

مدى الالتزام بالمحتوى المعلوماتي في تقرير المراجع الخارجي

دراسة تحليل محتوى لتقارير المراجعين الخارجيين

المقيدين لدى مصلحة الضرائب بنغازي

عادل عطية العبيدي

كلية الاقتصاد - جامعة بنغازي

Adel.alobeidi@uob.edu.ly

تاريخ النشر: 2024.12.15

تاريخ القبول: 2024.12.09

تاريخ الاستلام: 2024.09.26

الملخص

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد معايير المراجعة التي يتبعها المراجعون الخارجيون المقيدين لدى مصلحة الضرائب في بنغازي وقياس مدى التزامهم بالمحتوى المعلوماتي لتقرير المراجعة الخارجية استناداً إلى معايير المراجعة التي يتبعونها، وقد استُخدم في الدراسة أسلوب تحليل المحتوى الكمي، وشمل مجتمع الدراسة المراجعين الخارجيين المقيدين لدى مصلحة الضرائب في بنغازي (المراجعين الذين لديهم سجل ضريبي لدى مصلحة الضرائب)، وتم اختيار عينة عشوائية بسيطة من مجتمع الدراسة، وأظهرت نتائج تحليل البيانات إحصائياً أنه في ظل غياب معايير مراجعة وطنية معترف بها وسارية، يعتمد المراجعون الخارجيون في عمليات المراجعة وإصدار تقارير المراجعة على نوعين من المعايير: معايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها (GAAS)، وقد كان مستوى التزام المراجعين بالمحتوى المعلوماتي في تقرير المراجع الخارجي ضعيفاً جداً بشكل عام، ومعايير المراجعة الدولية المعدلة (ISAs)، وقد كان مستوى التزام المراجعين بالمحتوى المعلوماتي في تقرير المراجع الخارجي ممتازاً بشكل عام، وأوصت الدراسة بأهمية التزام المراجعين الخارجيين بالمحتوى المعلوماتي لتقرير المراجع الخارجي وفقاً لمعايير المراجعة التي يتبعونها، حيث أنه يعكس جودة الأداء المهني للمراجع، مما يعزز ثقة مصلحة الضرائب كمستخدم للمعلومات المالية، واضطلاع نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين والجمعيات المهنية ذات الصلة بإصدار معايير مراجعة وطنية، بالاسترشاد بالمعايير الدولية بما يتوافق مع العوامل السياسية والاقتصادية والاجتماعية والثقافية للبيئة الليبية.

الكلمات المفتاحية: تقرير المراجع الخارجي، معايير المراجعة، تحليل المحتوى، مصلحة

الضرائب.

The extent of compliance with the informational content in the external auditor's report

A content analysis study of reports by external auditors
registered with the Benghazi Tax Authority

Adel A. Alobeidi

Benghazi University

Adel.alobeidi@uob.edu.ly

Abstract

This study aimed to identify the auditing standards followed by external auditors registered with the Tax Authority in Benghazi and to measure their commitment to the informative content of the external audit report based on the auditing standards they follow. The study used a quantitative content analysis approach, and the study population included external auditors registered with the Tax Authority in Benghazi (auditors who have a tax record with the Tax Authority). A simple random sample was selected from the study population. The results of the data analysis showed statistically that in the absence of recognized and applicable national auditing standards, external auditors rely on two types of standards in the audit process and in issuing audit reports: Generally Accepted Auditing Standards (GAAS). The level of auditors' commitment to the informative content in the external auditor's report was generally very weak when relying on these standards. International Standards on Auditing (ISAs). Auditors' level of commitment to the informative content in the external audit report was generally excellent when relying on these standards. The study recommended the importance of external auditors' commitment to the informative content of the external auditor's report in accordance with the auditing standards they follow, as it reflects the quality of the auditor's professional performance, which enhances the confidence of the Tax Authority as a user of financial information, and the role of the Libyan Accountants and Auditors Association and relevant professional associations in issuing national auditing standards, guided by international standards in accordance with the political, economic, social and cultural factors of the Libyan environment.

Keywords: *External Auditor's Report, Auditing Standards, Content Analysis, Tax Authority.*

1- المقدمة

تعتمد مهنة المراجعة الخارجية كغيرها من المهن على مجموعة من المعايير المقبولة والمتعارف عليها إلى Generally Accepted Auditing Standards والتي يرجع بداية ظهورها بشكل عام إلى مجمع المحاسبين الأمريكيين عام 1939، وقد لاقت هذه المعايير قبولا عاما من ممارسي المهنة، وتنعكس

في شكل اجراءات يتبعها المراجع عند القيام بواجبات هذه المهنة، كما أن هذه المعايير تحتوي على كل ما يتعلق بالنواحي الشخصية المرتبطة بمزاوولي المهنة لغرض التوصل إلى رأي فني محايد عن مدى سلامة القوائم المالية (بن كيكي، 2014)، إضافة إلى وجود معايير المراجعة الدولية (ISAs) International Standards on Auditing والتي هي عبارة عن مستويات مهنية معينة في شكل أنماط ومقاييس تصدرها الهيئات والمنظمات الدولية لتوحيد الممارسة المهنية للمراجعة بين دول العالم، وذلك لضمان التزام المراجع الخارجي ووفائه بمسؤولياته المهنية في قبول التكاليف وتخطيط وتنفيذ أعمال المراجعة ومن ثم اعداد تقرير المراجعة بكفاءة ومهنية، وتبرز أهمية هذه المعايير في الحاجة الملحة من قبل منظمات المهنة لضرورة وجود معايير للأداء المهني، ولسد احتياجات وتوقعات مجتمع الاعمال، وتقوم هذه المعايير على تقليل التفاوت في الأداء بين الممارسين في معظم دول العالم، كما أنها تحظى في نفس الوقت بالقبول العام من كل ممارسي المهنة (محمود، 1989).

وبالتالي يتجسد الهدف النهائي من عملية المراجعة في إضافة تأكيد على القوائم المالية؛ مما يؤدي إلى زيادة درجة الثقة من المستخدمين المختلفين لهذه القوائم، وينعكس هذا التأكيد على التقليل من المخاطر التي يتعرض لها متخذي القرارات (القاضي وآخرين، 2014)، وحتى يقدم تقرير المراجعة الدولية قيمة تأكيدية أعلى لكافة الأطراف المستفيدة منه، فقد تم تطويره ليشمل العديد من الجوانب الخاصة بتوصيل الأمور التي كانت لها الأهمية الكبرى خلال عملية المراجعة، ولعل أهمها: تعزيز التقرير عن قدرة الشركة على الاستمرار، والتقرير عن المعلومات الأخرى الواردة بالتقرير السنوي للشركة، وعرض قسم الرأي أولاً ويليه قسم أساس إبداء الرأي، وإدراج عبارة تؤكد على نحو صريح استقلال المراجع عن الشركة، شرح كيفية تطبيق مفهوم الأهمية النسبية، الإفصاح عن سنة بداية العمل كمراجع للشركة بلا انقطاع، الإفصاح عن اسم الشريك، وهذا أدى إلى توسيع المحتوى المعلوماتي لتقرير المراجعة، وذلك بهدف تعزيز قيمة تقرير المراجعة لدى كافة أصحاب المصلحة بإثراء محتواه بالمعلومات المفيدة وزيادة الشفافية عن عملية المراجعة وتحسين جودتها (Gheorghe, 2012)، (Kythreotis, 2015)، حيث أصبح على المراجع الخارجي ضرورة تقديمه لتقرير مكتوب يبني فيه رأيه حول عدالة القوائم المالية ومدى تمثيلها للمركز المالي ونتائج الأعمال للشركة تحت المراجعة، مشتملاً على جميع مكوناته الشكلية والموضوعية (اشتوي، 1996).

2. الدراسات السابقة:

تناولت العديد من الدراسات تقارير المراجعين الخارجيين لتحديد جودتها ومدى التزام المراجعين بالمحتوى المعلوماتي لهذه التقارير وفقاً لمعايير المراجعة الدولية أو المعايير المقبولة والمتعارف عليها، منها على سبيل المثال دراسة النعيمي والصرايره (2018) والتي هدفت إلى تحليل محتوى تقارير المراجعة الصادرة عن مراجعي الحسابات القانونيين للشركات المدرجة في بورصة عمان، كدراسة حالة، وقد أظهرت النتائج أن مستوى الالتزام بمعايير المراجعة الدولية كان ضعيفاً، خاصة فيما يتعلق بالكشف عن المخاطر والتدابير الوقائية، ومع ذلك، كان مستوى الالتزام بالمحتوى المعلوماتي للتقارير ممتاز، وكان مستوى الالتزام بالجوانب الشكلية للتقارير متوسطاً، مع بعض عدم التناسق في تنسيق التقارير، وقد هدفت أيضاً دراسة العبدالله والعباد

(2019) الى تقييم جودة تقارير المراجعين في الشركات المدرجة في بورصة البحرين، حيث أظهرت النتائج أن مستوى الالتزام بمعايير المراجعة الدولية كان متوسطاً، مع وجود بعض أوجه القصور في توثيق إجراءات المراجعة وإصدار الرأي، وكان مستوى الالتزام بمحتوى تقارير التدقيق متوسطاً، مع تقديم المراجعين لتقييم كاف، ولكن ليس شاملاً، لبيانات الشركة المالية، وكان مستوى الالتزام بالجوانب الشكلية لتقارير المراجعة متوسطاً، بينما هدفت دراسة البحيري ومحمد (2020) الى تحليل جودة تقارير المراجعة في الشركات المدرجة في سوق أبوظبي للأوراق المالية، حيث أشارت نتائج الدراسة إلى أن مستوى الالتزام بمعايير المراجعة الدولية كان جيداً بشكل عام، ولكن مع وجود بعض أوجه القصور في الكشف عن المخاطر، وكان مستوى الالتزام بمحتوى تقارير المراجعة جيداً، مع تقديم المراجعين لتقييم واضح ومفيد لبيانات الشركة المالية. كما كان مستوى الالتزام بالجوانب الشكلية لتقارير المراجعة جيداً، مع التزام معظم التقارير بمتطلبات الجانب الشكلي،

وفي عام (2021) قام كل من العزام وطراونه بدراسة تحليل محتوى تقارير المراجعين الخارجيين في الأردن من خلال عينة بسيطة من هذه التقارير، ووجدت الدراسة أن مستوى الالتزام بالعناصر الأساسية لتقارير المراجعين الخارجيين كان مرتفعاً نسبياً (80%)، بينما كان مستوى الالتزام بمحتوى فقرات التقرير منخفضاً نسبياً (55%)، وكان مستوى الالتزام بالنواحي الشكلية للتقرير متوسطاً (65%)، كما أن دراسة Jones & Smith (2022) هدفت إلى تقييم المحتوى المعلوماتي لتقارير المراجعين الخارجيين للشركات المدرجة في بورصة ناسداك، وتوصلت الدراسة الى أن مستوى الالتزام بالعناصر الأساسية لتقارير المراجعين الخارجيين كان مرتفعاً نسبياً (85%)، ومع ذلك، كان مستوى الالتزام بمحتوى فقرات التقرير منخفضاً نسبياً (65%)، وكان مستوى الالتزام بالنواحي الشكلية للتقرير متوسطاً (72%)، وبشكل عام تشير نتائج هذه الدراسة إلى أن تقارير المراجعين الخارجيين للشركات المدرجة في بورصة ناسداك تحتوي على مستوى جيد من المحتوى المعلوماتي، ومع ذلك، يمكن تحسين مستوى المعلومات التفصيلية والالتزام بالنواحي الشكلية، وفي دراسة أخرى قاما بها الباحثين العزام وطراونه (2022) والتي هدفت الى تقييم مستوى التزام المراجعين الخارجيين في الاردن بالمعايير الدولية كدراسة حالة من خلال استخدام أسلوب تحليل المحتوى لعدد من تقارير المراجعة الخارجية، ووجدت الدراسة أن مستوى الالتزام بالعناصر الأساسية لتقارير المراجعين الخارجيين كان مرتفعاً نسبياً (85%)، بينما كان مستوى الالتزام بمحتوى فقرات التقرير منخفضاً نسبياً (60%)، وكان مستوى الالتزام بالنواحي الشكلية للتقرير متوسطاً (70%).

ومن خلال استعراض الدراسات السابقة يتضح أهمية تقييم جودة تقارير المراجعة الخارجية من حيث المحتوى المعلوماتي الذي يجب أن يلتزم به المراجعين الخارجيين عند اعداد تقارير المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها أو معايير المراجعة الدولية، كما بينت نتائج هذه الدراسات أن نتائج تحليل المحتوى المعلوماتي لتقارير المراجعة كان متفاوتاً وبنسب مختلفة فيما بين العناصر الأساسية للتقرير وفقرات التقرير وكذلك النواحي الشكلية للتقرير، كما أن هذه الدراسات قد أجريت في بيئات مختلفة بخلاف

البيئة اللببية، ولذا جاءت هذه الدراسة لتختبر مدى التزام المراجعين الخارجيين بالمحتوى المعلوماتي في تقارير المراجعة الخاصة بهم.

3. مشكلة الدراسة

إن المحتوى المعلوماتي لتقرير المراجع الخارجي هو عبارة عن إطار معلوماتي مالي يحتوي على العديد من المعاني والدلالات التي يمكن الوثوق بها وقبولها واستخدامها في اتخاذ العديد من القرارات المالية من قبل العديد من مستخدمي هذه المعلومات (Okenwa, 2017)، إلا أن عدم رضا المجتمع المالي عن تقرير المراجع الخارجي شغل حيزا واسعا من الفكر المحاسبي، تحت ما يسمى بـفجوة التوقعات، حيث اكتسبت اهتماما واسع النطاق بسبب أن محتويات تقرير المراجع قد فقدت فعاليتها وأصبح لها انعكاساتها السلبية الخطيرة على عملية اتخاذ القرار في بيئة الاعمال، وحتى يسترد تقرير المراجع الخارجي فعاليتها كان من الضروري إعادة النظر في المحتوى المعلوماتي للتقرير بالشكل الذي يحقق خصائص الجودة ومتطلبات المجتمع المالي، هذا الامر حذا برواد الفكر المحاسبي إلى تطوير بيانات معايير المراجعة، على اعتبار أن المعايير هي الأسلوب الأفضل القادر على تحقيق تلك الخصائص والمتطلبات من خلال الاتجاه نحو تنميط تقرير المراجع الخارجي حتى يسهل فهمه من قبل مستخدمي القوائم المالية واكتشاف أي موضوعات غير عادية (جمعة، 2013)، وحتى لا يجد مستخدمي المعلومات المالية صعوبة كبيرة في تفسير محتوى تقرير المراجع الخارجي في حال اختلاف التقارير عند حصول كل عميل على تقرير خاص به، فقد انتهت مهنة المراجعة إلى ذلك وقامت بتحديد أنواع تقارير المراجعة التي يجب ارفاقها بالقوائم المالية ومحتوى كل تقرير وفقراته كوسيلة لتجنب الخط وسوء الفهم (ارنر ولوبك، 2009)، وذلك من خلال معايير اعداد التقارير التي توفر مستويات أداء معين لعملية المراجعة الخارجية بحيث يجب تضمين رأي المراجع الخارجي حول مدى عدالة القوائم المالية، في تقرير تتوافر فيه الشروط والاعتبارات الشكلية والموضوعية (لطي، 2007)، إضافة إلى ضرورة أن يكون هذا التقرير واضحا ومتطابقا مع النماذج المهنية المحددة (توماس وامرسون، 2000)، ومشملا على جميع مكوناته (اشتيوى، 1996).

4. أسئلة الدراسة

بناءً على مشكلة الدراسة وفي غياب معايير مراجعة وطنية معترف بها وسارية تحدد المحتوى المعلوماتي لتقرير المراجع الخارجي اللببي، الامر الذي يثير التساؤلات التالية:

1. ما هي معايير المراجعة التي يتبعها المراجعون الخارجيون المقيدين لدى مصلحة الضرائب بنغازي؟
2. هل يلتزم المراجعين الخارجيين المقيدين بمصلحة الضرائب بنغازي، بالمحتوى المعلوماتي لتقرير المراجع الخارجي استناداً إلى معايير المراجعة التي يتبعونها؟

5. أهداف الدراسة

- من خلال مشكلة الدراسة وللإجابة على تساؤلاتها، تسعى هذه الدراسة للوصول إلى الأهداف التالية:
1. تحديد معايير المراجعة المتبعة من طرف المراجعين الخارجيين المقيدين لدى مصلحة الضرائب في بنغازي في عملية مراجعة القوائم المالية للجهات المختلفة.

- 2- تحليل محتوى تقارير المراجعة الصادرة عن المراجعين الخارجيين لمعرفة مدى التزامهم بالمحتوى المعلوماتي في تقرير المراجع الخارجي استنادًا إلى معايير المراجعة التي يتبعونها.
- 3- تحديد ومعرفة نقاط الضعف والقصور في المحتوى المعلوماتي لتقرير المراجع الخارجي الليبي.

6. أهمية الدراسة:

تتمثل أهمية الدراسة في فيما يلي:

- ما تضيفه هذه الدراسة من أهمية علمية وبحثية وذلك من خلال تناولها للشكل والمحتوى المعلوماتي لتقرير المراجع الخارجي الليبي، في ظل غياب معايير مراجعة وطنية معترف بها، ومدى تماثله مع معايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها أو المعايير الدولية من عدمه.
- زيادة وعي مستخدمي التقارير المالية كمصلحة الضرائب وغيرها، بأهمية المحتوى المعلوماتي في تقرير المراجع الخارجي وتأثيره على قراراتهم المختلفة.
- استخدام أسلوب تحليل المحتوى الكمي باعتباره من أهم الأساليب المستخدمة في تحليل الوثائق والتقارير والكتب وغيرها.

7. حدود الدراسة:

- انطلاقًا من عرض مشكلة الدراسة وأهدافها، وفي إطار المنهجية المحددة، تتمثل حدود الدراسة في:
- تحليل المحتوى المعلوماتي فقط لتقارير المراجعين الخارجيين المستقلين والمقيدين لدى مصلحة الضرائب في بنغازي، المرفقة بالقوائم المالية للجهات محل المراجعة.
 - عدم التطرق للإقرارات الضريبية أو أي خدمات ضريبية أخرى يقدمها المراجع مرتبطة بالتقرير.
 - عدم التطرق إلى علاقة هذه التقارير أو أثرها على الربط الضريبي من طرف مصلحة الضرائب.

8. الإطار النظري

1.8 مفهوم تقرير المراجع الخارجي وأهميته وخصائصه

إن تقرير المراجع الخارجي هو عبارة عن وثيقة مكتوبة تعبر عن رأيه في القوائم المالية التي تم مراجعتها، وقد ورد في مفهوم تقرير المراجع الخارجي عدة تعريفات، حيث عُرف بأنه المنتج النهائي لعملية مراجعة القوائم المالية السنوية للشركة وهو وسيلة أو أداة لتوصيل الرأي الفني المحايد للمراجع الخارجي على القوائم المالية مجال المراجعة الخارجية (صبان وعلي، 2002)، كما عُرف أيضًا بأنه وثيقة مكتوبة صادرة عن شخص مهني مستقل، بهدف إعلام مستخدمي المعلومات حول درجة التطابق بين المعلومات الاقتصادية بمعناها المهني المتعارف عليه، بهدف إبداء رأي فني محايد، عن مدى دقة أو صحة البيانات والمعلومات للاعتماد عليها، وبناءً عليه يؤدي تقرير المراجع الخارجي وظيفة إخبارية وإعلامية هامة (دحبور، 2009). إن لتقرير المراجع الخارجي أهمية بالغة سواء للمراجع نفسه أو لكافة الأطراف المستفيدة من هذا التقرير، وتكمن أهميته في كونه مؤشر على إنجاز عمله باعتباره المنتج النهائي لعملية المراجعة ووفقًا لمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها، وفي نفس الوقت هو أداة لتوصيل رأيه الفني المحايد لملاك المؤسسة،

وتكمن أهميته أيضا باعتباره الوثيقة المكتوبة التي تحدد مسؤوليته القانونية، سواء الجنائية أو المدنية نتيجة وجود تقصير أو إهمال، وكذلك مسؤوليته المهنية أمام المجتمع، إضافة لكون التقرير أيضا مؤشر حول جودة ونوعية المعلومات الواردة بالقوائم المالية ودرجة الاعتماد عليه في اتخاذ القرارات وذلك من خلال ما يمنحه من قيمة مضافة للقوائم المالية للمتعاملين في سوق المال سواء للمؤسسات أو المقرضين أو المستثمرين والدائنين، كما يعطي التقرير مؤشر عن مدى وفاء الإدارة العليا للمؤسسة محل المراجعة بمسؤولياتها في إدارة الموارد الاقتصادية باعتبارها وكيفا عن الملاك ومدى التزامها بالمبادئ المحاسبية المقبولة أو معايير المحاسبة الدولية في اعداد القوائم المالية، وكذلك مدى التزامها بالقوانين واللوائح والتشريعات المنظمة لأنشطتها (سلامة، 2011).

ويضيف (هاري، 2000) أن هنالك العديد من الخصائص الأساسية التي يجب يتميز بها تقرير المراجعة الجيد، أهمها (الأهمية، الفائدة، التوقيت المناسب، الدقة، كفاية الدعم والمساندة، الإقناع، الموضوعية، الوضوح والبساطة، الإيجاز، الأسلوب البناء، التنظيم والإيجابية)، وقد ذكرت أيضا (عميروش، 2011) مجموعة من الخصائص والتي تبرهن بأن التقرير جيد ويتميز بالجودة تتمثل في (الإيجاز، الوضوح، الأهمية، الصحة والدقة، الترابط، الصدق والأمانة).

2.8 معايير إعداد تقرير المراجع الخارجي

1.2.8 معايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها لإعداد تقرير المراجع الخارجي

أصدرت المنظمات المهنية مجموعة من معايير المراجعة التي حددت الأداء والإجراءات التي يجب اتباعها للقيام بواجبات مهنة المراجعة، وقد لاقت هذه المعايير قبولا عاما من ممارسي المهنة، واهتم العديد من الباحثين والمنظمات المهنية بتعريف معايير الأداء للمراجعة، حيث يُعد التعريف التالي من أكثر هذه التعريفات تعبيراً عن مفهوم معايير الأداء، وتُعرف معايير المراجعة بأنها مستويات للأداء المهني الذي يتم بواسطة المراجع وتستخدم في الحكم على جودة العمل الذي يقوم به المراجع، ومن ناحية أخرى تحدد الكيفية التي يتم بها ممارسة عملية المراجعة، ومن هذا التعريف تتضح أهمية وضرورة توافر مستويات أداء للمراجعة والتي تستخدم في تقييم الأداء المهني للمراجع بعد عملية المراجعة وتحديد مسؤوليته وتحديد طريقة وأسلوب أداء العمل بواسطة المراجع، وتحديد طبيعة ونطاق المعلومات والأدلة الواجب الحصول عليها باستخدام إجراءات المراجعة، وتُعد الولايات المتحدة الأمريكية أولى الدول التي أصدرت معايير أداء للمراجعة المالية الخارجية، وقد سبق ظهور هذه المعايير مجموعة من العوامل والظروف الاقتصادية التي أدت في النهاية إلى ظهور هذه المعايير، وقد نشأت وتطورت هذه المعايير في الولايات المتحدة الأمريكية من خلال عدة مراحل تاريخية (الصباغ وآخرين، 2008) ويرجع ظهور معايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها بشكل عام إلى مجمع المحاسبين الأمريكيين الذي أصدر عام 1939 عدد تسعة معايير للمراجعة أضاف إليه معيارا عاشرا في عام 1954، وتم تبويبها في ثلاث مجموعات رئيسية هي: المعايير العامة (الشخصية)، معايير الأداء المهني (العمل الميداني)، معايير إعداد التقرير، وتتضمن هذه المعايير كل ما يتعلق بالنواحي الشخصية المرتبطة بمزاولة المهنة، وإجراءات العمل الميداني لغرض التوصل إلى رأي محايد عن مدى

سلامة القوائم المالية محل الفحص، وتضمن هذا الرأي في تقرير تتوافر فيه بعض الشروط والاعتبارات الشكلية والموضوعية، وعلى الرغم من أن تلك المعايير قد خضعت للتعديل أكثر من مره إلا أن الجوهر الأصلي لها ما زال كما هو، وفيما يتعلق بمعايير اعداد التقرير فقد قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) American Institute Of Certified Public Accountants بوضع أربعة معايير تعتبر بمثابة إرشادات عامة لإعداد تقرير المراجعة، تتمثل في: معيار الإشارة إلى صدق وعدالة عرض القوائم المالية، معيار الإشارة لظروف عدم الثبات في تطبيق مقياس صدق القوائم المالية، معيار الكفاية في الإفصاح ضمن القوائم المالية، معيار وحدة الرأي، (مناعي، 2009).

2.2.8 معايير المراجعة الدولية (ISAs) لإعداد تقرير المراجع الخارجي

إن توجه الاقتصاد الدولي نحو العولمة وتعاظم التبادل التجاري وهيمنة المنظمة الدولية للتجارة، وتعزيز نفوذ الأمم المتحدة واهتمامها بالتنمية الاقتصادية والاجتماعية وازدياد نشاط الشركات متعددة الجنسية في جميع دول العالم، كل ذلك زاد من الحاجة إلى معايير موحدة للمراجعة أكثر إلحاحاً، كما أن محاولات وضع معايير على المستوى الدولي بدأت مع بدايات القرن العشرين وذلك بعقد المؤتمر المحاسبي الأول في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1904، ثم توالى عقد المؤتمرات الدولية بوضع معايير المحاسبة الدولية، كما تكفلت لجنة ممارسة المراجعة والتدقيق الدولي بوضع وتطوير معايير المراجعة الدولية (رفاعه، 2017)، والتي نشأت بهدف تحسين جودة الأداء المهني وتحقيق قدر من التوافق في الاحكام الشخصية للمراجعين والعمل على رفع مستوى المهنة والارتقاء بها والقضاء على التناقضات ما بين المعايير المحلية والدولية (السديري، 2019)، وكذلك لإيجاد مستويات وإرشادات مهنية لمراجعة الحسابات وما يرتبط بها من خدمات قابلة للتطبيق دولياً، وتحتوى على المبادئ والإجراءات الجوهرية وكذلك الارشادات ذات العلاقة في شكل شروح وايضاحات ومعلومات أخرى، وقد قام الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) بإصدار مجموعة من المعايير خلال فترات زمنية متتابعة حسب الأهمية النسبية عن طريق لجنة ممارسات المراجعة الدولية (IAPC) ثم أعاد الاتحاد تبويب هذه المعايير طبقاً لارتباطها بمراحل عملية المراجعة في شكل مجموعات، تضم كل مجموعة منها عدد من المعايير، ومن ثم جاءت معايير نتائج وتقارير المراجعة ضمن المجموعة السابعة من هذه المعايير (القاضي ودحدوح 2014).

1- المحتوى المعلوماتي لتقرير المراجع وفقاً لمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها

عُرف المحتوى المعلوماتي لتقرير المراجع الخارجي بأنه هو ما تتضمنه الالفاظ أو العبارات التي يصاغ بها تقرير المراجع الخارجي من معان ودلالات يمكن لمستخدميه الوثوق بها والاعتماد عليها في تقييم الشركة والتعرف على نتائج أعمالها ومركزها المالي (غريب، 2006)، أي أن أهمية المحتوى المعلوماتي لتقرير المراجع الخارجي لا تتبع فقط من كونه الناتج النهائي لعملية المراجعة ولكن أيضاً لكونه أحد المدخلات الأساسية لدى الكثير من المستخدمين من أجل صناعة قراراتهم المختلفة (الذنيبات، 2015)، وقد أدرك القائمين على مهنة المراجعة ضرورة توحيد المحتوى المعلوماتي لتقرير المراجعة كوسيلة لتجنب الخلط وسوء

الفهم، لان المستخدمين سوف يجدون صعوبة كبيرة في تفسير مضمون تقرير المراجع الخارجي إذا تحصل كل عميل على تقرير خاص به، وبالتالي أوضحت المهنة وحددت أنواع تقارير المراجعة التي يجب ارفاقها بالقوائم المالية، وقد تم توحيد اللغة المستخدمة في كتابة التقرير، وقد تم تصنيف تقارير المراجعة الخارجية إلى (ارنز ولوبك، 2009):

1- تقرير المراجعة النظيف (القياسي)

يُعد تقرير المراجعة النظيف الشكل الأكثر انتشاراً للتقرير ويتم استخدامه في 90% من تقارير المراجعة، ويصدر التقرير متى توفرت الشروط التالية: تضمنين كافة القوائم (قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة الأرباح المحتجزة، قائمة التدفقات النقدية) بالتقارير المالية، إتباع المعايير العامة الثلاثة بكافة جوانب عملية المراجعة، جمع الأدلة الكافية وقيام المراجع بأداء المراجعة على النحو الذي يمكنه من الإشارة إلى انه قد تم الالتزام بمعايير العمل الميداني الثلاثة، اعداد القوائم المالية بما يتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، ويعني ذلك ان يكون هناك قدراً من الإفصاح الكافي في الملاحظات المرفقة وباقي جوانب القوائم المالية، عدم وجود حالات تستدعي إضافة فقرات تفسيرية او تعديل للغة التقرير.

ويجب أن يتضمن تقرير المراجع النظيف المحتوى التالي (ارنز ولوبك، 2009، رفاعه، 2017):

- 1) اسم التقرير: تتطلب معايير المراجعة أن يكون هناك عنواناً للتقرير، وأن يحتوي على كلمة " المحايد" وذلك حتى يشعر المستخدمين بعدم وجود تحيز في كافة مراحل المراجعة.
- 2) الجهة الموجه إليها التقرير (المخاطبون): يوجه التقرير عادة إلى المساهمين او مجلس الإدارة للشركة محل المراجعة، والتوجه الاخير هو مخاطبة المساهمين للإشارة إلى استقلال المراجع عن الشركة ومجلس الإدارة معا.
- 3) الفقرة الافتتاحية (المقدمة): والهدف من هذه الفقرة هو تحقيق ثلاثة أمور، أولاً الإشارة في تعبير بسيط إلى قيام المراجع بأداء عملية المراجعة وذلك لتمييز هذا التقرير عن تقارير الاعداد والفحص، ثانياً توضيح أنواع القوائم المالية التي تم مراجعتها بما في ذلك قائمة المركز المالي والفترات المحاسبية لكل من قائمتي الدخل والتدفقات النقدية، مع تتطابق نفس المصطلحات المتعلقة بالقوائم المالية مع التي استخدمتها الشركة، ثالثاً يجب أن يُشار إلى أن اعداد القوائم المالية هي من مسؤولية الإدارة ومسئولية المراجع تتحصر في ابداء الراي في هذه القوائم بناء على عملية المراجعة، والهدف من ذلك هو توصيل معلومة مفادها أن الإدارة هي المسؤولة عن اختيار ما يناسبها من مبادئ المحاسبة المتعارف عليها واتخاذ القرارات المتعلقة بالقياس والافصاح عند تطبيق المبادئ.
- 4) فقرة النطاق (المجال): تبين هذه الفقرة ما قام به المراجع فعلياً في عملية المراجعة، ويجب أن يذكر في بداية هذه الفقرة إتباع المراجع لمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها، ثم يأتي بعد ذلك وصف الجوانب الهامة في المراجعة، كما يجب أن توضح انه تم تصميم المراجعة للتوصل إلى تأكيد مناسب عن ما اذا كانت القوائم المالية خالية من التحريف الذي يتسم بالأهمية النسبية، ويعني ذلك أن مسؤولية المراجع تتحصر في البحث عن التحريفات التي تتسم بالأهمية النسبية

وليس التحريفات البسيطة التي لا تؤثر على قرارات المستخدمين، ويعني مصطلح التأكيد المناسب الإشارة إلى أن المراجعة لا يمكن أن تؤدي إلى تفادي التحريفات ذات الأهمية النسبية بشكل كامل من القوائم المالية، وبمعنى آخر تقدم المراجعة مستوى مرتفع من التأكيد ولا تقدم ضمانا للتعرف على كل التحريفات، كما وتناقش باقي محتويات الفقرة عملية جمع الأدلة وتوضيح اعتقاد المراجع بأنه تم التوصل إلى الأدلة الملائمة لأبداء الرأي الذي يتم التعبير عنه، ويعني مصطلح الأساس الاختباري انه تم استخدام أسلوب المعاينة بدلا من مراجعة كافة العمليات المالية وارصدة الحسابات بالقوائم المالية، أي أن هذه الفقرة توضح قيام المراجع بتقييم مدى ملائمة المبادئ المحاسبية والاحكام والافصاح والعرض في القوائم التي تعدها الإدارة وتحمل مسئوليتها.

(5) **فقرة إبداء الرأي:** يتم في هذه الفقرة عرض النتائج التي توصل اليها المراجع بناء على الاختبارات التي قام بها، وهي أهم فقرة لأنه عادة ما يشار إلى تقرير المراجعة على انه رأي المراجع، ويجب في هذه الفقرة الإشارة إلى رأي المراجع الذي يعبر فيه عن رأيه الخاص وليس عن بيان يشكل حقيقة أو ضمان مطلق، كما تهدف هذه الفقرة إلى توضيح النتائج التي تم التوصل اليها من خلال الحكم المهني، واستخدام كلمة " في رأينا" هي تعبير عن إمكانية وجود خطر للمعلومات يرتبط بالقوائم المالية حتى بعد أن تتم مراجعة هذه القوائم، وإن فقرة ابداء الراي ترتبط بشكل مباشر بمعايير المراجعة المتعارف عليها، والمراجع مطالب بأبداء رايه عن القوائم المالية كوحدة واحدة بما في ذلك التزام الشركة بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها، ويرى معظم المراجعين أن القوائم المالية تتسم بالتعبير العادل عندما يتم اعدادها في اطار مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، ولكن من الضروري أيضا ان يتم اختبار العمليات المالية والارصدة للتحقق من مدى وجود معلومات غير صحيحة.

(6) **توقيع المراجع " أسم شركة المراجعة":** يجب تحديد أسم شركة المراجعة التي قامت بأداء المراجعة او المراجع الذي قام بأدائها.

(7) **تاريخ تقرير المراجعة:** يحدد هذا التاريخ اليوم الذي تم فيه استكمال المراجعة خاصة الإجراءات الميدانية الأكثر أهمية، حيث ان هذا التاريخ مهم جداً كونه يمثل اليوم الأخير لمسئولية المراجع عن فحص الاحداث ذات الأهمية النسبية التي وقعت بعد هذا التاريخ المذكور.

(8) **عنوان شركة المراجعة:** يجب أن يبين التقرير مكان محدد كعنوان لمكتب او شركة المراجعة والذي يكون عادة اسم المدينة.

وعادة ما يطلع على تقرير المراجع معظم المستخدمين الذين تتوافر لديهم المعرفة، وعند ملاحظتهم أن التقرير يتضمن الفقرات القياسية الثلاث (الافتتاحية، النطاق، إبداء الرأي) سيتوصلون إلى استنتاج انه قد تم تحقق شروط التقرير النظيف السالف ذكرها، وبالتالي يؤدي أي خروج عن التقرير النظيف إلى اقناع المستخدمين ذوي المعرفة بأن المراجع يرغب في نقل معلومات إضافية لهم أو في تقليص قدر المعلومات

التي يتم نقلها اليهم، وبعض الحالات قد يتوصل المراجع إلى استنتاج أن هناك تحريف يتسم بالأهمية النسبية في القوائم المالية، ولكن عادة ما يكون الخروج عن التقرير النظيف بسبب وجود أمور أقل جوهرية، وفي جميع الأحوال متى توافرت الشروط التالية فإن الأمر يتطلب من المراجع الخروج عن تقرير المراجعة النظيف إلى تقارير أخرى: الشرط الأول/ تقييد مجال المراجعة، الشرط الثاني/ أعداد القوائم المالية بما لا يتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، الشرط الثالث/ عدم حياد المراجع: انتفاء الحيادية وفقا لتواعد السلوك المهني.

وبالتالي عند وجود أي شرط من الشروط الثلاثة السابقة التي تتطلب الخروج عن الرأي النظيف على نحو يتسم بالأهمية النسبية، فيجب اصدار تقرير آخر غير التقرير النظيف، ويأخذ أحد الاشكال الثلاثة (تقرير مقيد (متحفظ)، تقرير سلبي، تقرير الامتناع عن إبداء الرأي)

2- المحتوى المعلوماتي لتقرير المراجع الخارجي وفقا للمعيار الدولي رقم (ISA700) المعدل

قدم المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكيد International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين International Federation of Accountants (IFAC) العديد من المحاولات والمبادرات لتطوير وتعديل هيكل ومحتوى معلومات تقارير المراجعة، وذلك بهدف زيادة جودة المحتوى الإعلامي لهذه التقارير ومن ثم زيادة ثقة المستثمرين وغيرهم من مستخدمي القوائم المالية، وذلك لكون تقرير المراجعة يمثل الأداة التي يحكم من خلالها مستخدمي القوائم المالية على مدى عدالة تلك القوائم ومدى تعبيرها عن أداء الشركة ومركزها المالي، وقد أحدثت معايير المراجعة الجديدة والمعدلة، تعديلات رئيسية على تقرير المراجعة وذلك من خلال إعادة ترتيب بعض عناصر هذا التقرير وما تتضمنه من معلومات وذلك وفقا للمعيار الدولي رقم (ISA700) المعدل "صياغة الرأي والتقرير عن القوائم المالية" (متولي 2020).

ووفقا لمشروع المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكيد أصبح نموذج تقرير المراجع الخارجي المعدل (ISA700) ساري المفعول بدء من 15 ديسمبر 2019، مع التوقف عن العمل بالنموذج السابق للتقرير بالنسبة للقوائم المالية التي تخص السنة المالية 2015، وتستهدف طريقة صياغة نموذج تقرير المراجع الخارجي الجديد إلى انها تعكس بشكل موجز وتتوصل بطريقة ذات معنى مدى جهود المراجعة المبذولة طوال عملية المراجعة الخارجية للوصول للرأي الوارد بتقرير المراجعة بشأن عدالة القوائم المالية، وبالتالي فإنه وفقا لمعيار (ISA700) المعدل لسنة 2015 تنقسم التعديلات إلى تعديلات في شكل التقرير وتعديلات في محتوى معلومات التقرير، وبالتالي أصبحت التعديلات تعديلات هيكلية وتعديلات في المحتوى، وقد تم إدراج المتطلبات المتعلقة بتقرير المراجع الخارجي في العديد من معايير المراجعة الدولية، ولكن أصبح المعيار (ISA700) هو المعيار الذي يحتوي على رؤية شاملة لشكل ومحتوى تقرير المراجع الخارجي (الاباصيري، 2017)، وبذلك أصبحت محتويات تقرير المراجعة وفقا لمعايير المراجعة الدولية الجديدة والمعدلة تتضمن البنود والعناصر التالية (Steven, J., & Ben, W., 2017 – Clive Lennox, C.,) (WU, X. & Zhang, 2016) نقلا عن (متولي، 2020):

1. **فقرة الرأي:** تم إعادة ترتيب هذه الفقرة بحيث أصبحت تأتي مباشرة بعد الجهة الموجة إليها التقرير، حيث قد يكتفي الكثير من مستخدمي تقرير المراجع بقراءة رأي المراجع فقط وإعطائه قدر أكبر مقارنة بباقي عناصر التقرير، وتضمنت الفقرة أيضا مجال المراجعة (القوائم المالية، الإيضاحات المتممة لها) وملخص السياسات المحاسبية الهامة والمعلومات التفصيلية الأخرى.
2. **فقرة أساس الرأي:** وهي فقرة مستقلة في التقرير المعدل، حيث يجب أن ترد ضمن التقرير في حالة كان رأي المراجع رأيا متحفظا أو أنه امتنع عن إبداء الرأي، ولا يتم تفعيل هذه الفقرة في حالة التقرير النظيف.
3. **فقرة الأمور الرئيسية للمراجعة:** ويقصد بالأمور الرئيسية للمراجعة (بحسب الحكم المهني للمراجع) هي الأمور الأكثر أهمية عند مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية، بهدف توفير المزيد من الشفافية عن أعمال المراجعة، من خلال تضمين تقرير المراجع معلومات إضافية لمستخدمي القوائم المالية المعنيين لمساعدتهم في فهم أفضل لعملية المراجعة، مع ذلك يحظر على المراجع الاعلام عن الأمور الرئيسية للمراجعة عندما يمتنع عن إبداء رأيه في القوائم المالية.
4. **فقرة عدم التأكد الجوهرية ذو العلاقة باستمرارية الشركة:** وهي فقرة مستقلة تدرج بالتقرير في حالة وجود عدم تأكد جوهرية يتعلق باستمرارية الشركة.
5. **فقرات أمور أخرى (إن وجدت):** وهي غير محددة الموضع، فقد يكون مكان هذه الفقرة بعد فقرة الأمور الرئيسية للمراجعة إذا كانت تتعلق بمراجعة القوائم المالية فقط، أو توضع في اخر التقرير إذا كانت تتعلق بالمتطلبات القانونية او التنظيمية الأخرى أو كليهما.
6. **فقرة المعلومات الأخرى:** وهي فقرة مستقلة تهدف إلى شرح مسؤوليات الإدارة والمراجع عن المعلومات الأخرى المالية أو غير المالية، التي يشار إليها في التقرير السنوي للشركة، إضافة إلى بيان بأن المراجع قد توصل إلى عدم وجود تحريف جوهرية غير مصحح للمعلومات الأخرى او بيان يصف التحريفات الجوهرية إن وجدت.
7. **فقرة مسئولية مراجع الحسابات عن مراجعة القوائم المالية:** حيث تتضمن هذه الفقرة مسئوليته عن تحديد وتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية للقوائم سواء كانت بسبب الغش أو الأخطاء وما هو تصمم وأداء إجراءات المراجعة كاستجابة لهذه المخاطر، إضافة للحصول على فهم واضح للرقابة الداخلية المتعلقة بعملية المراجعة، وتقييم مدى ملائمة السياسات المحاسبية ومعقولية التقديرات المحاسبية.
8. **فقرة وصف مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية:** وهي فقرة جديدة ومستقلة بحيث يجب ادراج وصف لمسؤوليات المراجع عن مراجعته القوائم المالية في متن تقرير المراجع أو في ملحق مرفق مع تقرير المراجع او من خلال الموقع الالكتروني لسلطة مختصة في حال سماح القوانين

المحلية بذلك، بحيث يجب ان تتضمن هذه الفقرة سرد تفصيلي لإجراءات المراجعة التي يتعين على المراجع اتباعها حول نطاق المراجعة او السياسات المحاسبية والافصاح عنها.

9. **فقرة التقرير عن المتطلبات القانونية والتنظيمية:** يتوقف محتوى هذه الفقرة على طبيعة مسؤوليات التقرير الأخرى، كما تعبر عن استجابة التقرير للبيئة التشريعية من قوانين ولوائح.

10. **فقرة أسم شريك المراجعة:** حيث تتضمن هذه الفقرة الإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجع عن مراجعة مجموعات كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام للشركات المسجلة، ونادرا ما لا يتم كتابة اسم شريك المراجعة وذلك في حالة وجود تهديد أمني له.

وتعد المتطلبات السابقة إلزامية عند مراجعة كافة الشركات سواء كانت مقيّدة في سوق الأوراق المالية أو غير مقيّدة، وذلك باستثناء (المتطلب الثالث) توصيل أمور المراجعة الرئيسية و (المتطلب الأخير) الإفصاح عن اسم الشريك، فكلاهما مطلوبان بصفة إلزامية عند مراجعة الشركات المقيّدة فقط، وبصفة اختيارية فيما يخص مراجعة الشركات الأخرى وذلك وفقا (IAASB) (الهواري، 2020).

9. المنهج والإجراءات

1.9 منهجية الدراسة

1.1.9 أسلوب تحليل المحتوى

عرف الهاشمي ومحسن (2011) تحليل المحتوى بأنه أسلوب من أساليب البحث العلمي يندرج تحت منهج البحث الوصفي والغرض منه معرفة خصائص مادة الاتصال أو الكتب المدرسية، ووصف هذه الخصائص وصفاً كمياً معبراً عنه برموز كمية، وما يتم الحصول عليه من نتائج تكون مؤشرات تحدد اتجاه التطوير المطلوب، وعرفه (Assarroudi et al. (2018) كذلك بأنه نهج بحثي لوصف البيانات النصية، وتفسيرها باستخدام عملية منهجية للترميز والتفسير، تهدف إلى تطوير المعرفة والفهم للظاهرة قيد الدراسة، وعرفه (Hsieh and Shannon (2005) بأنه طريقة بحثية للتفسير الذاتي لمحتوى الوثائق والبيانات النصية من خلال عملية التصنيف المنظم للترميز وتحديد الموضوعات والأنماط، وقد عرفه (Wach (2013) بأنه طريقة بحثية للتحليل المدقق والمنهجي للوثائق المكتوبة.

ويتميز أسلوب تحليل المحتوى بأنه أسلوب وصفي وموضوعي ومنظم وكذلك كمي يعتمد على مدى التقدير الكمي أساساً للدراسة ومنطلقاً للحكم على انتشار الظواهر ومؤشراً للدقة في البحث ومن ثم الاطمئنان إلى النتائج (الهاشمي ومحسن، 2011)، حيث تُستخدم -أحياناً- الطريقة الاحتمالية العشوائية في جمع البيانات بما يسمح بتعميم النتائج لاحقاً، كما تعد عملية الترميز نقطة البداية لتحليل إحصائي لاحق للبيانات كما يعتمد على فرز البيانات وتصنيفها رقمياً (الرشيدي، 2021) بحيث يجرى عرض البيانات باستخدام الرسوم البيانية والجداول والإحصاءات والأشكال، وقد استخدم الباحثون أسلوب تحليل المحتوى في كثير من المجالات العلمية والبحثية (Marsh & White, 2006) نقلاً عن: (الرشيدي، 2021).

وبناء على ما سبق تم في هذه الدراسة استخدام أسلوب تحليل المحتوى كماً وذلك لتحليل المحتوى المعلوماتي لتقارير المراجعين الخارجيين المقيدين لدى مصلحة الضرائب بنغازي، وذلك لقياس مدى التزامهم بالمحتوى المعلوماتي لتقرير المراجع الخارجي وفقاً لمعايير المراجعة المتبعة من طرفهم.

2.1.9 مؤشرات المحتوى المعلوماتي لتقرير المراجع الخارجي وفقاً لمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها

تم إعداد مجموعة من المؤشرات تعمل على قياس المحتوى المعلوماتي لشكل ومحتوى تقرير المراجع الخارجي اعتماداً على أجزاء وفقرات تقرير المراجع الخارجي ومضمونها، وذلك وفقاً لمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها، بإجمالي عدد (15) مؤشر قياس، مفصلة إلى عدد (8) مؤشرات لقياس مدى الالتزام بالعناصر الأساسية للتقرير، وعدد (3) مؤشرات لقياس مدى الالتزام بمحتوى فقرات التقرير، وعدد (4) مؤشرات لقياس مدى الالتزام بالنواحي الشكلية للتقرير.

3.1.9 مؤشرات المحتوى المعلوماتي لتقرير المراجع وفقاً للمعيار الدولي رقم (ISA700) المعدل

تم إعداد مجموعة من المؤشرات تعمل على قياس المحتوى المعلوماتي لشكل ومحتوى تقرير المراجع الخارجي اعتماداً على أجزاء وفقرات تقرير المراجع الخارجي ومضمونها، وذلك وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (ISA700) المعدل، بإجمالي عدد (24) مؤشر قياس، مفصلة إلى عدد (14) مؤشر لقياس مدى الالتزام بالعناصر الأساسية للتقرير، وعدد (6) مؤشرات لقياس مدى الالتزام بمحتوى فقرات التقرير، وعدد (4) مؤشرات لقياس مدى الالتزام بالنواحي الشكلية للتقرير.

2.9 مجتمع وعينة الدراسة

يشمل مجتمع الدراسة جميع المراجعين الخارجيين المقيدين لدى مصلحة الضرائب بنغازي، أي الذين لديهم سجل ضريبي فقط لدى المصلحة، وقد قاموا بمراجعة عدد من القوائم المالية للشركات الوطنية التي تقدم تقاريرها السنوية لمصلحة الضرائب مرفقة بتقرير المراجع الخارجي عن الأعوام 2019، 2020، 2021، وهم في حدود (25) مراجع خارجي، وقد تم أخذ عينة عشوائية بسيطة تتمثل في عدد (19) مراجع خارجي.

3.9 طريقة قياس مدى الالتزام بالمحتوى المعلوماتي لتقرير المراجع الخارجي

تم استخدام أسلوب تحليل المحتوى لقياس مدى التزام المراجعين الخارجيين بالمحتوى المعلوماتي في تقرير المراجع الخارجي وفقاً للمعايير المتبعة من طرفهم، سواء أكانت معايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها أو معايير المراجعة الدولية، وذلك بإتباع الخطوات التالية:

- تجميع التقارير السنوية للمراجعين الخارجيين وتصنيفها إلى مجموعتين وذلك حسب معايير المراجعة المتبعة في عملية المراجعة، وهي إما معايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها، أو معايير المراجعة الدولية.
- إعطاء كل مجموعة ترقيماً مسلسلاً حتى يسهل التعامل معها وتحليلها.

- القيام بتحليل المحتوى المعلوماتي لجميع تقارير المراجعين الخارجيين وفقاً لأسلوب تحليل المحتوى كميًا، ووفقاً لمؤشرات قياس مدى الالتزام المعدة والمشار إليها سابقاً والمتعلقة بكل مجموعة على حدا، حيث تم إعطاء قيمة (1) لبند المؤشر الذي قام المراجع الخارجي بالالتزام به والالتزام بمضمونه وفقاً لمعايير المراجعة المتبعة من طرفه، وقيمة (0) في حال عدم الالتزام بذلك.

- استخدام برنامج الحزمة الإحصائية والاجتماعية (SPSS ver.20) وذلك لاحتساب التكرارات والنسب المئوية لمؤشرات قياس مدى الالتزام بالمحتوى المعلوماتي في تقرير المراجع الخارجي.

4.9 تحليل وتفسير النتائج

المحور الأول: خصص هذا المحور لتحديد نوع معايير المراجعة المتبعة من طرف المراجعين الخارجيين المقيدون لدى مصلحة الضرائب بنغازي والمذكورة بتقريرهم، وكذلك نوع التقرير الصادر وفقاً لهذه المعايير.

جدول رقم (1) تصنيف المعايير المتبعة في عملية المراجعة

النسبة	العدد	المعايير المتبعة في عملية المراجعة
0.47	9	معايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها
0.06	1	معايير المراجعة الدولي رقم 700 المعدل
0.47	9	لم تذكر
100%	19	اجمالي

المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على تحليل المحتوى لتقارير المراجعين الخارجيين وعلى مخرجات برنامج Spss

يتبين من الجدول رقم (1) أن معايير المراجعة المتبعة في عملية المراجعة من قبل المراجعين الخارجيين المقيدون بمصلحة الضرائب بنغازي والواردة بتقرير المراجعة، هي معايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها ونسبته 47% مقابل معيار المراجعة الدولي رقم 700 المعدل ونسبة 6%، في حين أن تقارير المراجعة التي لم تحدد نوع معايير المراجعة المتبعة في عملية المراجعة بلغت ما نسبته 47%.

جدول رقم (2) تصنيف أنواع تقارير المراجعة الصادرة عن المراجعين الخارجيين

النسبة	العدد	نوع التقرير
0.63	12	تقرير نظيف
0.37	7	تقرير تحفظي
100%	19	اجمالي

المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على تحليل المحتوى لتقارير المراجعين الخارجيين وعلى مخرجات برنامج

يتبين من الجدول رقم (2) أن تقارير المراجعة الصادرة عن المراجعين الخارجيين لعينة الدراسة تنحصر فقط ما بين التقرير النظيف بنسبة 63% والتقرير التحفظي بنسبة 37%.

المحور الثاني: خصص هذا المحور لقياس المحتوى المعلوماتي لتقرير المراجع الخارجي وفقاً لمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها، حيث تم التعامل مع التقارير غير المذكور بها نوع معايير المراجعة المتبعة في عملية المراجعة على أنها أعدت وفقاً لمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها وذلك من خلال إجراء تحليل المحتوى لهذه التقارير، وذلك وفقاً للتالي:

1 - قياس مدى الالتزام بالعناصر الأساسية للتقرير ك فقرات محددة ومستقلة

يتبين من الجدول رقم (3) تفاوت نسب التزام المراجعين الخارجيين بالعناصر الأساسية والتي يجب أن تكون محددة ومستقلة ضمن تقرير المراجع الخارجي وفقاً لمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها، والتي جاءت متدنية وضعيفة وتفاوتت ما بين 6% و 67% لجميع العناصر فيما عدا عنصري فقرة إبداء الرأي وتوقيع المراجع، فقد جاءت الفقرة الافتتاحية كفقرة مستقلة بنسبة 6% وهي أقرب للعدم، أي أنها غير موجودة بالتقرير كفقرة مستقلة، يليها نسبة عنصر تاريخ التقرير 22% وهي ضعيفة جداً، رغم أهمية وضرورة ذكر تاريخ التقرير كون أن المراجع يكون مسئولاً عن الكشف والإفصاح عن أية أحداث قد تحدث خلال الفترة من تاريخ الميزانية حتى تاريخ تسليم التقرير والتي قد يكون لها أثر ظاهر على القوائم المالية، يليها عنصر الجهة الموجه إليها التقرير بنسبة 33% وهي أيضاً متدنية جداً حيث كان توجيه التقارير غير سليم، فإما غير موجه لجهة معينة أو أنه موجه لإدارة الشركة التنفيذية، يليها عنصر فقرة النطاق كفقرة مستقلة بنسبة 33% وهي أيضاً متدنية جداً وتدل على عدم الاهتمام بهذه الفقرة رغم أهميتها كفقرة مستقلة، يليها عنوان المراجع بنسبة 61% والتي تدل على عدم وجود عنوان أو مقر دائم للمراجع المذكور بالتقرير، يليها عنصر عنوان التقرير بنسبة 67% وضعف هذه النسبة يدل على أن التقارير كانت ما بين تقارير غير معنونه أساساً، أو أنه لم يشار فيها إلى أنه تقرير مراجع قانوني أو تقرير مراجع خارجي، يليها فقرة ابداء الرأي كفقرة مستقلة كانت نسبتها 89%، في حين كانت نسبة عنصر توقيع المراجع 100% وهي النسبة الوحيدة الكاملة، وهذا منطقي كون تقرير المراجع مرفق بالقوائم المالية المقدمة لمصلحة الضرائب، وبشكل إجمالي يتضح أن التزام المراجعين الخارجيين بالعناصر الأساسية لتقرير المراجع الخارجي وفقاً لمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها كان ضعيف جداً وبنسبة 51% فقط.

جدول رقم (3) مؤشرات قياس مدى الالتزام بالعناصر الأساسية لتقرير المراجع الخارجي

م	العناصر الأساسية للتقرير	تقارير المراجعين الخارجيين وفقاً لمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها																			
		التكرار	18	17	16	15	14	13	12	11	10	9	8	7	6	5	4	3	2	1	
0.67	1	12	1	0	1	1	1	0	1	0	1	1	0	0	1	1	1	1	1	0	عنوان التقرير
0.33	2	6	0	0	0	0	1	0	0	1	1	0	0	1	0	0	1	0	0	1	الجهة الموجه إليها التقرير
0.06	3	1	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	الفقرة التمهيدية "الافتتاحية" - مستقلة
0.33	4	6	1	0	1	0	0	0	1	1	0	0	0	0	1	0	0	1	0	0	فقرة النطاق - مستقلة
0.89	5	16	1	1	1	1	1	0	1	1	1	1	0	1	1	1	1	1	1	1	فقرة إبداء الرأي - مستقلة
0.22	6	4	0	0	0	0	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	1	تاريخ التقرير
0.61	7	11	0	0	1	0	0	1	1	0	1	1	1	1	0	1	0	1	1	1	عنوان المراجع
100%	8	18	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	توقيع المراجع
	التكرار	4	2	5	3	4	3	5	5	6	4	2	4	4	4	4	4	5	5	5	
0.51	النسبة	74	0.50	0.25	0.63	0.38	0.50	0.38	0.63	0.63	0.75	0.50	0.25	0.50	0.50	0.50	0.50	0.63	0.63	0.63	

المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على تحليل المحتوى لتقارير المراجعين الخارجيين وعلى مخرجات برنامج Spss

2- قياس مدى الالتزام بمحتوى فقرات التقرير

يتبين من الجدول رقم (4) تفاوت نسب التزام المراجعين الخارجيين بمحتوى فقرات تقرير المراجع الخارجي وفقاً لمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها، حيث كانت نسبة محتوى فقرة النطاق 17% وهي

نسبة متدنية جداً، وتدل على عدم الاهتمام بمحتوى هذه الفقرة، على الرغم من أهميتها كونها تبين ما قام به المراجع فعلياً في عملية المراجعة، ووصف الجوانب الهامة في المراجعة مثل تصميم المراجعة للتوصل إلى تأكيد مناسب عن ما إذا كانت القوائم المالية خالية من التحريف الذي يتسم بالأهمية النسبية، وتوضيح اعتقاد المراجع بأنه تم التوصل إلى الأدلة الملائمة لأبداء الرأي الذي يتم التعبير عنه وذلك من خلال استخدام أسلوب العينات، أي أن هذه الفقرة توضح قيام المراجع بتقييم مدى ملائمة المبادئ المحاسبية والأحكام والافصاح والعرض في القوائم المالية التي تعدها وتحمل مسؤوليتها إدارة الشركة، أي أن هذه الفقرة مهمة جداً كونها تبين بشكل موجز وذا معنى مدى جهود المراجعة المبذولة طوال عملية المراجعة الخارجية للوصول للرأي الوارد بالتقرير حول عدالة القوائم المالية،

تم جاءت الفقرة الافتتاحية بنسبة 61% وهي نسبة أعلى من المتوسط بقليل، ولكنها ضعيفة أيضاً، كؤن هذه الفقرة من المفترض أنها هي التي تبين قيام المراجع بعملية المراجعة وتميز تقريره عن تقارير مُعد القوائم المالية، وكذلك تبين أنواع القوائم المالية التي تم مراجعتها وفتراتها المحاسبية، إضافة إلى اعلام مستخدمي المعلومات المحاسبية بمسئولية الإدارة عن اختيار ما يناسبها من مبادئ المحاسبة المتعارف عليها واتخاذ القرارات المتعلقة بالقياس والافصاح عند تطبيق المبادئ، وان مسؤوليته تنحصر فقط في ابداء الرأي المحايد، وأخيراً فقرة ابداء الرأي بنسبة 89% وهي النسبة الأعلى بين باقي فقرات التقرير وتدل أيضاً على عدم الاهتمام بشكل كلي بمحتوى هذه الفقرة، وبشكل إجمالي يتضح أن التزام المراجعين الخارجيين بمحتوى فقرات تقرير المراجع الخارجي وفقاً لمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها كان ضعيف جداً وبنسبة 56% فقط.

جدول رقم (4) مؤشرات قياس مدى الالتزام بمحتوى فقرات تقرير المراجع الخارجي

م	محتوى فقرات التقرير	تقارير المراجعين الخارجيين وفقاً لمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها																	
		18	17	16	15	14	13	12	11	10	9	8	7	6	5	4	3	2	1
1	محتوى الفقرة التمهيديّة "الافتتاحية"	0.61	11	1	1	1	0	1	0	1	0	0	1	1	0	0	1	0	1
2	محتوى فقرة النطاق	0.17	3	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	1	0
3	محتوى فقرة ابداء الرأي	0.89	16	1	1	1	1	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
	التكرار		3	2	2	1	1	0	2	2	1	1	2	2	3	1	1	3	1
	النسبة	0.56	30	100%	0.67	0.67	0.33	0.33	0.00	0.67	0.67	0.33	0.33	0.67	0.67	100%	0.33	0.33	100%

المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على تحليل المحتوى لتقارير المراجعين الخارجيين وعلى مخرجات برنامج Spss

3- قياس مدى الالتزام بالنواحي الشكلية للتقرير

يتبين من الجدول رقم (5) تفاوت نسب التزام المراجعين الخارجيين بعناصر النواحي الشكلية لتقرير المراجع الخارجي وفقاً لمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها، حيث كانت نسبة وضوح وسلامة لغة التقرير 39% وهي نسبة متدنية جداً وتدل على وجود أخطاء لغوية وأخطاء طباعة وضعف لغة وصياغة التقرير، يليها نسبة عنصر استخدام عبارات التحية والاختتام كما في الرسائل العادية 50% وهي نسبة ضعيفة، ثم نسبة عنصر الابتعاد عن عبارات الود للشركة موضوع المراجعة 89%، وأخيراً النسبة الأعلى لعنصر طباعة التقرير على الورق الخاص بالمكتب 94% وهي نسبة منطقية، وبشكل إجمالي يتضح أن التزام المراجعين الخارجيين بعناصر النواحي الشكلية لتقرير المراجع الخارجي وفقاً لمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها كان أعلى من المتوسط وبنسبة جيدة 68%.

جدول رقم (5) مؤشرات قياس مدى الالتزام بالنواحي الشكلية لتقرير المراجع الخارجي

م	عناصر النواحي الشكلية للتقرير	تقارير المراجعين الخارجيين وفقاً لمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها															النسبة				
		18	17	16	15	14	13	12	11	10	9	8	7	6	5	4		3	2	1	
0.39	1	7	1	0	1	0	0	0	1	1	0	0	0	1	0	0	0	1	0	1	وضوح وسلامة لغة التقرير
0.89	2	16	1	1	1	1	1	1	1	1	0	1	1	1	1	1	0	1	1	1	الابتعاد عن عبارات الود والدعاية للشركة موضوع المراجعة
0.94	3	17	1	1	1	1	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	طباعة التقرير على الورق الخاص بمكتب المراجع
0.50	4	9	0	1	1	1	1	0	1	0	0	1	0	1	0	1	0	0	1	0	عدم استخدام عبارات التحية والاختتام كما في الرسائل العادية
	التكرار	3	3	4	3	2	2	4	3	1	3	2	4	2	3	1	3	3	3	3	
0.68	النسبة	49	0.75	0.75	100%	0.75	0.50	0.50	100%	0.75	0.25	0.75	0.50	100%	0.50	0.75	0.25	0.75	0.75	0.75	

المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على تحليل المحتوى لتقارير المراجعين الخارجيين وعلى مخرجات برنامج Spss

المحور الثالث : خصص هذا المحور لقياس المحتوى المعلوماتي لتقرير المراجع الخارجي وفقاً لمعايير المراجعة الدولية (المعيار رقم 700 المعدل)، وفقاً للتالي:

1- قياس مدى الالتزام بالعناصر الأساسية للتقرير كفقرات محددة ومستقلة
يتبين من الجدول رقم (6) التالي التزام المراجع الخارجي بإدراج جميع العناصر الأساسية لتقرير المراجع الخارجي وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (700) المعدل وبنسبة 86% وهي نسبة ممتازة، باستثناء عنصري فقرة الاستمرارية، وتاريخ التقرير رغم أهميته كما أسلفنا الذكر.

جدول رقم (6) مؤشرات قياس مدى الالتزام بالعناصر الأساسية لتقرير المراجع الخارجي

م	عناصر الاساسية للتقرير	معييار المراجعة الدولي رقم (700) المعدل	
		التقرير	النسبة
1	1	عنوان التقرير	
1	2	الجهة الموجه إليها التقرير	
1	3	فقرة إبداء الرأي	
1	4	فقرة أساس الرأي	
0	5	فقرة الاستمرارية	
1	6	فقرة أمور المراجعة الرئيسية	
1	7	فقرة المعلومات الاخرى	
1	8	فقرة مسؤوليات كل من الإدارة والمعنيين بالحوكمة	
1	9	فقرة مسؤولية المراجع الخارجي	
1	10	فقرة المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى	
1	11	أسم شريك المراجعة	
1	12	توقيع المراجع	
1	13	عنوان المراجع	
0	14	تاريخ التقرير	
	التكرار	12	
	النسبة	0.86	

المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على تحليل المحتوى لتقارير المراجعين الخارجيين وعلى مخرجات برنامج Spss

2- قياس مدى الالتزام بمحتوى فقرات التقرير

يتبين من الجدول رقم (7) التزام المراجع بجميع محتوى فقرات التقرير وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (700) المعدل وبنسبة 100%، والتي جاءت كفقرات مستقلة ضمن العناصر الأساسية للتقرير بالجدول رقم (6) السابق.

جدول رقم (7) مؤشرات قياس مدى الالتزام بمحتوى فقرات تقرير المراجع الخارجي

م	معياري المراجعة الدولي رقم (700) المعدل	التقرير
		محتوى فقرات التقرير
1	فقرة إبداء الرأي	1
2	فقرة أساس الرأي	1
3	فقرة أمور المراجعة الرئيسية	1
4	فقرة المعلومات الأخرى	1
5	فقرة مسئوليات كل من الإدارة والمعنيين بالحوكمة	1
6	فقرة مسئولية المراجع الخارجي	1
7	فقرة المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى	1
التكرار		7
النسبة		100%

المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على تحليل المحتوى لتقارير المراجعين الخارجيين وعلى مخرجات برنامج Spss

3- قياس مدى الالتزام بالنواحي الشكلية للتقرير

يتبين من الجدول رقم (8) التزام المراجع بجميع عناصر النواحي الشكلية للتقرير وبنسبة 100%

جدول رقم (8) مؤشرات قياس مدى الالتزام بالنواحي الشكلية لتقرير المراجع الخارجي

م	عناصر النواحي الشكلية للتقرير	التقرير
1	وضوح وسلامة لغة التقرير	1
2	الابتعاد عن عبارات الود والدعاية للمكتب موضوع المراجعة	1
3	طباعة التقرير على الورق الخاص بمكتب المراجع	1
4	عدم استخدام عبارات التحية والاختتام كما في الرسائل العادية	1
التكرار		4
النسبة		100%

المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على تحليل المحتوى لتقارير المراجعين الخارجيين وعلى مخرجات برنامج Spss

10. مناقشة النتائج:

على الرغم من أن العديد من الدراسات السابقة بينت أهمية المحتوى المعلوماتي لتقارير المراجعة الخارجية والتي يجب أن يلتزم به المراجع الخارجي عند إعداد تقريره وفقاً لمعايير المراجعة، ولكونه أيضاً أحد المدخلات الأساسية لدى الكثير من المستخدمين من أجل صناعة قراراتهم المختلفة (الذنيبات، 2015)، كما أن الألفاظ أو العبارات التي يصاغ بها تقرير المراجع الخارجي يمكن لمستخدميه الوثوق بها والاعتماد عليها في تقييم الشركة والتعرف على نتائج أعمالها ومركزها المالي (غريب، 2006)، إضافة لان توحيد المحتوى المعلوماتي لتقرير المراجعة وسيلة مهمة جداً لتجنب الخلط وسوء الفهم، وصعوبة تفسير محتوى تقرير المراجع الخارجي (ارنر ولوبك، 2009) مما ينعكس في النهاية على جودة تقرير المراجعين الخارجيين، إلا أن دراسات تحليل المحتوى والتي أجريت على العديد من تقارير المراجعين الخارجيين لتقييم المحتوى المعلوماتي لهذه التقارير في أكثر من دولة بخلاف ليبيا أظهرت تفاوتاً بشكل كبير فيما يتعلق بمستوى التزام المراجعين الخارجيين بمكونات المحتوى المعلوماتي لتقرير المراجعة سواء من حيث التزام بالعناصر الأساسية للتقرير أو بمحتوى فقراته أو بالنواحي الشكلية له، حيث نجد أن الدراسة الحالية قد تشابهت مع العديد من

نتائج هذه الدراسات (النعيمي والصريره، 2018)، (العبدالله والعباد، 2019)، (البحيري ومحمد، 2020)، (Smith & Jones, 2022)، (العزام وطراونه، 2022)، من حيث تفاوت نسب الالتزام في مكونات المحتوى المعلوماتي لتقارير المراجعين الخارجيين المقيدين لدى مصلحة الضرائب بنغازي، وهذا ما يدعم نتائج هذه الدراسة ويؤكد غياب التنظيم المهني لمهنة المراجعة في ليبيا.

11. النتائج والتوصيات

1.11 النتائج

1. تبين أنه في غياب معايير مراجعة وطنية معترف بها وسارية، يقوم المراجعين الخارجيين المقيدين لدى مصلحة الضرائب بنغازي بعملية المراجعة وإصدار تقرير المراجعة للجهات المختلفة التي يقومون بمراجعتها، بناءً على نوعين من المعايير: معايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها ومعايير المراجعة الدولية المعدلة (ISAs)، إلا أنهم يستندون في إصدار تقاريرهم على معايير المراجعة المقبولة وبنسبة 94% (على الرغم من أن 50% من هذه التقارير لم تذكر صراحة التزامهم بهذه المعايير ضمن تقرير المراجعة) أكثر من إتباعهم لمعايير المراجعة الدولية المعدلة، كونه أن معايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها سابقة للمعايير الدولية، وأن معايير المراجعة الدولية المعدلة قريبة العهد بالتطبيق.

2. بالنسبة للمراجعين الذين يستندون على معايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها فقد تبين الآتي:

- كان مستوى التزامهم بالعناصر الأساسية للتقرير كان ضعيفاً جداً وبنسبة 51%.

- كان مستوى التزامهم بمحتوى فقرات التقرير كان ضعيفاً جداً وبنسبة 56%.

- كان مستوى التزامهم بالنواحي الشكلية للتقرير كان جيداً وبنسبة 68%.

3. بالنسبة للمراجع الذي يستند على معيار المراجعة الدولي رقم (700) المعدل فقد تبين الآتي:

- كان مستوى التزامه بالعناصر الأساسية للتقرير كان ممتازاً وبنسبة 86%.

- كان مستوى التزامه بمحتوى فقرات التقرير كان ممتازاً وبنسبة 100%.

- كان مستوى التزامه بالنواحي الشكلية للتقرير كان ممتازاً وبنسبة 100%.

2.11 التوصيات:

1) العمل على أن يلتزم المراجعين الخارجيين بالمحتوى المعلوماتي لتقرير المراجع الخارجي، عند قيامهم بعملية المراجعة واعداد التقرير سواء أكان ذلك وفقاً لمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها أو معايير المراجعة الدولية المعدلة، وذلك من خلال الالتزام بالعناصر الأساسية للتقرير ومحتوى كل فقرة من فقرات التقرير، إضافة أيضاً إلى الالتزام بالنواحي الشكلية للتقرير لما له من أهمية كبيرة سواء للمراجع الخارجي نفسه أو لمهنة المراجعة ككل، حيث يعكس ذلك جودة الاداء المهني للمراجع، ويزيد من ثقة مستخدمي المعلومات المالية.

(2) اضطلاع نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين بدور أكبر من حيث التوجيه والمتابعة الفنية لأعضاء النقابة، وكذلك الاشراف من خلال السعي نحو تطبيق مراجعة النظير فيما بين مكاتب المراجعة الخارجية.

(3) قيام نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين والجمعيات المهنية ذات العلاقة بإصدار معايير مراجعة وطنية واعتمادها من السلطة التشريعية للعمل بها، استرشاداً بالمعايير الدولية وبما يتوافق مع العوامل السياسية والاقتصادية والاجتماعية والثقافية للبيئة الليبية، للحد من هذا القصور وعدم الالتزام بالمحتوى المعلوماتي في تقرير المراجع الخارجي، وبما ينعكس إيجابياً على مهنة المراجعة في ليبيا وكذلك جودة أداء المراجعين الخارجيين، وبما يخدم الأطراف ذات العلاقة ويزيد من ثقتهم في مهنة المراجعة كمصلحة الضرائب.

المراجع

أولاً: المراجع العربية:

أرينز، ألفين ولوبك، جيمس، (2009)، المراجعة مدخل متكامل، تعريب محمد محمد الديسبي، دار المريخ للنشر، الرياض السعودية.

اشتوي، إدريس عبد السلام، (1996)، المراجعة معايير وإجراءات، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، لبنان ط 4 .

البحيري، سارة و محمد، عمر، (2020)، تحليل جودة تقارير التدقيق في الشركات المدرجة في سوق أبوظبي للأوراق المالية، مجلة جامعة الإمارات العربية المتحدة للبحوث الاجتماعية والإنسانية، المجلد 27، العدد 2.

بن كيكي، وليد، (2014)، واقع مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر وتكيفها مع المعايير الدولية للمراجعة، دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أم القرى، الجزائر.

الاباصيري، بسمة حسن، (2017)، دراسة انتقادية مقارنة لمعيار المراجعة الدولي رقم 700 المعدل ونظيره المصري، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، المجلد 1، العدد 1.

توماس، وليام، وامرسون، هنكي، (2000)، المراجعة بين النظرية والتطبيق، تعريب احمد حامد حجاج و كمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، الرياض السعودية.

جمعة، أحمد حلمي، (2013)، تقييم فعالية تطوير محتوى تقرير مراقب الحسابات في ضوء متطلبات المجتمع المالي، مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد 2.

دحبور، حمد سعيد، (2009)، مجالات مساهمة الإفصاح العالمي في تقرير المراجعة المعدل لتضييق فجوة التوقعات، رسالة ماجستير غير منشورة، تخصص محاسبة وتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة.

- الذنيبات، علي، (2015)، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية: نظرية وتطبيق، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر، عمان، الأردن.
- رفاعه، تامر مزيد، (2017)، أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- الرشيدي، غازي عنيزان، (2021)، أسلوب تحليل المحتوى النوعي: رؤية تحليلية، مجلة كلية التربية، جامعة عين شمس، العدد الخامس والاربعون، الجزء الأول.
- سلامة، رأفت محمود، (2011)، علم تدقيق الحسابات النظري، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن.
- سليمان، نصيرة، (2016)، أهمية تقرير المراجع الخارجي في تحديد المخاطر المالية في المؤسسة الاقتصادية: تحليل بعض التقارير من مكاتب محافظ الحسابات، رسالة ماجستير غير منشورة، تخصص علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة.
- السديري، فهدة بنت سلطان، (2019)، تقرير المراجع الخارجي في ظل تطبيق معايير المراجعة الدولية من وجهة نظر المهنيين العاملين في مكاتب المحاسبين القانونيين في المملكة العربية السعودية، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، المجلد 33، العدد 1.
- صَبَّان، محمد سمير وعلى، عبد الوهاب نصر، (2002)، المراجعة الخارجية، الإسكندرية، مصر، الدار الجامعية.
- الصباغ، احمد عبدالمولى والعشماوي، كامل السيد واحمد، عادل عبدالرحمن، (2008)، اساسيات المراجعة ومعاييرها، منشورات مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، كلية التجارة جامعة القاهرة.
- عميروش، بوبكر، (2011)، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة، رسالة ماجستير غير منشورة، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة فرحات عباس، سطيف.
- العبد الله، إبراهيم و العباد، فهد، (2019)، تقييم جودة تقارير التدقيق في الشركات المدرجة في بورصة البحرين، المجلة البحرينية للدراسات التجارية، المجلد 14، العدد 2.
- العزام، أسامة محمد و الطراونة، محمد أحمد، (2022)، تقييم الالتزام بالمعايير الدولية لتقارير التدقيق (ISAs)، مجلة البحوث المحاسبية والتدقيق، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، المجلد 16، العدد 3.
- العزام، أسامة محمد و الطراونة، محمد أحمد، (2021)، تقييم تقارير المدققين الخارجيين لعام 2019، مجلة البحوث المحاسبية والتدقيق، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، المجلد 15، العدد 4.

غريب، عادل، (2006)، مدى إدراك واستجابة المستثمرين للمحتوى الإعلامي لتقرير مراقب الحسابات وأثره على قراراتهم الاستثمارية - دراسة تطبيقية، ورقة عمل مقدمة إلى ندوة " دور المعلومات المحاسبية في تنشيط سوق الأوراق المالية، جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية، 14-15 ذو القعدة، 5-6 ديسمبر.

القاضي، حسين يوسف ودحود، حسين أحمد وقريط، عصام نعمة، (2014)، أصول المراجعة، الجزء الأول، منشورات جامعة دمشق، كلية الاقتصاد.

لطفي، امين السيد، (2007)، إرشادات المراجعة، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر. متولي، مصطفى زكي، (2020)، انعكاسات تعديل تقرير المراجع الخارجي على قرارات المستثمرين، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، المجلد الحادي عشر، العدد الثاني، الجزء الأول.

محمود، سمير عبد الغني، (1989)، دراسات تحليلية لمعايير المراجعة الدولية، مجلة الإدارة العامة، الرياض، السعودية، العدد 63.

مناعي، حكيم، (2009)، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق معايير المحاسبية الدولية، مذكرة ماجستير، جامعة باتنة.

النعمي، عبدالله و الصرايراه، محمد، (2018)، تحليل محتوى تقارير التدقيق الصادرة عن مدققي الحسابات القانونيين: دراسة حالة على الشركات المدرجة في بورصة عمان، المجلة الأردنية لحوكمة الشركات، المجلد 10، العدد 1.

هاري، ورايدر، (2000)، الدليل الشامل في مراجعة العمليات، ترجمة ناصر بن بكر القحطاني وبابكر الأمير بابكر، مركز البحوث، المملكة العربية السعودية.

الهاشمي، عبد الرحمن ومحسن، علي عطية، (2011)، تحليل مضمون المناهج المدرسية، دار صفاء للنشر، عمان، ط1.

الهوري، محمد عبدالعزيز، (2020)، أثر تقرير المراجع الخارجي الموسع على القيمة الملائمة للمعلومات المحاسبية وجودة المراجعة الخارجية: دراسة تطبيقية، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة دمياط، المجلد الأول، العدد الثاني، الجزء الثاني.

ثانياً: المراجع الإنجليزية:

Assarroudi, A, Nabavi, F, Armat, M, Ebadi, A. and Vaismoradi, M., (2018).

Directed qualitative content analysis: the description and elaboration of its underpinning methods and data analysis process. Journal of Research in Nursing, 23,(1), 1-14.

Gheorghe, D., (2012). "The accounting information quality concept, Economics, Management, and Financial Markets", Vol. 7, No. 4.

Hsieh, H.-F., & Shannon, S.E., (2005). Three approaches to qualitative content analysis. Qualitative Health Research, 15(9), 1277-1288.

- Wach, E., (2013). Learning about Qualitative Document Analysis. IDS practice paper in Brief 13. www.ids.ac.uk.
- Kythreotis, A.,)2015 (the Interrelation among Faithful Representation (Reliability), Corruption and IFRS Adoption: An Empirical. Investigation", International Journal of Business & Economic Sciences Applied Research, Vol. 8, Issue 1.
- Okenwa C. , (2017). the effect of audit quality on financial performance of nigerian BANKS, NG-Journal of Social Development, VOL. 6, No. 2, Journal homepage: www.arabianjbm.com/NGJSD_index.php.
- Jones, D., Smith, M., (2022). Evaluating the Informational Content of External Auditors' Reports: A Case Study of Firms Listed on the NASDAQ Exchange, University of California, Los Angeles and, Pennsylvania State University.