

## مدى توافق محتويات تقرير مراجعي الحسابات العاملين بديوان المحاسبة الليبي مع متطلبات معيار المراجعة الدولي رقم (700) المعدل

مصطفى ساسي فتوحه • وإبراهيم أحمد الكردي • وعمر الفرجاني أبو اصبيح •

### ملخص

هدفت الدراسة للتعرف على مدى توافق محتويات تقرير المراجع بديوان المحاسبة الليبي مع متطلبات معيار المراجعة الدولي رقم (ISA NO. 700) المعدل حول البيانات المالية. تم إجراء دراسة تطبيقية على عينة من مراجعي الحسابات العاملين بديوان المحاسبة الليبي بمدينة طرابلس لاستطلاع آرائهم حول مشكلة الدراسة، واتبعت الدراسة أسلوباً استقرائياً استنباطياً، وتم الاعتماد على الاستبيان كأداة لجمع البيانات اللازمة لإجراء الدراسة العملية، كما تم استخدام الإحصاء الوصفي لمعرفة خصائص عينة الدراسة، والتعرف على المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات عينة الدراسة عن كل سؤال من أسئلة الاستبيان، كما تم استخدام الإحصاء الاستنتاجي اعتماداً على اختبار الإشارة Sign Test لاختبار فرضيات الدراسة، وقد تم إجراء التحليلات والاختبارات الإحصائية باستخدام برنامج SPSS. وقد خلصت الدراسة إلى أن هناك اتفاق عام بين إجابات المشاركين في الدراسة، على تأثير جميع المتغيرات المستقلة للدراسة (مكونات تقرير مراجعي الحسابات وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (700) المعدل على المتغير التابع (محتوى تقرير المراجعة)).

**الكلمات الدالة:** تقرير المراجع، معيار المراجعة الدولي رقم (700) المعدل، ديوان المحاسبة الليبي.

### 1- مقدمة

يمثل تقرير المراجع الخارجي المنتج المادي الأساس للمراجعة، كونه يمثل المعلومات المُبلّغة من المراجع لأغلب المستخدمين، وعليه يكون من الضروري توفير كافة المعلومات اللازمة بهذا التقرير (توماس وهنكي، 2006). وفي هذا السياق تُصدر المنظمات المهنية الدولية العديد من الإرشادات والنشرات بهدف توجيه المراجعين الخارجيين لإصدار تقارير مراجعة تفي باحتياجات مستخدميهم من جهة، وتوحيد شكل ومحتوى هذه التقارير من جهة ثانية. وفي هذا الإطار أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين معيار المراجعة الدولي رقم (700)، والذي تم تعديله في عام (2006)، بهدف زيادة فاعلية تقرير المراجعة في توصيل نتيجة عملية المراجعة بشكل أكثر وضوحاً (خداش وآخرون، 2011)، ويتناول هذا المعيار شكل ومحتوى تقرير المراجعة، ويبين العناصر الأساسية المكونة له، والذي يشير في الفقرات (من 5 إلى 28) إلى العناصر التي يجب أن يُضمنها المراجع الخارجي في تقريره، والتي تشمل: عنوان

التقرير، الجهة الموجه إليها التقرير، فقرة افتتاحية، فقرة النطاق، فقرة الرأي، تاريخ التقرير، عنوان المراجع، توقيع المراجع. هذه العناصر تمثل محور اهتمام هذه الدراسة للتعرف على مدى توافق تقرير المراجعة في ليبيا مع ما ينص عليه معيار المراجعة الدولي رقم (700) المعدل.

### 2- مشكلة الدراسة:

أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين عام (2004) معيار المراجعة الدولي رقم (700) المتعلق بتقرير المراجع حول البيانات المالية والذي تم تعديله في عام (2006)، ويشير هذا المعيار إلى العناصر الأساسية التي يجب أن يُضمّنُها المراجع في تقريره. إلا أنه في الواقع العملي قد يعتمد المراجع على ما يراه مناسباً من معايير وطنية أو دولية لإصدار تقريره، الأمر الذي قد يؤثر على شكل ومحتوى التقرير وبما ينعكس على الرسالة أو المعلومات المراد توصيلها، ومن ثم على جودة تقرير المراجعة وزيادة الفجوة بين المراجعة كمنهنة وبين توقعات مستخدمي تقرير المراجعة. وهذه الدراسة تأتي للتعرف على مدى توافق

بحيث تم حصر العوامل ذات الصلة بمشكلة الدراسة بصورة عامة، وتكوين الإطار النظري بالاعتماد على مراجعة أدبياتها، ومن ثم دراسة الإطار النظري في ضوء خصائص البيئة الليبية للتعرف على مدى توافق محتويات تقرير مراجعي الحسابات بديوان المحاسبة الليبي مع متطلبات معيار المراجعة الدولي رقم (700) المعدل، واستخدام الاستبيان كوسيلة لجمع بيانات الدراسة اللازمة لاختبار فرضياتها، وتحليل البيانات واستخلاص نتائجها.

### 6- الإطار النظري للدراسة:

يُبدئ المراجع الخارجي شهادته التي يُضمّنُها تقريره الذي يصدره بعد الانتهاء من عملية المراجعة، ويعتبر هذا التقرير وسيلة الاتصال التي تنقل رأي المراجع للأطراف المهتمة بأمر المنشأة محل المراجعة، ولذلك تنص معايير المراجعة على أن يتضمن تقرير المراجعة مجموعة من المكونات الأساسية. تأسيساً عليه تسعى هذه الدراسة إلى التعرف على مدى توافق تقرير المراجعة في ليبيا مع متطلبات معايير المراجعة الدولية من حيث محتويات التقرير؛ وذلك لرصد مدى مساهمة وإلمام المراجعين المحليين بمتطلبات معايير المراجعة الدولية في هذا الشأن.

### 1- طبيعة تقرير المراجع:

يُنظر علي (2001) لتقرير المراجع بأنه المنتج النهائي لعملية مراجعة القوائم المالية السنوية للمشروع، أي أنه أداة لتوصيل الرأي الفني المحايد للمراجع في القوائم المالية محل المراجعة. وبهذا المعنى يعمل التقرير كوسيلة لتوصيل رسالة مكتوبة، يرسلها المراجع الخارجي إلى مستخدمي القوائم المالية أصحاب المصلحة في المشروع (الصبان وعلي، 2002). وتتعدد أنواع التقارير التي يعدها المراجع بتعدد المهام التي توكل إليه، وهي تنقسم إلى نوعين هما: النوع الأول تقارير مختصرة، ويتضمن هذا النوع من التقارير الرأي الفني المحايد الذي يبديه المراجع حول القوائم المالية للوحدة الاقتصادية محل المراجعة، والنوع الثاني تقارير مطولة وهي تتضمن التقارير التي تعد لأغراض خاصة مثل: التقرير الخاص بشرح وبيان الأخطاء التي اكتشفها المراجع خلال مراجعته، والتوصيات بإجراء أي

مكونات تقرير مراجعي الحسابات العاملين بديوان المحاسبة الليبي مع مكونات تقرير المراجعة وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (700) المعدل. وبناءً على ما سبق يمكن صياغة مشكلة الدراسة في طرح التساؤل الرئيس الآتي:

ما مدى توافق محتويات تقرير مراجعي الحسابات العاملين بديوان المحاسبة الليبي مع متطلبات معيار المراجعة الدولي رقم (700) المعدل؟

### 3- أهمية الدراسة:

تتبع أهمية هذه الدراسة من كونها تتعرض لدراسة تقرير مراجعي الحسابات وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (700) المعدل في البيئة الليبية، الأمر الذي يساعد المراجع في إصدار تقريره بما ينسجم والإصدارات الحديثة المتعلقة بمعايير المراجعة الدولية، ويرفع من جودة خدمات المراجعة، ويعزز الثقة فيها. من جهة أخرى، الدراسة هي محاولة لسد النقص في المكتبة العربية، فضلاً عن المكتبة المحلية، في مثل هذه الدراسات العلمية، وبما يعمل على لفت أنظار المراجع الخارجي في البيئة المحلية لضرورة مساهمة معايير المراجعة الدولية عند مراجعة القوائم المالية.

### 4- أهداف الدراسة:

من الأهمية السابقة يمكن حصر أهداف الدراسة في الآتي:

- التعرف على طبيعة تقرير المراجعة، وأهميته، وخصائصه، ومراحل تطوره.
- التعرف على محتويات تقرير المراجعة وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم (700) المعدل.
- إجراء دراسة عملية، للتعرف على مدى توافق محتويات تقرير مراجعي الحسابات العاملين في ديوان المحاسبة الليبي (كحالة عملية) مع متطلبات معيار المراجعة الدولي رقم (700) المعدل.

### 5- منهجية الدراسة:

من خلال مراجعة الأدبيات المتعلقة بموضوع الدراسة ذات الصلة من جهة، وتحقيقاً لأهداف الدراسة واختبار فرضيتها الرئيسية من جهة أخرى، تم تبني أسلوباً استقرائياً استنباطياً.

النهاية على نتائج الأعمال والمركز المالي للمنشأة، ومن ثم يكون تقرير المراجع بمثابة كشف يقدمه المراجع لمن يهمهم الأمر وبصفة خاصة الملاك - حيث يعتبر وكيلاً عنهم - عن نتائج الأعمال والتصرفات المالية التي قامت بها إدارة المنشأة خلال الفترة المالية محل الفحص.

2. يُعد تقرير المراجع وثيقة مكتوبة لا بد من الرجوع إليها لتحديد مسؤولية المراجع المدنية والجنائية، للوقوف على إهماله أو تقصيره في الرقابة، وذلك إذا ما اتخذت الإجراءات القانونية لمساءلته جنائياً أو مدنياً.

3. تزايد الطلب على الرأي الفني المحايد للمراجع، نتيجة لما يواجهه مستخدمو المعلومات من صعوبة في تقييم جودة المعلومات المقدمة إليهم وتحديد درجة الاعتماد عليها.

### 3- خصائص تقرير المراجعة الجيد:

يرى الباحثون أن تقرير المراجعة الجيد يجب أن يتصف بوضوح عباراته، وسهولة فهمها، والموضوعية، والدقة في إبداء الرأي. وفي هذا السياق يذكر هاري ورايدر (2000) أن هناك عدة خصائص أساسية لتقرير المراجعة الجيد، يمكن إيجاز أهمها في الآتي: (الأهمية، الفائدة والتوقيت المناسب، الدقة وكفاية الدعم والمساندة، الإقناع، الموضوعية، الوضوح والبساطة، الإيجاز، الأسلوب البناء، التنظيم والإيجابية). كما توصلت دراسة غريب (2007) من بين ما توصلت إليه أن هناك اتفاق بين مستخدمي القوائم المالية على أن هناك العديد من الخصائص التي يجب توافرها بدرجة عالية في تقرير المراجعة، وهذه الخصائص هي: (الموضوعية وعدم التحيز، السهولة في الفهم والإيضاح، تناسب صياغة التقرير مع مستوى إدراك مستخدميه، المرونة لمواجهة التغيرات التي تطرأ على محتوى التقرير، الدقة في الحكم على نتائج الشركة، توافره في الوقت المناسب، الشفافية والصدق في النتائج، اعتماده على معايير موضوعية وعلمية).

### 4- مراحل تطور تقرير المراجع الخارجي:

شهد تقرير المراجع تطورات مختلفة خلال الفترات الزمنية التي مر بها يعكس الاهتمام المتزايد للمنظمات المهنية المشرفة على

تعديلات في النظام المحاسبي لغرض رفع كفاءته أو تدعيم أنظمة الرقابة الداخلية (الصبان وهلال، 1998)، ومن حيث أنواع الآراء التي يبديها المراجع ينقسم تقرير المراجع إلى تقرير يتضمن: الرأي النظيف، الآراء المقيدة والعكسية، الامتناع عن إبداء الرأي (حماد، 2004).

### 2- أهمية تقرير المراجع:

ما أشار إليه علي (2001) أكد عليه الصبان وعلي (2002) عندما ذكرا أن لتقرير المراجع أهمية خاصة للمراجع الخارجي نفسه، للمتعاملين في سوق المال، لإدارة المشروع، والمنظمات المهنية. ويمكن بيان هذه الأهمية للأطراف سالفه الذكر على سبيل المثال لا الحصر، فبالنسبة للمراجع يُعد تقرير المراجعة وسيلة لتوصيل رأيه لأصحاب المصلحة في المشروع، كما يُعد دليلاً على نجاحه في إعداد تقريره وعرضه وفقاً لمعايير التقرير، وهو من أهم المؤشرات على أدائه للمرحلة الأخيرة من مراحل المراجعة بالجودة المطلوبة. أما بالنسبة للمتعاملين في سوق المال، فرأي المراجع في القوائم المالية يؤثر على مدى إمكانية اعتمادهم على المعلومات المالية في اتخاذ القرارات، كما يطمئنهم بمدى التزام إدارة المشروع بالتشريعات السارية. ومن حيث أهمية تقرير المراجع لإدارة المشروع، يُعد التقرير مهماً لكونه دليلاً على وفاء إدارة المشروع بمسؤوليتها عن إعداد القوائم المالية، ومؤشراً على مدى التزامها بالمبادئ المحاسبية عند إعدادها لتلك القوائم ووسيلة لإضفاء الثقة عليها. وتهتم المنظمات المهنية بتقرير المراجع للتأكد من مدى التزام المراجع بمعايير إعداد وعرض التقرير، وضمان استمرار تحقيق التقرير لأهدافه المتعلقة بتوصيل رأي المراجع لأصحاب المصلحة في المشروع، وتحديد ما إذا كانت هناك حاجة لإصدار معايير أو إرشادات جديدة لتطوير التقرير من عدمها، والتأكد من مدى حرص أعضائها على جودة المراجعة ككل.

ويتفق الباحثون مع ما أشار إليه الصبان وهلال (1998) من أن أهمية تقرير المراجع الخارجي تنبع من عدة عوامل، أهمها:

1. يُعد تقرير المراجعة خلاصة ما وصل إليه المراجع من عمله، حيث إن عملية المراجعة تتيح للمراجع التعرف على كافة المعلومات المتعلقة بعمليات المنشأة، والتي تنعكس في

التي اتبعتها ومجال فحصه، أما بالنسبة للجزء الخاص برأي المراجع فقد أضيفت صفة المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، وأن هذه المبادئ يجب أن تتبع بثبات. هذا وقد أجريت تعديلات أخرى في عام (1941) وصدرت بشأنها توصيات من مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي، ولعل أهم ما يميز هذه التعديلات هو الإشارة إلى معايير المراجعة المتعارف عليها والتي يجب مراعاتها عند تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة. وفي عام (1944) وبناء على اقتراح مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي، تم استبعاد جملة من الجزء الخاص بنطاق المراجعة والتي تنص على فحص نظام الرقابة الداخلية، وفي عام (1947) أوصى مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي باتباع صيغة معدلة لتقرير المراجع، حيث شهد التقرير تطوراً جديداً تم التركيز من خلاله على توضيح المزيد من إجراءات المراجعة، الإشارة إلى أن الميزانية العمومية وقائمة الدخل، وأنهما تعبران بصدق وعدالة عن حال المنشأة، وأنه قد تم إعدادهما وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً والتي طبقت في الفترة السابقة (عتيق وتلاوه، 2016).

وعلى صعيد جهود الاتحاد الدولي للمحاسبين International Federation of Accountants الذي تأسس عام (1976)، والذي من بين أهم الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها، اقتراح وتطوير معايير المراجعة الدولية، وقواعد السلوك المهني (أبو زيد، 2005)، ويسعى إلى توحيد ممارسات المراجعة في دول العالم، من خلال إصدار العديد من المعايير التي يتعين تطبيقها من قبل المراجعين، ومن بين الجهود التي بذلها (IFAC) إصدار معايير المراجعة الدولية وتطويرها (ISAs)، والتي يتطلب تطبيقها عند إبداء المراجعين الخارجيين لآرائهم حول القوائم المالية، هذه المعايير تهدف إلى تحقيق التوافق بين المراجعين في دول العالم (لطفى، 2007 أ). ومن بين هذه المعايير ما يتعلق بتقرير المراجع عن القوائم المالية، ففي عام (1983) قام (IFAC) بإصدار المعيار رقم (13) بعنوان: تقرير المراجع حول البيانات المالية (عتيق وتلاوه، 2016)، وتضمن هذا المعيار العناصر الأساسية لتقرير المراجع، والتي شملت: عنوان التقرير، الجهة الموجه إليها التقرير، الفقرة الافتتاحية، فقرة النطاق، فقرة الرأي، تاريخ التقرير، عنوان

مهنة المراجعة، وذلك على صعيد شكله ومحتوياته، كمحاولة من المنظمات المهنية لإيجاد نموذج يلقي قبولاً عاماً.

لقد كان تقرير المراجع الخارجي في بداياته يحتوي على كلمات بسيطة، وفي هذا السياق أشار (الصبان وهلال، 1998) إلى ظهور تقرير المراجع الخارجي في عام (1888) عن إحدى الشركات الأمريكية وفقاً للشكل الآتي: روجع ووجد سليماً، وفي عام (1906) كان تقرير المراجع لا يتضمن رأيه الفني عن القوائم المالية التي قام بمراجعتها، وقد كانت صيغة التقرير تأخذ الشكل التالي: تنفيذاً لطلبكم، قمنا بإجراء مراجعة لدفاتركم وحساباتكم عن السنة المنتهية في ... وقدمنا تبعاً لذلك بعض التعليقات...، بينما شهد عام (1917) أولى المحاولات لتتميط تقرير المراجع، فقد أصدر المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين مذكرة تتضمن نموذجاً لتقرير المراجع، وفقاً للشكل التالي: قمنا بمراجعة الحسابات الخاصة بالشركة ... عن الفترة من ... إلى ... وإننا نشهد بأن الميزانية وحساب الأرباح والخسائر قد أعدا طبقاً للخطة الموضوعية ... وفي رأينا أنها تمثل المركز المالي للمنشأة ونتائج العمليات في ... / ... /...، وفي عام (1929) استُخدم تقرير المراجعة نفسه للمرحلة السابقة، مع إضافة فقرة جديد تتعلق بمسؤولية المراجع عن القوائم المالية. والمتتبع للتطورات التاريخية لتقرير المراجع يلاحظ عقب تلك المراحل بذلت المهنة العديد من المحاولات لتطوير شكل ومحتوى تقرير المراجع بحيث يأخذ شكلاً نمطياً مقبولاً من المهتمين به، فقد اشترك المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين مع ممثلي بورصة الأوراق المالية لإجراء دراسات بهدف تتميط تقرير المراجع. ففي عام (1934) أعدت لجنة مشكلة من ممثلي مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي وممثلي بورصة الأوراق المالية تقريراً نمطياً وأوصت باستخدامه. وفي عام (1939) أجريت بعض التعديلات على محتوى التقرير النمطي تضمنتها توصيات مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي، وقد شملت هذه التعديلات تغييرات في محتويات تقرير المراجع، فقد أضيفت مهمة جديدة للجزء الخاص بفقرة بيان نطاق ومدى وطبيعة عملية المراجعة تتعلق بفحص نظام الرقابة الداخلية للمنشأة محل المراجعة، وكذلك إضافة جديدة تتعلق بمسؤولية المراجع فيما يخص الإجراءات

الظروف الخاصة بالمنشأة، استبدال عبارة "نتائج أعمالها" في فقرة الرأي بعبارة "وأدائها المالي" (خداش وآخرون، 2011).

##### 5- دور تقرير المراجعة في سد فجوة التوقعات:

يرى الباحثون أن مهنة المراجعة تعيش أزمة ثقة، مردداً بشكل رئيس إلى وجود فجوة كبيرة بين واقع وطبيعة مخرجاتها (تقرير المراجعة) من جهة، وبين توقعات المستفيدين من تلك المخرجات من جهة أخرى، وهو ما يشار إليه مهنيًا بفجوة التوقعات. إذ يعتقد كثير من مستخدمي التقارير والقوائم المالية أن تقرير المراجع الخارجي عن القوائم المالية يقدم تأكيداً بأنها صحيحة وخالية من الأخطاء والتلاعب، على اعتبار أنه تم مراجعتها من قبل مراجع خارجي مستقل. وبسبب هذه الفجوة تعرضت مهنة المراجعة للعديد من الدعوى القضائية التي رفعت ضدها، مما ترتب عليه تكبد المهنة لخسائر مالية كبيرة، حيث أشار مصطفى (2000) إلى أن حجم الخسائر المالية التي تكبدتها المهنة في عام (1991) لتسوية الدعاوى القضائية المرفوعة ضدها بلغ (477 بليون دولار) أي ما يعادل (9%) من إجمالي إيرادات خدمات المراجعة في الولايات المتحدة.

ويقصد بفجوة التوقعات وفقاً لما يراه الفرخ (2013، ص46) "الفرق بين مستويات أداء المراجع المتوقع كما يتصوره المراجع من جهة، وكما يتصوره مستخدمو القوائم المالية من جهة أخرى" ويؤكد بعض الباحثين على أن المقصود بتلك الفجوة "التباين بين كل من المراجع والمجتمع، فيما يتعلق بواجبات ومسؤوليات المراجعين، وتفسير تقارير المراجعة" (غالي، 2001). وللوقوف على مسببات هذه الفجوة اهتمت العديد من الدراسات بالتعرف على دور تقارير المراجعة في تضيق فجوة التوقعات، وبشكل يساهم في تحسين عملية الاتصال بين المراجعين الخارجيين ومستخدمي التقارير والقوائم المالية. وقد أظهرت دراسة الفرخ (2013) ضمن النتائج التي توصلت إليها، أن كلاً من المراجعين والمستثمرين يرون أن عملية تطوير معايير المراجعة يساهم بشكل كبير في تضيق فجوة التوقعات، وأن يكون هناك تطوير مستمر لمعايير المراجعة والعمل على تعزيز دور الجهات المحاسبية المستقلة المشرفة على تنظيم مهنة المراجعة، وأيد المشاركون في الدراسة أن يتم توضيح دور ومسؤوليات المراجع بشكل أكثر دقة، وإعادة

المراجع، توقيع المراجع (القاضي ودحود، 1999)، حيث بين هذا المعيار الإرشادات حول شكل ومحتوى تقرير المراجع في ذلك الوقت.

وفي عام (2004) قام الاتحاد الدولي للمحاسبين بإصدار معيار المراجعة الدولي رقم (700) بعنوان تقرير مراجع الحسابات عن القوائم المالية التي تم مراجعتها، ويهدف هذا المعيار إلى وضع قواعد وتوفير إرشادات للمراجع الخارجي عن شكل ومحتوى تقرير المراجعة الذي يصدره في نهاية عملية المراجعة، كما يوضح هذا المعيار ضرورة قيام المراجع بكتابة رأيه بوضوح عن القوائم المالية ككل. ويشير هذا المعيار بأن يفحص المراجع ما إذا كانت القوائم المالية تم إعدادها وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية أو المحلية (عتيق وتلاوه، 2016). وفي عام (2006) قام الاتحاد الدولي للمحاسبين بإصدار تعديلات على معيار المراجعة الدولي رقم (700) بعنوان "تقرير مراجع الحسابات المستقل عن مجموعة متكاملة من البيانات ذات الغرض العام"، وأصبحت هذه التعديلات سارية المفعول اعتباراً من 2006/12/31، ومن أهم هذه التعديلات على شكل ومحتوى تقرير المراجع، تقسيم تقرير المراجع إلى أربع فقرات هي: (فقرة المقدمة، أفراد فقرة خاصة بمسؤولية الإدارة، أفراد فقرة خاصة بمسؤولية المراجع، فقرة الرأي)، وتشمل مسؤولية الإدارة تصميم وتنفيذ والمحافظة على نظام الرقابة الداخلية بما يحقق العرض العادل للبيانات المالية الخالية من الأخطاء الجوهرية، ومسؤوليتها عن تطبيق السياسات المحاسبية، وعن إعداد التقديرات المحاسبية، بينما تتمثل مسؤولية المراجع حسب التعديلات الجديدة في: الإشارة إلى أن عملية المراجعة تمت وفقاً لمعايير المراجعة الدولية، وفي ظل الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية للمهنة، حذف عبارة "وتتضمن عملية المراجعة فحصاً للأدلة، بناءً على أساس اختبائي"، الإجراءات المختارة تعتمد على حكم المراجع المهني، بما في ذلك تقييم مخاطر وجود أخطاء جوهرية في البيانات المالية سواء أكانت بسبب الغش أم الخطأ، وعند إجراء المراجع لتقييم هذه المخاطر، على المراجع الأخذ بعين الاعتبار الرقابة الداخلية الخاصة بإعداد البيانات المالية والعرض العادل لهذه البيانات من أجل تصميم إجراءات المراجعة المناسبة في ظل

"تقرير مراجع الحسابات المستقل عن مجموعة متكاملة من البيانات ذات الغرض العام"، وينص معيار المراجعة الدولي (ISA NO. 700) على أن تقرير المراجع يجب أن يتضمن العناصر الأساسية المتمثلة (حماد، 2004؛ ولطفي، 2007 ب):

عنوان التقرير، والجهة الموجه إليها التقرير، وفقرة افتتاحية أو تمهيدية، وفقرة النطاق (تصف طبيعة عملية المراجعة)، وفقرة الرأي، وتاريخ التقرير، وعنوان المراجع، وتوقيع المراجع.

#### 7- الدراسات السابقة:

تناولت العديد من الدراسات العلمية في مجال المراجعة تقرير المراجع الخارجي، للوقوف على العوامل التي يمكن الاسترشاد بها لتطوير شكل ومحتوى التقرير، وخاصة في ظل فجوة التوقعات، مما يزيد من اهتمام المنظمات المهنية بتقرير المراجع الخارجي، ليتوافق مع متطلبات معايير المراجعة. وفي هذا السياق يورد الباحثون بعض من تلك الدراسات.

#### 1- الدراسات العربية:

■ دراسة عطا الله (2000)، تناولت الدراسة تطوير فاعلية تقرير المراجع لتحقيق توقعات مستخدميه عن الأداء المهني من حيث اكتشاف الأخطاء والتلاعب والتصرفات غير القانونية والإفصاح عنها في شكل دراسة ميدانية. وهدفت الدراسة إلى بيان توقعات مستخدمي القوائم المالية ومسؤوليات المراجعين، بيان العوامل التي تؤدي إلى وجود فجوة التوقعات، بيان أثر تطوير تقرير المراجع على تضييق فجوة التوقعات. واعتمدت الدراسة على المنهج التحليلي. وتم إجراء دراسة ميدانية من خلال استقصاء آراء عينة ممثلة للمجموعات الآتية: مستخدمي القوائم المالية من الفئات المتعددة؛ وذلك لمعرفة التوقعات المطلوبة من عملية المراجعة، المراجعين؛ وذلك لمعرفة موقفهم من الفجوة. وخلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج، أهمها: أن توقعات مستخدمي القوائم المالية يشوبها بعض المبالغة من وجهة نظر المراجعين؛ أن مسؤوليات المراجعين يشوبها بعض القصور من وجهة نظر المستخدمين؛ توجد فجوة بين تقرير المراجع وتوقعات مستخدميه. وأن التقرير المطور للمراجعة يساهم في تضييق فجوة التوقعات. وأوصت الدراسة أن تتم

النظر في تقرير المراجع من حيث المحتوى والصياغة. كما أظهرت نتائج دراسة بريير (2014) من بين النتائج التي توصلت إليها أنه لتضييق فجوة التوقعات يجب تحسين صياغة وطريقة توصيل تقرير المراجعة إلى مستخدمي القوائم المالية. ويعتقد بعض الباحثين أنه يمكن لتقرير المراجع الخارجي المساهمة في تضييق فجوة التوقعات، من خلال تحسين فهم مستخدمي القوائم المالية بخصوص واجبات ومسؤوليات كل من المراجعين الخارجيين والإدارة عن القوائم المالية (غالي، 2001).

وكنتيجة لتزايد الضغوط على المهنة قامت المنظمات المهنية في العديد من دول العالم باتخاذ خطوات أكثر إيجابية، تمثلت هذه الخطوات في إصدار وتطوير معايير المراجعة، بهدف تعزيز الثقة في المهنة، وتضييق فجوة التوقعات. ففي عام (1988) أصدر المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين تسعة نشرات لمعايير المراجعة، أطلق عليها معايير فجوة التوقعات (غالي، 2001)، ومن بين تلك الخطوات أيضاً ما قام به الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) من إصدار معيار المراجعة الدولي رقم (700). ويعتقد الباحثون أن شكل تقرير المراجعة ومحتواه قبل تعديل معيار المراجعة الدولي رقم (700) يشوبه بعض القصور، وهو ما ذهب إليه العديد من الدراسات، ومن بين نواحي القصور تلك ما يتعلق بعدم بيان مسؤولية الإدارة والمراجع الخارجي حول القوائم المالية، وبيان دور كل منهما، وعدم بيان مسؤولية الإدارة عن تصميم وتنفيذ والمحافظة على نظام الرقابة الداخلية، ومسؤوليتها عن تطبيق السياسات المحاسبية، وعن إعداد التقديرات المحاسبية، وهو ما تحاول المهنة تلافيه بعد إجراء التعديلات على هذا الإصدار، وبشكل يساهم في تضييق فجوة التوقعات.

#### 6- مكونات تقرير المراجع وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (700) المعدل:

كاستجابة من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين للمساهمة في تضييق فجوة التوقعات قام بزيادة الاهتمام من أجل توفير وإصدار معايير المراجعة الدولية باعتبارها الوسيلة الأنجح من أجل توصيل رسالة المراجع بشكل سليم، ومن بين أهم هذه المعايير معيار المراجعة الدولي رقم (700) المعدل بعنوان:

أدخلها معيار المراجعة الدولي رقم (700) وجدت قبولاً بدرجات متفاوتة من قبل المراجعين الخارجيين، والمديرين الماليين في الشركات المساهمة العامة الأردنية.

■ **دراسة مناعي (2009)**، تناولت هذه الدراسة تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية، ومن بين الأهداف التي سعت إلى تحقيقها، الوقوف على واقع مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر، وقد اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، ومن بين أهم النتائج التي توصلت إليها بشأن تقرير المراجع ما يتعلق بأراء المراجعين وتصوراتهم عن شكل تقرير المراجع؛ فقد تبين أنه يجب أن يحتوي التقرير على العناصر التالية: (العنوان الذي يشير إلى تقرير المراجع المستقل، الجهة الموجه إليها التقرير، احتواء التقرير على ثلاث فقرات هي: المقدمة، النطاق، الرأي، تاريخ إعداد التقرير، اسم معده وتوقيعه)، كما بينت النتائج اتفاق عينة الدراسة على ضرورة احتواء فقرة المقدمة على: (اسم الشركة محل المراجعة، الإشارة إلى أنواع القوائم المالية محل المراجعة، والفترات التي تغطيها، بيان بمسؤولية الإدارة والمراجع)، وبشأن فقرة النطاق بينت النتائج أن التفاصيل التي يجب أن تحتويها هذه الفقرة هي: (معايير المراجعة المتبعة، الإشارة إلى كفاية الإفصاح في القوائم المالية، الإشارة إلى الحصول على أدلة الإثبات الكافية لتكوين رأي المراجع).

■ **دراسة المحروق (2010)**، استهدفت هذه الدراسة بيان مدى الحاجة لتطوير المحتوى الإخباري لتقرير المراجع الخارجي، من خلال استطلاع آراء عينة الدراسة (المراجعون القانونيين، المراجعون بديوان المحاسبة في كل من طرابلس والزاوية و زوارة، المراجعون بقسم الشركات بمكاتب الضرائب في كل من الزاوية وصبراتة وصرمان وزوارة)، ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن هناك اتفاق على وضع عنوان مكتب المراجعة مع ذكر أرقام الهواتف في التقرير، هناك اتفاق بين آراء عينة الدراسة على الإشارة في الفقرة التمهيدية إلى مسؤولية الإدارة عن إعداد القوائم المالية، ومسؤولية المراجع عن إبداء الرأي فيها، هناك اتفاق على وصف نطاق عملية المراجعة بأن الميزانية والحسابات الختامية أعدت وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، هناك اتفاق بين آراء عينة الدراسة بالترام

إعادة النظر في طبيعة محتويات تقرير المراجعة بما يحقق المنفعة والملاءمة والمصداقية للمعلومات التي يتضمنها.

■ **دراسة الذنبيات وآخرون (2008)**، تناولت هذه الدراسة تحليل آراء المراجعين الخارجيين، والمديرين الماليين للشركات المساهمة العامة في (الأردن) حول تعديلات تقرير المراجع الخارجي وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (700)، بهدف التحقق من مدى تقبل التعديلات الجديدة في تقرير المراجع الخارجي من قبل المراجعين الخارجيين، والمديرين الماليين في الشركات المساهمة العامة، ومدى مساهمة التعديلات الجديدة في توصيل نتيجة المراجعة إلى مستخدمي التقرير بشكل أفضل، ومدى مساهمة هذه التعديلات في تقليص فجوة التوقعات، ومدى تأثيرها على زيادة مسؤوليات المراجع الخارجي، ومدى مساهمتها في زيادة اهتمام مستخدمي البيانات المالية بتقرير المراجع الخارجي. وتوصلت الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها:

● أن كافة التعديلات على التقرير قد لاقت قبولاً بدرجات متفاوتة وغير مرتفعة من قبل المراجعين الخارجيين والمديرين الماليين، مع عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين الآراء. كما لاحظت الدراسة أن التعديلات الآتية هي أقل التعديلات قبولاً:

- تعديل عدد فقرات التقرير من ثلاث فقرات إلى خمس فقرات.

- إضافة فقرة بعنوان تقرير عن مسؤوليات قانونية أخرى في حالات معينة.

- إضافة عبارة "وأدائها المالي" بدلاً من عبارة "نتائج أعمالها".

● أن هذه التعديلات من وجهة نظر المراجعين الخارجيين تساهم بدرجة متوسطة في تقليص فجوة التوقعات. وأقل هذه التعديلات تأثيراً التعديل المتعلق بفقرات التقرير من ثلاث إلى خمس فقرات.

● أن آراء المراجعين تشير إلى أن تأثير هذه التعديلات على تحسين عملية التوصيل في المراجعة ليست مرتفعة، أما آراء المديرين الماليين تشير إلى تأثير هذه التعديلات في تحسين عملية التوصيل في المراجعة بشكل مرتفع. وخلصت هذه الدراسة من خلال تحليل بياناتها إلى أن هذه التعديلات التي

الدولي رقم (700) المعدل حول البيانات المالية، ومدى تأثيرها على قرارات الاستثمار في (الأردن). وقد خلصت الدراسة إلى أنه يوجد تأثير للتعديلات في نموذج تقرير المراجع وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (700)، وذلك من وجهتي نظر المراجعين والمستثمرين. وقد أوصت الدراسة بضرورة تطوير محتوى تقرير المراجع؛ وذلك لأهمية تأثيره على قرارات الاستثمار، ولما له من أثر في زيادة المسؤوليات المترتبة على المراجع، بالإضافة إلى توضيح مسؤوليات كل من المراجع والإدارة.

■ **دراسة الزيدية والذنيبات (2012)**، هدفت هذه الدراسة إلى اختبار أثر تقرير المراجع الخارجي في اتخاذ القرارات الائتمانية في البنوك التجارية الأردنية. وقد توصل الباحثان إلى جملة من النتائج مفادها أن تقرير مراجع الحسابات يعد من مصادر المعلومات المهمة التي يعتمد عليها في اتخاذ القرارات الائتمانية، حيث أشارت النتائج إلى وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين التقرير النظيف والتقرير المتحفظ في التأثير على قرار الائتمان. كما توصلت الدراسة إلى وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين أنواع تقارير المراجع المتحفظ في التأثير على القرار الائتماني. وانتهت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات، أهمها: ضرورة قيام البنوك بزيادة الاهتمام بجميع أنواع التحفظات، سواء كانت ناجمة عن السياسات المحاسبية أو الإفصاح أو الاستمرارية أو التقديرات؛ لأنها كلها تمثل قضايا أساسية ركزت عليها معايير المحاسبة ومعايير المراجعة لما لها أثر في ملاءمة ومصداقية البيانات المالية، وبالتالي في القرارات الائتمانية.

■ **دراسة صهيون (2012)**، هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على المحتوى الإعلامي لتقرير المراجع الخارجي وأثره على المستثمرين في ترشيد قراراتهم الاستثمارية، وتم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، ولقد تم توزيع (80) استبانة على عينة عشوائية من مجتمع الدراسة المكون من المستثمرين في بورصة فلسطين للأوراق المالية. وبينت نتائج الدراسة أن المستثمرين في بورصة فلسطين يعتمدون على تقرير مدقق الحسابات الخارجي والتقارير المالية المدققة التي تحتوي على كم أكبر من المعلومات، مع وجود اختلاف نسبي بدرجة الاعتماد عليه. ويهتم المستثمرون بمدى توافق إعداد تقارير القوائم المالية التي تم

المراجعين في ليبيا بصيغة نمطية لتقرير المراجعة، هناك اتفاق بين آراء عينة الدراسة على أن تقارير المراجع الخارجي في ليبيا بصفة عامة يحتاج إلى تطوير. ومن بين ما أوصت به الدراسة توجيه تقرير المراجع إلى الجهة التي قامت بتعيين المراجع الخارجي، وأن يشير في الفقرة التمهيدية إلى مسؤولية الإدارة عن إعداد القوائم المالية، وأن مسؤوليته تنحصر في إبداء الرأي فيها.

■ **دراسة جمعة (2011)**، يتمثل الهدف الأساسي لهذه الدراسة في التعرف على التغييرات في محتوى نموذج تقرير المراجعة وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (700) المعدل وقياس مدى أهميته، ومدى تأثيرها على التعليم المحاسبي، والتشريعات ذات العلاقة بمهنة المراجعة، والممارسة المهنية في الأردن، وقد خلصت الدراسة إلى أن هناك أهمية للتغيرات في نموذج تقرير المراجعة، وأن هناك تأثيراً قوياً للتغييرات في نموذج تقرير المراجعة على التعليم المحاسبي، والتشريعات ذات العلاقة بمهنة المراجعة والممارسة المهنية. ولذلك أوصت الدراسة بضرورة تطوير محتوى تقرير مراجع الحسابات من أجل أن يعكس المزيد من مسؤوليات المراجع، وبشكل عام تضيق فجوة التوقعات.

■ **دراسة خدّاش وآخرون (2011)**، تناولت الدراسة أثر تعديلات معيار المراجعة الدولي رقم (700) والخاص بتقرير المراجع على تضيق فجوة التوقعات. ومن بين ما هدفت إليه هذه الدراسة التعرف على أثر هذه التعديلات على تحسين مستوى الإبلاغ عن مسؤوليات وواجبات المراجع، ومسؤوليات الإدارة، وطبيعة ونطاق ومحددات عملية المراجعة. وأظهرت نتائج الدراسة أن هذه التعديلات ساهمت في تضيق فجوة التوقعات، وأدت إلى تحسين مستوى الإبلاغ في تقرير المراجع، كما أظهرت النتائج أهمية هذه التعديلات من وجهة نظر الفئات التي شملتها الدراسة. وقد أوصت الدراسة بضرورة العمل على توحيد متطلبات قانون الشركات الأردني والمتعلقة بمكونات تقرير المراجع مع متطلبات معيار المراجعة الدولي رقم (700)، والمتعلقة بالعناصر التي يجب أن يتضمنها تقرير المراجع الخارجي.

■ **دراسة الحمود (2011)**، هدف الدراسة تمثّل في قياس التغييرات في نموذج تقرير المراجعة وفقاً لمعيار المراجعة

كما تبين عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين المستجوبين حول أثر تطبيق المعيار المذكور على تضيق فجوة التوقعات تعزى لمتغيري التأهيل العلمي ومستوى الخبرة، فيما لوحظ الاختلاف حول ذلك بسبب التخصص العلمي، وذلك لصالح حملة مؤهل المحاسبة. ومن بين ما أوصت به الدراسة، إلزام جمعية مراجعي الحسابات الفلسطينيين لأعضائها بتطبيق المعيار (700) المعدل، واشترطت تطبيقه لأجل إدراج أسهم الشركات في بورصة فلسطين للأوراق المالية.

## 2- الدراسات الأجنبية:

■ دراسة **Pucheta and Fakhfakh (2005)**، تنظر هذه الدراسة في شكل ومضمون تقارير المراجعين، والمعدة من قبل مراجعي الحسابات التونسيين الذين يمثلون شركات مراجعة دولية. وهدفت إلى معرفة مدى التزام هذه التقارير مع العناصر المذكورة في معيار المراجعة الدولي رقم (700). وللوصول إلى هذا الهدف أجريت دراسة ميدانية استهدفت (42) من تقارير المراجعة التي نشرت في البيئة التونسية. نتائج الدراسة أظهرت أن تقارير المراجعة التي يعدها تونسيون لصالح شركات مراجعة دولية ليست متوافقة مع خمسة من ستة وعشرين عنصراً من العناصر المذكورة في معيار المراجعة الدولي رقم (700) الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC). هذا الاختلاف في المطابقة مع المعيار رقم (700) قد يكون مرده لأسباب عديدة أهمها طبيعة وخصائص البيئة التونسية وسوق مالي غير فعال، قلة الشركات القابضة الكبرى، ... وغيرها). هذه الأسباب في مجملها ربما دفعت مراجعي الحسابات في البيئة التونسية إلى تجاهل بعض العناصر الواردة في معيار المراجعة الدولي رقم (700).

■ دراسة **Gold, Gronewold, and Pott (2012)**، تهدف هذه الدراسة إلى اختبار تأثير مدى فاعلية محتويات معيار المراجعة (700) في تخفيض فجوة التوقعات بين المراجع ومستخدمي تقرير المراجعة في ألمانيا. شارك في الدراسة مراجعون خارجيون، ومستخدمو القوائم المالية. توصلت الدراسة لدليل قوي على وجود فجوة توقعات فيما يتعلق بمسؤولية

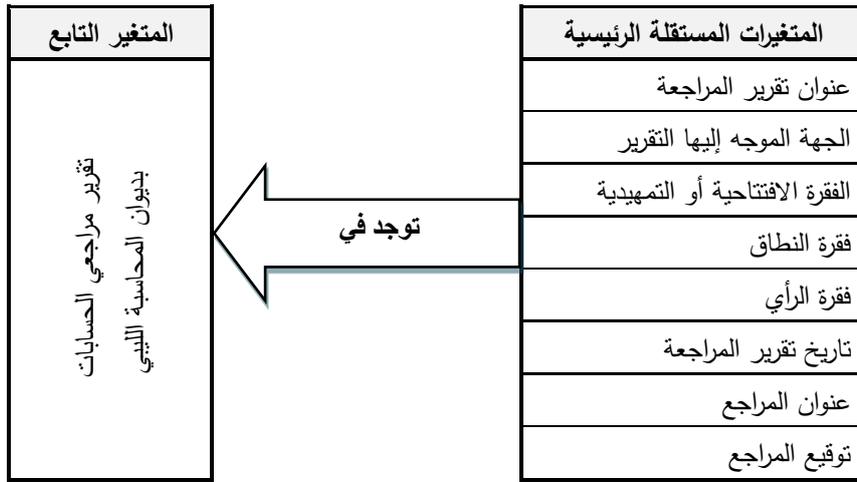
مراجعتها مع معايير المراجعة الدولية، وإن توافر خصائص التقرير الجيد في تقرير المراجع الخارجي يؤثر تأثيراً إيجابياً في ترشيد قرارات المستثمرين في بورصة فلسطين، واعتماد المستثمرين في بورصة فلسطين على نوعية المعلومات التي تتضمنها تقارير القوائم المالية التي تم مراجعتها. وقد تضمنت الدراسة مجموعة من التوصيات أهمها: ضرورة أن يشير المراجع إلى أن تقريره قد أعد وفقاً لمعايير المراجعة الدولية.

■ دراسة **ترزي (2013)**، اهتمت هذه الدراسة بقياس أثر تعديلات معيار المراجعة الدولي رقم (700) على تضيق فجوة التوقعات، من خلال تحليل آراء مراجعي الحسابات ومعدّي القوائم المالية والأكاديميين في قطاع غزة بفلسطين. بهدف التعرف على مدى مساهمة هذه التعديلات في تحسين توصيل نتيجة عملية المراجعة إلى مستخدمي التقرير ومن ثم تضيق فجوة التوقعات. وقد أظهرت نتائج الدراسة إجماع الفئات الثلاث التي غطتها الدراسة على أن التعديلات التي أجريت على تقرير المراجعة قد ساهمت في تحسين توصيل نتيجة عملية المراجعة إلى مستخدمي التقرير وفي تضيق فجوة التوقعات. وبينت الدراسة أن المتوسطات الحسابية لآراء الفئات الثلاث التي غطتها الدراسة جاءت إيجابية حيال قدرة تقرير مراجع الحسابات (المعدل) في الإشارة بوضوح إلى مسؤوليات الإدارة عن البيانات المالية والإشارة بوضوح إلى مسؤوليات وواجبات المراجع، وعليه فإن التعديلات التي أجريت على تقرير مراجع الحسابات والمتعلقة بمسؤوليات الإدارة وبمسؤوليات وواجبات المراجع قد ساهمت في تضيق فجوة التوقعات.

■ دراسة **عتيق، وتلالوه (2016)**، هدفت هذه الدراسة إلى تقييم مدى ملاءمة تقرير المراجع للوفاء باحتياجات المجتمع المالي الفلسطيني، باعتباره يعكس حجم فجوة التوقعات الخاصة بتقرير المراجع، وكذلك تقييم أثر تطبيق معيار المراجعة الدولي رقم (700) المعدل في تضيق تلك الفجوة. وقد تم استخدام اختبار (Z) والتباين لاختبار فرضياتها. وبينت نتائج الدراسة، أن تقرير المراجع يتمتع بدرجة متوسطة من الاهتمام في نظر أفراد المجتمع المالي الفلسطيني، وأن تطبيق معيار المراجعة الدولي (700) المعدل له أثر إيجابي محدود في تضيق تلك الفجوة

## 8- نموذج الدراسة:

في ضوء فرضيات الدراسة المشار إليها آنفاً تتوقع هذه الدراسة أن جميع المتغيرات المستقلة موجودة في المتغير التابع (تقرير المراجعة). أي بمعنى توجد المتغيرات المستقلة (الرئيسية والفرعية) ضمن مكونات تقرير مراجعي الحسابات. والشكل رقم (1) يوضح العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع، وذلك على النحو التالي:



الشكل (1) نموذج الدراسة

المصدر: من إعداد الباحثين، بالاعتماد على الإطار النظري للدراسة.

## 9- فرضيات الدراسة (الاستنتاجات النظرية):

- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05) بين آراء المشاركين في الدراسة حول وجود الجهة الموجه إليها تقرير المراجعة وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم (700) المعدل، وذلك بتقرير مراجعي الحسابات العاملين بديوان المحاسبة الليبي.
- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05) بين آراء المشاركين في الدراسة حول وجود الفقرة التمهيدية (الافتتاحية) بتقرير المراجعة وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم (700) المعدل، وذلك بتقرير مراجعي الحسابات العاملين بديوان المحاسبة الليبي.
- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05) بين آراء المشاركين في الدراسة حول وجود فقرة النطاق بتقرير المراجعة وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم (700) المعدل، وذلك بتقرير مراجعي الحسابات العاملين بديوان المحاسبة الليبي.

بالنظر للإطار النظري للدراسة، يتوقع الباحثون بأن تقرير مراجعي الحسابات (المتغير التابع) العاملين بديوان المحاسبة الليبي يتوافق مع متطلبات معيار المراجعة الدولي رقم (700) المعدل (المتغيرات المستقلة). وعليه تم صياغة ثمان فرضيات رئيسية، وذلك على النحو التالي:

- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05) بين آراء المشاركين في الدراسة حول وجود عنوان تقرير المراجعة وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم (700) المعدل، وذلك بتقرير مراجعي الحسابات العاملين بديوان المحاسبة الليبي.

عددها (35 مفردة) ممن هم متواجدين في مدينة طرابلس، بهدف استطلاع آراءهم حول مشكلة الدراسة، واختيار مدينة طرابلس لإجراء الدراسة جاء للأسباب الآتية:

- طرابلس هي أكبر مدن ليبيا، وهي العاصمة، وبها توجد الإدارة العامة لديوان المحاسبة الليبي.
- أغلب الوحدات الاقتصادية العاملة في البلاد تتخذ من مدينة طرابلس مقراً لإدارتها العامة، حيث يتم إعداد القوائم المالية، ومن ثم تحويل لديوان المحاسبة للمراجعة.
- كل فروع ومكاتب ديوان المحاسبة في ليبيا تقع تحت الظروف نفسها.

## 2- أداة جمع البيانات:

لتحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على صحيفة الاستبيان كوسيلة جمع البيانات اللازمة للجانب العملي للدراسة. تم تقسيم الاستبيان إلى جزئين، يتعلق الجزء الأول بجمع المعلومات العامة عن عينة الدراسة، بهدف تقرير مدى إمكانية الاعتماد على إجاباتهم على كل سؤال من أسئلة الاستبيان، بينما يتعلق الجزء الثاني بجمع المعلومات اللازمة للإجابة على الأسئلة ذات العلاقة المباشرة بمشكلة الدراسة واختبار فرضياتها. وقد تم توزيع عدد (35) استمارة استبيان على أفراد عينة الدراسة، والتي تم استرجاعها بالكامل وبنسبة استجابة بلغت (100%)، كما تم استبعاد عدد (5) استمارات لعدم صلاحيتها للتحليل الإحصائي، وبهذا تقلص عدد الاستبانات القابلة للتحليل الإحصائي إلى (30) استمارة استبيان، وبنسبة (85.7%)، وهي نسبة يمكن معها إجراء الدراسة العملية. وفي هذا السياق يذكر حمدان (1989) النسب التالية لكفاية الاستبانات: ردود (50%) من مجموع الاستبانات الصادرة تعد نسبة كافية للتحليل والتفسير، وأن ردود (60%) تعد نسبة جيدة للتحليل والتفسير، وأن ردود (70%) تعد نسبة جيدة جداً للتحليل والتفسير، وأن ردود (80%) من تعد نسبة عالية للتحليل والتفسير.

المعدل، وذلك بتقرير مراجعي الحسابات العاملين بديوان المحاسبة الليبي.

5. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05) بين آراء المشاركين في الدراسة حول وجود فقرة الرأي بتقرير المراجعة وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم (700) المعدل، وذلك بتقرير مراجعي الحسابات العاملين بديوان المحاسبة الليبي.
6. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05) بين آراء المشاركين في الدراسة حول وجود تاريخ تقرير المراجعة وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم (700) المعدل، وذلك بتقرير مراجعي الحسابات العاملين بديوان المحاسبة الليبي.

7. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05) بين آراء المشاركين في الدراسة حول وجود عنوان المراجع وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم (700) المعدل، وذلك بتقرير مراجعي الحسابات العاملين بديوان المحاسبة الليبي.

8. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05) بين آراء المشاركين في الدراسة حول وجود توقيع المراجع وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم (700) المعدل، وذلك بتقرير مراجعي الحسابات العاملين بديوان المحاسبة الليبي.

## 10- الإطار العملي للدراسة:

يتناول هذا الجزء عينة الدراسة، وأداة جمع بياناتها، والتحليلات الإحصائية اللازمة بهدف الوصول إلى النتائج والتوصيات.

### 1- مجتمع وعينة الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة في المراجعين العاملين بالإدارة العامة بديوان المحاسبة الليبي، بمدينة طرابلس. ولطبيعة عمل مراجعي الحسابات بالديوان يستلزم قيامهم بزيارات ميدانية للجهات التي يراجعون حساباتها، مما يصعب معه تواجدهم باستمرار بمقر عملهم، الأمر الذي يصعب معه دراسة المجتمع بكامله، ما دفع للاعتماد على عينة من هذا المجتمع بلغ

## 1- اختبار درجة الاتساق والثبات:

لاختبار مصداقية وترابط عبارات أداة جمع البيانات، تم عرضها على مجموعة من الأكاديميين والمختصين بهدف تحكيمها حول مدى سلامة وترابط عباراتها. كما تم استخدام اختبار ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) لقياس الثبات والاتساق الداخلي. وهو مقياس شائع الاستخدام لسهولة ووضوح دلالاته .. ويكون معدل الثبات مقبولاً إذا تراوح ما بين الـ (60%) والـ (100%) (الخطيب، 2010، ص222). حيث أظهرت نتائج الاختبار المبينة في الجدول رقم (1) أن قيمة معامل ألفا كرونباخ بلغت (83%) تقريباً، ويرى الباحثون أنها نسبة كافية لإجراء التحليل الإحصائي، ومن ثم تعميم النتائج فيما بعد.

جدول (1) معامل ألفا كرونباخ

Cronbach's Alpha	N of Items
0.827	20

## 3- التحليلات والأساليب الإحصائية:

استخدمت الدراسة عدد من التحليلات الإحصائية، والتي من بينها تحليلات الإحصاء الوصفي؛ لبيان خصائص عينة الدراسة واحتساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لمعرفة اتجاهات وآراء عينة الدراسة عن كل سؤال من أسئلة الدراسة. كما تم استخدام الإحصاء الاستنتاجي، لاختبار فرضيات الدراسة بالاعتماد على اختبار الإشارة Sign Test، وذلك على النحو الآتي:

## 1- الإحصاء الوصفي:

تم استخدام أدوات الإحصاء الوصفي للتعرف على خصائص عينة الدراسة المتعلقة بالجوانب الديموغرافية للمشاركين في الدراسة (المعلومات العامة)، والمتوسط الحسابي، والانحراف المعياري لجميع أسئلة الاستبيان الأخرى بهدف التعرف على الاتجاهات العامة لإجابات المشاركين عن كل أسئلة الاستبيان، وذلك كما يلي:

1. تحليل الجزء الأول من الاستبيان المتعلق بالمعلومات العامة للمشاركين في الدراسة.

## • الوظيفة:

يوضح الجدول رقم (2) خصائص عينة الدراسة من حيث الوظيفة، حيث كان كل المشاركين في الدراسة، وهم بنسبة 100%، ممن يعملون كمراجع حسابات بديوان المحاسبة الليبي وليست أية وظيفة أخرى داخل الديوان، وهذا يزيد من الثقة في الإجابات المقدمة.

## 2- اختبار نوع التوزيع لبيانات الدراسة:

لمعرفة مدى اتباع بيانات الدراسة للتوزيع الطبيعي، تم استخدام اختبار كلوموجوروف سمرنوف (Kolmogorov-Smirnov)، حيث بينت نتيجة الاختبار أن بيانات الدراسة لا تتبع التوزيع الطبيعي، بدلالة إحصائية أقل من (0.05) لكل العبارات. وهو ما يعني الاعتماد على الاختبارات الإحصائية اللامعلمية لاختبار فرضيات الدراسة.

جدول (2) توزيع المشاركين في الدراسة حسب الوظيفة

الوظيفة		
النسبة	العدد	نوع الوظيفة
100%	30	مراجع حسابات
0%	00	أخرى
100%	30	المجموع

- المؤهل العلمي:

من الجدول رقم (3) والذي يمثل توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي، يلاحظ أن ما نسبته (97%) من المشاركين في الدراسة يحملون مؤهلات تعليم جامعي أو ما يعادله (دبلوم عال، بكالوريوس، ماجستير ودكتوراه)، ما يجعلهم قادرين على فهم وإجابة الأسئلة التي تحويها صحيفة الاستبيان، وهذا يزيد من مستوى الثقة في الإجابات المقدمة.

- جدول (3) توزيع المشاركين في الدراسة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي		
نوع المؤهل	العدد	النسبة
دبلوم عال	2	6.7%
بكالوريوس	21	70%
ماجستير	5	16.7%
دكتوراه	1	3.3%
أخرى	1	3.3%
المجموع	30	100%

- الخبرة العملية:

يوضح الجدول رقم (4) توزيع المشاركين في الدراسة حسب خبرتهم في العمل بمجال مراجعة الحسابات، حيث يتضح أن أكثر من (76%) من المشاركين تتعدى خبرتهم إلى (10) سنوات، ويرى الباحثون أنها فترة كافية لإلمامهم بأنشطة الوحدات الاقتصادية التي يراجعونها ما ينعكس في شكل تقاريرهم بالتبعية، وهذا أيضاً يعزز الثقة في إجاباتهم على أسئلة الاستبيان.

- جدول (4) توزيع المشاركين في الدراسة حسب الخبرة العملية

مدة الخبرة في مجال العمل		
سنوات الخبرة	العدد	النسبة
أقل من 10 سنوات	7	23.33%
10 - أقل من 15 سنة	9	30%
أكثر من 15 سنة	14	46.67%
المجموع	30	100%

2. تحليل الجزء الثاني من الاستبيان المتعلق بمكونات تقرير مراجعي الحسابات وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (700).

يتضح من الجدول رقم (5) أن المتوسط العام المشاهد بلغ (3.857) وهو أكبر من المتوسط الحسابي المفترض (3.0)، وذلك بانحراف معياري (0.775)، وهذا يدل على أن آراء المشاركين في الدراسة تتجه نحو الموافقة بأن هناك توافق بين مكونات تقرير مراجعي الحسابات وبين متطلبات معيار المراجعة الدولي رقم (700) المعدل. كما يتضح من الجدول رقم (5) أن المتوسط الحسابي المشاهد لإجابات المشاركين في الدراسة عن كل سؤال من أسئلة الدراسة يتراوح بين (4.33) للسؤال رقم (8.1) "يتضمن تقرير المراجع توقيماً باسم مكتب المراجعة أو بالاسم الشخصي للمراجع أو بكلاهما.." و(4.03) للسؤال رقم (3.1) "يتضمن تقرير المراجع إشارة للقوائم المالية للشركة محل المراجعة.."، مما يعني أن آراء المشاركين في الدراسة تتجه نحو الموافقة بشدة على أن العوامل (1.1، 2.1، 3.1، 5.1، 6.1، 8.1) هي ضمن مكونات تقرير مراجعي الحسابات بديوان المحاسبة الليبي وبما يتفق مع متطلبات معيار المراجعة الدولي رقم (700) المعدل. كما يتراوح المتوسط الحسابي المشاهد من (4.0) للسؤال رقم (3.2) "يتضمن تقرير المراجع إفصاحاً بأن إعداد القوائم المالية هي من مسؤولية الإدارة" و(3.43) للسؤال رقم (4.1) "يتضمن تقرير المراجعة إشارة بأن عملية المراجعة قد تمت وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة"، مما يعني أن آراء المشاركين في الدراسة تتجه نحو الموافقة على أن العوامل (3.2، 3.3، 4.1، 4.2، 4.3، 4.4، 4.5، 4.6، 4.7، 4.8، 4.9، 5.2، 5.3، 7.1) تعد من مكونات تقرير مراجعي الحسابات بديوان المحاسبة الليبي وبما يتفق مع متطلبات معيار المراجعة الدولي رقم (700) المعدل، وذلك من وجهة نظر المشاركين في الدراسة.

Sig	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي المرجح	المتغيرات المستقلة الفرعية (الفرضيات الفرعية)	المتغيرات الفرعية	المتغيرات المستقلة الرئيسية (الفرضيات الرئيسية)
0.001	0.747	4.17	يحتوي تقرير المراجع على العنوان المناسب له، ويستخدم مصطلح (مراجع مستقل) في العنوان.	1.1	1. عنوان تقرير المراجعة
0.000	0.728	4.23	يوجه تقرير المراجع حسب متطلبات ظروف التكليف، كأن يوجه التقرير إلى المساهمين أو إلى مجلس إدارة الشركة التي تتم مراجعة قوائمها المالية.	2.1	2. الجهة الموجه إليها التقرير
0.000	0.809	4.03	يتضمن تقرير المراجع إشارة للقوائم المالية للشركة محل المراجعة، بما في ذلك التاريخ والفترة التي تغطيها القوائم المالية.	3.1	3. الفقرة الافتتاحية للتقرير
0.001	0.743	4	يتضمن تقرير المراجع إفصاحاً بأن إعداد القوائم المالية هي من مسؤولية الإدارة.	3.2	
0.005	0.944	3.93	يتضمن تقرير المراجع إشارة إلى أن مسؤولية المراجع هي إبداء الرأي عن القوائم المالية.	3.3	
0.856	0.858	3.43	يتضمن تقرير المراجعة إشارة بأن عملية المراجعة قد تمت وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة.	4.1	4. فقرة النطاق
1	0.860	3.47	يتضمن تقرير المراجعة إشارة بأن عملية المراجعة قد تمت وفقاً للمعايير أو الممارسات الوطنية المناسبة.	4.2	
0.016	0.551	3.80	يتضمن تقرير المراجعة بياناً بأن عملية المراجعة تم تخطيطها وتنفيذها للحصول على ثقة معقولة بأن القوائم المالية خالية من أي تحريفات	4.3	
0.856	0.777	3.50	يتضمن تقرير المراجعة وصفاً بالعمل الذي قام المراجع بأدائه وإتمامه	4.4	
0.005	0.679	3.77	يصف تقرير المراجع عملية المراجعة بأنها قد تضمنت فحصاً على أساس الاختبار لأدلة تؤيد مبالغ وإفصاحات القوائم المالية.	4.5	
1	0.820	3.50	يصف تقرير المراجع عملية المراجعة بأنها قد تضمنت تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية.	4.6	
0.585	0.855	3.60	يصف تقرير المراجع عملية المراجعة بأنها قد تضمنت تقييم التقديرات الهامة التي قامت بها الإدارة عند إعداد القوائم المالية.	4.7	
0.005	0.714	3.80	يصف تقرير المراجع عملية المراجعة بأنها قد تضمنت تقييم طريقة عرض القوائم المالية ككل	4.8	
0.043	0.740	3.73	يتضمن التقرير بياناً من المراجع بأن عملية المراجعة قد وفرت أساساً معقولاً للرأي الذي تم التعبير عنه	4.9	

Sig	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي المرجح	المتغيرات المستقلة الفرعية (الفرضيات الفرعية)	المتغيرات الفرعية	المتغيرات المستقلة الرئيسية (الفرضيات الرئيسية)
0.000	0.740	4.27	ينص تقرير المراجعة بشكل واضح على رأي المراجع فيما إذا كانت القوائم المالية تعبر بصورة عادلة عن الوضع المالي.	5.1	5. فقرة الرأي
0.099	0.785	3.73	رأي المراجع يجب أن يشير إلى الإطار الذي استندت عليه القوائم المالية، وذلك باستخدام كلمات مثل " وفقاً لـ (بشار إلى المعايير الدولية للمراجعة أو المعايير الوطنية)".	5.2	
0.016	0.785	3.93	يتضمن تقرير المراجع رأياً عما إذا كانت القوائم المالية ملتزمة بالمتطلبات الأخرى الواردة في القوانين والتشريعات ذات الصلة.	5.3	
0.000	0.761	4.20	يؤرخ التقرير بتاريخ إتمام عملية المراجعة، وعدم إصدار تقريره بتاريخ يسبق تاريخ التوقيع.	6.1	6. تاريخ تقرير المراجعة
0.016	1.055	3.70	يتضمن تقرير المراجع اسم موقع محدد، وهو عادةً المدينة التي يدير فيها المراجع مكتبه المسؤول عن عملية المراجعة.	7.1	7. عنوان المراجع
0.000	0.547	4.33	يتضمن تقرير المراجع توقيعاً باسم مكتب المراجعة أو بالاسم الشخصي للمراجع أو بكلاهما، وحسبما هو مناسب، ويوقع التقرير عادةً باسم المكتب بالنظر لافتراض أن المكتب مسؤول عن عملية المراجعة.	8.1	
		<b>3.857</b>	<b>المتوسط الحسابي العام</b>		
	<b>0.775</b>		<b>الانحراف المعياري العام</b>		

مستوى المعنوية (Sig &gt; 0.05)



5. يصف تقرير المراجع عملية المراجعة بأنها قد تضمنت تقييم التقديرات الهامة التي قامت بها الإدارة عند إعداد القوائم المالية.
6. يشير رأي المراجع إلى الإطار الذي استندت عليه القوائم المالية، وذلك باستخدام كلمات مثل "وفقاً لـ (يشار إلى المعايير الدولية للمراجعة أو المعايير الوطنية)".
- توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05) بين إجابات المشاركين في الدراسة عن كل سؤال من أسئلة الاستبيان، المتعلقة بالمتغيرات الآتية:
1. يحتوي تقرير المراجع على العنوان المناسب له، ويستخدم مصطلح (مراجع مستقل).
2. يوجه تقرير المراجع حسب متطلبات ظروف التكليف بالمراجعة والأنظمة المحلية. كأن يوجه التقرير عادةً إلى المساهمين أو إلى مجلس إدارة الشركة التي تتم مراجعة قوائمها المالية.
3. يشير تقرير المراجع للقوائم المالية للشركة محل المراجعة، بما في ذلك التاريخ والفترة التي تغطيها القوائم المالية.
4. يتضمن تقرير المراجع إفصاحاً بأن إعداد القوائم المالية هي من مسؤولية الإدارة.
5. يتضمن تقرير المراجع إشارة إلى أن مسؤولية المراجع هي إبداء الرأي عن القوائم المالية.
6. يتضمن تقرير المراجعة بياناً بأن عملية المراجعة قد تم التخطيط لها وتنفيذها لغرض الحصول على ثقة معقولة بأن القوائم المالية خالية من أي تحريفات أو أخطاء جوهرية.
7. يصف تقرير المراجع عملية المراجعة بأنها قد تضمنت فحصاً على أساس الاختبار لأدلة تؤيد مبالغ وإفصاحات القوائم المالية.
8. يصف تقرير المراجع عملية المراجعة بأنها تضمنت تقييم طريقة عرض القوائم المالية ككل.
9. يتضمن التقرير بياناً من المراجع بأن عملية المراجعة قد وفرت أساساً معقولاً للرأي الذي تم التعبير عنه.
10. ينص تقرير المراجعة بشكل واضح على رأي المراجع فيما إذا كانت القوائم المالية تعبر بصورة حقيقية وعادلة (أو تمثل بعدالة من كافة النواحي الجوهرية).
11. يتضمن تقرير المراجع رأياً عما إذا كانت القوائم المالية ملتزمة بالمتطلبات الأخرى الواردة في القوانين والتشريعات ذات الصلة.
12. يؤرخ التقرير بتاريخ إتمام عملية المراجعة، وعدم إصدار تقريره بتاريخ يسبق تاريخ توقيع وموافقة الإدارة على تلك القوائم.
13. يتضمن تقرير المراجع اسم عنوان المراجع، وهو عادةً المدينة التي يدير فيها المراجع مكتبه المسؤول عن عملية المراجعة.
14. يتضمن تقرير المراجع توقيعاً باسم مكتب المراجعة أو بالاسم الشخصي للمراجع أو بكلاهما، وحسبما هو مناسب، ويوقع التقرير عادةً باسم المكتب بالنظر لافتراض أن المكتب مسؤول عن عملية المراجعة.

### قائمة المراجع

#### أولاً: المراجع العربية

1. أبو زيد، محمد (2005)، المعايير المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً مقبولة من قبل من؟، مجلة الدراسات العليا، السنة (5)، العدد (15): 207 – 245.
2. البشتاوي، سليمان حسين (2014)، دور الحاكمية المؤسسية في تعزيز أداء المدقق الداخلي من وجهة نظر المحاسبين القانونيين الأردنيين، مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد (41)، العدد (2): 343 – 361.
3. الحمود، محمد نهار صالح (2011)، أثر تعديلات تقرير مدقق الحسابات على قرارات الاستثمار في الشركات المدرجة في بورصة عمان من وجهتي نظر مدققي الحسابات والمستثمرين، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط.
4. الخطيب، محمود أحمد (2010)، أصول المنهجية العلمية في بحوث العلوم الإدارية.
5. الدهراوي، كمال الدين (2002)، مناهج الدراسة العلمي في مجال المحاسبة، دار الجامعة الجديدة للنشر.

6. الذنبيات، علي عبد القادر، والعبادي، إيناس محمد، ونوفل، منير محمد، وعبد الرحيم، بديع تحسين (2008)، دراسة تحليلية لآراء المحاسبين القانونيين والمديرين الماليين للشركات المساهمة العامة في الأردن حول تعديلات تقرير مدقق الحسابات وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم (700)، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد (4)، العدد (3): 311 - 331.
7. الزيدية، رامي محمد والذنبيات، علي عبد القادر (2012)، أثر تقرير المدقق الخارجي في اتخاذ القرار الائتماني في البنوك التجارية الأردنية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد (8)، العدد (3): 465 - 494.
8. الصبان، محمد سمير، وهلال، عبد الله (1998)، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية.
9. الصبان، محمد سمير، وعلي، عبد الوهاب نصر (2002)، المراجعة الخارجية - المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقاً للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الدار الجامعية.
10. الفرخ، عبد الرزاق محمد (2013)، العوامل المؤثرة على تضيق فجوة التوقعات: وجهات نظر مدققي الحسابات الخارجيين والمستثمرين في الأردن، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد (16)، العدد (1): 41 - 74.
11. القاضي، ودحود (1999)، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن.
12. المحروق، محمد الطاهر سعد (2010)، تطوير المحتوى الإخباري لتقرير المراجع الخارجي "دراسة تطبيقية على البيئة المهنية في ليبيا"، رسالة ماجستير غير منشورة، الأكاديمية الليبية، طرابلس، ليبيا.
13. برير، أحمد (2014)، جودة المراجعة مدخلاً لتضيق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية ومراجعي الحسابات "حالة الجزائر"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة قاصدي مرتاح - ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.
14. ترزي، المنتصر بالله (2013)، سهيل نقولا، أثر تعديلات معيار التدقيق الدولي رقم (700) الخاص بتقرير مدقق الحسابات على تضيق فجوة التوقعات، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية - غزة.
15. توماس وهنكي (2006)، المراجعة بين النظرية والتطبيق، ترجمة وتعريب أحمد حامد حجاج، وكمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، 2006.
16. حماد، طارق عبد العال (2004)، موسوعة معايير المراجعة - شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية، الجزء الثالث، الدار الجامعية.
17. حمدان، محمد زياد (1989)، الدراسة العلمي كنظام، دار التربية الحديثة، عمان - الأردن.
18. خدش، حسام الدين والزوي، إبراهيم سليمان عمر ونصار، محمود (2011)، أثر تعديلات معيار التدقيق الدولي رقم (700) المعدل والخاص بتقرير المدقق على تضيق فجوة التوقعات - دراسة ميدانية: لآراء مدققي الحسابات ومعدّي القوائم المالية في شركات القطاع المالي والمستثمرين المؤسسين والأكاديميين، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد (7)، العدد (4): 594 - 624.
19. صهيون، محمد كمال (2012)، أثر المحتوى الإعلامي لتقرير مدقق الحسابات الخارجي والقوائم المالية المدققة في ترشيد قرارات المستثمرين في بورصة فلسطين، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة.
20. عتيق، إبراهيم محمد وتلالوه، محمد أحمد (2016)، أثر تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (700) المعدل والخاص بتقرير المدقق في تضيق فجوة التوقعات من وجهة نظر المستثمر الفلسطيني، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد (12)، العدد (3): 547 - 575.
21. عطا الله، أسامة رضا (2000)، تطوير فاعلية تقرير المراجع لتحقيق توقعات مستخدميهم، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس.
22. علي، عبد الوهاب نصر (2001)، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال - المتطلبات المهنية ومشاكل الممارسة العملية

28. هاري ر، ورايدر (2000)، الدليل الشامل في مراجعة العمليات، ترجمة ناصر بن بكر القحطاني وبابكر الأمير بابكر، مركز البحوث، المملكة العربية السعودية.
- ثانياً: المراجع الانجليزية
1. Gold, A., Gronewold, U., and Pott, C. (2012), The ISA 700 Auditor's Report and the Audit Expectation Gap – Do Explanations Matter? International Journal of Auditing, Volume 16, Issue 3, November 2012, P 286–307.
  2. Pucheta, M., and Fakhfakh, M. (2005), The measurement of compliance with international ISA700: the case of audit reports published by the big accounting firms in Tunisia Journal of Human Resource Costing & Accounting, V 2405, P 1-29.
  3. <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a036-2010-iaasb-handbook-isa-700.pdf> (الاتحاد الدولي للمحاسبين).
- في ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية – الجزء (1)، الدار الجامعية.
23. غالي، جورج دانيال (2001)، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة، الدار الجامعية.
24. غريب، عادل ممدوح (2007)، مدى إدراك واستجابة المستثمرين للمحتوى الإعلامي لتقرير مراقب الحسابات وأثره على قراراتهم الإستثمارية "دراسة تطبيقية"، منشورات جامعة الملك خالد، المملكة العربية السعودية.  
<http://www.shatharat.net/vb/showthread.php?t=12066>
25. لطفي، أمين السيد (2007 أ)، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، الدار الجامعية، الإسكندرية.
26. لطفي، أمين السيد (2007 ب)، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية.
27. مصطفى، صادق حامد (2000)، دور الإجراءات التحليلية في اكتشاف غش الإدارة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد (1): 537 – 569

### Abstract

The study aims to identify to what extent that audit reports written by auditors work at Libyan Audit Bureau (LAB) are compatible with the adjusted international audit standard requirements (ISA NO. 700) concerning the financial statements. An empirical study was conducted on a sample of auditors from LAB in the city of Tripoli, in order to explore their views on the study problem. The study followed a deduction and induction approach, utilizing a questionnaire policy as a tool for gathering data. Descriptive and practical statistics technique also used to analyze the data gathered, and test the study hypotheses. A statistics Technique was conducted by using the Sign Test, in order to test the study hypotheses, and all the analyzes and tests were employed through utilizing SPSS statistical software. The study concluded that there is a general agreement between the participants with regard of the effect of all independent variables of the study {Report of Auditors components accounts according to the adjusted international auditing standard (ISA NO. 700) adjusted on the dependent variable, which is the audit Report content.

**Key words:** The auditor's report, The international auditing standard No. (700) adjusted, Libyan Audit Bureau (LAB).