقلة، مما يعكس إضافة علمية جديدة تسهم في إثراء الدراسات السابقة وتقديم نموذج ملائم للبيئة الليبية.

مشكلة الدراسة

على الرغم من الدور المحوري الذي تضطلع به المراجعة في تعزيز الشفافية والمساءلة وحماية المال العام، إلا أن الواقع المهني في ليبيا يكشف عن قصور واضح في جودة المراجعة، سواء على مستوى المؤسسات الرقابية الحكومية أو مكاتب المراجعة الخاصة. فقد كشفت دراسة (شهادة والمقروس، 2021) أن ديوان المحاسبة الليبي، بوصفه الجهة الرقابية العليا، لا يلتزم بشكل كامل بمتطلبات معيار (INTOSAI 140) الخاص برقابة الجودة، خصوصاً في الجوانب المتعلقة بتطوير الكفاءات البشرية، ومتابعة الأداء المهني، وإجراء المراجعات الداخلية على أعمال المراجعة ذاتها. وقد اعتبر الباحثان أن هذا القصور يُضعف من موثوقية تقارير الديوان ويحد من فاعليته الرقابية.

من جانب آخر، بينت دراسة (سليمان، 2025) أن مستوى جودة المراجعة في المؤسسات الحكومية الليبية يعاني من انخفاض ملحوظ، وذلك لغياب التنسيق بين فرق المراجعة، وتفرّد المراجع باتخاذ القرارات دون مراجعة فنية داخلية، مما يؤدي إلى تفاوت في جودة التقارير وغياب الرقابة الذاتية الفعالة. وقد أوصت الدراسة بتبني نماذج متقدمة مثل "المراجعة المشتركة" لتعزيز فاعلية الفحص ورفع جودة الأداء المهني.

كما أوضحت دراسة (سوان والزبين، 2015) أن ضعف الالتزام بالمعايير الدولية، وقلة فرص التدريب المهني المستمر، وغياب أنظمة رقابة الجودة في مكاتب المراجعة الخاصة، تمثل تحديات مزمنة تؤثر سلباً على جودة المراجعة في ليبيا. وتُشير الأدلة إلى أن هذه العوامل مجتمعة تقلل من قدرة المراجعين على اكتشاف الأخطاء الجوهرية، وتحد من كفاءتهم في إصدار تقارير دقيقة وموثوقة.

بناءً على ما سبق، يتبين وجود مشكلة جوهرية في جودة المراجعة في البيئة الليبية، تستدعي تدخلاً بحثياً لفهم أسباب هذا القصور، والبحث في الأدوات المهنية التي قد تسهم في معالجتها، ومن أبرزها "المراجعة المشتركة" التي توفر إطاراً رقابياً تشاركياً يُعزز من مهنية الأداء، ويرفع مستوى الامتثال المهني للمعايير الدولية.

أسئلة الدراسة

السؤال الرئيسي: ما أثر المراجعة المشتركة على جودة المراجعة من وجهة نظر المراجعين في مكاتب المراجعة بالمنطقة الشرقية في ليبيا؟

الأسئلة الفرعية:

1. ما أثر تكامل فرق المراجعة متعددة الخلفيات المهنية على جودة المراجعة؟
2. ما أثر تبادل المعرفة بين مكاتب المراجعة المشاركة على جودة المراجعة؟
3. ما أثر استقلالية كل مكتب مراجعة مشارك على جودة المراجعة؟
4. ما أثر فاعلية التنسيق والإدارة بين فرق المراجعة على جودة المراجعة؟

أهداف الدراسة

الهدف الرئيسي: التعرف على أثر المراجعة المشتركة على جودة المراجعة من وجهة نظر المراجعين في مكاتب المراجعة بالمنطقة الشرقية من ليبيا.

الأهداف الفرعية:

1. معرفة أثر تكامل فرق المراجعة متعددة الخلفيات على جودة المراجعة.
2. معرفة أثر تبادل المعرفة بين مكاتب المراجعة المشاركة على جودة المراجعة.
3. معرفة أثر استقلالية كل مكتب مراجعة مشارك على جودة المراجعة.
4. معرفة أثر فاعلية التنسيق بين فرق المراجعة على جودة المراجعة.

أهمية الدراسة

1. تعزيز المعرفة العلمية من خلال تقديم نموذج جديد لتحليل المراجعة المشتركة في بيئة ليبية، مما يسهم في إثراء الأدبيات المحلية.

2. تحسين أداء مكاتب المراجعة عن طريق تقديم توصيات لتبني المراجعة المشتركة كأداة استراتيجية لتحسين الأداء المهني.
3. دعم الجهات الرقابية من خلال تقديم مؤشرات ومعطيات يمكن الاستناد إليها لوضع تشريعات تدعم تطبيق المراجعة المشتركة، بما يعزز الشفافية والمساءلة في القطاع المالي والمصرفي.
4. تقديم توصيات عملية قد تسهم في معالجة مشكلة ضعف جودة المراجعة في ليبيا، وتعزيز الكفاءة والمصداقية في مهنة المراجعة.

فرضيات الدراسة

الفرضية الرئيسية الأولى:

H0: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لأبعاد المراجعة المشتركة (تكامل فرق المراجعة، تبادل المعرفة، الاستقلالية، فاعلية التنسيق) على جودة المراجعة في مكاتب المراجعة بالمنطقة الشرقية من ليبيا.

H1: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لأبعاد المراجعة المشتركة (تكامل فرق المراجعة، تبادل المعرفة، الاستقلالية، فاعلية التنسيق) على جودة المراجعة في مكاتب المراجعة بالمنطقة الشرقية من ليبيا.

الفرضية الرئيسية الثانية:

H0: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في أثر المراجعة المشتركة على جودة المراجعة تُعزى إلى الخصائص الديموغرافية للمراجعين (المؤهل العلمي، سنوات الخبرة).

H1: توجد فروق ذات دلالة إحصائية في أثر المراجعة المشتركة على جودة المراجعة تُعزى إلى الخصائص الديموغرافية للمراجعين (المؤهل العلمي، سنوات الخبرة).

منهجية الدراسة

تعتمد هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، كونه الأنسب لطبيعة أهداف البحث التي تهدف إلى معرفة أثر أبعاد المراجعة المشتركة على جودة المراجعة من وجهة نظر المراجعين في المنطقة الشرقية من ليبيا. يعد هذا المنهج مناسباً في الدراسات التي تسعى إلى وصف الظاهرة محل الدراسة، وتفسير العوامل المؤثرة فيها، واستخلاص العلاقات القائمة بينها.

أداة الدراسة

لتحقيق أهداف الدراسة والإجابة عن تساؤلاتها، تم الاعتماد على الاستبانة كوسيلة رئيسية لجمع البيانات الأولية من أفراد عينة الدراسة. وقد تم تصميم الاستبانة بالاستناد إلى الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع المراجعة المشتركة وجودة المراجعة، مع مراعاة الخصوصية المهنية للبيئة الليبية.

مجتمع الدراسة وعينتها

- مجتمع الدراسة: يتكون من جميع مكاتب المراجعة في المنطقة الشرقية من ليبيا، التي تقدم خدمات المراجعة المالية للمؤسسات العامة والخاصة.
- عينة الدراسة: تتكون من المراجعين العاملين في هذه المكاتب. تم اختيارهم بأسلوب الحصر شبه الشامل نظراً لصغر حجم المجتمع وسهولة الوصول إلى أفرادها، مما يضمن شمولية البيانات وملاءمتها لأهداف الدراسة.

مفهوم المراجعة المشتركة

المراجعة المشتركة هي عملية مراجعة مالية يتم من خلالها التعاون بين أكثر من جهة مهنية، مثل مكاتب المراجعة القانونية، بهدف إجراء تدقيق شامل للبيانات المالية للمؤسسة. يركز هذا النوع من المراجعة على تبادل الخبرات والمعرفة بين فرق المراجعة المختلفة، مما يعزز القدرة على اكتشاف الأخطاء ويحسن من دقة المعلومات المالية. يشمل هذا التعاون توظيف أدوات وتقنيات مراجعة متعددة لتحسين جودة العملية وضمان الشفافية في التقارير المالية. من خلال هذه الشراكة، يتمكن المراجعون من تقديم رؤية متكاملة للبيانات المالية، ما يعزز موثوقية التقارير المالية ويقلل من التحيز (Lennox, 2017).

تسعى المراجعة المشتركة إلى تحقيق عدة أهداف رئيسية، منها تحسين جودة عملية المراجعة. فالتعاون بين فرق مهنية مختلفة يتيح تبادل وجهات نظر متعددة حول البيانات المالية، مما يساهم في تقليل الأخطاء وتعزيز دقة النتائج. علاوة على ذلك، تساهم هذه الطريقة في رفع مستوى الشفافية، حيث تنتج تقارير مالية أكثر وضوحاً للمستثمرين وأصحاب المصلحة. كما أنها تعمل على تقليل المخاطر المرتبطة بالمراجعة من خلال توظيف فرق مراجعة متعددة لفرز البيانات المالية بشكل دقيق. إن تطبيق المراجعة المشتركة يؤدي إلى تحسين دقة التدقيق ويعزز من موثوقية المعلومات المالية المقدمة (Hay & Willekens, 2018; Kausar, 2019).

أسباب ومزايا المراجعة المشتركة

هناك العديد من الأسباب التي تجعل المراجعة المشتركة خياراً مناسباً في بيئات الأعمال المعقدة من بينها:

- 1- **تحسين الجودة:** يمكن أن تساهم المراجعة المشتركة في تحسين الجودة من خلال التنوع في الخبرات والمعرفة التي يوفرها كل فريق مراجع. حيث يؤدي التنسيق بين الفرق المختلفة إلى توفير تحليل أكثر دقة للبيانات المالية.
- 2- **الشفافية:** تعد الشفافية من أبرز فوائد المراجعة المشتركة، حيث تتيح للشركات تقديم تقارير مالية دقيقة ومتوازنة يمكن الوثوق بها من قبل جميع الأطراف المعنية.

3- **تقليل المخاطر:** تعمل المراجعة المشتركة على تقليل المخاطر المرتبطة بالأخطاء في التقارير المالية، لأن وجود فرق متعددة يقلل من احتمالية تجاهل أو إغفال معلومات هامة.

4- **تحسين السمعة:** تساهم هذه المراجعة في تحسين سمعة المؤسسة أمام أصحاب المصلحة والمستثمرين (DeAngelo, 1981; Knechel, 2017).

تحديات تطبيق المراجعة المشتركة

على الرغم من مزايا المراجعة المشتركة، هناك عدة تحديات قد تواجه تطبيقها بشكل فعال:

1- **التنسيق بين الفرق:** قد يكون التنسيق بين الفرق صعباً، خاصة عندما تكون الفرق مكونة من جهات مهنية متعددة ذات منهجيات وتقنيات مراجعة مختلفة. هذا التنوع قد يؤدي إلى صعوبة في التوافق على أساليب المراجعة.

2- **ارتفاع التكاليف:** قد يشكل ارتفاع التكاليف تحدياً أيضاً، حيث يتطلب التعاون بين فرق مراجعة متعددة المزيد من الموارد البشرية والمالية، مما قد يزيد من تكلفة عملية المراجعة.

3- **التحديات الثقافية:** يمكن أن تظهر التحديات الثقافية في حالة وجود فرق دولية أو متعددة الجنسيات، حيث يمكن أن تؤثر الاختلافات الثقافية على تواصل الفرق وتنسيق جهودهم، مما قد يؤثر على سير عملية المراجعة (Chua & Taylor, 2019; Wu, 2019; Cameran, 2017).

أبعاد المراجعة المشتركة

1- **تكامل فرق المراجعة متعددة الخلفيات المهنية**

إن تكامل فرق المراجعة متعددة الخلفيات المهنية يمثل أحد العناصر الأساسية التي تساهم في تحسين جودة المراجعة. يعتمد هذا التكامل على التنوع في الخبرات المهنية المختلفة مثل المحاسبة، والاقتصاد، والقانون، والإدارة. فوجود مراجعين ذوي خلفيات مختلفة يمكنهم تحليل المعلومات من زوايا متعددة، مما يعزز من التحليل الشامل للمؤسسة المدروسة. هذا التنوع في الخبرات يسمح بتقديم رؤى دقيقة وشاملة لواقع المؤسسة المالي، ويساهم في تقليل احتمالات الخطأ البشري. من خلال التعاون بين الفرق متعددة التخصصات، يستطيع المراجعون تعزيز فعالية المراجعة وزيادة مستوى الدقة في التحليل (Simunic, Deng, Lu, & Ye, 2014).

2- **تبادل المعرفة بين مكاتب المراجعة المشاركة**

تبادل المعرفة بين المراجعين يعد من العوامل الهامة التي تساهم في تعزيز جودة المراجعة. حيث يتمكن المراجعون من مشاركة تجاربهم وخبراتهم حول المؤسسة التي تتم مراجعتها، مما يعزز التفاعل الفعال بين المكاتب المختلفة. يساهم هذا التبادل في توحيد الأساليب المتبعة أثناء المراجعة وتوسيع دائرة المعرفة المتاحة للمراجعين. بالإضافة إلى ذلك، يسهل تبادل المعرفة التعرف على المخاطر المحتملة والتعامل معها بفعالية أكبر، مما يحسن من القدرة على اكتشاف الأخطاء وتقليل احتمالية حدوثها. وفي ضوء ذلك، يساهم التعاون الفعال بين مكاتب المراجعة في تحسين الموثوقية والدقة في التقارير المالية (Bédard & Gendron, 2010).

3- **استقلالية كل مكتب مراجعة مشارك**

تعتبر استقلالية كل مكتب مراجعة مشارك من العناصر الحاسمة في ضمان جودة المراجعة. إذا كان المراجعون مستقلين، فإنهم قادرون على اتخاذ قرارات مهنية بعيداً عن التأثيرات الخارجية. هذه الاستقلالية تمنحهم الفرصة لتقديم تحليل موضوعي للبيانات المالية، مما يعزز من موثوقية التقارير المالية. فالاستقلالية هي أداة أساسية لضمان الحياد في تقرير النتائج، وبالتالي فإن أي تدخل خارجي يمكن أن يؤثر على قدرة المراجعين على إصدار تقييمات دقيقة. في المراجعة المشتركة، يؤدي هذا العنصر إلى تحسين جودة النتائج ويعزز الثقة في تقارير المراجعة التي يقدمها المراجعون (Simunic, Deng, Lu, & Ye, 2014).

4- **فاعلية التنسيق والإدارة بين فرق المراجعة**

إن التنسيق الفعال بين فرق المراجعة يعد من المقومات الرئيسة التي تساهم في تحسين جودة المراجعة في المراجعة المشتركة. عندما يتم التنسيق بين المراجعين بشكل جيد، تصبح المهام أكثر وضوحاً وتنظم عملية المراجعة بطريقة فعالة. التنسيق بين المراجعين يمكن أن يساهم في تقليل الأخطاء وتجنب التكرار في تحليل المعلومات. يتم تحقيق هذا التنسيق من خلال وضع آليات محددة لتوزيع المهام، والتأكد من أن كل عضو في الفريق يعرف مهامه بدقة. وبالتالي، يساهم التنسيق الجيد في تقليل الوقت المستغرق في المراجعة ويعزز من كفاءة العمل الجماعي، مما يؤدي في النهاية إلى تحسين جودة التقرير المالي (Azibi & Velte, 2015).

5- **تنوع وجهات النظر المهنية داخل فريق المراجعة:** تنوع وجهات النظر المهنية في فرق المراجعة يساهم بشكل كبير في تحسين جودة المراجعة. التنوع في الآراء يفتح المجال لعدد أكبر من التفسيرات المهنية، مما يتيح فرصة أفضل لاكتشاف الأخطاء والمشاكل في البيانات المالية. بالإضافة إلى ذلك، يحسن التنوع من الشك المهني لدى المراجعين، ويزيد من فرص طرح أسئلة أكثر دقة وأعمق حول نتائج المراجعة.

6- **استمرارية العلاقات بين المراجعين المشتركين:** تعتبر استمرارية العلاقات بين المراجعين أحد العوامل التي تساهم في تحسين جودة المراجعة. العلاقات المستمرة بين مكاتب المراجعة تمكن المراجعين من تبادل الخبرات والتعاون على مدار فترة طويلة، مما يعزز من قدرة الفريق على مراجعة المعلومات المالية بكفاءة أكبر.

7- أثر المراجعة المشتركة على سلوك الإدارة المحاسبي: المراجعة المشتركة تحسن من سلوك الإدارة المحاسبي، حيث تحفز الإدارة على الالتزام بمعايير المحاسبة والشفافية المالية. وجود مراجعين يعملان على فحص المعلومات المالية يُجبر الإدارة على أن تكون أكثر حذرًا في تقديم تقارير دقيقة.

جودة المراجعة

يقصد بجودة المراجعة ضمان دقة وموثوقية التقارير المالية التي تصدرها المؤسسات. أي أنها تمثل مدى قدرة عملية المراجعة على تقديم صورة صحيحة وشاملة للوضع المالي للمؤسسة، وذلك من خلال فحص البيانات المالية والتأكد من تطابقها مع المعايير المحاسبية المتعارف عليها، وكذلك تقييم مدى الالتزام بالأنظمة والتشريعات ذات الصلة. كما يمكن القول إن جودة المراجعة ترتبط بشكل وثيق بعدد من العوامل الفنية والمهنية، مثل استقلالية المراجع، الذي يعد حجر الزاوية في ضمان الموضوعية والنزاهة في العمل الميداني، فضلاً عن المهارات الفنية للمراجع التي تساهم في فحص دقيق وشامل للمعلومات المالية. (Smith, 2020)

من أبرز العوامل التي تحدد جودة المراجعة، القدرة على تنفيذ المراجعة بطريقة تحلل فيها البيانات المالية بدقة، مع التركيز على تحديد المخاطر المحتملة التي قد تؤثر على دقة التقارير المالية. فالمراجع ذو الخبرة يمتلك القدرة على التمييز بين العمليات المالية الطبيعية وغير الاعتيادية، وهو ما يعزز من دقة النتائج التي يتم الوصول إليها. علاوة على ذلك، تتطلب جودة المراجعة اتباع المراجع لأحدث الأساليب والممارسات الدولية في مجال المراجعة لضمان توفير خدمة مراجعة عالية المستوى تتماشى مع المعايير المتعارف عليها. (Johnson & Lee, 2018)

ومن جهة أخرى، تتطلب جودة المراجعة أن يتبع المراجع آليات وأساليب معتمدة لفحص الإجراءات الداخلية للمؤسسة، إذ يعد دور المراجعة في تقييم هذه الإجراءات أمرًا حاسمًا في الكشف عن أي نقاط ضعف قد تؤثر على مصداقية التقارير المالية. وهذا يرتبط بشكل وثيق بالقدرة على إجراء فحص شامل للمستندات المالية، والتحقق من العمليات الداخلية، والتأكد من الالتزام بالضوابط الإدارية. بالإضافة إلى ذلك، يساهم المراجع في التحقق من أن جميع الإفصاحات المالية قد تم تضمينها بشكل كامل ودقيق في التقارير السنوية، مما يعزز الشفافية ويزيد من ثقة الأطراف المعنية. (Williams, 2019)

إن جودة المراجعة لها تأثير كبير على زيادة الثقة بين الأطراف المعنية مثل المستثمرين، والجهات الرقابية، والمجتمع ككل. فكلما كانت عملية المراجعة دقيقة وموثوقة، ارتفعت الثقة في التقارير المالية الصادرة. كما أن جودة المراجعة تساهم بشكل كبير في تحسين فعالية اتخاذ القرارات داخل المؤسسات، حيث توفر المعلومات اللازمة للتخطيط الاستراتيجي واتخاذ القرارات المالية المدروسة. (Taylor, 2021)

انطلاقًا مما سبق، يمكن التأكيد على أن جودة المراجعة تعد حجر الزاوية في حفظ نزاهة وشفافية المؤسسات المالية، إذ تمثل عاملاً حاسمًا في ترسيخ الثقة بالبيانات والتقارير المالية. وعليه، فإن الارتقاء بمستوى جودة المراجعة يشكل هدفًا استراتيجيًا محوريًا لتعزيز استقرار الأسواق المالية ودعم متانة الاقتصاد المحلي وازدهاره.

الدراسة الميدانية

أولاً: صدق أداة الدراسة الاستنباتية

يقصد بصدق الاستنباتية أن تقيس أسئلة الاستنباتية ما وضعت لقياسه وطم بالتأكد من صدق الاستنباتية بطريقتين لغرض قياس ثبات أداة الدراسة، وباستخدام الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (Statistical Package For (SPSS Social Sciences وذلك عن اختبار ألفا كرونباخ (α) الثبات:

أولاً: ثبات أداة الدراسة: يقصد بثبات أداة جمع البيانات دقتها واتساقها بمعنى إن تعطي أداة جمع البيانات النتائج نفسها إذا تم استخدامها أو إعادة مرة أخرى تحت ظروف مماثلة.

- ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha): بعد ألفا كرونباخ من الاختبارات الإحصائية المهمة لتحليل بيانات الاستنباتية، وهو اختبار يبين مدى ثبات الاستنباتية (البياتي، 2005)

جدول (1): نتائج اختبار كرونباخ ألفا.

المحاور	عدد العبارات	معامل ألفا كرونباخ (الثبات)	الجذر التربيعي لمعامل ألفا
أثر تكامل فرق المراجعة متعدد الخلفيات المهنية على جودة المراجعة	5	0.955	97.72%
أثر تبادل المعرفة بين مكاتب المراجعة المشاركة على جودة المراجعة	5	0.961	98.03%
أثر استقلالية كل مكتب مراجعة مشارك على جودة المراجعة	5	0.958	97.88%
أثر فاعلية التنسيق والإدارة بين فرق المراجعة على جودة المراجعة	5	0.964	98.18%
كل المحاور	20	0.987	99.35%

يتضح من الجدول السابق رقم (1) أن معاملات الثبات (ألفا كرونباخ) للمحاور تراوحت بين 0.955 و 0.964، وبلغت 0.987 على مستوى الأداة ككل. تشير هذه القيم إلى اتساق داخلي قوي بين فقرات كل محور من محاور الدراسة، مما يعزز موثوقية الأداة في قياس المفاهيم المستهدفة.

جاء محور " أثر فاعلية التنسيق والإدارة بين فرق المراجعة على جودة المراجعة "في المرتبة الأولى بأعلى قيمة لمعامل الثبات، حيث بلغت 0.964. يليه محور " أثر تبادل المعرفة بين مكاتب المراجعة المشاركة على جودة المراجعة " بقيمة 0.961، ثم محور " أثر استقلالية كل مكتب مراجعة مشارك على جودة المراجعة " بقيمة 0.958. وسجل محور " أثر تكامل فرق المراجعة متعددة الخلفيات المهنية على جودة المراجعة " قيمة 0.955. تدل هذه القيم على اتساق داخلي ممتاز بين عبارات المحاور، مما يعكس موثوقية عالية لأداة الدراسة.

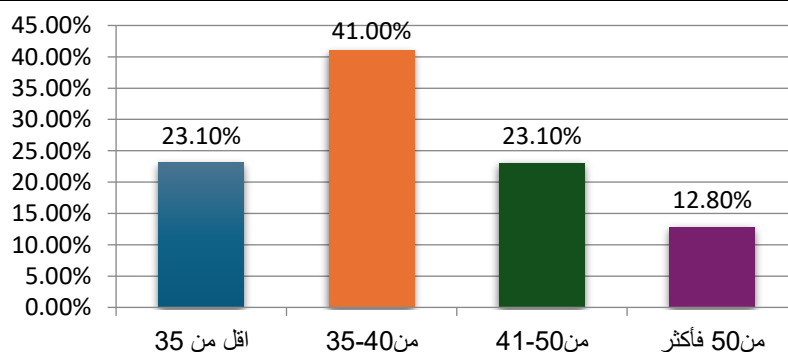
أما بالنسبة لمؤشر الصدق الظاهري، والذي تم حسابه من خلال الجذر التربيعي لمعامل ألفا مضروباً في 100، فقد أظهرت النتائج نسب صدق مرتفعة جداً عبر جميع المحاور. حيث بلغت النسبة 98.18% في محور " أثر فاعلية التنسيق والإدارة بين فرق المراجعة على جودة المراجعة ". يليه محور " أثر تبادل المعرفة بين مكاتب المراجعة المشاركة على جودة المراجعة " بنسبة 98.03%، ثم محور " أثر استقلالية كل مكتب مراجعة مشارك على جودة المراجعة " بنسبة 97.88%. كما سجل محور " أثر تكامل فرق المراجعة متعددة الخلفيات المهنية على جودة المراجعة " نسبة 97.72%. هذه النسب المرتفعة تشير إلى أن أداة الدراسة قادرة على قياس المفاهيم المستهدفة بدرجة عالية من الدقة والفعالية. بناءً على ما سبق، فقد تأكد صدق وثبات مقياس الدراسة، مما يجعله صالحاً وموثوقاً لتحليل النتائج والإجابة على فرضيات وتساؤلات الدراسة.

تحليل البيانات الشخصية

(1) العمر: في الجدول رقم (2) والشكل رقم (1) تبين لتوزيع مفردات مجتمع الدراسة حسب العمر.

الجدول (2): يبين التوزيع التكرار حسب العمر.

العمر	العدد	النسبة
أقل من 35	18	23.1%
من 35-40	32	41.0%
من 41-50	18	23.1%
من 50 فأكثر	10	12.8%
المجموع	78	100.0%



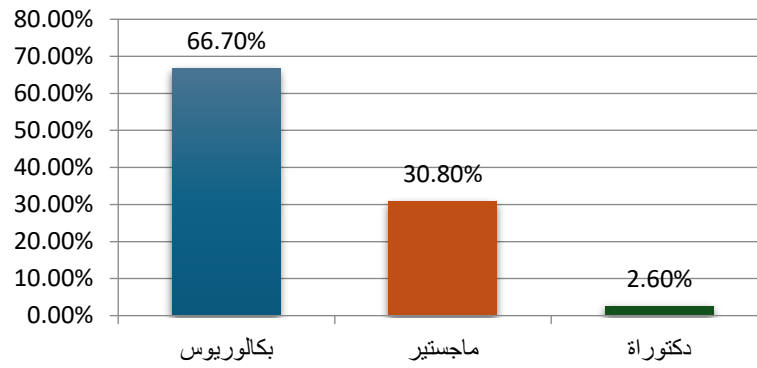
الشكل (1): يوضح نسب لمفردات مجتمع الدراسة حسب العمر.

يتبين من الجدول رقم (2) والشكل رقم (1) أن أعلى نسبة من مفردات عينة الدراسة كانت ضمن فئة "من 35-40 سنة"، حيث بلغت 41.0%، تليها فئة "أقل من 35 سنة" وفئة "من 41-50 سنة" بنسبة 23.1% لكل منهما، في حين كانت النسبة الأقل في فئة "من 50 فأكثر" بنسبة 12.8%.

(2) المؤهل العلمي: في الجدول رقم (3) والشكل رقم (2) تبين لتوزيع مفردات عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي.

الجدول (3): يبين التوزيع التكرار حسب المؤهل العلمي.

التخصص	العدد	النسبة
بكالوريوس	52	66.7%
ماجستير	24	30.8%
دكتوراة	2	2.6%
المجموع	78	100.0%



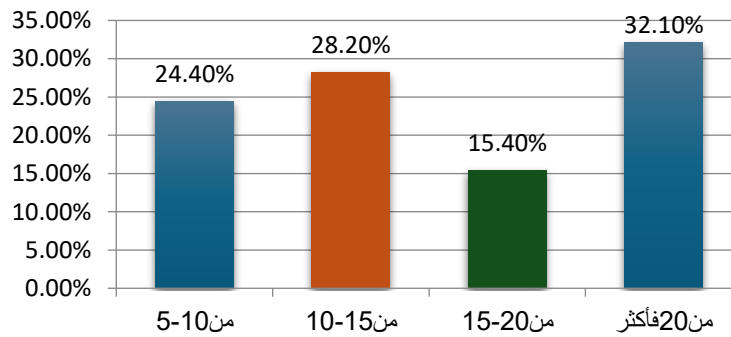
الشكل (2): يوضح نسب لمفردات مجتمع الدراسة حسب المؤهل العلمي.

يتبين من الجدول رقم (2) والشكل رقم (2) أن أعلى نسبة من مفردات عينة الدراسة كانت ضمن فئة الحاصلين على مؤهل البكالوريوس، حيث بلغت 66.7%، تليها فئة الحاصلين على مؤهل الماجستير بنسبة 30.8%، وأدنى نسبة كانت في فئة الحاصلين على مؤهل الدكتوراه بنسبة 2.6%.

(3) سنوات الخبرة: في الجدول رقم (4) والشكل رقم (3) تبين لتوزيع مفردات عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة.

الجدول (4): يبين التوزيع التكرار حسب سنوات الخبرة.

سنوات الخبرة	العدد	النسبة
من 5-10	19	24.4%
من 10-15	22	28.2%
من 15-20	12	15.4%
من 20 فأكثر	25	32.1%
المجموع	78	100.0%



الشكل (4): يوضح نسب لمفردات مجتمع الدراسة حسب سنوات الخبرة.

يتبين من الجدول رقم (4) والشكل رقم (3) أن أعلى نسبة من مفردات عينة الدراسة كانت ضمن فئة "من 20 سنة فأكثر"، حيث بلغت 32.1%، تليها فئة "من 10-15 سنة" بنسبة 28.2%، ثم فئة "من 5-10 سنوات" بنسبة 24.4%، وأدنى نسبة كانت ضمن فئة "من 15-20 سنة" بنسبة 15.4%.

إجابات تساؤلات الدراسة:

تصحيح المقياس:

لتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات التي تم تجميعها، فقد تم استخدام الباحث الطريقة الرقمية في ترميز الإجابات المتعلقة بمقياس ليكرت الخماسي كما بالجدول (5):

الجدول (5): توزيع الدرجات على الإجابات المتعلقة بعبارات المقياس.

الإجابة	لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة
الدرجة	1	2	3	4	5

يتم بعد ذلك حساب المتوسط الحسابي (المتوسط المرجح) لتحديد أوزان العبارات حسب قيم المتوسط المرجح المتحصل عليها نتيجة لتحليل الإجابات كما في الجدول رقم (5) وذلك بعد أن تم ترميز وإدخال البيانات إلى الحاسب الآلي، ولتحديد

طول خلايا المقياس الخماسي (الحدود الدنيا والعليا) المستخدم في محاور الدراسة ، تم تقسيمه على عدد خلايا المقياس للحصول على طول حساب المدى (5-1=4) و بعد ذلك تم تقسيم المدى على خمس مستويات $5 \div 4 = 0.80$ (وهذا الرقم يعتبر طول الفئة الواحدة أو المستوى الواحد ، وهكذا الاوزان كما هو موضح في جدول المتوسط المرجح التالي:

الجدول (6): المتوسط المرجح المتحصل عليه من تحليل الإجابات.

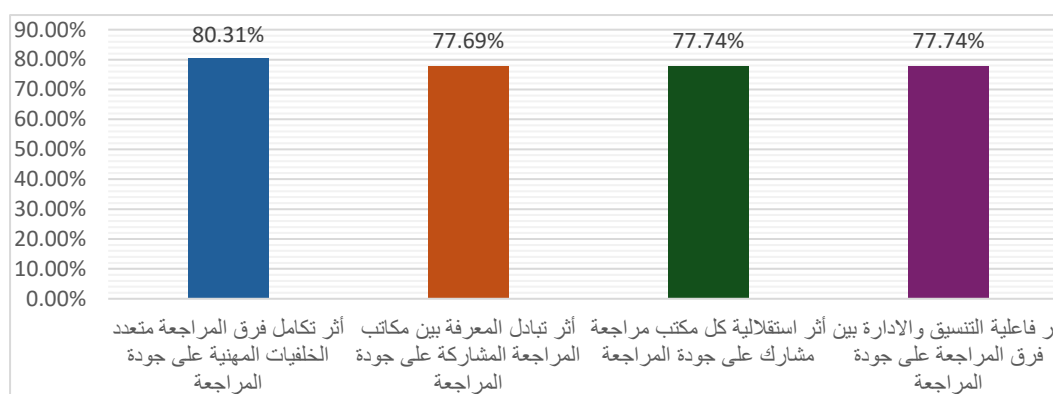
المتوسط المرجح	منخفض جداً من 1 إلى أقل 1.80	منخفض من 1.80 إلى أقل من 2.60	متوسط من 2.60 إلى أقل من 3.40	مرتفع من 3.40 إلى أقل من 4.20	مرتفع جداً من 4.20 إلى 5
-------------------	------------------------------------	-------------------------------------	-------------------------------------	-------------------------------------	--------------------------------

المحاور الرئيسية: أثر المراجعة المشتركة على جودة المراجعة – من وجهة نظر المراجعين في مكاتب المراجعة في ليبيا.

لتحليل المحاور الرئيسية من حيث درجة الموافقة سنوضح المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي لكل عبارة وأهميتها نحو كل فقرة ولل فقرات وترتيبها تنازلياً حسب متوسطات الموافقة في الجدول التالي:

جدول رقم (7) المتوسط الحسابي والوزن النسبي استجابات أفراد عينة الدراسة.

ت	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الترتيب	درجة الموافقة
1	أثر تكامل فرق المراجعة متعدد الخلفيات المهنية على جودة المراجعة	4.02	0.7841	80.31%	1	مرتفعة
2	أثر تبادل المعرفة بين مكاتب المراجعة المشاركة على جودة المراجعة	3.88	0.7712	77.69%	2	مرتفعة
3	أثر استقلالية كل مكتب مراجعة مشارك على جودة المراجعة	3.89	0.8171	77.74%	3	مرتفعة
4	أثر فاعلية التنسيق والإدارة بين فرق المراجعة على جودة المراجعة	3.89	0.7984	77.74%	3	مرتفعة
	كل المحاور	3.92	0.7638	78.37%		مرتفعة



شكل (5): الوزن النسبي لأستجابات أفراد عينة الدراسة

يتبين من الجدول رقم (4) وشكل (5) أن درجة الموافقة على العبارات ككل كانت مرتفعة، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي لجميع المحاور 3.92، وهو يقع ضمن خانة "مرتفعة" في جدول المتوسط المرجح، والوزن النسبي 78.37%. كما تم ترتيب العبارات ترتيباً تنازلياً حسب موافقة أفراد عينة الدراسة عليها، وجاءت العبارات في الترتيب التالي:

- المحور رقم (1): "أثر تكامل فرق المراجعة متعددة الخلفيات المهنية على جودة المراجعة"، جاء في المرتبة الأولى من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة بدرجة موافقة مرتفعة، حيث بلغ المتوسط الحسابي 4.02، والانحراف المعياري 0.7841، والوزن النسبي 80.31%.
- المحور رقم (2): "أثر تبادل المعرفة بين مكاتب المراجعة المشاركة على جودة المراجعة"، جاء في المرتبة الثانية من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة بدرجة موافقة مرتفعة، حيث بلغ المتوسط الحسابي 3.88، والانحراف المعياري 0.7712، والوزن النسبي 77.69%.
- المحورين رقم (3) و(4): "أثر استقلالية كل مكتب مراجعة مشارك على جودة المراجعة"، و"أثر فاعلية التنسيق والإدارة بين فرق المراجعة على جودة المراجعة"، جاء في المرتبة الثالثة من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة

بدرجة موافقة مرتفعة، حيث بلغ المتوسط الحسابي لكل منهما 3.89، والانحراف المعياري 0.8171 و0.7984 على التوالي، والوزن النسبي 77.74%.

المحور الأول: أثر تكامل فرق المراجعة متعدد الخلفيات المهنية على جودة المراجعة.
لتحليل عبارات هذا المحور من حيث درجة الموافقة سنوضح المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي لكل عبارة وأهميتها نحو كل فقرة ولل فقرات وترتيبها تنازلياً حسب متوسطات الموافقة في الجدول التالي:

جدول (8): المتوسط الحسابي والوزن النسبي استجابات أفراد عينة الدراسة.

رقم العبارة	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الترتيب	درجة الموافقة
1	تنوع الخبرات داخل فريق المراجعة يعزز من دقة فحص القوائم المالية	4.08	0.9773	81.54%	1	مرتفعة
2	تكامل تخصصات المحاسبة والمراجعة في الفريق يساهم في رفع جودة التقرير النهائي	4.03	0.8370	80.51%	2	مرتفعة
3	توزيع المهام بين أعضاء الفريق وفق تخصصاتهم يقلل من احتمالية حدوث أخطاء جوهرية	4.00	0.8374	80.00%	3	مرتفعة
4	العمل ضمن فريق متكامل يرفع من مستوى الالتزام بالمعايير المهنية للمراجعة	4.03	0.7891	80.51%	2	مرتفعة
5	التعاون بين المراجعين ذو الخلفيات المختلفة يزيد من عمق التحليل ويقوى مصداقية النتائج	3.95	0.8042	78.97%	4	مرتفعة
	المتوسط الاجمالي	4.02	0.7841	80.31%	-	مرتفعة

يتبين من الجدول (8) أن درجة الموافقة على العبارات ككل كانت مرتفعة، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي 4.02، وهو يقع ضمن خانة "مرتفعة" في جدول المتوسط المرجح، بوزن نسبي 80.31%. وقد تم ترتيب العبارات ترتيباً تنازلياً حسب موافقة أفراد عينة الدراسة عليها كما يلي:

- العبارة رقم 1: "تنوع الخبرات داخل فريق المراجعة يعزز من دقة فحص القوائم المالية"، جاءت في المرتبة الأولى من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة بدرجة موافقة مرتفعة، حيث بلغ المتوسط الحسابي 4.08، والانحراف المعياري 0.9773، والوزن النسبي 81.54%.
- العبارتان رقم (2) و(4): "تكامل تخصصات المحاسبة والمراجعة في الفريق يساهم في رفع جودة التقرير النهائي"، "العمل ضمن فريق متكامل يرفع من مستوى الالتزام بالمعايير المهنية للمراجعة"، جاءتا في المرتبة الثانية من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة بدرجة موافقة مرتفعة، حيث بلغ المتوسط الحسابي 4.03، والانحراف المعياري 0.8370 و0.7891 على التوالي، والوزن النسبي 80.51%.
- العبارة رقم (3): "توزيع المهام بين أعضاء الفريق وفق تخصصاتهم يقلل من احتمالية حدوث أخطاء جوهرية"، جاءت في المرتبة الثالثة من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة بدرجة موافقة مرتفعة، حيث بلغ المتوسط الحسابي 4.00، والانحراف المعياري 0.8374، والوزن النسبي 80.00%.
- العبارة رقم (5): "التعاون بين المراجعين ذوي الخلفيات المختلفة يزيد من عمق التحليل ويقوى مصداقية النتائج"، جاءت في المرتبة الرابعة من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة بدرجة موافقة مرتفعة، حيث بلغ المتوسط الحسابي 3.95، والانحراف المعياري 0.8042، والوزن النسبي 78.97%.

المحور الثاني: أثر تبادل المعرفة بين مكاتب المراجعة المشاركة على جودة المراجعة.

لتحليل عبارات هذا المحور من حيث درجة الموافقة سنوضح المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي لكل عبارة وأهميتها نحو كل فقرة ولل فقرات وترتيبها تنازلياً حسب متوسطات الموافقة في الجدول التالي:

جدول (9): المتوسط الحسابي والوزن النسبي استجابات أفراد عينة الدراسة.

رقم العبارة	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الترتيب	درجة الموافقة
1	مشاركة المعلومات الفنية بين المكاتب تقلل من الفجوات في ادلة الاثبات	3.90	0.8465	77.95%	3	مرتفعة

2	تبادل أفضل الممارسات بين المراجعين يرفع من جودة الاداء المهني	3.92	0.8493	78.46%	2	مرتفعة
3	التعاون المعرفي بين المكاتب يسهم في اكتشاف الاخطاء التي قد تغفل عنها المراجعة الفردية	3.82	0.8177	76.41%	5	مرتفعة
4	نقل الخبرات بين فرق المراجعة يزيد من قدرة المراجع على التقييم الدقيق للمخاطر	3.85	0.8071	76.92%	4	مرتفعة
5	التشاور المستمر بين المكاتب المشاركة يرفع من جودة التقرير النهائي ويزيد من موثوقيته	3.94	0.8271	78.72%	1	مرتفعة
	المتوسط الاجمالي	3.88	0.7712	77.69%		مرتفعة

يتبين من الجدول رقم (9) أن درجة الموافقة على العبارات ككل كانت مرتفعة، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي 3.88، وهو يقع ضمن خانة "مرتفعة" في جدول المتوسط المرجح، بوزن نسبي 77.69%. وقد تم ترتيب العبارات ترتيباً تنازلياً حسب موافقة أفراد عينة الدراسة عليها كما يلي:

1. العبارة رقم (5): "التشاور المستمر بين المكاتب المشاركة يرفع من جودة التقرير النهائي ويزيد من موثوقيته"، جاءت في المرتبة الأولى من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة بدرجة موافقة مرتفعة، حيث بلغ المتوسط الحسابي 3.94، والانحراف المعياري 0.8271، والوزن النسبي 78.72%.

2. العبارة رقم (2): "تبادل أفضل الممارسات بين المراجعين يرفع من جودة الأداء المهني"، جاءت في المرتبة الثانية من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة بدرجة موافقة مرتفعة، حيث بلغ المتوسط الحسابي 3.92، والانحراف المعياري 0.8493، والوزن النسبي 78.46%.

3. العبارة رقم (1): "مشاركة المعلومات الفنية بين المكاتب تقلل من الفجوات في أدلة الإثبات"، جاءت في المرتبة الثالثة من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة بدرجة موافقة مرتفعة، حيث بلغ المتوسط الحسابي 3.90، والانحراف المعياري 0.8465، والوزن النسبي 77.95%.

4. العبارة رقم (4): "نقل الخبرات بين فرق المراجعة يزيد من قدرة المراجع على التقييم الدقيق للمخاطر"، جاءت في المرتبة الرابعة من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة بدرجة موافقة مرتفعة، حيث بلغ المتوسط الحسابي 3.85، والانحراف المعياري 0.8071، والوزن النسبي 76.92%.

5. العبارة رقم (3): "التعاون المعرفي بين المكاتب يسهم في اكتشاف الأخطاء التي قد تغفل عنها المراجعة الفردية"، جاءت في المرتبة الخامسة من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة بدرجة موافقة مرتفعة، حيث بلغ المتوسط الحسابي 3.82، والانحراف المعياري 0.8177، والوزن النسبي 76.41%.

المحور الثالث: أثر استقلالية كل مكتب مراجعة مشارك على جودة المراجعة.

لتحليل عبارات هذا المحور من حيث درجة الموافقة سنوضح المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي لكل عبارة وأهميتها نحو كل فقرة ولفقرات وترتيبها تنازلياً حسب متوسطات الموافقة في الجدول التالي:

جدول (10): المتوسط الحسابي والوزن النسبي استجابات أفراد عينة الدراسة.

رقم العبارة	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الترتيب	درجة الموافقة
1	استقلالية كل مكتب تقلل من احتمالية التأثير بضغط العمل	3.92	0.8940	78.46%	2	مرتفعة
2	استقلالية المراجعين تسهم في اصدار تقارير مراجعة محايدة وموضوعية	3.97	0.9113	79.49%	1	مرتفعة
3	الفصل الواضح في المهام بين المكاتب يحافظ على نزاهة اجراءات المراجعة	3.86	0.8174	77.18%	3	مرتفعة
4	استقلالية المراجع تعزز من التزامه بالمعايير الدولية للمراجعة	3.86	0.8332	77.18%	3	مرتفعة
5	تعدد المكاتب المستقلة في المهمة يزيد من مصداقية نتائج المراجعة	3.82	0.9500	76.41%	4	مرتفعة
	المتوسط الاجمالي	3.89	0.8171	77.74%	-	مرتفعة

يتبين من الجدول رقم (10) أن درجة الموافقة على العبارات ككل كانت مرتفعة، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي 3.89، وهو يقع ضمن خانة "مرتفعة" في جدول المتوسط المرجح، بوزن نسبي 77.74%. وقد تم ترتيب العبارات ترتيباً تنازلياً حسب موافقة أفراد عينة الدراسة عليها كما يلي:

1. العبارة رقم (2): "استقلالية المراجعين تسهم في إصدار تقارير مراجعة محايدة وموضوعية"، جاءت في المرتبة الأولى من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة بدرجة موافقة مرتفعة، حيث بلغ المتوسط الحسابي 3.97، والانحراف المعياري 0.9113، والوزن النسبي 79.49%.
2. العبارة رقم (1): "استقلالية كل مكتب تقلل من احتمالية التأثير بضغوط العميل"، جاءت في المرتبة الثانية من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة بدرجة موافقة مرتفعة، حيث بلغ المتوسط الحسابي 3.92، والانحراف المعياري 0.8940، والوزن النسبي 78.46%.
3. العبارتان رقم (3) و(4): "الفصل الواضح في المهام بين المكاتب يحافظ على نزاهة إجراءات المراجعة"، "استقلالية المراجع تعزز من التزامه بالمعايير الدولية للمراجعة"، جاءتا في المرتبة الثالثة من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة بدرجة موافقة مرتفعة، حيث بلغ المتوسط الحسابي لكل منهما 3.86، والانحراف المعياري 0.8174 و 0.8332 على التوالي، والوزن النسبي 77.18%.
4. العبارة رقم (5): "تعدد المكاتب المستقلة في المهمة يزيد من مصداقية نتائج المراجعة"، جاءت في المرتبة الرابعة من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة بدرجة موافقة مرتفعة، حيث بلغ المتوسط الحسابي 3.82، والانحراف المعياري 0.9500، والوزن النسبي 76.41%.

المحور الرابع: أثر فاعلية التنسيق والادارة بين فرق المراجعة على جودة المراجعة.

لتحليل عبارات هذا المحور من حيث درجة الموافقة سنوضح المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي لكل عبارة وأهميتها نحو كل فقرة ولل فقرات وترتيبها تنازلياً حسب متوسطات الموافقة في الجدول التالي:

جدول (11): المتوسط الحسابي والوزن النسبي استجابات أفراد عينة الدراسة.

رقم العبارة	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الترتيب	درجة الموافقة
1	وضوح خطة العمل المشترك يضمن إنجاز المراجعة في الوقت المحدد دون الاضرار بجودتها	3.87	0.8880	77.44%	3	مرتفعة
2	التنسيق الفعال بين فرق المراجعة يقلل من تكرار الجهود أو تضارب النتائج	3.87	0.8583	77.44%	3	مرتفعة
3	الادارة الجيدة لمهام المراجعة المشتركة تسهم في جمع أدلة كافية وملائمة	3.92	0.8493	78.46%	1	مرتفعة
4	الاجتماعات الدورية بين فرق المراجعة تساعد على اكتشاف الأخطاء مبكراً	3.87	0.8116	77.44%	3	مرتفعة
5	التخطيط المنظم للمراجعة المشتركة يرفع من جودة التقرير النهائي	3.90	0.8617	77.95%	2	مرتفعة
	المتوسط الإجمالي	3.89	0.7984	77.74%		مرتفعة

يتبين من الجدول رقم (11) أن درجة الموافقة على العبارات ككل كانت مرتفعة، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي 3.89، وهو يقع ضمن خانة "مرتفعة" في جدول المتوسط المرجح، بوزن نسبي 77.74%. وقد تم ترتيب العبارات ترتيباً تنازلياً حسب موافقة أفراد عينة الدراسة عليها كما يلي:

1. العبارة رقم (11): "يعزز التعلم الآلي كفاءة تحصيل الديون المتعثرة"، جاءت في المرتبة الرابعة، من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة بدرجة موافقة مرتفعة، بمتوسط حسابي 3.92، وانحراف معياري 1.1520، ووزن نسبي 78.42%.
2. العبارة رقم (3): "الإدارة الجيدة لمهام المراجعة المشتركة تسهم في جمع أدلة كافية وملائمة"، جاءت في المرتبة الأولى من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة بدرجة موافقة مرتفعة، حيث بلغ المتوسط الحسابي 3.92، والانحراف المعياري 0.8493، والوزن النسبي 78.46%.
3. العبارة رقم (5): "التخطيط المنظم للمراجعة المشتركة يرفع من جودة التقرير النهائي"، جاءت في المرتبة الثانية من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة بدرجة موافقة مرتفعة، حيث بلغ المتوسط الحسابي 3.90، والانحراف المعياري 0.8617، والوزن النسبي 77.95%.
4. العبارات رقم (1) و(2) و(4): "وضوح خطة العمل المشترك يضمن إنجاز المراجعة في الوقت المحدد دون الإضرار بجودتها"، "التنسيق الفعال بين فرق المراجعة يقلل من تكرار الجهود أو تضارب النتائج"، "الاجتماعات

الدورية بين فرق المراجعة تساعد على اكتشاف الأخطاء مبكراً"، جاءت في المرتبة الثالثة من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة بدرجة موافقة مرتفعة، حيث بلغ المتوسط الحسابي لكل منها 3.87، والانحراف المعياري 0.8880، 0.8583، 0.8116 على التوالي، والوزن النسبي 77.44%.

التحقق من فرضيات الدراسة الفرضية الأولى

- الفرضية الصفريية: لا يوجد أثر لتكامل فرق المراجعة متعدد الخلفيات المهنية على جودة المراجعة من وجهة نظر المراجعين بمكاتب المراجعة.
- الفرضية البديلة: يوجد أثر لتكامل فرق المراجعة متعدد الخلفيات المهنية على جودة المراجعة من وجهة نظر المراجعين بمكاتب المراجعة.

للتحقق من الفرضية تم استخدام المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وقيم اختبار t (One Sample T-test) ومستوى الدلالة للتأكد ان كان المستوى عالي ودو دلالة إحصائية وجاء النتائج كما في الجدول التالي:

جدول (12): المتوسطات الحسابية وقيم اختبارات ومستوى الدلالة.

العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الحرية	قيمة t	مستوى الدلالة
78	4.02	0.78411	77	11.437	<0.001

يتضح من الجدول السابق أن المتوسط الحسابي يساوي (4.02)، والانحراف المعياري بلغ (0.78411)، وقيمة اختبار t المحسوبة تساوي (11.437) عند درجة حرية (77)، وهي أكبر من قيمة t الجدولية (1.990) عند مستوى دلالة (0.05). كما أن مستوى الدلالة المحسوب (أقل من 0.001) أقل من مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة (0.05). بناءً على ذلك نرفض الفرضية الصفريية ونقبل الفرضية البديلة التي تفيد بأنه يوجد أثر لتكامل فرق المراجعة متعدد الخلفيات المهنية على جودة المراجعة من وجهة نظر المراجعين بمكاتب المراجعة.

الفرضية الثانية

- الفرضية الصفريية: لا يوجد أثر تبادل المعرفة بين مكاتب المراجعة المشاركة على جودة المراجعة من وجهة نظر المراجعين بمكاتب المراجعة.
- الفرضية البديلة: يوجد أثر تبادل المعرفة بين مكاتب المراجعة المشاركة على جودة المراجعة من وجهة نظر المراجعين بمكاتب المراجعة.

للتحقق من الفرضية تم استخدام المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وقيم اختبار t (One Sample T-test) ومستوى الدلالة للتأكد ان كان المستوى عالي ودو دلالة إحصائية، وجاء النتائج كما في الجدول التالي:

جدول (13): المتوسطات الحسابية وقيم اختبارات ومستوى الدلالة.

العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الحرية	قيمة t	مستوى الدلالة
78	3.88	0.77125	77	10.130	<0.001

يتضح من الجدول السابق أن المتوسط الحسابي يساوي (3.88)، والانحراف المعياري بلغ (0.77125)، وقيمة اختبار t المحسوبة تساوي (10.130) عند درجة حرية (77)، وهي أكبر من قيمة t الجدولية (1.990) عند مستوى دلالة (0.05). كما أن مستوى الدلالة المحسوب (أقل من 0.001) أقل من مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة (0.05). بناءً على ذلك نرفض الفرضية الصفريية ونقبل الفرضية البديلة التي تفيد بأنه يوجد أثر تبادل المعرفة بين مكاتب المراجعة المشاركة على جودة المراجعة من وجهة نظر المراجعين بمكاتب المراجعة.

الفرضية الثالثة

- الفرضية الصفريية: لا يوجد أثر للاستقلالية كل مكتب مراجعة مشترك على جودة المراجعة من وجهة نظر المراجعين بمكاتب المراجعة.
- الفرضية البديلة: يوجد أثر للاستقلالية كل مكتب مراجعة مشترك على جودة المراجعة من وجهة نظر المراجعين بمكاتب المراجعة.

للتحقق من الفرضية تم استخدام المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وقيم اختبار t (One Sample T-test) ومستوى الدلالة للتأكد ان كان المستوى عالي ودو دلالة إحصائية، وجاء النتائج كما في الجدول التالي:

جدول (14): المتوسطات الحسابية وقيم اختبارات ومستوى الدلالة.

العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الحرية	قيمة t	مستوى الدلالة
78	3.89	0.81708	77	9.589	<0.001

يتضح من الجدول السابق أن المتوسط الحسابي يساوي (3.89)، والانحراف المعياري بلغ (0.81708)، وقيمة اختبار t المحسوبة تساوي (9.589) عند درجة حرية (77)، وهي أكبر من قيمة t الجدولية (1.990) عند مستوى دلالة (0.05). كما أن مستوى الدلالة المحسوب (أقل من 0.001) أقل من مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة (0.05). بناءً على ذلك نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة التي تفيد بأنه يوجد أثر للاستقلالية كل مكتب مراجعة مشترك على جودة المراجعة من وجهة نظر المراجعين بمكاتب المراجعة.

الفرضية الرابعة

- الفرضية الصفرية: لا يوجد أثر فاعلية التنسيق والادارة بين فرق المراجعة على جودة المراجعة من وجهة نظر المراجعين بمكاتب المراجعة.
- الفرضية البديلة: يوجد أثر فاعلية التنسيق والادارة بين فرق المراجعة على جودة المراجعة من وجهة نظر المراجعين بمكاتب المراجعة.

للتحقق من الفرضية تم استخدام المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وقيم اختبار t (One Sample T-test) ومستوى الدلالة للتأكيد ان كان المستوى عالي ودو دلالة احصائية، وجاء النتائج كما في الجدول التالي:

جدول (15): المتوسطات الحسابية وقيم اختبارات ومستوى الدلالة.

العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الحرية	قيمة t	مستوى الدلالة
78	3.89	0.79843	77	9.813	<0.001

يتضح من الجدول السابق أن المتوسط الحسابي يساوي (3.89)، والانحراف المعياري بلغ (0.79843)، وقيمة اختبار t المحسوبة تساوي (9.813) عند درجة حرية (77)، وهي أكبر من قيمة t الجدولية (1.990) عند مستوى دلالة (0.05). كما أن مستوى الدلالة المحسوب (أقل من 0.001) أقل من مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة (0.05). بناءً على ذلك نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة التي تفيد بأنه توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية لأثر فاعلية التنسيق والادارة بين فرق المراجعة على جودة المراجعة.

الفرضية الخامسة

توجد فروق ذات دلالة إحصائية لمتوسط الإجابات على الاثر المراجعة المشتركة على جودة المراجعة - من وجهة نظر المراجعين في مكاتب المراجعة في ليبيا تعزي إلى متغيرات (المؤهل العلمي، سنوات الخبرة).

أولاً: تعزي إلى متغير المؤهل العلمي

للتعرف على ما إذا كانت هنالك فروق ذات دلالة إحصائية في متوسطات إجابات أفراد مجتمع الدراسة طبقاً إلى اختلاف متغير المستوى التعليمي لتوضيح الدلالة استخدم "تحليل التباين الأحادي" (One Way ANOVA) وجاءت النتائج كما يوضحها الجدول التالي:

جدول (16): اختبار الفروق بين إجابات عينة الدراسة تبعاً لمتغير المؤهل العلمي.

المحور	مصدر التباين	مجموع مربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة ف	الدلالة P-Value	مستوى الدلالة
أثر تكامل فرق المراجعة متعدد الخلفيات المهنية على جودة المراجعة	بين المجموعات	0.331	2	0.166	0.264	0.768	غير دال عند 0.05
	داخل المجموعات	47.010	75	0.627			
	المجموع	47.342	77				
أثر تبادل المعرفة بين مكاتب المراجعة المشاركة على جودة المراجعة	بين المجموعات	0.356	2	0.178	0.294	0.746	غير دال عند 0.05
	داخل المجموعات	45.446	75	0.606			
	المجموع	45.802	77				
أثر استقلالية كل مكتب مراجعة مشترك على جودة المراجعة	بين المجموعات	0.817	2	0.408	0.605	0.549	غير دال عند 0.05
	داخل المجموعات	50.591	75	0.675			
	المجموع	51.407	77				
أثر فاعلية التنسيق والادارة بين فرق المراجعة على جودة المراجعة	بين المجموعات	0.352	2	0.176	0.270	0.764	غير دال عند 0.05
	داخل المجموعات	48.736	75	0.650			
	المجموع	49.087	77				

يتضح من خلال النتائج الموضحة في الجدول أعلاه أن قيمة "ف" لمحور "أثر تكامل فرق المراجعة متعدد الخلفيات المهنية على جودة المراجعة" بلغت (0.264) بمستوى دلالة (0.768)، ولمحور "أثر تبادل المعرفة بين مكاتب المراجعة

المشاركة على جودة المراجعة" بلغت (0.294) بمستوى دلالة (0.746)، ولمحور "أثر استقلالية كل مكتب مراجعة مشاركون على جودة المراجعة" بلغت (0.605) بمستوى دلالة (0.549)، ولمحور "أثر فاعلية التنسيق والادارة بين فرق المراجعة على جودة المراجعة" بلغت (0.270) بمستوى دلالة (0.764). وكانت أقل من القيمة الجدولية (3.14) عند درجتي الحرية (2، 75)، كما أن مستويات الدلالة كانت أكبر من (0.05). مما يدل على أنه لا توجد فروق ذات الدلالة إحصائية لمتوسط الإجابات على الاثر المراجعة المشتركة على جودة المراجعة – من وجهة نظر المراجعين في مكاتب المراجعة في ليبيا تعزي إلى متغير المستوى التعليمي.

ثانياً: تعزي إلى متغير سنوات الخبرة

للتعرف على ما إذا كانت هنالك فروق ذات دلالة إحصائية في متوسطات إجابات أفراد مجتمع الدراسة طبقاً إلى اختلاف متغير سنوات الخبرة لتوضيح الدلالة استخدم "تحليل التباين الأحادي" (One Way ANOVA) وجاءت النتائج كما يوضحها الجدول التالي:

جدول (17): اختبار الفروق بين إجابات عينة الدراسة تبعاً لمتغير الخبرة الوظيفية.

المحور	مصدر التباين	مجموع مربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة ف	الدلالة P- Value	مستوى الدلالة
أثر تكامل فرق المراجعة متعدد الخلفيات المهنية على جودة المراجعة	بين المجموعات	1.355	3	0.452	0.727	0.539	غير دال عند 0.05
	داخل المجموعات	45.986	74	0.621			
	المجموع	47.342	77				
أثر تبادل المعرفة بين مكاتب المراجعة المشاركة على جودة المراجعة	بين المجموعات	1.923	3	0.641	1.081	0.363	غير دال عند 0.05
	داخل المجموعات	43.879	74	0.593			
	المجموع	45.802	77				
أثر استقلالية كل مكتب مراجعة مشاركون على جودة المراجعة	بين المجموعات	2.741	3	0.914	1.389	0.253	غير دال عند 0.05
	داخل المجموعات	48.667	74	0.658			
	المجموع	51.407	77				
أثر فاعلية التنسيق والادارة بين فرق المراجعة على جودة المراجعة	بين المجموعات	3.388	3	1.129	1.829	0.149	غير دال عند 0.05
	داخل المجموعات	45.699	74	0.618			
	المجموع	49.087	77				

يتضح من خلال النتائج الموضحة في الجدول أعلاه أن قيمة "ف" لمحور "أثر تكامل فرق المراجعة متعدد الخلفيات المهنية على جودة المراجعة" بلغت (0.727) بمستوى دلالة (0.539)، ولمحور "أثر تبادل المعرفة بين مكاتب المراجعة المشاركة على جودة المراجعة" بلغت (1.081) بمستوى دلالة (0.363)، ولمحور "أثر استقلالية كل مكتب مراجعة مشاركون على جودة المراجعة" بلغت (1.389) بمستوى دلالة (0.253)، ولمحور "أثر فاعلية التنسيق والادارة بين فرق المراجعة على جودة المراجعة" بلغت (1.829) بمستوى دلالة (0.149). وكانت أقل من القيمة الجدولية (2.77) عند درجتي الحرية (3، 74)، كما أن مستويات الدلالة كانت أكبر من (0.05). مما يدل على أنه لا توجد فروق ذات الدلالة إحصائية لمتوسط الإجابات على الاثر المراجعة المشتركة على جودة المراجعة – من وجهة نظر المراجعين في مكاتب المراجعة في ليبيا تعزي إلى متغير سنوات الخبرة.

نتائج الدراسة ومناقشتها

بينت نتائج الدراسة الميدانية وجود أثر إيجابي ومعنوي لأبعاد المراجعة المشتركة على جودة المراجعة في مكاتب المراجعة بالمنطقة الشرقية من ليبيا، وهو ما يتوافق بدرجة كبيرة مع ما ورد في الأدبيات والدراسات السابقة، كما يلي:

أولاً: الفرضية الأولى

أظهرت النتائج أن تكامل فرق المراجعة متعددة الخلفيات المهنية له أثر معنوي على جودة المراجعة، حيث بلغ المتوسط الحسابي (4.02) وقيمة (11.437) t عند مستوى دلالة أقل من 0.001.

تتفق هذه النتيجة مع ما أوضحته دراسة (Simunic et al., 2014) حول دور التنوع المهني في تعزيز جودة التقارير ودقة التحليل، ودراسة (Durocher & Gendron, 2011) التي أكدت أن التنوع في القيم ووجهات النظر يحد من التحيز ويعزز القدرة على تقييم المخاطر. كما تتسق مع نتائج الفاخري والطيب (2023) في السياق الليبي، التي أبرزت أهمية التكامل بين فرق العمل لتحقيق جودة أعلى في المخرجات.

ثانياً: الفرضية الثانية

أكدت النتائج أن تبادل المعرفة بين مكاتب المراجعة له أثر معنوي على جودة المراجعة، بمتوسط حسابي بلغ (3.88) وقيمة (10.130) t عند مستوى دلالة أقل من 0.001.

تتطابق هذه النتيجة مع ما أشار إليه (Bédard & Gendron, 2010) من أن تبادل المعرفة والممارسات يرفع من موثوقية التقارير، ومع دراسة (Mazars, 2020) التي بينت أن التجربة الفرنسية للمراجعة المشتركة أكدت أهمية

التواصل وتبادل المعرفة في تحسين جودة الفحص المحاسبي. محليًا، تدعم هذه النتيجة ما أوصت به سليمان (2025) من ضرورة تنظيم برامج لتبادل الخبرات بين المراجعين لتعزيز جودة العمل.

ثالثًا: الفرضية الثالثة

أثبتت النتائج أن استقلالية كل مكتب مراجعة مشارك لها أثر معنوي على جودة المراجعة، حيث بلغ المتوسط الحسابي (3.89) وقيمة t (9.589) عند مستوى دلالة أقل من 0.001.

تتفق هذه النتيجة مع ما توصل إليه (DeAngelo, 1981) و (Johnson & Lee, 2018) حول أن الاستقلالية عنصر أساسي لضمان الحياد ورفع جودة المخرجات، كما تتسق مع (Francis, 2004) التي أشارت إلى أن الاستقلالية تحد من السلوكيات الانتهازية للإدارة. في السياق الليبي، تدعم ما أوضحه سوان والزيين (2015) من أن ضعف الاستقلالية يعد تحديًا جوهريًا ينعكس سلبًا على جودة المراجعة.

رابعًا: الفرضية الرابعة

أظهرت النتائج أن فاعلية التنسيق والإدارة بين فرق المراجعة لها أثر معنوي على جودة المراجعة، بمتوسط حسابي بلغ (3.89) وقيمة t (9.813) عند مستوى دلالة أقل من 0.001.

تتطابق هذه النتيجة مع ما ذكره (Holm & Thinggaard, 2016) من أن التنسيق الفعال بين المراجعين وتقاسم المهام يقلل الأخطاء ويعزز جودة المخرجات، كما تدعمها نتائج (Azibi & Velte, 2015) التي أوضحت أن وضوح خطة العمل المشتركة وآليات التنسيق من العوامل الحاسمة في نجاح المراجعة المشتركة. في السياق الليبي، تتناغم النتيجة مع ما أوصى به الفاخري والطيب (2023) بشأن إنشاء إطار تنظيمي واضح لتوزيع المهام بين المراجعين المشتركين.

خامسًا: الفرضية الخامسة

أظهرت نتائج تحليل التباين الأحادي (One-Way ANOVA) عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في أثر المراجعة المشتركة على جودة المراجعة تُعزى إلى المؤهل العلمي أو سنوات الخبرة، حيث تجاوزت مستويات الدلالة 0.05 في جميع المحاور.

تتفق هذه النتيجة مع دراسة (Zerni et al., 2012) التي أكدت أن أثر المراجعة المشتركة يتسم بالثبات بغض النظر عن خصائص المراجعين الفردية، ومع (Holm & Thinggaard, 2016) التي بينت أن جودة المراجعة ترتبط أكثر بآليات العمل الجماعي والتنسيق المؤسسي من ارتباطها بالمستوى الأكاديمي أو سنوات الخبرة. كما تدعم هذه النتيجة ما توصل إليه سليمان (2025) بأن تطبيق المراجعة المشتركة أدى إلى تحسين جودة التقارير بشكل متساوٍ عبر مختلف المستويات الوظيفية والخبرات.

أهم النتائج

في ضوء التحليلات الميدانية ومناقشة النتائج مع الدراسات السابقة، يمكن استخلاص النتائج التالية:

1. أكدت التحليلات الإحصائية وجود أثر إيجابي ومعنوي لجميع أبعاد المراجعة المشتركة (تكامل فرق المراجعة، تبادل المعرفة، الاستقلالية، وفاعلية التنسيق) على جودة المراجعة.
2. جاء بعد تكامل فرق المراجعة في المرتبة الأولى، مما يشير إلى أن تنوع الخلفيات الأكاديمية والمهنية يعزز دقة الفحص وشمولية التحليل.
3. يساهم تبادل الخبرات والمعلومات بين مكاتب المراجعة في تقليل فجوات المعلومات، ويزيد من قدرة المراجعين على اكتشاف الأخطاء وتحسين موثوقية التقارير المالية.
4. تُعد استقلالية كل مكتب مراجعة مشارك عنصرًا أساسيًا لضمان الحياد وحماية العملية من الضغوط الخارجية.
5. تُسهم فاعلية التنسيق بين الفرق في تنظيم العمل وتوزيع المهام بوضوح، وتجنب التكرار أو تضارب النتائج، مما يعزز الكفاءة الكلية لعملية المراجعة.
6. لم تظهر النتائج فروقًا ذات دلالة إحصائية تُعزى إلى المؤهل العلمي أو سنوات الخبرة، مما يعكس أن جودة المراجعة المشتركة تعتمد على الإطار التنظيمي وآليات العمل أكثر من اعتمادها على الخصائص الفردية للمراجعين.

أهم التوصيات

بناءً على النتائج المذكورة أعلاه، توصي الباحثة بما يلي:

1. صياغة معايير مهنية واضحة: الدعوة إلى تشكيل لجنة تضم خبراء المراجعة والأكاديميين وممثلي الجهات الرقابية، بهدف صياغة معايير مهنية واضحة للمراجعة المشتركة في ليبيا، مع الاستفادة من التجارب الدولية وتكييفها مع البيئة المحلية.
2. تشجيع تكوين فرق عمل متعددة التخصصات: حث مكاتب المراجعة على تكوين فرق عمل متنوعة في التخصصات (محاسبة، قانون، نظم معلومات، إدارة مخاطر) لما لذلك من أثر مباشر على دقة المراجعة وشموليته.
3. تأسيس آليات لتبادل الخبرات: إنشاء آليات مؤسسية لتبادل الخبرات بين المراجعين، مثل قواعد بيانات مشتركة وورش عمل دورية، بهدف توحيد الممارسات المهنية وتقليل فجوات المعلومات.

4. تعزيز الاستقلالية: تضمين المعايير الوطنية المقترحة نصوصاً واضحة تحظر تضارب المصالح، وتحدد آليات رقابية فعالة لضمان استقلالية المكاتب المشاركة.
5. اعتماد آليات واضحة للتنسيق: وضع آليات واضحة لتوزيع المهام، وتحديد جداول زمنية دقيقة، وتعيين منسقين معتمدين لضمان انسجام العمل بين المكاتب المشاركة.
6. تنفيذ برامج تدريبية متخصصة: إطلاق برامج تدريبية متخصصة في إدارة المراجعات المشتركة، والالتزام بالشك المهني، واستخدام التقنيات الحديثة في التدقيق.
7. توسيع نطاق الأبحاث: توسيع نطاق الأبحاث الميدانية لتشمل مناطق مختلفة في ليبيا، لقياس أثر المراجعة المشتركة في بيئات متنوعة وتحديد التحديات العملية لتطبيقها.
8. إصدار تشريعات منظمة: العمل على إصدار تشريعات أو لوائح تنظم المراجعة المشتركة، وتحدد أهدافها وآلياتها ومسؤوليات المشاركين فيها، بما يعزز الشفافية والمساءلة.

قائمة المراجع

أولاً المراجع العربية

- 1- البياتي، محمود مهدي (2005) تحليل البيانات الإحصائية باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS، دار الحامد، عمان، 49.
- 2- سليمان، عيدة جمعة ياسين. (2025). دور المراجعة المشتركة في تحسين جودة تقرير المراجع الخارجي في المؤسسات الحكومية. مجلة الأصالة، 2(11).
- 3- سليمان، عيدة جمعة ياسين. (2025). دور المراجعة المشتركة في تحسين جودة تقرير المراجع الخارجي في المؤسسات الحكومية الليبية. مجلة الأصالة للدراسات والبحوث، جامعة الأنجلس، 9(1)، 23-50.
- 4- شهد الله، محمد عبد العزيز، المقروس، عبد الحميد علي. (2021). مدى التزام ديوان المحاسبة الليبي بإجراءات رقابة الجودة الواردة بمعيار إنتوساي (140): دراسة ميدانية على الإدارة العامة لديوان المحاسبة الليبي. مجلة آفاق اقتصادية، 7(14)، 99.

<https://afaq.elmergib.edu.ly/index.php/afaq/article/view/4125>

- 5- الفاخري، جمعة محمد، والطيب، إيناس أبوبكر. (2023). دور المراجعة المشتركة في تحقيق التكامل بين ديوان المحاسبة ومكاتب المراجعة في المنطقة الشرقية. مجلة البيان للدراسات الاقتصادية والإدارية، جامعة سبها، 10(2)، 112-139.

ثانياً: المراجع الأجنبية

- 1- André, P., Broye, G., Pong, C. K. M., & Schatt, A. (2016). Audit partner tenure and audit quality: Joint audit vs single audit. *European Accounting Review*, 25(2), 245–272. <https://doi.org/10.1080/09638180.2015.1036890>
- 2- Azibi, J., & Velte, P. (2015). Are joint audits a proper instrument for increased audit quality? *Current Journal of Applied Science and Technology*, 7(6), 528–551. <https://doi.org/10.9734/BJAST/2015/15233>
- 3- Bédard, J., & Gendron, Y. (2010). Strengthening the role of the audit committee in corporate governance: An empirical investigation. *Journal of Accounting and Economics*, 49(2-3), 260–276. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2009.12.003>
- 4- Cameran, M. (2017). Cultural challenges in multinational audits: Evidence from joint audits in Europe. *International Journal of Accounting*, 52(4), 333-350. <https://doi.org/10.1016/j.intacc.2017.09.003>
- 5- Chua, F., & Taylor, S. L. (2019). Challenges in joint auditing: Coordination and cost implications. *Accounting Review*, 94(1), 61-81. <https://doi.org/10.2308/accr-52375>
- 6- DeAngelo, L. E. (1981). Auditor independence, 'low balling', and disclosure regulation. *Journal of Accounting and Economics*, 3(2), 113-127. [https://doi.org/10.1016/0165-4101\(81\)90012-0](https://doi.org/10.1016/0165-4101(81)90012-0)
- 7- DeFond, M. L., & Zhang, J. (2014). A review of archival auditing research. *Journal of Accounting and Economics*, 58(2-3), 275–326. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2014.09.001>
- 8- Durocher, S., & Gendron, Y. (2011). Epistemic commitment and cognitive disunity: Professional ideology in audit firms. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 24(3), 350–377. <https://doi.org/10.1108/09513571111124036>

- 9- Francis, J. R. (2004). What do we know about audit quality? *The British Accounting Review*, 36(4), 345–368. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2004.09.003>
- 10-Hay, D., & Willekens, M. (2018). Joint audit and its effect on audit quality and cost. *Journal of Accounting & Economics*, 45(4), 144-161. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2018.07.003>
- 11-Holm, C., & Thinggaard, F. (2016). What do we know about joint audit? A literature review. *Journal of Accounting Literature*, 37, 1–22. <https://doi.org/10.1016/j.acclit.2016.05.001>
- 12-Johnson, A., & Lee, B. (2018). The role of independence in audit quality. *Journal of Accounting Research*, 56(4), 1175-1194. <https://doi.org/10.1080/00218458.2018.1537745>
- 13-Kausar, A. (2019). Auditor competition and joint audits in developing countries: Evidence from the banking sector. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 17(3), 321-337. <https://doi.org/10.1108/JFRA-06-2018-0111>
- 14-Knechel, W. R. (2017). The role of joint audit in improving transparency and reducing audit risk. *European Accounting Review*, 26(2), 91-111. <https://doi.org/10.1080/09638180.2016.1191052>
- 15-Krishnan, G. V., Pevzner, M., Shefchik, L. B., & Velury, U. K. (2013). Audit quality: Insights from the academic literature. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(1), 1–34. <https://doi.org/10.2308/ajpt-50301>
- 16-Lennox, C. (2017). The role of joint audits in enhancing financial statement reliability. *International Journal of Auditing*, 21(3), 123-136. <https://doi.org/10.1111/ijau.12175>
- 17-Mazars. (2020). Joint audit: Lessons from the French experience. Retrieved from <https://www.mazars.com/Home/News/Latest-news/Joint-audit-lessons-from-the-French-experience>
- 18-Sawan, N., & Alzeban, A. (2015). Does audit quality in Libya meet the international standards levels? *International Journal of Business and Management*, 10(6), 155–166. <https://doi.org/10.5539/ijbm.v10n6p15>
- 19-Simunic, D. A., Deng, M., Lu, T., & Ye, M. (2014). Do joint audits improve or impair audit quality? *Journal of Accounting Research*, 52(5), 1029–1060. <https://doi.org/10.1111/1475-679X.12052>
- 20-Smith, C. (2020). Audit quality and financial transparency: A review of literature. *International Journal of Accounting*, 45(2), 75-98. <https://doi.org/10.1016/j.ijacct.2020.05.002>
- 21-Taylor, D. (2021). Building trust in financial reporting: The impact of audit quality. *Accounting and Finance Review*, 58(3), 221-235. <https://doi.org/10.1016/j.afr.2021.03.004>
- 22-Williams, R. (2019). Audit risk and internal controls: A comprehensive analysis. *Financial Accounting Journal*, 42(3), 145-158. <https://doi.org/10.1080/1542288X.2019.1524387>
- 23-Wu, L. (2019). Costs and benefits of joint auditing: An empirical study in the Chinese market. *Journal of International Accounting Research*, 18(3), 123-137. <https://doi.org/10.1108/jiar-52412>
- 24-Zerni, M., Haapamäki, E., Järvinen, T., & Niemi, L. (2012). Do joint audits improve audit quality? Evidence from voluntary joint audits. *European Accounting Review*, 21(4), 731–765. <https://doi.org/10.1080/09638180.2012.702784>