

واقع ممارسات المراجعة بديوان المحاسبة الليبي ومدى توافقها مع المعيارين الدوليين (220، 200) (ISA)

نوال عمر المهدي التواتي

كلية الاقتصاد والإدارة - تاجوراء، جامعة طرابلس، ليبيا
n.altawati@uot.edu.ly

إستبرق خيرى قنشيوة

كلية الاقتصاد والإدارة - تاجوراء، جامعة طرابلس، ليبيا
e.gnshewa@uot.edu.ly

هديل إبراهيم الضواوي

كلية الاقتصاد والإدارة - تاجوراء، جامعة طرابلس، ليبيا
h.aldwawi@uot.edu.ly

المستخلص

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل واقع ممارسات المراجعة في ديوان المحاسبة الليبي ومدى توافقها مع متطلبات المعيارين الدوليين للمراجعة (ISA 200)، (ISA 220) لما لهما من دور محوري في تحديد المسؤوليات المهنية وضبط جودة الأداء في مهام المراجعة، وتنوع أهمية الدراسة من الحاجة إلى تقييم مدى التزام الأجهزة الرقابية في ليبيا بالمعايير الدولية، بما يعزز موثوقية التقارير المالية الحكومية ويرفع كفاءة الأداء الرقابي. وتبرز إشكالية الدراسة في وجود فجوة محتملة بين التطبيق الشكلي للمعايير الدولية والممارسة الفعلية داخل الديوان، خاصة في ظل التحديات المؤسسية والبيئية التي تواجه العمل الرقابي في ليبيا. كما أن الدراسة اتبعت المنهج الوصفي التحليلي، واستندت إلى استبيان ميداني شمل (119) مراجعاً من الإدارات الفنية بديوان المحاسبة، تضمن (36) فقرة موزعة على (4) أبعاد رئيسية تمثل نطاق التحليل في الدراسة وهي (البعد الأخلاقي، بعد المخاطر، البعد الفني التقني، بعد الرقابة والجودة)، وتم تحليل البيانات باستخدام التحليل العاملي الذي أظهرت نتائجه ستة أبعاد رئيسية للمعيارين الدوليين للمراجعة (ISA 200)، (ISA 220)، تفسر (64.205%) من التباين الكلي، حيث انفصل البعدين (السلوكي والأخلاقي، التقني) إلى أبعاد مستقلة هي (الحكم المهني، الأدلة، الاستقلالية، والأخلاقيات)، بينما تجمعت بنود من أبعاد مختلفة في بعد تطبيقي واحد يمثل مرحلة التنفيذ (تنفيذ المراجعة، تحليل النتائج، التصرف عند اكتشاف خلل). كما انقسم

بعد الرقابة والجودة إلى بعدين رئيسيين هما (جودة الفريق والرقابة الإدارية من جهة، والمراجعة المستقلة ومتابعة الالتزام من جهة أخرى)، مما يعكس تمييز المبحوثين بين الرقابة الداخلية والخارجية، وكان أبرزها بعد القيادة والتخطيط والمسؤولية عن جودة المهمة، يليه الالتزام الأخلاقي ومتابعة الأداء، مما يعكس توافقاً مهنيّاً مرتفعاً مع متطلبات المعيارين الدوليين. كما كشفت النتائج عن وجود فجوة محدودة في بعدي الاستقلالية والإشراف، الأمر الذي يستدعي تعزيز آليات الضبط المؤسسي والتطوير المهني. وقد خلصت الدراسة إلى أن ديوان المحاسبة الليبي يمارس المراجعة وفق مستوى عالٍ من الانضباط المهني، مع الحاجة إلى دعم استقلالية المراجعين وتفعيل المراجعة المتبادلة لضمان جودة الأداء الرقابي مستقبلاً.

الكلمات المفتاحية: ديوان المحاسبة الليبي، المعايير الدولية للمراجعة (ISA 200)، (ISA 220)، جودة الأداء الرقابي، الحكم المهني والاستقلالية، الأخلاقيات المهنية، الرقابة والجودة.

The Reality of Audit Practices at the Libyan Audit Bureau and the Extent of Their Compliance with the International Standards on Auditing (ISA) (200, 220)

Nawal Omar M Towati ALTawati

Faculty of Economy and Administration Tajura, University of Tripoli, Libya
n.altawati@uot.edu.ly

Astabraq Khayri Qinshaywah

Faculty of Economy and Administration Tajura, University of Tripoli, Libya
e.gnshewa@uot.edu.ly

Hadeel Ibrahim Aldwawi

Faculty of Economy and Administration Tajura, University of Tripoli, Libya
h.aldwawi@uot.edu.ly

Abstract

This study aims to analyse the reality of audit practices within the Libyan Audit Bureau and to assess their compliance with the requirements of the International Standards on Auditing (ISA200), (ISA220), given their pivotal role in defining professional responsibilities and ensuring quality performance in audit engagements. The significance of the study stems from the need to evaluate the extent to which regulatory bodies in Libya adhere to international standards, thereby enhancing the reliability of government financial reports and improving the

efficiency of audit performance. The research problem lies in the potential gap between the formal adoption of international standards and their actual implementation within the Bureau, particularly in light of the institutional and environmental challenges facing audit work in Libya. The study employed a descriptive-analytical approach and relied on a field survey involving 119 auditors from the Bureau's technical departments. The questionnaire consisted of (36) items distributed across four main dimensions representing the scope of analysis: ethical dimension, risk dimension, technical dimension, and supervision and quality dimension. Data were analysed using factor analysis, which revealed six principal dimensions of (ISA200), (ISA220), explaining (64.205%), of the total variance. The behavioural/ethical and technical dimensions separated into independent factors, namely professional judgment, evidence, independence, and ethics. Meanwhile, items from different dimensions converged into a single practical factor representing the implementation stage (audit execution, results analysis, and response to deficiencies). The supervision and quality dimension split into two main factors: team quality and administrative oversight on one hand, and independent review and compliance monitoring on the other. This distinction reflects respondents' differentiation between internal and external supervision. The most prominent factor was leadership, planning, and responsibility for engagement quality, followed by ethical commitment and performance monitoring, indicating a high level of professional alignment with the requirements of the two standards. The findings also revealed a limited gap in the dimensions of independence and supervision, highlighting the need to strengthen institutional control mechanisms and professional development. The study concludes that the Libyan Audit Bureau conducts audits with a high degree of professional discipline, while emphasizing the necessity of reinforcing auditor independence and activating peer review to ensure audit quality in the future.

Keywords: Libyan Audit Bureau, International Standards on Auditing (ISA 200), (ISA 220), Audit Quality, Professional Judgment and Independence, Professional Ethics, Supervision and Quality.

المقدمة

تُعد المراجعة المالية أداة أساسية في منظومة الرقابة العامة، إذ أنها تمثل تمثل الوسيلة التي تضمن سلامة إدارة المال العام وكفاءة استخدامه، وتكشف عن أوجه القصور في الأداء المالي والإداري للمؤسسات الحكومية. ويُعد ديوان المحاسبة الليبي الجهة العليا المسؤولة عن ممارسة هذا الدور، بما يفرض عليه التقيد بأعلى المعايير المهنية التي تحقق النزاهة والموضوعية والشفافية في أعمال المراجعة. وقد أوضحت المعايير الدولية للمراجعة (ISAS) الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين الإطار المرجعي المعتمد لضبط جودة الأداء المهني للمراجعين في مختلف دول العالم. كما يعد المعيارين الدوليين للمراجعة (ISA 200)، (ISA 220) من أهم هذه المعايير، إذ يحددان المسؤوليات العامة للمراجع المستقل من جهة، ومتطلبات إدارة الجودة في مهام المراجعة من جهة أخرى. ويُشكل الالتزام بهما مقياساً لمستوى النضج المهني وجودة الممارسة داخل الأجهزة الرقابية. وانطلاقاً من ذلك، سعت هذه الدراسة إلى تحليل واقع ممارسات المراجعة في ديوان المحاسبة الليبي وقياس مدى توافقها مع متطلبات المعيارين الدوليين (ISA 200)، (ISA 220) وذلك من خلال دراسة ميدانية شملت مراجعي الديوان في مختلف فروعهم. حيث ترمي هذه الدراسة إلى تقييم مدى تحقق متطلبات المسؤولية المهنية، وكفاءة نظم ضمان الجودة، وتحديد الفجوات القائمة بين التطبيق العملي والتوجهات الدولية للمهنة. وتبرز أهمية هذه الدراسة في أنها تقدم تقييماً علمياً موضوعياً لأداء إحدى أهم المؤسسات الرقابية في ليبيا استناداً إلى معايير مهنية عالمية، مما يساهم في تطوير آليات العمل الرقابي وتعزيز كفاءة المراجعين وموثوقية التقارير المالية الحكومية. كما سعت نتائجها إلى دعم جهود موازنة البيئة المهنية في ليبيا مع المتطلبات الدولية للمراجعة، بما يعزز مكانة ديوان المحاسبة كجهاز رقابي مستقل ومهني قادر على أداء مهامه بكفاءة عالية.

1.2 مشكلة الدراسة

تواجه الأجهزة العليا للرقابة المالية تحديات متزايدة في تحقيق التوافق بين الإطار المرجعي الدولي لمهنة المراجعة، وبين الممارسات المهنية الفعلية داخل بيئاتها المؤسسية. ويُعد ديوان المحاسبة الليبي نموذجاً لهذه الإشكالية، إذ يُنظر به دور رقابي محوري في ضمان سلامة إدارة المال العام وكفاءة استخدامه، في ظل بيئة تنظيمية تتسم بتعدد التحديات الإدارية والتشريعية، وغياب بعض آليات الضبط المؤسسي الفعالة. ورغم اعتماد المعايير الدولية للمراجعة (ISAS) كإطار مهني عالمي، فإن مدى الالتزام الفعلي بهذه المعايير داخل الديوان، وتحديد المعيار الدولي (ISA 200) الذي يحدد المسؤوليات العامة للمراجع المستقل،

والمعيار الدولي (ISA 220) الذي يعالج متطلبات ضبط الجودة في مهام المراجعة، لا يزال محل تساؤل علمي. حيث أظهرت دراسة (Al-Aroud et al., 2021) أن تطبيق معيار (ISA 220)، يسهم في رفع جودة المراجعة، لكنه يواجه تحديات تتعلق بكفاءة فرق العمل، وضبط الإجراءات الداخلية، مما يعكس أهمية تقييم مدى تحقق هذه الأبعاد في الجوانب الرقابية. وقد بينت دراسة بوفرح (2020) أن استقلالية المدقق والرقابة الداخلية هما عاملان حاسمان في تقليص فجوة الأداء، بينما أكدت دراسة قادري فوزي (2015) أن ضعف التكوين المهني وغياب الإطار القانوني الملزم يؤثران سلباً على فعالية تطبيق المعايير الدولية. كما أظهرت دراسة عمران (2015) أن تطبيق المعايير الدولية يحقق فوائد ملموسة، لكنه يواجه تبايناً في مستوى الالتزام نتيجة لغياب آليات مؤسسية داعمة. وبناءً على ذلك، تتمثل مشكلة الدراسة في تحليل مدى توافق الممارسات المهنية الفعلية في ديوان المحاسبة الليبي مع متطلبات المعيارين (ISA 200)، (ISA 220)، من خلال فحص مدى تحقق المسؤوليات المهنية وضوابط الجودة في مراحل التخطيط والتنفيذ والإشراف، والكشف عن الفجوة بين الالتزام النظري والتطبيق العملي. وتنبع أهمية هذا التحليل من كونه لا يكتفي بتقييم الأداء الرقابي، بل يسعى إلى تحديد نقاط الضعف المؤسسية التي تعيق التوافق المهني، بما يفتح المجال لتطوير آليات العمل الرقابي وفقاً لأفضل الممارسات الدولية. وبذلك فإن مشكلة الدراسة تتمثل في التساؤل التالي: ما مدى توافق الممارسات المهنية الفعلية بديوان المحاسبة الليبي مع متطلبات المعيارين الدوليين (ISA 200)، (ISA 220)؟

1.3 أهداف الدراسة

سعت هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- 1.3.1 تشخيص مدى التزام ديوان المحاسبة الليبي بمتطلبات معيار المراجعة الدولي (ISA 200)، من حيث تحديد المسؤوليات العامة للمراجع المستقل، وتطبيق مبادئ الشك المهني والحكم المهني والحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة.
- 2.3.1 تحليل فعالية نظم الرقابة على جودة المراجعة داخل الديوان، في ضوء متطلبات معيار (ISA 220)، مع التركيز على كفاءة فرق المراجعة، واستقلاليتها، وآليات الإشراف الداخلي.
- 3.3.1 الكشف عن أوجه القصور والفجوات بين الممارسات المهنية الفعلية في ديوان المحاسبة الليبي وبين متطلبات المعيارين الدوليين، سواء في مرحلة التخطيط أو التنفيذ أو الإشراف.
- 4.3.1 تقديم توصيات علمية وعملية لتعزيز جودة المراجعة ورفع كفاءة الأداء الرقابي، بما يدعم موافقة

البيئة المهنية في ليبيا مع المعايير الدولية

4.1 فرضيات الدراسة

اعتمدت هذه الدراسة على فرضيتين رئيسيتين هما:

1.4.1 يوجد توافق بين المعايير الدولية (ISA 200)، (ISA 220) والممارسات المهنية في ديوان المحاسبة الليبي.

2.4.1 لا يوجد توافق بين المعايير الدولية (ISA 200)، (ISA 220) والممارسات المهنية في ديوان المحاسبة الليبي.

5.1 حدود ومتغيرات الدراسة

وتتمثل حدود الدراسة في:

1.5.1 الحدود الموضوعية: تتمثل حدود الموضوعية لدراسة في المعيار الدولي (ISA200)، (ISA220) كمتغير مستقل وممارسات المراجعة كمتغير تابع.

2.5.1 الحدود المكانية: تتمثل حدود الدراسة المكانية في ديوان المحاسبة الليبي الكائن في منطقة الظهرة بمدينة طرابلس-ليبيا.

3.5.1 الحدود الزمانية: حددت الحدود الزمنية للدراسة بفترة إنجاز الجانب العملي وهي الفترة الممتدة من أول أغسطس وحتى 15 نوفمبر\ (2025).

6.1 التعريفات الإجرائية للدراسة

1.6.1 ممارسات المراجعة: مجموعة من المهام والاجراءات التي يقوم بها المراجعون في ديوان المحاسبة الليبي امثالاً للمعايير الدولية (ISAs).

2.6.1 المعايير الدولية (ISAs): مجموعة من القواعد والضوابط والأسس الصادرة عن الاتحاد الدولي IFAC-International Federation of Accountant والتي تنظم عملية المراجعة في العالم بشكل عام وفي ديوان المحاسبة بشكل خاص.

7.1 الدراسات السابقة

يوجد العديد من الدراسات السابقة التي تناولت موضوع معايير المراجعة الدولية إلا أن هذه الدراسة ستكفي بالإشارة إلى تلك الدراسات التي ركزت على معايير المراجعة الدولية (ISA 200)، (ISA 220) على وجه الخصوص، ومن هذه الدراسات ما يلي:

1.7.1 دراسة (سناؤ أبو زيد وعادل عبد الحميد المشاط 2014) بعنوان: "مدى ملاءمة معايير المحاسبة الدولية للتطبيق في البيئة الليبية" هدفت هذه الدراسة إلى تقييم مدى قابلية معايير المحاسبة الدولية للتطبيق داخل البيئة الليبية، وذلك من خلال استطلاع آراء فئات متنوعة من المجتمع المحاسبي الليبي حول مدى ملاءمة هذه المعايير في ظل الظروف الاقتصادية والاجتماعية والقانونية السائدة. وتمثلت مشكلة الدراسة في التساؤل التالي: ما موقف المحاسبين الليبيين من مدى ملاءمة معايير المحاسبة الدولية للتطبيق في البيئة الليبية؟ وللإجابة عن هذا التساؤل اعتمد الباحثان المنهج الاستنباطي من خلال بناء فرضيات حول قبول أو عدم قبول المعايير، ثم اختبارها باستخدام استبيان وُزِع على عينة مكونة من (250) مفردة من أعضاء هيئة التدريس بالجامعات الليبية، والمحاسبين والمراجعين بالشركات التجارية والخدمية والصناعية. وأظهرت نتائج الدراسة أن هناك تأييداً ملحوظاً بين أفراد العينة لملاءمة معايير المحاسبة الدولية للتطبيق في ليبيا، حيث يرى غالبية المحاسبين أن هذه المعايير يمكن أن تُسهم في رفع كفاءة العمل المحاسبي وتسهيل إعداد التقارير المالية وتحسين قابليتها للمقارنة، إضافة إلى مساعدة الشركات في اتخاذ قرارات اقتصادية أفضل. كما أشارت النتائج إلى أن تبني هذه المعايير قد يوفّر الجهد والوقت والأموال اللازمة لوضع معايير محلية جديدة. وفي المقابل، بيّنت الدراسة وجود معوقات موضوعية تحد من التطبيق، أهمها اختلاف الظروف الاقتصادية والاجتماعية والقانونية بين ليبيا والدول التي تضع المعايير، وسيطرة الدول المتقدمة على عملية إصدارها، إضافة إلى وجود فجوات تشريعية ونقص في التكوين المهني للمحاسبين الليبيين. وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات أبرزها ضرورة تحديث الإطار التشريعي المحاسبي بما يضمن توافقه مع المعايير الدولية، وتوفير برامج تدريب وتأهيل للمحاسبين لرفع كفاءتهم، والعمل على تكييف المعايير الدولية بما يراعي خصوصية البيئة الليبية، وكذلك الاهتمام بإجراء المزيد من الدراسات حول متطلبات التطبيق لضمان نجاح عملية التبني.

2.7.1 (دراسة ديلمي، لقلبي 2014) بعنوان: "دور معايير المراجعة الدولية في تحسين أداء مهنة المراجعة المالية في الجزائر" هدفت إلى تشخيص الواقع العملي لمهنة المراجعة المالية في الجزائر وتقييم

دور معايير المراجعة الدولية في الارتقاء بأداء المراجعين وتحسين جودة خدمات المراجعة. وتمحورت مشكلة الدراسة في التساؤل التالي: إلى أي مدى يمكن لتطبيق معايير المراجعة الدولية أن يساهم في تحسين أداء مهنة المراجعة المالية في الجزائر وتقليص فجوة التوقعات بين المراجعين ومستخدمي القوائم المالية؟ وقد اعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي مدعوماً بدراسة ميدانية من خلال استبيان وُزِع على مجموعة من المراجعين والمهنيين بهدف تحديد العوامل والآليات التي يمكن أن ترفع جودة الأداء في ضوء هذه المعايير. وأظهرت نتائج الدراسة أن مهنة المراجعة في الجزائر تعاني من عدة اختلالات، منها ضعف الالتزام بالمعايير المهنية، وغياب إطار وطني واضح لتنظيم المهنة، إضافة إلى محدودية التكوين المهني لدى بعض المراجعين، وأن الالتزام بمعايير المراجعة الدولية يُعد مدخلاً أساسياً لتحسين الجودة ورفع مستوى الكفاءة، خاصة في جوانب التخطيط للمراجعة وتقييم المخاطر والحصول على أدلة الإثبات. كما بيّنت النتائج وجود موافقة واسعة لدى أفراد العينة على الآليات المقترحة لتحسين أداء المهنة بالاستناد إلى معايير المراجعة الدولية، حيث عبّر معظم المجيبين عن تأييدهم لتبني هذه المعايير وتكييفها بما يتلاءم مع البيئة الاقتصادية الجزائرية. وانتهت الدراسة إلى توصيات أهمها ضرورة تعزيز الرقابة على جودة عمليات المراجعة، وتكثيف التكوين والتطوير المستمر للمراجعين، وإنشاء هيئة مستقلة تشرف على تنظيم المهنة، إضافة إلى إعادة النظر في المعايير الحالية بما يتوافق مع المعايير الدولية ويرفع مستوى الثقة في التقارير المالية.

3.7.1 (دراسة عمران 2014) بعنوان: أهمية تطبيق المعايير الدولية للمراجعة في البيئة الليبية هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أهمية تطبيق معايير المراجعة الدولية (IFAC) في ليبيا، وذلك في ظل واقع وظروف البيئة الليبية التي تتسم بضعف البنية المؤسسية والحاجة إلى تطوير المهنة. وقد ركز الباحث على بيان الفوائد المتوقعة من تبني هذه المعايير، اتبع المنهج التحليلي الوصفي والمنهج التطبيقي الميداني في تحليل الأدبيات والنصوص المتعلقة بالمعايير ورصد آراء المحاسبين حيث أظهرت النتائج أن تطبيقها يساهم في تحسين جودة المراجعة وزيادة الثقة في التقارير المالية، بينما يؤدي تجاهلها إلى فقدان فرص التطوير المهني والانسجام مع الممارسات العالمية. كما أوضحت الدراسة أن هناك قبولاً متزايداً لهذه المعايير على المستوى الدولي سواء في الدول المتقدمة أو النامية، مما يعزز ضرورة تبنيها في ليبيا. كما أظهرت النتائج أيضاً وجود تباين في آراء المحاسبين الليبيين حول أفضل طريقة للتطبيق؛ فبينما يرى بعضهم أن التطبيق الكامل المباشر هو الخيار الأمثل، يفضل آخرون اعتماد خطة تدريجية تراعي خصوصية الواقع المحلي. وقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات أبرزها تحديث التشريعات بما يفرض الالتزام بمعايير

المراجعة الدولية، تكثيف برامج التدريب والتكوين المستمر لرفع كفاءة المراجعين، اعتماد خطة تدريجية للتطبيق، وتعزيز استقلالية المهنة وتطوير آليات العمل بما ينسجم مع المتطلبات الدولية.

4.7.1 (قادري فوزي 2015-2016) دراسة بعنوان "تطبيق المعايير الدولية للمراجعة في الأجهزة العليا للرقابة المالية في الجزائر - دراسة حالة مجلس المحاسبة" هدفت هذه الدراسة إلى توضيح واقع تطبيق المعايير الدولية للمراجعة داخل الأجهزة العليا للرقابة المالية في الجزائر، مع التركيز على تقييم مدى التزام مجلس المحاسبة بهذه المعايير ومدى توظيفها في أداء مهامه الرقابية. وقد تمحورت مشكلة الدراسة في التساؤل التالي: إلى أي مدى يلتزم مجلس المحاسبة بتطبيق المعايير الدولية للمراجعة، وما أثر هذا التطبيق على جودة وفعالية الرقابة المالية؟ وللإجابة عن هذه الإشكالية اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي مدعوماً بدراسة ميدانية، حيث استخدم الباحث الاستبيان كأداة لجمع البيانات، وتم توزيعه على عينة مكونة من (180) مفردة من الغرف الوطنية والإقليمية التابعة لمجلس المحاسبة، ثم جرى تحليل البيانات باستخدام برنامج (SPSS). وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن مجلس المحاسبة يطبق المعايير الدولية للمراجعة بصورة جزئية وغير مكتملة، إذ أظهرت النتائج أن تطبيق المعايير العامة هو الأكثر حضوراً، بينما كان تطبيق معايير العمل الميداني ومعايير التقارير ضعيفاً نسبياً، ويرجع ذلك إلى عدة قيود أهمها نقص التكوين المهني، وضعف الإطار القانوني المنظم لعملية تبني المعايير داخل المجلس، إضافة إلى محدودية الموارد المتاحة لتطوير الأداء الرقابي. كما أظهرت النتائج حاجة المدققين إلى تدريب أعمق على المعايير الدولية وإلى تحسين مستوى المعرفة الفنية المرتبطة بها. وخلصت الدراسة إلى جملة من التوصيات أبرزها ضرورة تحديث الإطار القانوني بما يفرض التطبيق الإلزامي لمعايير المراجعة الدولية، وتكثيف برامج التدريب والتكوين المستمر لرفع كفاءة المدققين، وتعزيز استقلالية المجلس وتحسين آليات العمل والرقابة بما يحقق انسجاماً أكبر مع المتطلبات المهنية الدولية ويرفع جودة الرقابة المالية.

5.7.1 (دراسة عمامرة، عوادي 2017) بعنوان: "أثر تطبيق معايير التدقيق في تحسين جودة التدقيق الخارجي" هدفت هذه الدراسة إلى تبين أثر تطبيق معايير التدقيق في تحسين جودة التدقيق الخارجي، التطرق إلى مفهوم المعايير الدولية للتدقيق والهيئات القائمة على إصدارها، معرفة الاختلاف بين المعايير الدولية للتدقيق والمعايير الجزائرية للتدقيق ومعرفة كيف تآثر المعايير الدولية للتدقيق على أداء المدققين الخارجيين كما أظهرت النتائج أن المعايير الدولية للتدقيق حضت بقبول عام من طرف المهنيين حول أنحاء العالم كونها صادرة من الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين، المعايير الجزائرية للتدقيق مستمدة من المعايير الدولية للتدقيق حيث قامت الهيئة القائمة على مهنة التدقيق بدراسة المعايير الدولية وتكييفها

حسب البيئة الاقتصادية للجزائر بغية الخروج بمعايير محلية تتوافق والمعايير الدولية وتلاءم الظروف الاقتصادية الراهن.

6.7.1 (دراسة أمينة بوفرح 2020) بعنوان: "مسؤولية المدقق الخارجي في اكتشاف الخطأ وعمليات الغش في ظل معايير المراجعة الدولية" هدفت هذه الدراسة إلى توضيح مسؤوليات المدقق الخارجي في التعامل مع الأخطاء وأعمال الغش داخل القوائم المالية، وذلك من خلال إبراز حدود مسؤوليته المهنية في ضوء معايير المراجعة الدولية، ولاسيما المعيار (ISA240) الخاص بالاحتيال. وقد تمثلت مشكلة الدراسة في التساؤل التالي: ما مدى مسؤولية المدقق الخارجي في اكتشاف الأخطاء والغش، وما هي الإجراءات التي تفرضها عليه معايير المراجعة الدولية في هذا الجانب؟ وللإجابة عن هذا السؤال، اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي القائم على تحليل الأدبيات والمعايير الدولية والسوابق المهنية، دون الاعتماد على عينة ميدانية، مركزة على استعراض الإطار النظري والعملية الذي يحدد دور المدقق في مواجهة التحريفات الجوهرية. ومن خلال التحليل توصلت الدراسة إلى أن المدقق غير مسؤول قانونياً عن منع الغش، لكنه مسؤول عن بذل العناية المهنية الواجبة والتقيد بمتطلبات المعايير الدولية من أجل اكتشاف التحريفات الجوهرية على حد سواء سوى كانت ناتجة عن خطأ أو كانت ناتجة عن الغش، غير أن احتمال عدم اكتشاف الغش يظل أكبر نظراً لكونه يتم غالباً بتواطؤ وإخفاء مقصود للأدلة. كما بينت النتائج أن الالتزام بالشك المهني، وتقييم مخاطر الغش، وفحص نظام الرقابة الداخلية تُعد من أهم عناصر رفع جودة المراجعة وتقليل فرص حدوث الاحتيال. وتوصلت الدراسة لعدة توصيات، أبرزها ضرورة تعزيز استقلالية المدقق، وتكثيف برامج التدريب في مجال اكتشاف الغش، وتحديث معايير المراجعة بما يتلاءم مع التطورات الحديثة، إضافة إلى توضيح حدود مسؤولية المدقق للحد من فجوة التوقعات لدى المستخدمين.

7.7.1 دراسة (IRBA – South Africa, 2020) بعنوان: "Implementation Challenges of (ISA 220) Revised in Emerging Economies" هدفت هذه الدراسة إلى تحليل التحديات التي تواجه تطبيق المعيار الدولي للمراجعة (220) المعدل في الاقتصاديات الناشئة. وتمثلت مشكلة الدراسة في التساؤل التالي: ما أبرز العقبات التي تحد من فعالية إدارة الجودة في بيئات ذات بنى مؤسسية ضعيفة؟ كما اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي القائم على تقارير مهنية ومقابلات مع مكاتب مراجعة محلية. وقد تكون مجتمع الدراسة من مكاتب المراجعة العاملة في جنوب إفريقيا، مع التركيز على المكاتب الصغيرة والمتوسطة التي مثلت العينة الأساسية للتحليل. حيث بينت النتائج أن ضعف البنية التحتية

وقلة الموارد البشرية المؤهلة يحد من التطبيق الفعّال للمعيار، رغم أهميته في تعزيز جودة المراجعة. وأوصت الدراسة بالاستثمار في بناء القدرات المؤسسية، وتفعيل دور الهيئات المهنية في مراقبة الجودة ودعم المكاتب الصغيرة والمتوسطة.

8.7.1 دراسة (Daniel Botez 2021) بعنوان: "The Role of ISA 200 in Strengthening Audit Credibility"

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل دور المعيار الدولي للمراجعة (200) في تعزيز مصداقية المراجعة المالية، من خلال التركيز على مفاهيم الشك المهني والتأكيد المعقول. وقد تمحورت مشكلة الدراسة في التساؤل التالي: كيف يساهم تطبيق المعيار (200) في رفع مستوى الثقة بالقوائم المالية، خاصة في البيئات التي تعاني من ضعف الرقابة؟ وقد اتبع الباحث المنهج التحليلي النظري القائم على مراجعة الأدبيات الأكاديمية والتقارير المهنية دون استخدام بيانات ميدانية عن عينة ومجتمع الدراسة حيث كانت بيانات الدراسة مستقاة من التقارير المهنية المنشورة دولياً. وقد أظهرت نتائج التحليل أن الالتزام بالمعيار (200) يعزز الحكم المهني ويقلل من مخاطر المراجعة، لكنه يواجه تحديات في التطبيق العملي بسبب اختلاف المجالات القانونية والثقافية. وأوصت الدراسة بضرورة تعزيز التدريب المستمر للمراجعين على مفاهيم الشك المهني، وتطوير الأطر الرقابية لدعم التطبيق الفعّال للمعيار.

9.7.1 دراسة (ACCA Technical Article 2022) بعنوان: "Quality Management and Implications for Audit Firms (ISA 220)"

هدفت هذه الدراسة إلى استعراض التغييرات الجوهرية في المعيار الدولي للمراجعة (220) المعدل وربطها بممارسات إدارة الجودة داخل مكاتب المراجعة. وبرزت مشكلة الدراسة في التساؤل التالي: كيف يمكن لمكاتب المراجعة التكيف مع متطلبات إدارة الجودة الجديدة التي فرضها المعيار (220) المعدل؟ هذه الدراسة اتبعت المنهج الوصفي القائم على تحليل التقارير المهنية ودراسات الحالة من مكاتب مراجعة دولية. ضمت الدراسة مجتمع مكاتب المراجعة الدولية الكبرى (Big Four) وبعض المكاتب المتوسطة، وقد تم تحليل تقاريرهم وتجاربهم العملية واعتمادها كبيانات عن عينة الدراسة، وبناء على تلك البيانات أظهرت نتائج التحليل أن المعيار (220) المعدل يعزز النهج الاستباقي لإدارة الجودة، لكنه يتطلب استثمارات إضافية في البنية المؤسسية والحوكمة الداخلية. وأوصت الدراسة بضرورة تبني أنظمة إدارة جودة مرنة تتناسب مع حجم المكاتب، وعلى ضرورة تكثيف التدريب على مسؤوليات الشريك المسؤول عن المهمة.

10.7.1 (دراسة غالم نادية، برياطي حسين، وآخرون 2023) بعنوان: "جودة التدقيق الخارجي للقوائم المالية على ضوء معيار التدقيق الدولي - ISA 220 دراسة حالة عينة من المهنيين والأكاديميين"
هدفت الدراسة إلى بيان مدى تأثير تطبيق معيار التدقيق الدولي (ISA220) المتعلق برقابة الجودة على جودة أعمال التدقيق الخارجي في البيئة الجزائرية، وذلك في ظل غياب إلزامية واضحة لتطبيق معايير المراجعة داخل المهنة. حيث تحددت مشكلة الدراسة في التساؤل التالي: إلى أي حد يساهم تطبيق معيار (ISA 220) في تحسين جودة التدقيق الخارجي وتعزيز مصداقية القوائم المالية في الجزائر؟ وللإجابة عن هذا التساؤل، اتبع الباحثون المنهج الوصفي التحليلي مدعماً بدراسة ميدانية استندت إلى مقابلات شبه موجهة إلى عينة من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والأكاديميين، بهدف تقييم مستوى الالتزام بمعايير رقابة الجودة ومعرفة التحديات التي تواجه التطبيق. وقد أظهرت نتائج الدراسة أن تطبيق معيار (ISA 220) يتم في معظم الأحيان بشكل ضمني وغير رسمي، مما ينعكس سلباً على فعالية جودة المراجعة، وأن غياب إطار إلزامي يحد من قدرة المدققين على الالتزام الكامل بمتطلبات الجودة المنصوص عليها في المعيار. كما بينت النتائج أن اعتماد هذا المعيار من شأنه رفع جودة ومصداقية أعمال التدقيق وتعزيز ثقة مستخدمي القوائم المالية، خاصة عند توحيد الممارسات وتحسين إجراءات الرقابة الداخلية داخل مكاتب التدقيق. وخلصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات لعل أهمها ضرورة إصدار معايير وطنية ملزمة تتوافق مع المعايير الدولية، وتكثيف برامج التدريب والتكوين المهني، بالإضافة إلى تحديث الإطار التنظيمي وتفعيل الرقابة لضمان التطبيق الصحيح للمعيار (ISA 220) وحماية جودة التقارير المالية.

11.7.1 دراسة (2023, Miko Pratama) بعنوان "Comparison of International and Local Auditing Standards: Practical Implications"
هدفت هذه الدراسة إلى تحليل الآثار العملية للتقارب بين المعايير الدولية للتدقيق والمعايير المحلية، من خلال مراجعة أدبية منهجية لمجموعة واسعة من البحوث العلمية والتقارير المهنية التي تناولت موضوع جودة المراجعة والتقارير المالية. وقد تمحورت مشكلة الدراسة في التساؤل الرئيسي التالي: ما الآثار العملية لاعتماد المعايير الدولية للتدقيق مقارنة بالمعايير المحلية، وكيف ينعكس ذلك على جودة المراجعة في بيئات تنظيمية مختلفة؟ واعتمدت الدراسة على المنهج النوعي التحليلي القائم على مراجعة الأدبيات وتحليل مضمون الدراسات السابقة دون استخدام عينة ميدانية، نظراً لكونها دراسة نظرية تحليلية تستند إلى مصادر أكاديمية ومهنية متعددة. وأظهرت نتائج الدراسة أن تبني المعايير الدولية للتدقيق غالباً ما يساهم في تحسين جودة المراجعة من خلال اعتماد نهج قائم على المبادئ يعزز الحكم المهني والشك المهني، غير أن مدى هذا التحسن يختلف

تبعاً لاختلاف السياقات القانونية والثقافية والرقابية لدى الدول. كما بينت الدراسة أن عملية التقارب بين المعايير الدولية والمحلية تواجه جملة من التحديات؛ من أبرزها اختلاف الأطر التشريعية ومتطلبات التوثيق وضعف البنى المؤسسية في بعض الدول. وفي الوقت نفسه، أوضحت الدراسة أن الأدلة حول تأثير تقارب المعايير على جودة التقارير المالية ليست موحدة؛ إذ تشير بعض الدراسات إلى تحسن واضح في الشفافية والمصادقية، بينما لا تجد دراسات أخرى تأثيراً ملموساً. وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات أهمها ضرورة تبني نهج مرن عند تطبيق المعايير الدولية بما يتلاءم مع خصوصية كل بيئة، وتعزيز دور الهيئات الرقابية والمهنية في دعم التطبيق الفعال للمعايير، بالإضافة إلى ضرورة الاستثمار في تدريب وتأهيل المراجعين لرفع مستوى المهنية وتوحيد جودة الممارسات.

12.7.1 دراسة (Min Zhang, Yaqian Wu et.al. 2024) بعنوان: "Does Convergence with International Standards on Auditing Improve Audit Quality?"

هدفت هذه الدراسة إلى استقصاء مدى تأثير تقارب المعايير الوطنية للتدقيق مع المعايير الدولية (ISA) على جودة المراجعة، من خلال تحليل بيانات (41) ولاية قضائية حول العالم. وقد تمحورت مشكلة الدراسة في التساؤل التالي: هل يؤدي تبني الدول لمعايير (ISAs) أو تقاربها مع معاييرها المحلية إلى رفع جودة أعمال التدقيق؟ وللإجابة عن هذا التساؤل، اتبع الباحثون المنهج الكمي باستخدام تحليل فرق -في- الفروق (difference-in-differences) لتقييم تأثير التغيير الزمني في المعايير عبر الولايات القضائية المختلفة. كما أنهم أجروا تحليلاً نصياً لمحتوى المعايير باستخدام تقنيات تعلم الآلة لنمذجة التغيرات النوعية في النصوص المعيارية وكيف ترتبط هذه التغيرات بجودة المراجعة. وقد أظهرت نتائج الدراسة أن تقارب المعايير الدولية (ISA) من المعايير المحلية يرتبط بزيادة في جودة المراجعة في المتوسط، كما أن هذا التأثير الإيجابي يكون أقوى في الولايات القضائية التي تطبق المعايير بشكل أوسع، وفي الحالات التي تكون فيها الرقابة صارمة في تطبيق المعايير، وكذلك عندما تكون المراجعة محلية (من قبل مكاتب تدقيق وطنية). بالإضافة إلى ذلك، أظهرت تحليلات مميزات النص (textual features) أن التغيرات في توجه المعايير نحو المبادئ، وقابلية المقارنة، وسهولة القراءة، وطول النص، كلها ترتبط إيجاباً بجودة المراجعة. كما بينت الدراسة من خلال تعلم الآلة أن التركيز داخل المعايير الدولية على تقييم الاستمرارية (going-concern)، والامتثال القانوني، وتقييم مخاطر الغش، وتقييم الرقابة الداخلية، والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، يسهم في تحسين جودة المراجعة. وخلصت الدراسة بعدة توصيات، من أبرزها ضرورة تعزيز آليات إنفاذ المعايير الدولية للتدقيق لضمان أن التقارب بين المعايير يظل فعلياً لا شكلياً، بالإضافة إلى تشجيع مكاتب التدقيق المحلية

التطبيق بما يتلاءم مع حجم المكتب وظروف البيئة التنظيمية، وتعزيز دور الهيئات المهنية في مراقبة الجودة، بالإضافة إلى الاستثمار في بناء القدرات البشرية لضمان توحيد جودة الممارسات.

15.7.1 الوثيقة الثانية: "Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services IAASB (2025): Pronouncements"

هدفت هذه الوثيقة إلى تقديم النسخة الأحدث من المعيار الدولي للمراجعة (200) ضمن دليل شامل صدر في سبتمبر (2025)، حيث تضمن شروطًا موسعة حول الأهداف العامة للمراجع المستقل، والشك المهني، والتأكيد المعقول. وقد جاءت هذه النسخة استجابةً للحاجة إلى تحديث المعايير بما يتلاءم مع التطورات في بيئات الأعمال العالمية وزيادة تعقيد العمليات المالية. اعتمدت الوثيقة على مراجعة شاملة للمعايير السابقة وإعادة صياغتها في إطار موحد يدمج إدارة الجودة مع أهداف المراجعة، وكان مجتمع الدراسة هو المعايير الدولية السابقة وتقارير التطبيق العملي في بيئات مهنية متعددة. وأظهرت النتائج أن المعيار (200) المعدل يعزز وضوح مسؤوليات المراجع المستقل ويؤكد على ضرورة الشك المهني والتأكيد المعقول كركائز أساسية لضمان جودة المراجعة. وأوصت الوثيقة بضرورة التزام المكاتب والمراجعين بتطبيق النسخة المحدثة، وتكثيف التدريب على المفاهيم الجديدة لضمان توحيد جودة الممارسات عالمياً.

16.7.1 الوثيقة الثالثة: "ISA (UK) 200 – Overall Objectives of the Independent Auditor" (ISA 200)

هدفت هذه النسخة المحدثة من المعيار البريطاني المكافئ لـ (ISA 200) إلى توضيح كيفية تطبيق المعيار الدولي في بيئة المملكة المتحدة مع تعديلات محلية، حيث صدرت في سبتمبر (2025). وقد جاءت هذه النسخة لتلبية الحاجة إلى مواءمة المعيار الدولي مع البيئة القانونية والتنظيمية البريطانية. اعتمدت الوثيقة على تعديل النصوص الدولية بما يتناسب مع التشريعات المحلية مع الحفاظ على جوهر المعيار الدولي، وقد كان مجتمع الدراسة هو مكاتب المراجعة البريطانية والهيئات الرقابية المحلية. وأظهرت النتائج أن النسخة البريطانية تحافظ على المبادئ الأساسية للمعيار الدولي لكنها تضيف متطلبات خاصة بالشفافية والإفصاح بما يتلاءم مع القوانين البريطانية. وأوصت الوثيقة بضرورة التزام المراجعين البريطانيين بالنسخة المعدلة، مع تعزيز التدريب على الفروق بين النسخة الدولية والنسخة المحلية.

2. الجانب النظري

تعرف المراجعة وفقاً لما ورد عن (صبان، محمد، و عبدالوهاب، 2002، صفحة 6) بأنها: "عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية". كما عرفها (اشتيوي، 2023، صفحة 18) على أنها "عملية فحص وتحليل منهجي منظم للبيانات والمعلومات المالية والإدارية بهدف التحقق من صحتها ومدى تطابقها للمعايير والسياسات والقوانين المعمول بها، أي أنها عملية رقابية دقيقة تتطلب دقة مهنية وموضوعية عالية" وعرفها أيضاً (رحب، الصحن، و اخرون، 2000، صفحة 63) على أنها "عملية منظمة يقوم بها شخص مستقل بغرض إبداء رأي مهني في مجموعة القوائم المالية التي تخص وحدة اقتصادية معينة مع توصيل النتائج للمستخدمين ذوي الاهتمام". ونظراً لأهمية المراجعة التي لا تقتصر على كونها إلزاماً قانونياً فقط، بل أنها تتجاوز ذلك لتشكّل وظيفة محورية في بناء الثقة المؤسسية وتعزيز كفاءة الأداء في البيئة الاقتصادية والرقابية. (هيبة، عبد القادر، و العيد، 2017، صفحة 433)، وتتمثل في تعزيز دقة المعلومات المالية التي تحقق (الامتثال للمعايير، الكشف عن الاحتيال، تحسين العمليات الداخلية، وتعزيز الثقة والمصدقية). وانطلاقاً من ذلك يمكن تقسيم المراجعة إلى عدة تقسيمات من حيث القائم بالمراجعة ومدى الإلزام ومن حيث نطاق المراجعة وحجم الاختبارات (الدين، 2015، صفحة 15) إلى (مراجعة داخلية، مراجعة خارجية، المراجعة الإلزامية، المراجعة الاختيارية، المراجعة الكلية، المراجعة الجزئية، المراجعة الشاملة والمراجعة الاختبارية) كما تمر عملية المراجعة بسلسلة من المراحل المنهجية المتتابعة التي تهدف إلى ضمان دقة الفحص وكفاءة الأداء، وتقديم رأي مهني يعتمد على أدلة إثبات كافية وموثوقة. وتشكّل هذه المراحل إطاراً تنظيمياً متكاملًا يوجه عمل المراجع منذ بداية التكليف بالمهمة وحتى إصدار التقرير النهائي.

2.2 معايير المراجعة الدولية (ISA):

1.2.2 تعريف معايير المراجعة الدولية (ISAs):

وهي مجموعة مبادئ وإرشادات مهنية تصدر عن الهيئة الدولية لمعايير التدقيق والمراجعة (International Auditing and Assurance Standards Board - (IAASB)) التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين "International Federation of Accountants (IFAC) حيث تهدف هذه المعايير إلى توحيد وتنظيم إجراءات المراجعة عالمياً، من خلال تحديد مسؤوليات المراجع وأساليب التخطيط

والتنفيذ وتوثيق الأدلة. كما تسهم في تعزيز جودة المراجعة وموثوقية التقارير المالية، بما يعزز الثقة لدى مستخدميها محلياً ودولياً. وهي بذلك تمثل المبادئ الأساسية للمراجعة ذات القبول الدولية والمنفذة من قبل المراجعين في جميع أنحاء العالم.

2.2.2 نشأة وتطور المعايير الدولية للمراجعة (ISA):

شكل تأسيس الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) عام (1977) الركيزة المؤسسية التي انبثق عنها مجلس المعايير الدولية للتدقيق والتأكيد (IAASB)، والذي أوكلت إليه مسؤولية التطوير المستمر ونشر هذا الإطار المعياري. ولقد جاءت هذه المعايير لتحقيق هدف مزدوج: رفع مستوى الجودة والنزاهة لتعزيز ثقة مستخدمي التقارير المالية، وتسهيل توحيد ممارسات المراجعة الدولية، الأمر الذي مكّن من المقارنة المنهجية للبيانات المالية بين المؤسسات العاملة في بيئات تنظيمية متباينة. حيث استمر مسار تطور المعايير في التفاعل المباشر مع المستجدات، خاصة في أعقاب الأزمات المالية التي شددت على أهمية رقابة الجودة وضرورة استقلالية المدقق. ولم يقتصر التحديث على الأطر المنهجية التقليدية، بل امتد ليشمل استيعاب التقنيات المتقدمة، كدمج أدوات تحليل البيانات والذكاء الاصطناعي، بما يرتقي بكفاءة المراجعة وجودتها بشكل مستدام. وفي خضم هذا التكريس لضمان الجودة، تبلورت الأهمية المنهجية القصوى للمعايير التي تشكل الركيزة البحثية لهذه الدراسة: أولاً، المعيار الدولي رقم (ISA 200) الذي يحدد الأهداف العليا للمراجع المستقل ويرسم الإطار الفلسفي لعملية التدقيق. وثانياً، المعيار الدولي رقم (ISA 220) الذي يمثل الأداة الإجرائية الضامنة، حيث يُرسخ المتطلبات الصارمة لتعزيز رقابة الجودة في مهام التدقيق.

3.2.2 خصائص وأهداف معايير المراجعة الدولية:

تتصف معايير المراجعة الدولية بمجموعة من الخصائص وتستهدف تحقيق عدد من الأهداف، على النحو التالي (درغام، 2008، صفحة 6):

1.3.2.2 خصائص معايير المراجعة الدولية: اكتسبت معايير المراجعة الدولية مكانتها من مجموعة

خصائص جعلتها مرجعاً مهنيّاً تتجه إليه معظم الدول والمنظمات المهنية عند تنظيم أعمال التدقيق. فهذه المعايير تتبنى منهجاً يقوم على المبادئ العامة التي ترسم الإطار الحاكم لعمل المراجع دون أن تغرق في التفاصيل الإجرائية، الأمر الذي يتيح لها قابلية التطبيق في بيئات قانونية واقتصادية متباينة. وقد جاء هذا التوجه متعمداً منذ المراحل الأولى لوضع هذه المعايير، حيث استخدمت اللجنة المعنية مصطلح

"إرشادات المراجعة" للتأكيد على أن النصوص قابلة للتكيف بحسب الظروف المحلية، مع المحافظة على جوهر الممارسة المهنية. وتستمد هذه المعايير قوتها من كونها نتاج خبرات دولية متراكمة ساهم فيها مختصون ومهنيون من دول مختلفة، وهو ما أكسبها قدراً من الشمول يصعب توفيره في المعايير الوطنية المحدودة النطاق. وقد أسهم هذا الطابع في جعلها إطاراً جامعاً يعكس أفضل الممارسات المهنية عالمياً. كما أن هذه المعايير ليست جامدة؛ فقد أثبتت قدرة واضحة على مواكبة التطورات التي تشهدها مهنة التدقيق، سواء فيما يتعلق بمتطلبات حوكمة الشركات أو التغيرات التكنولوجية أو تصاعد مخاطر الغش، وذلك من خلال مراجعة دورية للنصوص القائمة وإصدار معايير جديدة كلما اقتضت الممارسة ذلك.

2.3.2.2 أهداف المعايير الدولية: ترمي معايير المراجعة الدولية إلى تحقيق مجموعة من الأغراض التي تتجاوز البعد الفني لعملية التدقيق لتطال أبعاداً اقتصادية وتنظيمية أوسع. فهي تهدف أساساً أولاً إلى تقليل التباين في ممارسات عرض القوائم المالية وإجراءات مراجعتها، بما يساهم في زيادة اتساق المعلومات المالية، لاسيما في المؤسسات التي تعمل عبر أكثر من دولة. كما تعمل على تعزيز القبول الدولي للتقارير المالية الصادرة وفق هذا الإطار، وهو ما يرفع من درجة الثقة بها لدى الجهات الرقابية والمستثمرين والمؤسسات المالية خارج حدود الدولة التي تصدر عنها القوائم. ويُعدّ الدور الذي تؤديه هذه المعايير في دعم الدول النامية مهماً بصورة خاصة؛ إذ توفر لها إطاراً مرجعياً يمكن البناء عليه عند تطوير معايير وطنية تتماشى مع الممارسة الدولية. وتمتد غايات المعايير كذلك إلى تقوية انسياب رؤوس الأموال عبر الحدود من خلال تعزيز قابلية الاعتماد على التقارير المالية، وهو عامل يرتبط ارتباطاً مباشراً بجاذبية بيئة الاستثمار. وإلى جانب ذلك، تُسهم هذه المعايير في إرساء طابع عالمي لمهنة التدقيق عبر تقارب الممارسات المهنية وتوحيدها، الأمر الذي يعزز جودة التقارير المالية ويرفع مستوى الانضباط المهني لدى العاملين في هذا المجال.

4.2.2 أهمية المعايير الدولية للمراجعة في تعزيز جودة المهنة:

تسهم المعايير الدولية للمراجعة في تطوير أداء المهنة من خلال تعزيز التأهيل العلمي للمراجعين وتوفير إطار مهني موحد ينظم إجراءات المراجعة. كما تساعد هذه المعايير في رفع جودة التدقيق، وتعزيز الثقة في عمل المراجع، وتوجيه الأداء بما ينسجم مع أفضل الممارسات العالمية. كما تمثل هذه المعايير أداة مرجعية يمكن تكييفها مع البيئة الاقتصادية، مما يساهم في ترقية المهنة وتمكينها من المنافسة الدولية. (عمر،

2020، الصفحات 66-67). وقد لخصت (ايمان، 2022، صفحة 5) هذه المعايير فيما يلي: (تنظيم المهنة وتحديد إطارها المهني، تحسين أداء المراجعين وجودة العمل، توفير أساس لتقييم الأداء، تلبية توقعات مستخدمي القوائم المالية، قابليتها للتطبيق على مختلف المؤسسات).

5.2.2 نبذة عن المعيارين الدوليين (ISA 200)، (ISA 220):

يمثل المعيار الدولي للمراجعة (ISA 200) الإطار العام الذي تنطلق منه بقية معايير المراجعة، إذ يضع الأسس التي تحدد طبيعة مسؤوليات المراجع المستقل عند فحص القوائم المالية. ويقوم هذا المعيار على رؤية واضحة مفادها أن هدف المراجعة هو تمكين المراجع من إصدار رأي مهني مستقل حول ما إذا كانت القوائم المالية خالية من التحريفات الجوهرية الناتجة عن الغش أو الخطأ. ولتحقيق هذا الهدف، يحدد المعيار مجموعة من الالتزامات المهنية التي يتعين على المراجع التقيد بها، وفي مقدمتها الالتزام بمقتضيات السلوك الأخلاقي للمهنة، ولاسيما الاستقلال والنزاهة والموضوعية وسرية المعلومات. ويؤكد المعيار أن ممارسة المراجعة لا تستقيم دون المحافظة على مستوى مستمر من الشك المهني، وهو ما يفرض على المراجع النظر بتأنٍ إلى إمكانية وجود تحريفات جوهرية وعدم الاكتفاء بالافتراضات أو التفسيرات التي تقدمها الإدارة دون فحص وتحقيق. كما يشدد المعيار على أهمية الحكم المهني بوصفه عنصراً جوهرياً في عملية المراجعة، حيث يستخدم المراجع خبرته المهنية لتقدير المخاطر المرتبطة بالقوائم المالية وتحديد طبيعة الإجراءات اللازمة للتعامل معها وتقييم مدى كفاية الأدلة المتاحة. وفي هذا الإطار، يتوجب على المراجع الحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة، مع مراعاة أن سلامة الرأي المهني ترتبط ارتباطاً مباشراً بقوة الأدلة التي يستند إليها. ويشمل المعيار أيضاً مجموعة من المتطلبات المتعلقة بفهم المنشأة وبيئتها، وتقييم المخاطر على مستوى القوائم المالية ومستوى التأكيدات، وتصميم الإجراءات الملائمة للاستجابة لهذه المخاطر. ويخضع المراجع كذلك لواجب تقويم الإطار المالي المطبق في إعداد القوائم المالية والتأكد من أن الإدارة قد طبقت هذا الإطار تطبيقاً سليماً. ويؤكد المعيار في هذا الموضوع على أن مسؤولية إعداد القوائم المالية تظل مسؤولية أصيلة للإدارة، وأن مراجعة القوائم لا تعفيها من هذا الالتزام. ويشمل المعيار أخيراً متطلبات دقيقة تتعلق بالتوثيق، بما يضمن تسجيل جميع الأحكام الجوهرية والإجراءات والنتائج التي بني عليها الرأي المهني.

أما المعيار الدولي للمراجعة (ISA 220) فإنه يركز بصورة مباشرة على ضمان جودة الأداء في مهام المراجعة، إذ ينص على أن جودة المراجعة ليست نتاج التزام فردي للمراجع فحسب، وإنما ثمرة منظومة متكاملة من

الرقابة الداخلية داخل مكتب المراجعة. ويحمل المعيار الشريك المسؤول عن المهمة واجب الإشراف العام على العملية برمتها، بدءاً من قبول العميل، مروراً بتحديد متطلبات الاستقلالية، ووصولاً إلى تكوين فريق المراجعة والإشراف عليه وتقييم أدائه. ويتعين على الشريك التأكد من أن فريق المراجعة يمتلك الكفاءة والخبرة المناسبة، وأن المهام موزعة بوضوح بما يضمن قيام كل عضو بالدور المنوط به دون غموض أو تداخل. ويشدد المعيار على ضرورة تنفيذ مراجعة داخلية للمهمة، لاسيما في الحالات التي تنطوي على مسائل جوهرية أو أحكام مهنية دقيقة، وذلك لضمان أن الاستنتاجات التي يتم التوصل إليها تستند إلى تحليل كافٍ وأدلة موثوقة. كما يتطلب المعيار متابعة استقلالية الفريق طوال فترة المراجعة، ومعالجة أي تهديدات قد تنشأ خلال المهمة، بما يعزز موضوعية الرأي الفني وحياده. ويولي المعيار اهتماماً خاصاً بجودة التوثيق، لما يمثله من عنصر أساسي في دعم الرأي المهني وتمكين عمليات رقابة الجودة داخل مكتب المراجعة أو من قبل الجهات التنظيمية. وقد أكد المعيار على أهمية الاستعانة بالخبرات الفنية والاستشارية عند الضرورة، وربط هذا الأمر بمبدأ الجودة المهنية، بحيث لا يتردد المراجع في طلب المشورة المتخصصة عندما تقتضي طبيعة المهمة ذلك. فإن الجمع بين متطلبات المعيارين (ISA 200)، (ISA 220) يوفر إطاراً تكاملياً يحدد مسؤوليات المراجع من جهة، ويضبط جودة الأداء من جهة أخرى، بما يضمن اتساق الممارسات المهنية ويرفع مستوى الثقة في التقارير المالية المدققة. ويُعد الالتزام بهذين المعيارين ضرورة مهنية لضمان مراجعة قائمة على أسس منهجية واضحة، وحكم مهني رصين، وبيئة رقابية تضمن الجودة في جميع مراحل المهمة.

3.2 الأبعاد النظرية لمتغيرات الدراسة

1.3.2 البعد الأخلاقي والسلوكي: يستند العمل الرقابي إلى منظومة أخلاقية تضبط تصرفات المراجع وتوجه ممارساته المهنية. فسلامة الحكم المهني لا يمكن أن تُفهم بمعزل عن القيم التي يتحلى بها القائم على المراجعة، وفي مقدمتها الاستقلال والموضوعية والالتزام بحدود السرية المهنية. وتتصل هذه القيم اتصالاً مباشراً بثقة المجتمع في نتائج المراجعة، لأن المراجع الذي يفصل بين موقعه المهني وأي مؤثرات خارجية يكون أقدر على دراسة الوقائع وتحليلها بعيداً عن الضغوط. كما يقتضي هذا البعد قدرة المراجع على اتخاذ مواقف مهنية واضحة عند مواجهة سلوكيات لا تتفق مع أحكام التشريعات المالية أو الأعراف المحاسبية. ومن ثم يمثل الجانب الأخلاقي إطاراً ملازماً لكل مراحل المراجعة، ويؤثر في طبيعة القرارات التي يتخذها المراجع وفي مدى قوة النتائج التي يخلص إليها.

2.3.2 بعد المخاطر في عملية المراجعة: تحكم عملية المراجعة مجموعة من المخاطر التي يمكن أن تؤثر

في دقة النتائج المتوصل إليها، ولذلك أصبح تقدير المخاطر وتحديد مستوياتها جزءاً أساسياً من العمل الرقابي. ويتطلب هذا البعد فهماً واسعاً لظروف الجهة محل الفحص، وطبيعة نشاطها، ومدى انتظام أنظمتها المحاسبية. فالمخاطر ليست عنصراً نظرياً، بل واقعاً يفرض نفسه عند تقييم العمليات المالية، وقد تظهر من خلال قصور في الرقابة الداخلية، أو اعتماد غير سليم للسياسات المحاسبية، أو ضعف في التوثيق. ويحتاج المراجع إلى تقدير هذه المخاطر بصورة تمكّنه من اختيار الإجراءات الأكثر ملاءمة، بحيث يتناسب جهد المراجعة مع مستوى الخطورة المتوقع. ويُعد هذا الجانب مدخلاً رئيسياً لضبط نطاق الفحص وتحديد ما إذا كانت الأدلة المتاحة كافية للاعتماد عليها عند إبداء الرأي.

3.3.2 البعد الفني والتقني للمراجع: تتطلب المراجعة مستوى من المعرفة الفنية والخبرة العملية تمكّن المراجع من التعامل مع البيانات المالية وأنظمة المعلومات الحديثة. فالدقة في تحليل العمليات، وفهم الأسس المحاسبية، والتعامل مع البرامج الإلكترونية المستخدمة في تسجيل المعاملات، جميعها أموراً تنفصل عن جودة الأداء الرقابي. كما أن التطورات التقنية التي تشهدها المؤسسات تفرض على المراجع مواكبتها واكتساب قدرة على التعامل مع أدوات الفحص الآلي وتقنيات تحليل البيانات. ويمثّل هذا البعد الجانب المهني الصرف الذي تعتمد عليه المراجعة في الوصول إلى نتائج يمكن الدفاع عنها مهنيّاً، ويظهر أثره بوضوح عند معالجة العمليات المعقدة أو البيانات واسعة الحجم.

4.3.2 بعد الرقابة والجودة في تنفيذ المراجعة: يرتبط هذا البعد بالأساليب التي تضمن أن أعمال المراجعة نُفذت وفق مستوى مهني مقبول. فهو يتناول طبيعة الإشراف على فرق المراجعة، وكيفية توزيع المهام، ومدى التزام أعضاء الفريق بالإجراءات المهنية المتعارف عليها. كما يتصل بجودة الوثائق التي تُعد خلال المراجعة، لأن التوثيق هو الوسيلة التي تُبنى عليها عملية المراجعة الداخلية لاحقاً، سواء داخل الجهة الرقابية أو من قبل الجهات الأعلى إشرافاً. ويُنظر إلى الرقابة الداخلية على مهمة المراجعة باعتبارها صمام الأمان الذي يمنع وقوع الأخطاء المهنية، ويُعين على الكشف عن جوانب القصور قبل اعتماد التقرير النهائي. ويستند هذا البعد إلى ممارسات مستقرة في العمل الرقابي، ترتبط بتحديد المسؤوليات بوضوح، وإجراء مراجعة موضوعية للملفات، وتقييم ملاءمة الإجراءات المتخذة.

3. الجانب العملي

1.3 بيئة ومجتمع الدراسة

تتمثل بيئة الدراسة في ديوان المحاسبة الليبي بطرابلس. وقد تم تحديد الإدارة العامة بديوان المحاسبة الواقعة في الظاهرة كمجتمع للدراسة، ذلك لوجود مجموعة من المراجعين المتخصصين في مراجعة

الحسابات والعمليات المالية وضمان التزام الجهات الحكومية بالمعايير المحاسبية واللوائح القانونية ذات الصلة. ويُعدّ ديوان المحاسبة الليبي الجهاز الأعلى للرقابة المالية في الدولة، وهو هيئة مستقلة تتمتع بالشخصية الاعتبارية والذمة المالية الخاصة، وتتبع السلطة التشريعية مباشرة بما يعزز استقلاله وحياده في ممارسة اختصاصاته. ويضطلع الديوان بمراجعة الحسابات العامة، وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية، وفحص التصرفات المالية للجهات العامة، إضافة إلى عضويته الفاعلة في منظمات إقليمية ودولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، مما يمنحه مرجعية مهنية واسعة ويتيح له الاستفادة من أفضل الممارسات الدولية. وقد تأسس الديوان سنة (1955) بالقانون رقم (21)، وتطور عبر مراحل تشريعية متعددة أبرزها القانون رقم (79) لسنة (1975) الذي رسّخ الرقابة المالية، ثم مرحلة الدمج سنة (1988) في "الجهاز الشعبي للمتابعة"، وأعيد تنظيمه سنة (1996) تحت مسمى "جهاز التفتيش والرقابة الشعبية"، قبل أن يُفصل مجدداً بين الرقابة المالية والإدارية بالقانون رقم (13) لسنة (2023). وفي سنة (2007) أنشئ جهازان منفصلان للرقابة، ثم دُمجا سنة (2011) بقرار المجلس الوطني الانتقالي في ديوان واحد، ليُعاد تنظيمه بشكل شامل بالقانون رقم (19) لسنة (2013) الذي يمثل الإطار التشريعي الحالي للرقابة المالية والفنية، إلى جانب القانون رقم (20) الخاص بالرقابة الإدارية، واستُكمل هذا الإطار بإصدار اللائحة التنفيذية سنة (2015). وتتمثل أهداف الديوان، وفق المادة (3) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم (19)، في تحقيق رقابة فعّالة على المال العام لضمان حمايته ومنع إساءة استخدامه، والتحقق من كفاءة أنظمة الرقابة الداخلية اليدوية والإلكترونية، وضمان سلامة القيود المحاسبية والتقارير المالية ومدى الالتزام بالتشريعات النافذة، إضافة إلى الكشف عن أوجه القصور والمخالفات المالية، وتقييم أداء الجهات العامة ومدى استخدام الموارد بطريقة اقتصادية وفعّالة. وتشمل رقابته جميع مؤسسات الدولة والبعثات الدبلوماسية والشركات التي تمتلك الدولة نسبة لا تقل عن (25%) من رأسمالها أو التي تُمنح امتيازات لإدارة مرافق عامة أو موارد طبيعية.

2.3 المنهج المتبع وأدوات التحليل الإحصائي

اتبعت هذه الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، الذي يُعد من أكثر المناهج ملاءمة لدراسة الظواهر المهنية وتقييم مدى الالتزام بالمعايير الدولية في بيئة العمل الرقابي. وقد تم تطبيق هذا المنهج من خلال جمع البيانات الميدانية وتحليلها إحصائياً بهدف تفسير العلاقات بين المتغيرات وتحديد مدى توافق الممارسات المهنية في ديوان المحاسبة الليبي مع متطلبات المعيارين الدوليين (ISA200)، (ISA 220) تمثلت بيئة الدراسة في ديوان المحاسبة الليبي بجميع فروع المنتشرة في طرابلس، وقد بلغ إجمالي عدد موظفي الإدارة العامة (922) موظفاً، منهم (240) عضواً يعملون كمراجعين في الإدارات الفنية. تم توزيع (150) صحيفة

استبيان على أفراد مجتمع العينة، وتم استرجاع (126) استمارة، منها (119) استمارة صالحة للتحليل الإحصائي، وهو ما يمثل حجم العينة الفعلية للدراسة. حيث كانت أداة الدراسة صحيفة استبيان تم إعدادها بعد الاطلاع على عدد واسع من المراجع العلمية والدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع البحث، واستناداً إلى ما تم استخلاصه من أدبيات الدراسة تضمنت أربعة أبعاد هي (البعد الأخلاقي، بعد المخاطر، البعد الفني التقني، بعد الرقابة والجودة) تم توزيع (36) فقرة عليها وصممت أداة الدراسة وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي، حيث تم تخصيص درجات من واحد إلى خمسة لكل خيار من خيارات الاستجابة، بدءاً من "غير موافق بشدة" بدرجة واحدة إلى "موافق تماماً" بخمس درجات، واعتُبر الوسط الحسابي ثلاثة هو القيمة المرجعية لتحليل النتائج، ووفقاً لذلك فإن المتوسطات الأقل من اثنين تعكس درجة موافقة متدنية، في حين أن المتوسطات التي تقع بين اثنين وثلاثة تعبر عن موافقة دون المتوسط، أما المتوسطات التي تتراوح بين ثلاثة وأربعة فتمثل موافقة فوق المتوسط، بينما تشير القيم التي تتجاوز الأربعة حتى خمسة إلى درجة موافقة مرتفعة. وذلك لتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها، تم استخدام مجموعة من الأدوات الإحصائية المتقدمة، المتمثلة في الآتي:

- التحليل العاملي (Factor Analysis): استخدم لاستخلاص الأبعاد الكامنة وراء العبارات وتحديد البناء المفاهيمي للمقياس، مع اعتماد طريقة (Varimax) للتدوير، وقيمة تحميل عاملية لا تقل عن (0.60).
- معامل كاي-مير-أولكين (KMO): لتقييم ملائمة حجم العينة للتحليل العاملي، وقد بلغت قيمته (0.859)، وهي قيمة مرتفعة تؤكد كفاية العينة.
- اختبار (Bartlett's Test of Sphericity): للتحقق من وجود علاقات جوهرية بين المتغيرات، وكانت القيمة الإحصائية دالة (sig = 0.000)، مما يدل على صلاحية البيانات للتحليل العاملي.
- معامل كرونباخ ألفا (Cronbach's Alpha): لقياس الثبات الداخلي للمقياس، حيث بلغت القيمة الكلية (0.945)، مما يعكس مستوى عالياً من الاتساق والموثوقية.
- الإحصاء الوصفي: استخدم لحساب المتوسطات والانحرافات المعيارية لكل فقرة، مما ساعد في تحديد نقاط القوة والتحديات في التطبيق العملي للمعايير.
- تحليل التباين الذاتي (Eigenvalues): لتحديد عدد الأبعاد المستخلصة، حيث تم الاحتفاظ بالأبعاد التي تجاوزت القيمة الذاتية (1)، مما أدى إلى استخلاص ستة عوامل رئيسية.
- تحليل الفجوات بين النموذج النظري والتطبيقي: استخدم لمقارنة توزيع البنود بين الأبعاد النظرية والأبعاد المستخلصة، وكشف عن إعادة هيكلة الأبعاد بما يعكس واقعاً مهنيّاً أكثر تعقيداً.

تُظهر هذه الأدوات مجتمعة دقة المنهجية المتبعة، وموثوقية النتائج المستخلصة، مما يعزز مصداقية الدراسة ويسهم في تقديم توصيات عملية قابلة للتطبيق في بيئة ديوان المحاسبة الليبي.

3.3 نتائج التحليل

لتفسير العلاقات المتبادلة بين المتغيرات تم إجراء التحليل العاملي للعبارات المتعلقة بتطبيق معايير المراجعة الدولية (ISA 200)، (ISA 220) في بيئة ديوان المحاسبة. وقد تم استخدام التحليل العاملي (Factor Analysis) كأداة إحصائية تهدف إلى تلخيص العبارات الواردة في الاستبيان ضمن عدد محدود من الأبعاد المستقلة، بحيث تمثل كل مجموعة من العبارات بُعداً مفاهيمياً مميزاً، وتم اعتماد وزن تحميل (Factor Loading) بمقدار (0.6) أو أكثر كحد أدنى لقبول العبارات ضمن البعد، مع استخدام معامل كرونباخ ألفا لقياس الثبات الداخلي، حيث اعتُبرت القيم التي تساوي أو تتجاوز (0.7) مقبولة إحصائياً حيث أظهرت النتائج أن قيمة معامل كرمباخ الكلي للمقياس (0.945) بالتالي أظهرت النتائج أن قيمة ألفا بعد حذف أي فقرة من الفقرات الـ (36) لم تنخفض عن القيمة الكلية، بل بقيت محصورة في مجال ضيق يتراوح بين (0.943) و(0.945). يدل هذا الثبات المستقر على أن جميع الفقرات تساهم بفعالية وإيجابية في الثبات العام للمقياس، ولا توجد أي فقرة تضعف أو تقلل من موثوقية الأداة. وبناءً على ذلك، تقرر الإبقاء على جميع الفقرات الـ (36) في التحليل الإحصائي، مما يؤكد جودة صياغة المقياس واتساقه مع المتطلبات النظرية. وهذا دليل على أن المؤشرات المرتفعة للصدق الداخلي والثبات المستقر لجميع الفقرات تعطي الثقة الكاملة في سلامة الأداة، مما يسمح بالاعتماد على نتائج الإحصاء الوصفي والتحليلي اللاحقة للاختبار العاملي ولاختبار فرضيات الدراسة. أما المتوسطات والتي تمثل نقاط القوة فكانت (4.13, 4.14, 4.16) على التوالي وهذا يوضح أن ضبط الجودة في المراحل النهائية والالتزام بالمبادئ الأخلاقية الأساسية (ISA 200) و التخطيط الفعال هي أقوى الممارسات وأكثرها تطبيقاً في الديوان. أما أدنى المتوسطات المتمثلة في نقاط التحدي تتراوح بين (3.24, 3.41, 3.43) دلت على أن قضايا الاستقلالية (Q2)، وضعف آليات الدعم المؤسسي وحل الخلافات (Q20)، والاعتماد المحدود على المراجعة المستقلة للجودة (Q31) هي التحديات الرئيسية التي تواجه التطبيق الكامل للمعايير. أيضاً تُظهر غالبية الفقرات انحرافاً معيارياً منخفضاً، وأبرزها الفقرة (Q19) (تُحلل نتائج عملية المراجعة بشكل منطقي) بقيمة (0.676) والفقرة (Q21) (تُراجع أوراق العمل بدقة) بقيمة (0.713) حيث يشير الانخفاض العام في قيم الانحراف المعياري إلى وجود درجة عالية من التجانس والاتفاق بين المراجعين على مستوى تطبيق الممارسات بشكل عام. كما تؤكد القيم المنخفضة بشكل خاص في الفقرات الأعلى تطبيقاً مثل (Q21) أن هذه الممارسات راسخة

ومستقرة ومطبقة بشكل موحد بين فرق المراجعة المختلفة في الديوان كما تُظهر بعض الفقرات تبايناً نسبياً في الآراء، وعلى رأسها الفقرة (Q5) (يتم تقييم استقلالية الفريق قبل بدء المهمة) بقيمة (0.990) والفقرة (Q2) (لا يخضع المراجعون لأي ضغوط مهنية أو مؤسسية) بقيمة (0.974) والفقرة (Q24) يتم اختيار أعضاء فريق المراجعة بناءً على الكفاءة بقيمة (1.001) من جدول الإحصاء الوصفي بناءً على ذلك يعكس ارتفاع الانحراف المعياري في هذه الفقرات اختلافاً في تصورات المراجعين حول تطبيق هذه الممارسات. أيضاً في حالة (Q2) يشير التشتت إلى أن المراجعين لا يتفقون بشكل كامل على مدى شعورهم بالتححرر من الضغوط، مما يؤكد أن القضية لا تزال مثار جدل أو خلاف في البيئة العملية. وفي حالة (Q5) و (Q24) يدل التشتت على أن آليات تقييم الاستقلالية واختيار الفريق المتعلقة ب (ISA 220) قد تكون مطبقة بشكل غير متسق أو أن معايير تطبيقها وتفسيرها تختلف من مدير مسؤول لآخر. وقد كان الهدف من التحليل العملي تحديد مدى تماسك العبارات المرتبطة بأبعاد الدراسة، ومدى استقلالية كل بعد من حيث البناء المفاهيمي. وقد أظهر التحليل العملي في أولى نتائجه ((Kaiser -Meyer-Olkin (KMO) إن قيمة المعامل بلغت (0.859) وهي قيمة مرتفعة أكبر من (0.5) مما يشير إلى أن حجم العينة (119) مفردة كافٍ لقياس العلاقات المتبادلة بين الفقرات ومناسب لإجراء التحليل العملي كما بين اختبار (Bartietts Test of Sphericity) إن القيمة الإحصائية كانت ($X^2=2787.019$) بدرجة حرية ($df=630$) ومستوى دلالة ($sig=0.000$) أقل من (0.05)، مما يعني أن مصفوفة الارتباط ليست مصفوفة وحدة وأن هناك علاقات جوهرية بين المتغيرات، وبالتالي فإن التحليل العملي مناسب، وهذه الملائمة ممتازة لتجاوز قيمة الحد الأدنى المقبول (0.60) بكثير بالتالي يؤكد أن حجم العينة ($N=119$) كافٍ وأن البيانات مناسبة لاختزلها في أبعاد كامنة. بناءً على ذلك تؤكد هذه النتائج أن هناك ارتباطات جوهرية وكافية بين فقرات الاستبيان، مما يبرر إجراء التحليل العملي وبعد اختزال الأبعاد أصبحت نتائج العبارات الواردة في الاستبيان تتوزع على ستة أبعاد مختزلة، تم الاحتفاظ بها بناءً على القيم الذاتية (Eigenvalues) التي تجاوزت القيمة (1)، وهي تمثل الأبعاد الأكثر تفسيراً للتباين في البيانات. وقد تراوحت القيم الذاتية بين (12.859) و (1.227)، وبلغت نسبة التباين الكلي المفسر بواسطة هذه الأبعاد الستة حوالي (64.205%)، وهي نسبة جيدة جداً تعكس قدرة النموذج على تفسير قدر كبير من التباين في إجابات العينة. وقد تم تسمية الأبعاد الستة بما يتوافق مع الأبعاد النظرية للدراسة، مع مراعاة دلالة العبارات التي تم تحميلها على كل بعد، بناءً على ما سبق أظهرت نتائج مصفوفة فارماكس (Varimax) لتحديد الفقرات التي تتشعب على كل بعد وتسمية الأبعاد أوضحت أن غالبية الفقرات تظهر تشعبات قوية على البعد الأول (Component 1)، حيث تتجاوز تشعبات العديد من الفقرات

(0.600) على هذا البعد. ويشير هذا التجمع القوي إلى وجود بعد مهيم يمثل البنية العامة المشتركة بين كل الفقرات المتعلقة بالمعايير (ISA 220, ISA 200)، ويمكن تسميته بالممارسات المهنية الشاملة للمراجع أو جودة المراجعة والأداء المهني وجاءت كالتالي:

1. البعد الأول: القيادة والتخطيط والمسؤولية عن جودة المهمة (الإجرائي أو الفني): يتضمن هذا البعد العبارات المرتبطة بالتخطيط الفني، تحديد الأهداف، وتحمل المسؤولية عن جودة تنفيذ المهمة، ويعكس مدى الالتزام بالإجراءات الفنية المنصوص عليها في (ISA 200)، (ISA 220)، حيث بلغت القيمة الذاتية لهذا البعد (12.859)، مفسراً ما نسبته (35.719%) من التباين الكلي، وهي النسبة الأعلى بين الأبعاد الستة مما يجعله البعد المهيم الذي يعكس التكامل بين القيادة المهنية والتخطيط المسبق وتحمل المسؤولية عن جودة تنفيذ المهام الرقابية. وقد تضمن فقرات تتعلق بتحديد الأهداف، وتوزيع المهام، وضمان جودة الأداء، مما يشير إلى أن القيادة في بيئة المراجعة بالديوان ليست شكلية، بل تُمارس بوصفها عملية تخطيطية مسؤولة تهدف إلى ضمان مطابقة الأداء للمعايير الدولية (ISA 220) تدل هذه النتيجة على أن المراجعين ينظرون إلى القيادة كجوهر العملية الرقابية، وهي التي تُحدّد فعالية باقي الأبعاد. لذا يُعد هذا البعد المكون الأكثر تفسيراً للبنية العامة، ويُعد المحرك الأساسي لبقية المكونات الأخرى.

2. البعد الثاني: الالتزام الأخلاقي ومتابعة الأداء والمراجعة المستقلة (الأخلاقي): يعكس هذا البعد مدى التزام المراجعين بالمبادئ الأخلاقية الأساسية مثل النزاهة، الاستقلالية، والشفافية، بالإضافة إلى متابعة الأداء والمراجعة المستقلة لضمان الموضوعية، جاء هذا البعد بقيمة ذاتية (3.634) مفسراً (10.093%) من التباين الكلي، ويجسّد الجانب الأخلاقي والسلوكي للمراجع من خلال الالتزام بالمبادئ المهنية ومتابعة التنفيذ والمراجعة المستقلة لضمان جودة الأداء يشير وجود هذا البعد إلى وعي عالٍ لدى المراجعين بدور الأخلاق المهنية كآلية ضبط داخلية تكمل الإجراءات الإدارية الرسمية. ويرتبط ذلك بمتطلبات (ISA 200) المتعلقة بالنزاهة والموضوعية والاستقلالية في الأداء.

3. البعد الثالث: الرقابة المؤسسية وضمان الجودة المستمر (الجودة والرقابة): يركز هذا البعد على الإجراءات المؤسسية لضمان الجودة، مثل الإشراف، المتابعة، التدريب، والتقييم المستمر، ويعكس مدى التزام المؤسسة بتطبيق متطلبات (ISA 220). والذي بلغت قيمته الذاتية (2.204) مفسراً (6.123%) من التباين الكلي. حيث أن هذا البعد يتعلق بالإشراف الإداري، واختيار فرق المراجعة،

وتطبيق الرقابة أثناء مراحل العمل، بما يعكس التوجه المؤسسي للديوان نحو بناء نظام جودة متكامل وتجمع فقراته إلى أن الرقابة المؤسسية أصبحت جزءاً أصيلاً من دورة المراجعة وليست مرحلة لاحقة فحسب، مما يعزز مبدأ التحسين المستمر للجودة.

4. **البعد الرابع: الأحكام المهنية والموضوعية والنزاهة في التقارير (الحكم المهني):** يعكس هذا البعد قدرة المراجعين على ممارسة الحكم المهني، والموضوعية في تحليل الأدلة، والنزاهة في عرض نتائج المراجعة، بما يتوافق مع المبادئ الجوهرية للمعايير الدولية. وقد جاءت قيمته الذاتية (1.732) مفسراً (4.812%) من التباين ويمثل هذا البعد الجانب الإدراكي والفكري في الممارسة المهنية؛ فهو يعكس قدرة المراجع على ممارسة الحكم المهني المستقل عند تحليل الأدلة وإعداد التقارير النهائية. ويظهر ارتباط هذا البعد بالمعيار (ISA 200)، ولاسيما تلك المتعلقة بالحكم المهني والشك المهني، أن المراجعين يمارسون التفكير النقدي ضمن بيئة تخضع أحياناً لضغوط إدارية، ومع ذلك يحافظون على درجة عالية من النزاهة.

5. **البعد الخامس: منهجية تقييم المخاطر والتوثيق والتشاور (المخاطرة):** يشمل هذا البعد العبارات المتعلقة بفهم بيئة المؤسسة، تقييم المخاطر، التوثيق المهني، والتشاور الفني، ويعكس مدى تطبيق منهجية دقيقة لتحديد ومعالجة المخاطر. والذي بلغت قيمته الذاتية (1.458) مفسراً (4.050%) من التباين الكلي. ويركز هذا البعد على الجوانب المنهجية لتخطيط وتنفيذ المراجعة، بما في ذلك فهم بيئة العمل، تقييم مخاطر التحريف الجوهرية، التوثيق الرسمي، والتشاور المهني عند وجود قضايا فنية معقدة. يدل ذلك على أن ثقافة إدارة المخاطر متجذرة في بيئة العمل، وأنها تُمارس ضمن منهجية مؤسسية متكاملة، ما يتماشى مع متطلبات المعايير الدولية.

6. **البعد السادس: الاستقلالية وتقييم الفريق والإشراف (الاستقلالية والإشراف):** يتضمن هذا البعد العبارات المتعلقة بتقييم استقلالية الفريق، اختيار الأعضاء، وتقديم الإشراف المهني، ويعكس مدى الالتزام بالضوابط التنظيمية لضمان جودة الأداء. بلغت قيمته الذاتية (1.227) مفسراً (3.407%) من التباين. يمثل هذا البعد الحد الأدنى من الهيمنة النسبية، ولكنه يحتفظ بأهمية جوهرية نظراً لاتصاله بمرتكزات الاستقلالية المهنية والشفافية في تقييم أداء الفريق والإشراف على جودة العمل. وتشير هذه النتائج إلى أن الاستقلالية ما زالت تُدرك أكثر كمبدأ سلوكي عام وليس كآلية تنظيمية مؤسسية، مما يتطلب تعزيز الضوابط الرقابية الداعمة لتطبيقها العملي في المستقبل.

كما إن تفكك الأبعاد النظرية الأربعة إلى ستة أبعاد يعود إلى قوة الصدق العاملي (Factorial Validity)، الذي أظهر أن المراجعين في ديوان المحاسبة يدركون العلاقات بين الممارسات بشكل مختلف عن التصنيف المعياري للمعايير الدولية، ما يعكس واقعاً مهنيّاً أكثر تعقيداً.

تعقيباً على ما سبق كشف التحليل العاملي عن (6) مكونات (أبعاد) بينما افترض النموذج النظري (4) أبعاد تظهر المقارنة وجود اختلاف في هيكل الأبعاد، حيث أن العديد من الفقرات التي كانت مُجمّعة في بعد نظري واحد قد توزعت على عدة أبعاد تطبيقية.

1. البعد السلوكي والأخلاقي (النظري):

ملاحظات حول التوزيع	التوزيع في الأبعاد المستخلصة بناءً على أعلى تحميل	البند الأصلية	النموذج النظري
تم عزل محور الاستقلالية والأخلاقيات كبعد منفصل البعد 6 ولكنه لا يشمل كل البنود السلوكية الأصلية.	Q1, Q2, Q4, Q5: توزعت على البعد 6 الاستقلالية والأخلاقيات، والبعد 1 جودة الفريق، والبعد 2 تنفيذ المراجعة	Q1, Q2, Q3, Q4, Q5, Q13, Q16	البعد السلوكي والأخلاقي
	البندان Q3 (نتائج بشفافية) وQ13 إجراءات فورية انفصلاً واندماجاً مع البعد المتعلق بالتنفيذ.	Q3, Q13: البعد 2 (تنفيذ المراجعة)	
	Q16 كفاية الأدلة انفصل وظهر كجزء من بعد الحكم المهني والأدلة.	Q16: البعد 5 (الحكم المهني والأدلة)	

2. بعد المخاطر (النظري):

ملاحظات حول التوزيع	التوزيع في الأبعاد المستخلصة بناءً على أعلى تحميل	البند الأصلية	النموذج النظري
تم تأكيد وجود بعد خاص بالمخاطر والتخطيط (البعد 4)، ويضم فهم البيئة وتقييم المخاطر والاحتيايل.	Q6, Q7, Q9: البعد 4 (تقييم المخاطر والتخطيط)	Q6, Q7, Q8, Q9, Q10, Q12	بعد المخاطر
	Q8 تصميم برامج المراجعة استجابة للمخاطر انفصل واندماج مع بعد المراجعة المستقلة.	Q8: البعد 3 (المراجعة المستقلة)	
	Q10 أدوات تقويم المخاطر انفصل واندماج مع بعد التنفيذ.	Q10: البعد 2 (تنفيذ المراجعة)	
	Q12 الشك المهني انفصل واندماج مع بعد الأخلاقيات.	Q12: البعد 6 (الاستقلالية والأخلاقيات)	

3. البعد التقني (النظري):

النموذج النظري	البنود الأصلية	التوزيع في الأبعاد المستخلصة بناءً على أعلى تحميل	ملاحظات حول التوزيع
البعد التقني	Q15, Q17, Q18, Q19, Q21, Q24	Q15, Q18: البعد 5 (الحكم المهني وكفاية الأدلة)	تم عزل الحكم المهني والأدلة (البعد 5) كبعد منفصل.
	Q19, Q21: البعد 2 (تنفيذ المراجعة وتحليل النتائج)	Q19 (تحليل النتائج) و Q21 مراجعة أوراق العمل انفصلاً واندماجاً مع بعد التنفيذ.	
	Q17: البعد 5 (الحكم المهني والأدلة)	Q17 (وضوح الإطار المالي) انفصل واندمج مع بعد الحكم المهني.	
	Q24: البعد 1 جودة الفريق والرقابة	Q24 اختيار الفريق انفصلاً واندماجاً مع بعد جودة الفريق.	

4. بعد الرقابة والجودة (النظري):

النموذج النظري	البنود الأصلية	التوزيع في الأبعاد المستخلصة بناءً على أعلى تحميل	ملاحظات حول التوزيع
بعد الرقابة والجودة	Q11, Q14, Q20, Q22, Q23, Q25, Q26, Q27, Q28, Q29, Q30, Q31, Q32	Q22, Q23, Q25, Q26, Q29, Q30, Q32: البعد 1 (جودة فريق المراجعة والرقابة الإدارية)	أغلب بنود الرقابة والجودة تجمعت في البعد 1، مما يشير إلى أن هذا البعد بقي جوهرياً، لكنه تمحور حول "جودة الفريق والإشراف" تحديداً.
	Q14, Q20, Q23: البعد 2 (تنفيذ المراجعة)	Q14 (تطبيق المعايير) و Q20 (لجان الخلافات) انفصلاً واندماجاً مع بعد التنفيذ.	
	Q27, Q28, Q31: البعد 3 (المراجعة المستقلة ومتابعة الالتزام)	تم عزل "المراجعة المستقلة ومتابعة الالتزام" (البعد 3) كبعد منفصل، حيث يركز على الرقابة الخارجية والدورية.	

أظهر التحليل العاملي هيكلية مختلفة تماماً للأبعاد مقارنة بالنموذج النظري زيادة عدد الأبعاد حيث ارتفع عدد الأبعاد من (4) أبعاد نظرية إلى (6) أبعاد مستخلصة، انقسمت الأبعاد الكبيرة الأبعاد النظرية الشاملة مثل البعد السلوكي والأخلاقي والبعد التقني انقسمت إلى أبعاد أكثر تحديداً. على سبيل المثال، تم عزل الحكم المهني والأدلة والاستقلالية والأخلاقيات كأبعاد مستقلة بينما تجمعت بنود من أبعاد نظرية مختلفة (سلوكي، تقني، رقابة) في بعد تطبيقي واحد، مثل تنفيذ المراجعة وتحليل النتائج. يشير هذا إلى أن المبحوثين ينظرون إلى هذه العناصر كعملية متكاملة واحدة، حيث أن مراجعة أوراق العمل (تقني) وتحليل النتائج (تقني) والتصرف عند اكتشاف خلل (سلوكي/رقابي) كلها مرتبطة ببعضها في مرحلة التنفيذ، أما بعد الرقابة والجودة

(النظري) انقسم إلى بعدين تطبيقيين رئيسيين: جودة الفريق والرقابة الإدارية والمراجعة المستقلة ومتابعة الالتزام. هذا يشير إلى أن آليات الرقابة الداخلية (الفريق والإشراف) وآليات الرقابة الخارجية (المراجعة المستقلة) يتم اعتبارهما كمفاهيم منفصلة. وبناءً على البنية الهيكلية التي كشفها التحليل العملي (سته أبعاد منطقية تفسر مجتمعة نسبة كبيرة من التباين)، تم رفض الفرضية الصفرية التي تنص على "لا يوجد توافق بين المعايير الدولية (ISA200, ISA220) والممارسات المهنية في ديوان المحاسبة الليبي". وتم قبول الفرضية البديلة التي تنص على "يوجد توافق بين المعايير الدولية (ISA200, ISA220) والممارسات المهنية في ديوان المحاسبة الليبي". وما يدعم ذلك أنه لو لم يكن هناك توافق، لكانت الفقرات قد تجمعت بشكل عشوائي أو غير منطقي، أو تم استخلاص بعد واحد عام غير مفيد، وأن نسبة التباين المرتفعة تشير إلى أن الأبعاد الستة المشتقة من المعايير نجحت في تفسير أغلب تباين استجابات المراجعين. هذا دليل قوي على أن هذه الأبعاد النظرية هي بالفعل محددات الممارسات الفعلية والمتوسط العام المرتفع (3.745) يقع في فئة الموافقة، مما يؤكد أن الممارسات الفعلية تمارس بمستوى عالٍ من التطبيق، وهو ما يدعم استنتاج التوافق أن واقع ممارسات المراجعة في ديوان المحاسبة يميل إلى التوافق مع المعيارين الدوليين (ISA 200)، (ISA 220)، بالتالي قبول الفرضية البديلة.

4.3 أولاً: نتائج الدراسة

1.4.3 فيما يخص الهدف الأول (ISA 200):

أظهرت نتائج التحليل العملي أن البعد الأول (القيادة والتخطيط والمسؤولية عن جودة المهمة) والبعد الرابع (الأحكام المهنية والموضوعية والنزاهة) يعكسان بدرجة عالية التزام ديوان المحاسبة بمتطلبات معيار (ISA 200). المتوسطات المرتفعة (4.16، 4.14، 4.13) في مؤشرات مثل التخطيط الفعال، والالتزام بالمبادئ الأخلاقية، وجودة الأداء، تؤكد ممارسة المراجعين لمبادئ الشك المهني والحكم المهني، والحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة. الانحرافات المعيارية المنخفضة في معظم الفقرات تدل على وجود تجانس في إدراك المراجعين لهذه الممارسات.

2.4.3 فيما يخص الهدف الثاني (ISA 220):

أظهر البعد الثالث (الرقابة المؤسسية وضمان الجودة المستمر) والبعد السادس (الاستقلالية وتقييم الفريق والإشراف) تمثيلاً واضحاً لمتطلبات معيار (ISA 220). رغم وجود التزام عام بجودة الأداء، إلا أن بعض الفقرات (مثل (Q2، Q5، Q24) أظهرت تبايناً في الآراء، مما يشير إلى تفاوت في تطبيق آليات

الاستقلالية والإشراف. وأن نتائج اختبار KMO (0.859) واختبار Bartlett (sig=0.000) تؤكد ملاءمة البيانات للتحليل العاملي، مما يعزز موثوقية النتائج.

3.4.3 فيما يخص الهدف الثالث (الكشف عن الفجوات):

أظهر التحليل العاملي أن النموذج النظري المكون من 4 أبعاد قد تفكك إلى 6 أبعاد تطبيقية، مما يدل على وجود فجوات في التطبيق العملي للمعايير. وقد تم رصد تحديات في قضايا الاستقلالية، وضعف آليات الدعم المؤسسي، والاعتماد المحدود على المراجعة المستقلة للجودة، وهي بذلك تمثل فجوات حرجة في التطبيق الكامل للمعايير الدولية.

4.4.3 فيما يخص الفرضيات:

تم رفض الفرضية الصفرية التي تنفي وجود توافق بين الممارسات المهنية في ديوان المحاسبة الليبي والمعايير الدولية.

تم قبول الفرضية البديلة التي تؤكد وجود توافق، استناداً إلى:

- ارتفاع نسبة التباين المفسر (64.205%) بواسطة الأبعاد الستة.
- التوزيع المنطقي للفقرات على الأبعاد.
- المتوسط العام المرتفع (3.745) الذي يقع ضمن فئة "موافق"، مما يعكس مستوى عالٍ من التطبيق.

5.3 ثانياً: التوصيات

1.5.3 تعزيز الاستقلالية المؤسسية: تطوير آليات واضحة لتقييم استقلالية فرق المراجعة قبل وأثناء تنفيذ المهام، وتوحيد معايير اختيار الأعضاء لضمان الشفافية والعدالة.

2.5.3 تفعيل المراجعة المستقلة للجودة: إنشاء وحدة مستقلة داخل الديوان تتولى مراجعة جودة الأداء بشكل دوري، وفقاً لمتطلبات (ISA220)، بما يعزز الرقابة الخارجية ويقلل من التحيز الداخلي.

3.5.3 تطوير برامج التدريب والتأهيل: تصميم برامج تدريبية متخصصة في تطبيق معايير (ISA 200)، مع التركيز على الحكم المهني، الشك المهني، والتوثيق الفني.

4.5.3 تحسين آليات التخطيط والإشراف: اعتماد أدوات رقمية لتوثيق مراحل التخطيط، توزيع المهام،

- ومتابعة التنفيذ، بما يضمن جودة الأداء ويُسهل عملية التقييم.
- 5.5.3 إعادة هيكلة نظم الرقابة الداخلية: فصل واضح بين الأدوار الرقابية والتنفيذية، وتحديد مسؤوليات الإشراف الفني والإداري بما يضمن عدم تضارب المصالح.
- 6.5.3 إجراء مراجعة دورية للسياسات والإجراءات: مراجعة السياسات الداخلية بشكل دوري لضمان توافقها مع التحديثات في المعايير الدولية، وتكييفها مع خصوصية البيئة الليبية.

المراجع العربية

1. إبراهيم، ف.، وكنجو، ع. ك. (1997). *الإدارة المالية: النظرية والتطبيق*. عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع.
2. إدريس عبدالسلام اشتوي. (2023). *المراجعة: معايير وإجراءات*. ليبيا: دار الكتب الوطنية.
3. أمين السيد أحمد لطفي. (1993). *إجراءات واختبارات المراجعة*. القاهرة.
4. الدهراوي، ك. م.، وسارية، م. س. (2006). *دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة*. الإسكندرية: المكتب الجامعي الحديث.
5. السيد رجب، عبدالفتاح الصحن، وآخرون. (2000). *أصول المراجعة*. مصر: الدار الجمعية، الإسكندرية.
6. الفيومي، م.، ولبيب، ع. (1998). *أصول المراجعة*. الإسكندرية: المكتب الجامعي الحديث.
7. بن قارة إيمان. (2022). *معايير المراجعة الدولية*. عنابة: جامعة باجي مختار.
8. حمدي السقاء. (1978). *أصول المراجعة*. سوريا: دار ابن حيان.
9. ديوان المحاسبة الليبي. (2023). *ديوان المحاسبة الليبي*. تم الاسترداد من التقارير السنوية: <https://audit.gov.ly>
10. صبان، محمد سمير، ونصر علي عبدالوهاب. (2002). *المراجعة الخارجية: المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقاً للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية*. القاهرة: دار الجمعية.
11. صنهاجي هيبية، عوادي عبد القادر، وعمامرة محمد العيد. (2017). *أثر تطبيق معايير التدقيق الدولية في تحسين جودة التدقيق الخارجي*. *مجلة العلوم الإدارية والمالية*، الصفحات 433-434.
12. عامر البتي. (2015). *أهمية تطبيق المعايير الدولية للمراجعة في البيئة الليبية*. *المجلة العربية للعلوم الإدارية*، جامعة طرابلس.

13. عبد الفتاح محمد الصحن. (2004). *أسس المراجعة العلمية والعملية*. الإسكندرية: الدار الجامعية.
14. لقطي الأخضر، ودليمي عمر. (2020). دور معايير المراجعة في تحسين مهنة المراجعة المالية في الجزائر. *المجلة العربية للإدارة*، صفحة 66.
15. لشمري، ع. ح. م. (1994). *معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية*. الرياض: الإدارة العامة للبحوث.
16. ماهر موسى، رأفت حسين درغام. (2008). *إمكانية تطبيق معايير التدقيق الدولية في فلسطين*. *المجلة العربية للإدارة*.
17. محمد قايد نور الدين. (2015). *التدقيق المحاسبي وفقاً للمعايير الدولية*. عمان: دار الجنان للنشر والتوزيع.
18. محمود السيد النباعي. (1988). *المراجعة: إطار نظرية وممارسة*. دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع.
19. مجلس معايير التدقيق الدولية. (بلا تاريخ) Retrieved from <https://www.iaasb.org>
20. الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين. (2020). *المعايير الدولية للمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات*. تم الاسترداد من: <https://www.socpa.org.sa>

References

1. Association of Chartered Certified Accountants (ACCA). (2022). *Quality management and ISA 220 (Revised): Implications for audit firms*. ACCA Technical Articles. Retrieved from <https://www.accaglobal.com>
2. Botez, D. (2021). *The role of ISA 200 in strengthening audit credibility*. Scientific Annals of the "Alexandru Ioan Cuza" University of Iași, Economic Sciences Section.
3. Financial Reporting Council (FRC). (2025). *ISA (UK) 200 – Overall objectives of the independent auditor*. London, UK: FRC Publications.
4. Pratama, M. (2023). *Comparison of international and local auditing standards: Practical implications*. *Journal of Accounting and Auditing Studies*, 15(2), 112–130.
5. (2023). *Comparison of international and local auditing standards: Practical implications*. *Journal of Accounting and Auditing Studies*, 15(2), 112–130.
6. Independent Regulatory Board for Auditors (IRBA). (2020). *Implementation challenges of ISA 220 Revised in emerging economies*. Johannesburg, South Africa: IRBA Publications.

-
7. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2024). *Proposed international standard on auditing 220 (Revised): Quality management for an audit of financial statements*. New York, NY: International Federation of Accountants (IFAC).
 8. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2025). *Handbook of international quality management, auditing, review, other assurance, and related services pronouncements*. New York, NY: International Federation of Accountants (IFAC).
 9. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (n.d.). Retrieved from <https://www.iaasb.org>.