الفصل الخامس

التحليل الاحصائي واختبار فرضيات الدراسة

1.5 مقدمة:

يهدف هذا الفصل إلى عرض وتحليل نتائج التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية التي تم جمعها من صحيفة الاستبيان، واستعراض أبرز نتائجها وتحليل فقراتها ومناقشتها، والإجابة على تساؤلاتها من خلال اختبار الفرضيات المتعلقة بها إحصائياً، وتحليل نتائج فرضيات الدراسة التطبيقية، وذلك باتباع الدراسة منهجية علمية اعتمدت أولاً استخدام المنهج الوصفي التحليلي، وصولاً إلى التحليل العاملي التوكيدي Confirmatory Factor Analysis (CFA) واستخدام نموذج المعادلة البنائية (SEM) Structural Equation Model لاختبار فرضيات الدراسة الحالية، وذلك باستخدام البرنامج الإحصائي أموس Analysis of Moment Structures (AMOS)، والذي يعتبر من البرمجيات الإحصائية المتقدمة التي تستخدم في اختبار المتغير التفاعلي.

2.5 التحليل الوصفي للبيانات: Descriptive analysis

يعمل التحليل الوصفي على تبويب وتلخيص البيانات بطريقة تساعد على عملية وصفها وفهمها، وذلك بتحويل البيانات الخام إلى شكل منظم، وعرضها في شكل يسهل على القارئ فهمها، والاستفادة منها واستخلاص ملامح عامة عنها، وذلك بالتعبير عن إجابات وردود أفراد العينة محل الدراسة باستخدام أشكال بيانية معينة، أو جداول تكرارية ونسب ومتوسطات حسابية تتلائم مع نوعية هذه البيانات، ويفسح المجال لتفسيرها، وبما يخدم أهداف الدراسة بشكل أساسي، والجزء التالي من التحليل يبين السمات الشخصية لعينة الدراسة.

1.2.5 التحليل الوصفي لخصائص عينة الدراسة:

1.1.2.5 توزيع عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي:

يبين الجدول رقم (1.5) أن ما يزيد عى نصف العينة بقليل (50.8%) يمثلون ملاك أوشركاء داخل مكاتب المراجعة، حيث تعتبر المكاتب الصغيرة والمتوسطة الأكثر انتشاراً في ليبيا، أما ما نسبته (29.6%) من أفراد العينة فيعملون كمراجعين رئيسيين، وعلى هذا الأساس فإن أكثر من 80% من أفراد العينة يعملون في مستويات وظيفية ملائمة بما يكفل معرفتهم لنظام رقابة الجودة في مكاتبهم، كما نلاحظ من الجدول أن ما نسبته (16.3%) من أفراد العينة يعملون كمساعدي مراجع، في حين أن بقية أفراد العينة (3.3%) يعملون بوظائف أخرى داخل هذه المكاتب كإداريين ومبرمجي حاسوب وسكريتارية.

جدول (**1.5**) توزيع عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي

المسمى الوظيفي	التكرار	النسبة المئوية
مالك/شريك	168	50.8
مراجع رئيسي	98	29.6
مساعد مراجع	54	16.3
أخرى	11	3.3
المجموع	331	100

UNIVERSITI SAINS ISLAM MALAYSIA
ISLAMIC SCIENCE UNIVERSITY OF MALAYSIA

2.1.2.5 توزيع عينة الدراسة حسب الجنس:

يلاحظ من الجدول رقم (2.5) أن نسبة الذكور تمثل الأغلبية في عينة الدراسة، حسث بلغت نسبتهم (91.5%)، في حين كانت نسبة الإناث تشكل (8.5%) فقط، ويبرر الباحث هذا الفرق إلى طبيعة المهام التي يقوم بها مراجع الحسابات، حيث تتطلب التنقل وتكريس الوقت الكافي والجهد، كما أن مهنة المراجعة لازالت لا تستهوي جنس الإناث في المجتمع الليبي حتى الوقت الحاضر، حيث الملاحظ أن أغلبية الطلاب والخريجين في قسم المحاسبة من الذكور.

جدول رقم (**2.5**) توزيع عينة الدراسة حسب الجنس

الجنس	التكرار	النسبة المئوية
ذكر	303	91.5
أنثى	28	8.5
المجموع	331	100

3.1.2.5 توزيع عينة الدراسة حسب العمر:

يتضح من الجدول رقم (3.5) أن الفئة العمرية 41 -50 سنة جاءت في المرتبة الأولى حيث بلغت نسبتها 42.9 %، أما في المرتبة الثانية فقد جاءت الفئة العمرية 30-40 سنة، بنسبة تقدر ب 27.8 %، في حين كانت المرتبة الثالثة للفئة العمرية أقل من 30 سنة، بنسبة تقدر ب 19.3 %، أما المرتبة

الأخيرة فقد كانت للفئة العمرية أكثر من 50 سنة، وذلك بنسبة تقدر ب 10 %، وبشكل عام يلاحظ أن أكثر من 80% يتجاوزون 30 سنة.

جدول رقم (**3.5**) توزيع عينة الدراسة حسب العمر

العمر	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 30 سنة	64	19.3
30 – 40 سنة	92	27.8
41 – 50 سنة	142	42.9
أكثر من 50 سنة	33	10
المجموع	331	100

4.1.2.5 توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي:

يبين الجدول رقم (4.5) أن أغلب المستجوبين يحملون مؤهل بكالوريوس، حيث كانت نسبتهم 61.9% من إجمالي العينة، أما في المرتبة الثانية المراجعون المتحصلون على مؤهل ماجستير بنسبة 13.6%، ثم يلي ذلك الحاصلون على مؤهل دكتوراه بنسبة 12.4%، ويأتي في المرتبة الأخيرة المراجعون الحاصلون على مؤهل دبلوم عالي بنسبة 12.1%، وبشكل عام فإن جميع أفراد العينة يحملون مؤهلات علمية قادرة على فهم وإجابة الاستبانة.

جدول رقم (**4.5**) توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
دبلوم عالي	40	12.1
بكالوريوس	205	61.9
ماجستير	45	13.6
دكتوراه	41	12.4
المجموع	331	100

5.1.2.5 توزيع عينة الدراسة حسب التخصص:

يلاحظ من الجدول رقم (5.5) أن معظم أفراد العينة تخصصهم العلمي محاسبة، حيث كانت نسبتهم 94.3%، وهو ما يتوافق مع قانون تنظيم مهنة المراجعة الليبي رقم 116 لسنة 1973، والذي يشترط للحصول على مزاولة مهنة المراجعة أن يكون تخصص المتقدم محاسبة، ثم يليها في المرتبة الثانية تخصص الإدارة بنسبة 3.6% ، وتخصص الاقتصاد في المرتبة الثالثة بنسبة 2.1%.

جدول رقم (**5.5**) توزيع عينة الدراسة حسب التخصص

التخصص	التكرار	النسبة المئوية
محاسبة	312	94.3
إدارة	12	3.6
اقتصاد	7	2.1
المجموع	331	100

6.1.2.5 توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة:

من خلال الجدول رقم (6.5) والذي يوضح سنوات الخبرة لمراجعي العينة نجد أن ما نسبته 74% منهم لديهم خبرة في مجال المراجعة تبلغ (5) سنوات فأكثر، حيث نجد 29% من المراجعين ذوي خبرة من 5 إلى 10 سنوات، أما ما نسبته 18.1% فخبرتهم من 11 إلى 15 سنة، في حين ما نسبته 26.9% لديهم خبرة تزيد عن 15 سنة، أما باقي أفراد العينة ويمثلون 26% تقل خبرتهم عن (5) سنوات، وبشكل عام فإن هذه النتيجة تعكس مؤشر جيد بما يفيد أن معظم أفراد العينة تمتلك الخبرة الكافية في مجال المراجعة، ولديها القدرة العلمية على فهم نظام رقابة الجودة، والخبرة العملية الكافية لإدراك مشاكل المهنة ومستجداتها، ومن ثم الاسهام بفعالية في الإجابة على الاستبانة.

جدول رقم (**6.5**) توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	التكرار	النسبة المئوية
أقل من5 سنوات	86	26
5 – 10 سنوات	96	29
11 – 15 سنة	60	18.1
15 سنة فأكثر	89	26.9
المجموع	331	100

7.1.2.5 توزيع عينة الدراسة حسب عدد مراجعي مكتب المراجعة:

نلاحظ من الجدول رقم (7.5) أن المكاتب التي بها عدد المراجعين من 1 – 3 أفراد كانت في المرتبة الأولى، حيث كان عددها 189 مكتب، وتشكل ما نسبته 57.1% من إجمالي مكاتب العينة، تلى

ذلك المكاتب التي بها عدد مراجعين من 4 – 10 أفراد، حيث كان عددها 117 مكتب، وبما نسبته 35.3%، في حين جاءت المكاتب التي بها عدد المراجعين أكثر من 10 أفراد في المرتبة الأخيرة، حيث كان عددها 25 مكتب، وبما نسبته 7.6%.

جدول رقم (**7.5**) توزيع عينة الدراسة حسب عدد مراجعي مكتب المراجعة

عدد مراجعي المكتب	التكرار	النسبة المئوية
من 1 – 3 مراجعين	189	57.1
من 4 – 10 مراجعين	117	35.3
أكثر من 10 مراجعين	25	7.6
المجموع	331	100

8.1.2.5 توزيع عينة الدراسة حسب مجال عمل مكتب المراجعة:

يبين جدول رقم (8.5) أن معظم مكاتب المراجعة هي مكاتب محلية تعمل داخل البلاد، حيث كان عدد هذه المكاتب 318 مكتب، (بنسبة 96.1%)، أما في المرتبة الثانية فيوجد عدد 7 مكاتب لها ارتباط وتعاون مع مكاتب مراجعة اقليمية (بنسبة 2.1%) مثل مجموعة طلال أبو غزالة العالمية، وشركة ATA للمراجعة المالية والاستشارات بتونس، وشركة De Vittori of Switzerland للاستشارات المالية والضريبية ودراسات السوق بسويسرا، وشركة المتضامنون للمحاسبة والمراجعة، في حين كان عدد المكاتب التي لها ارتباط بمكاتب مراجعة دولية ضمن عينة الدراسة 6 مكاتب، (بنسبة 1.8%)، معظمها تعمل في مجال مراجعة الشركات النفطية، مثل مؤسسة كي بي أم جي KPMG العالمية للمحاسبة

والاستشارات، وشركة برايسووتر هاوس وكوبرز Pricewater house & Coopers (PwC)، وشركة أرنست ويونغ المحدودة Ernst & Young Global Limited (EY).

جدول رقم (**8.5**) توزيع عينة الدراسة حسب مجال عمل مكتب المراجعة

مجال عمل مكتب المراجعة	التكرار	النسبة المئوية
محلي	318	96.1
اقليمي	7	2.1
دولي	6	1.8
المجموع	331	100

9.1.2.5 توزيع عينة الدراسة حسب الشهائد المهنية:

من خلال الجدول رقم (9.5) يتبين أم معظم مراجعي العينة يحملون شهائد مهنية محلية، حيث كان عددهم 312 مراجع، وبنسبة 95.7%، حيث تتمثل هذه الشهائد في عضوية نقابة المحاسبين والمراجعين القانونيين الليبية، كما يوجد عدد 9 مراجعين لديهم شهادة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، وبما نسبته 2.8% من عينة الدراسة، كما يوجد عدد 4 مراجعين لديهم شهادة المحاسب المهني بانجلترا وويلز، وذلك بنسبة 1.2% من أفراد العينة، وأخيراً كان هناك مراجع واحد فقط لديه شهادة المحاسب المهني بأمريكا، بنسبة تشكل 0.3% من عينة الدراسة.

جدول رقم (**9.5**) توزيع عينة الدراسة حسب الشهائد المهنية

الشهائد المهنية	التكرار	النسبة المئوية
شهادة نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين	317	95.8
شهادة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين	9	2.7
شهادة المحاسب المهني بانجلترا وويلز	4	1.2
شهادة المحاسب المهني بأمريكا	1	0.3
المجموع	331	100

2.2.5 التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة:

1.2.2.5 تحليل المؤشرات المتعلقة بمحور مسؤوليات القيادة:

يتضمن هذا المحور ثمان فقرات تتعلق بمسؤوليات القيادة داخل مكاتب وشركات المراجعة، وفيما يلي أهم المؤشرات الإحصائية لهذه الفقرات.

جدول رقم (**10.5**) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية واختبار المعنوية لمحور مسؤوليات القيادة

م	الفقرات	النسب المئوية لإجابات المستجوبين					المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاهمية النسبية	اختبار المعنوية P value	الترتيب
		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة					
1	يوجد في المكتب قسم مسؤول عن رقابة جودة أداء موظفيه.	7.6	14.8	38.4	33.2	6	3.15	1	63	.000	3
2	تضع الإدارة إجراءات لتشجيع وجود ثقافة الجودة لدى المكتب.	7.6	19	38.4	26.3	8.8	3.10	1.05	62	.000	4

3	يتبنى المكتب سياسات وإجراءات معينة لرقابة الجودة تندرج ضمن التنظيم الذاتي للمكتب.	6.9	19	38.1	29.3	6.6	3.10	1.01	62	.001	4
4	التأكد من وجود إلمام كافي من قبل مراجعي الحسابات بمعايير المراجعة ينعكس على تطبيقه لرقابة الجودة.	8.5	18.7	38.4	27.5	6.9	3.06	1.04	61.2	.000	6
5	يحرص المكتب على توفر التخصص المهني للمراجعين باعتباره عاملاً مهماً في إبراز مفهوم وأهمية تطبيق رقابة جودة المراجعة.	7.9	18.4	39	27.5	7.3	3.08	1.03	61.6	.000	5
6	يتم اتباع إجراءات رقابية لتوفير ضمان معقول بأن السياسات والإجراءات المتبعة في المكتب والخاصة برقابة الجودة تقوم بفاعلية وكفاءة.	7.9	21.5	35.6	29.6	5.4	3.03	1.02	60.6	.000	7
7	يقوم مكتب المراجعة بتوجيه ومراقبة موظفيه باستمرار.	1.2	4.5	16.9	43.5	33.8	4.04	.89	80.8	.001	1
8	يوزع المكتب على المراجعين سياسات وإجراءات المكتب وأي تعديلات تجرى عليها.	5.4	18.1	25.4	34.7	16.3	3.38	1,12	67.6	.000	2
	جميع الفقرات معاً						3.24	1.02	64.9	.000	

يتبين من معطيات الجدول رقم (10.5) أن المتوسطات الحسابية تراوحت ما بين (3.03- 4.04)، فقد جاءت في المرتبة الأولى الفقرة السابعة (يقوم مكتب المراجعة بتوجيه ومراقبة موظفيه باستمرار) بمتوسط حسابي بلغ (4.04)، وبانحراف معياري بلغ (0.89)، مما يعني الموافقة من قبل مكاتب المراجعة الليبية على الاهتمام برقابة جودة المراجعة لديهم، في حين حصلت الفقرة السادسة (يتم اتباع

إجراءات رقابية لتوفير ضمان معقول بأن السياسات والإجراءات المتبعة في المكتب والخاصة برقابة الجودة تقوم بفاعلية وكفاءة) على أدنى متوسط حسابي بلغ (3.03)، وبانحراف معياري بلغ (1.02)، إلا أنه بشكل عام كانت جميع الفقرات أعلى من المتوسط الفرضي (3)، حيث كان المتوسط العام لجميع الفقرات يساوي (3.24) مما يدل على موافقة المستجوبين بشكل عام على هذه الفقرات.

كما نلاحظ من خلال هذا الجدول أن أكثر إجابات فقرات هذا المحور جاءت محايدة بشكل مرتفع، وتبرر الدراسة ذلك بأن أغلب المكاتب كانت من الحجم الصغير (57.1% من حجم العينة) وهو ما يترتب عليه عدم ملاءمة بعض الفقرات لهذه المكاتب الصغيرة، فمثلاً الفقرة الأولى بخصوص وجود قسم مسؤول عن رقابة جودة أداء موظفي المكتب لايتلائم مع مكاتب مراجعة عدد أفرادها من 1 إلى 3 أشخاص، مما ترتب عليه حياد المستجوبين عن إجابة هذه الفقرة، وهكذا بالنسبة لباقي الفقرات المماثلة، كما قد تبرر الدراسة حياد بعض الإجابات بسبب اعتقاد بعض المستجوبين أن بعض فقرات هذا المحور قد تناقش مسائل حساسة تتعلق بمسؤوليات القيادة داخل مكاتبها.

وبشكل عام نلاحظ من خلال الجدول أيضاً أن القيم الاحتمالية أو مستويات الدلالة (Sig) لجميع فقرات محور مسؤوليات القيادة تساوي (0.000)، لذلك تعتبر هذه الفقرات معنوية وذات مدلول إحصاي عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$، مما يعني أن هناك موافقة بشكل عام من قبل مجتمع الدراسة على التزام مكاتب مراجعة الحسابات الليبية بعنصر مسؤوليات القيادة.

2.2.2.5 تحليل المؤشرات المتعلقة بمحور متطلبات السلوك الأخلاقي:

يتضمن هذا المحور تسع فقرات تتعلق بمتطلبات السلوك الأخلاقي داخل مكاتب وشركات المراجعة، وفيما يلي أهم المؤشرات الإحصائية لهذه الفقرات.

جدول رقم (**11.5**) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية واختبار المعنوية لمحور متطلبات السلوك المهني

م	الفقرات	النسب المئوية لإجابات المستجوبين					المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاهمية النسبية	اختبار المعنوية P value	الترتيب
		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة					
1	لدى مكتب المراجعة سياسات وإجراءات توفر تأكيد معقول بأن الموظفين ممتثلين لمتطلبات السلوك الأخلاقي (النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية، السرية، السلوك المهني.	7.3	13.3	27.5	36.9	15.1	3.39	1.12	67.8	.000	4
2	لدى مكتب المراجعة مدونة سلوك مهني وأخلاقي تطبق على جميع الموظفين العاملين فيه.	9.1	14.8	32.3	31.7	12.1	3.23	1.12	64.6	.000	8
3	هناك إجراءات تأديبية موثقة في حالة الانحراف عن المدونة تطبق على جميع الموظفين.	6.3	16.0	29.0	35.6	13.0	3.33	1.09	66.6	.000	5
4	يوقع أفراد مكتب المراجعة على بيانات امتثال سنوية بأنهم التزموا بأحكام مدونة السلوك الأخلاقي.	9.4	16.0	13.3	35.0	26.3	3.53	1.23	70.6	.000	2
5	يتم وضع سياسات وإجراءات للرقابة على التزام الموظفين بمتطلبات السلوك الأخلاقي.	12.1	14.5	11.8	35.6	26.0	3.49	1.34	69.8	.000	3
6	لدى مكتب المراجعة سياسات وإجراءات خاصة بالاستقلالية.	7.9	13.6	32.9	31.1	14.5	3.31	1.12	66.2	.000	6
7	يقوم مكتب المراجعة قبل التعاقد مع العملاء بالتحقق من استقلالية المراجع الذي سيتولى مهمة	9.1	16.9	26.0	33.5	14.5	3.27	1.17	65.4	.000	7

	مراجعة حسابات العميل.									
8	يقوم المكتب بالحصول على إقرارات وتأكيدات خطية بشكل دوري من جميع شركائه وموظفيه حول الامتثال لسياساته وإجراءاته المتعلقة بالاستقلالية.	6.9	17.2	10.6	36.9	28.4	3.63	1.25	72.6	.000	1
9	يلتزم مكتب المراجعة بالمتابعة الدورية لعلاقة المكتب مع العملاء لغرض التأكد فيما إذا كان هناك أي مجالات تضعف استقلالية المكتب لتحسين الأداء المهني.	10.3	12.4	16.0	36.3	25.1	3.53	1.27	70.6	.000	2
	جميع الفقرات معاً						3.41	1.19	68.2	.000	

نلاحظ من خلال الجدول رقم (11.5) أن المتوسط الحسابي لفقرات هذا المحور تراوح بين (3.23 – 3.63)، بمعنى أن جميع الفقرات أعلى من المتوسط الفرضي لأداة القياس (3)، حيث كان أعلى متوسط للفقرة الثامنة (يقوم المكتب بالحصول على إقرارات وتأكيدات خطية بشكل دوري من جميع شركائه وموظفيه حول الامتثال لسياساته وإجراءاته المتعلقة بالاستقلالية) بمتوسط حسابي بلغ (3.63) وبانحراف معياري بلغ (1.25)، وهو ما يفيد التزام مكاتب المراجعة الليبية بالحرص على تطبيق ارشادت السلوك المهني المتعلقة بالمهنة، أما أدنى متوسط لفقرات هذا المجال فكان للفقرة الثانية (لدى مكتب المراجعة مدونة سلوك مهني وأخلاقي تطبق على جميع الموظفين العاملين فيه) بمتوسط حسابي بلغ (3.23) وبانحراف معياري بلغ (1.12).

كما نلاحظ أن بعض إجابات فقرات هذا المحور جاءت محايدة بشكل ملحوظ، وتبرر الدراسة ذلك بأن أغلب المكاتب كانت من الحجم الصغير (57.1% من حجم العينة) وهو ما يترتب عليه عدم

ملاءمة بعض الفقرات لهذه المكاتب الصغيرة، أو لحساسية بعض الفقرات كالفقرة السادسة والمتعلقة ببند الاستقلالية داخل هذه المكاتب. وبشكل عام نلاحظ أن جميع قيم المتوسطات الحسابية لتلك الفقرات يزيد عن المتوسط الإفتراضي (3)، حيث كان المتوسط العام لجميع الفقرات يساوي (3.41) مما يدل على موافقة المستجوبين بشكل عام على فقرات هذا المجال، وهو ما تؤكده القيم الاحتمالية أو مستويات الدلالة (Sig) لجميع فقرات محور متطلبات السلوك المهني حيث جميعها تساوي (0.000)، لذلك تعتبر هذه الفقرات معنوية وذات مدلول إحصاي عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ ، مما يعني أن هناك موافقة إيجابية بشكل عام من قبل مجتمع الدراسة على متطلبات السلوك المهني المنصوص عليها في المعيار الدولي لرقابة الجودة ISQC1، وسيتم القيام بإجراء تحاليل لاحقة للحصول على فهم أفضل لأبعاد المعيار الدولي لرقابة الجودة ISQC1.

3.2.2.5 تحليل المؤشرات المتعلقة بمحور قبول واستمرار العلاقات مع العملاء:

يتضمن هذا المحور إحدى عشرة فقرة تتعلق بقبول واستمرار العلاقات مع العملاء لدى مكاتب وشركات المراجعة، وفيما يلي أهم المؤشرات الإحصائية لهذه الفقرات.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (12.5) وجود عدد من فقرات هذا المحور كانت إجاباتها محايدة بشكل مرتفع، فمثلاً فيما يتعلق بالفقرة الأولى والثانية تبرر الدراسة كبر نسبة الحياد في إجابات هاتين الفقرتين راجعاً إلى التنافس الحاد بين مكاتب المراجعة في استقطاب العملاء، مما يؤدي إلى قبول أي عميل بدون وجود سياسات أو إجراءات يتم من خلالها القبول من عدمه، وبالتالي الأمر الذي سيؤدي إلى عدم التعاون بين المراجعين وعدم الاستفسار عن العميل المحتمل من المراجع السابق، بالاضافة إلى

التهرب من بعض الإجابات التي قد تكون ذات حساسية، أو لا تتماشى مع بعض المكاتب الصغيرة الحجم وهى الأكثر انتشاراً في عينة الدراسة.

جدول رقم (**12.5**) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية واختبار المعنوية لمحور قبول واستمرار العلاقات مع العملاء

م	الفقرات	النسب المئوية لإجابات المستجوبين					المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاهمية النسبية	اختبار المعنوية P value	الترتيب
		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة					
1	يوجد لدى مكتب المراجعة سياسات وإجراءات يمكن من خلالها تقرير مدى قبول أو الاستمرار مع عميل معين.	10.9	12.4	29.0	37.8	10.0	3.24	1.13	64.8	.000	7
2	يقوم مكتب المراجعة بالاستفسار من المراجع السابق حول المواضيع الخاصة بالعميل المحتمل.	7.9	15.7	37.5	30.8	8.2	3.16	1.04	63.2	.000	11
3	يقوم مكتب المراجعة بتحديد المخاطرة النسبية المحتملة التي تتضمنها مهمة المراجعة لتقييم العميل المحتمل.	10.0	11.8	40.5	26.9	10.9	3.17	1.09	63.4	.000	10
4	يقوم المكتب بالتأكد من توفر الخبرة والمهارات البشرية والمعرفة الفنية لديه تتناسب وطبيعة عمل العميل المحتمل.	8.8	18.4	28.7	32.3	11.8	3.20	1.14	64	.000	8
5	يقوم المكتب بالتأكد من أن قبول العميل المحتمل لا يتعارض مع قواعد السلوك المهني.	8.5	11.5	11.2	40.8	28.1	3.69	1.23	73.8	.000	8

6	يقوم المكتب بالتأكد من أن قبول العميل المحتمل لا يتعارض مع استقلالية المراجع.	9.1	15.7	35.3	27.5	12.4	3.18	1.12	63.6	.000	9
7	يقوم المكتب بالتأكد من أن طبيعة عمل العميل المحتمل قبوله حسب شروط متطلبات الجودة لدى المكتب.	6.6	10.0	12.7	41.1	29.6	3.77	1.17	75.4	.000	3
8	يقوم المكتب بمراجعة تقييم العملاء الحاليين لتحديد استمرارية العلاقة معهم في حال حدوث تغير رئيسي في نطاق مهمة المراجعة.	6.0	6.6	16.3	43.2	27.8	3.80	1.10	76	.000	1
9	يقوم المكتب بمراجعة تقييم العملاء الحاليين لتحديد استمرارية العلاقة معهم في حال وقوع خلاف بين العميل والمراجع حول تطبيق المعايير المحاسبية.	4.5	9.1	16.0	44.4	26.0	3.78	1.07	75.6	.000	2
10	يرفض مكتب المراجعة مهمة المراجعة أو استمرار العلاقة مع العميل الحالي في حالة حصول المكتب على معلومات تتعارض مع سياساته وإجراءاته.	7.6	13.0	16.9	36.6	26.0	3.60	1.22	72	.000	6
11	يلتزم مكتب المراجعة بسياسة بيان أساب رفض قبول عميل مرتقب أو إنهاء العلاقة مع عميل حالي مما يعزز الأداء المهني وجودة المراجعة.	9,7	7.6	15.7	37.2	29,9	3.70	1.24	74	.000	4
	جميع الفقرات معاً						3.48	1.14	69.6	.000	

وبشكل عام نلاحظ من الجدول رقم (12.5) أن المتوسطات الحسابية لهذا المحور تراوحت ما بين (3.16 – 3.80)، حيث نجد أن أعلى متوسط كان للفقرة الثامنة (يقوم المكتب بمراجعة تقييم العملاء

الحاليين لتحديد استمرارية العلاقة معهم في حال وقوع خلاف بين العميل والمراجع حول تطبيق المعايير المحاسبية)، حيث بلغ المتوسط الحسابي (3.80) وبانحراف معياري بلغ (1.10)، مما يدلل بأن مكاتب المراجعة تراعي شروط العلاقة المحددة وفق بنود وشروط التعاقدات الأولية مع الشركات المراد الاستمرار بمراجعتها، وذلك في حالة أية تغيرات تطرأ على شروط ونطاق عملية المراجعة.

أما أدنى متوسط حسابي لفقرات هذا المحور فقد كانت للفقرة الثانية (يقوم مكتب المراجعة بالاستفسار من المراجع السابق حول المواضيع الخاصة بالعميل المحتمل)، فقد بلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرة (3.16)، وبانحراف معياري بلغ (1.04)، مما يعني موافقة متوسطة من قبل عينة الدراسة على هذه الفقرة، إلا أنه بشكل عام نلاحظ أن جميع متوسط الفقرات، والمتوسط الحسابي العام لفقرات هذا المحور أعلى من المتوسط الإفتراضي (3)، حيث بلغ المتوسط العام لجميع الفقرات (3.48) مما يدل على موافقة المستجوبين بشكل عام على فقرات هذا المجال، وهو ما تؤكده القيم الاحتمالية أو مستويات الدلالة (Sig) لجميع فقرات محور متطلبات السلوك المهني حيث جميعها تساوي (0.000)، وهي بذلك معنوية وذات مدلول إحصائي عند مستوى دلالة $0.05 \geq \alpha$ ، مما يعني أن هناك موافقة إيجابية بشكل عام من قبل مجتمع الدراسة على بنود قبول واستمرار العلاقات مع العملاء وفق المعيار ISQC1.

4.2.2.5 تحليل المؤشرات المتعلقة بمحور الموارد البشرية:

يحتوي هذا المحور على تسع فقرات تتعلق بمدى اهتمام مكاتب المراجعة بعنصر الموارد البشرية، وما يتعلق به من كفاءات ومؤهلات،. وفيما يلي أهم المؤشرات الإحصائية التي تتعلق بفقرات هذا المحور.

جدول رقم (**13.5**) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية واختبار المعنوية لمحور الموارد البشرية

م	الفقرات	النسب المئوية لإجابات المستجوبين					المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاهمية النسبية	اختبار المعنوية P value	الترتيب
		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة					
1	يحرص مكتب المراجعة عند اختيار موظفيه على مراعاة شروط الكفاءة والخبرة المهنية الواجب توفرها في مراجع الحسابات.	9.7	7.6	39.6	32.0	11.2	3.27	1.08	65.4	.000	7
2	يحرص مكتب المراجعة على تخصيص الموارد البشرية بالتوافق مع خبرتهم ومهاراتهم وطبيعة المهام الموكلة لديهم.	7.6	16.9	34.7	31.1	9.7	3.18	1.07	63.6	.001	9
3	يقوم مكتب المراجعة بإعداد برنامج توجيه وتدريب للموظفين الجدد وإحاطتهم بسياسات وإجراءات المكتب.	8.5	14.2	24.5	40.8	12.1	3.34	1.12	66.8	.000	4
4	يقوم مكتب المراجعة بتوضيح مسؤوليات كل شريك أو مراجع بوضوح وإبلاغها إلى ذلك الشريك أو المراجع.	9.1	10.6	39.3	32.6	8.5	3.21	1.05	64.2	.000	8
5	يقوم مكتب المراجعة بتنفيذ المهمات وفق المعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها.	10.3	14.8	20.2	36.9	17.8	3.37	1.23	67.4	.000	3
6	لدى مكتب المراجعة سياسات وإجراءات لتقويم أداء الموظفين وترقيتهم.	7.3	13.3	31.4	36.9	11.2	3.31	1.07	66.2	.000	5
7	يقوم مكتب المراجعة بعمل دورات لموظفيه لرفع	11.5	11.8	19.9	34.4	22.4	3.44	1.27	68.8	.000	2

	الكفاءة المهنية.										
8	يقوم مكتب المراجعة بالاستغناء عن الموظف في حال عدم ملائمته لمستوى ومتطلبات المكتب.	12.7	16.9	16.6	35.6	18.1	3.30	1.29	66	.000	6
9	يقوم مكتب المراجعة باتباع معايير معينة لتقييم أداء الموظف وكفاءته بناءً على القدرة على الاجتهاد والتحليل والعلاقة مع العملاء.	9.7	11.2	17.2	38.7	23.3	3.55	1.23	71	.000	1
	جميع الفقرات المحور معاً						3.33	1.16	66.6	.000	

نلاحظ من الجدول رقم (13.5) أن قيمة المتوسط الحسابي لفقرات محور الموارد البشرية تتراوح ما بين (3.18 – 3.55)، حيث كان أعلى متوسط حسابي للفقرة التاسعة (يقوم مكتب المراجعة باتباع معايير معينة لتقييم أداء الموظف وكفاءته بناءً على القدرة على الاجتهاد والتحليل والعلاقة مع العملاء) يساوي (3.55) وهو أعلى من المتوسط الحسابي العام للمحور والبالغ (3.33) وبانحراف معياري (0.96)، مما يعني اهتمام مكاتب المراجعة بسياسات وإجراءات تقييم أداء موظفيها مع ما يتناسب وشروط المهنة، وتشجيعهم لإنجاز الأعمال بالشكل المرجو، أما الفقرة الثانية (يحرص مكتب المراجعة على تخصيص الموارد البشرية بالتوافق مع خبرتهم ومهاراتهم وطبيعة المهام الموكلة لديهم) فقد تحصلت على أدنى مرتبة في الأهمية، وذلك بمتوسط حسابي بلغ (3.18)، وبانحراف معياري بلغ (1.07).

أما فيما يخص الإجابات المحايدة المرتفعة لبعض فقرات هذا المحور (الفقرات من 1 إلى 6) فتبرر الدراسة ذلك أيضاً لصغر حجم مكاتب المراجعة وعدد موظفيها، وهو ما يترتب عليه عدم ملاءمة هذه الفقرات لهذا النوع من المكاتب.

إلا أنه بشكل عام نلاحظ أن متوسط كافة الفقرات والمتوسط العام لفقرات المحور أعلى من المتوسط الفرضي (3)، مما يعني موافقة أفراد العينة بشكل عام على فقرات هذا المحور، وهو ما تؤكده القيم الاحتمالية أو مستويات الدلالة (Sig) لجميع الفقرات حيث جميعها تساوي (0.000)، وهي بذلك معنوية وذات مدلول إحصائي عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ ، مما يعني أن هناك موافقة إيجابية بشكل عام من قبل مجتمع الدراسة على بنود هذا المتغير وفق المعيار الدولي ISQC1.

5.2.2.5 تحليل المؤشرات المتعلقة بمحور أداء العمليات:

يتضمن هذا المحور تسع فقرات تتعلق بمدى اهتمام مكاتب المراجعة بعنصر أداء العمليات، وفيما يلي أهم المؤشرات الإحصائية التي تتعلق بفقرات هذا المحور.

جدول رقم (14.5) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية واختبار المعنوية لمحور أداء العمليات

م	الفقرات	النسب المئوية لإجابات المستجوبين					المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاهمية النسبية	اختبار المعنوية P value	الترتيب
		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة					
1	يوجد لدى مكتب المراجعة سياسات وإجراءات للتوجيه والإشراف ومتابعة الأعمال على كافة المستويات بما يفي بمعايير الجودة.	8.8	14.5	31.4	34.7	10.6	3.24	1.10	64.8	.000	5
2	يقوم المكتب بالعمل على تشجيع الموظفين للقيام بالتشاور في الأمور المهنية.	10.0	20.5	29.0	30.5	10.0	3.10	1.14	62	.000	7
3	يقوم مكتب المراجعة بالتشاور مع ذوي الخبرة داخل المكتب أو خارجه لسؤالهم عند الحاجة عن أمور	10.3	16.0	36.9	27.5	9.4	3.10	1.10	62	.000	7

	تتعلق بخبرتهم.										
4	يلتزم مكتب المراجعة بإبلاغ موظفيه بسياسات المكتب وإجراءاته للتخطيط والتنفيذ والإشراف ومراجعة الحسابات إلى تحسين الأداء المهني للمراجع.	9.7	16.6	36.9	28.7	8.2	3.09	1.08	61.8	.000	8
5	يتم توزيع العمل على الموظفين بناءً على حجم ودرجة تعقيد المهمة المعنية.	7.6	20.8	29.9	29.6	12.1	3.18	1.12	63.6	.000	6
6	يتم توزيع العمل على الموظفين بناءً على مؤهلات الموظفين من حيث المنصب الوظيفي والخبرة.	11.8	12.4	18.4	33.5	23.9	3.45	1.30	69	.000	1
7	يتم توزيع العمل على الموظفين بناءً على توقيت العمل المراد إنجازه.	15.4	10.6	18.4	32.9	22.7	3.37	1.35	67.4	.000	3
8	يحتفظ مكتب المراجعة بأوراق العمل المناسبة لكل مهمة.	13.6	12.7	15.4	34.1	24.2	3.43	1.34	68.6	.000	2
9	يتم الاحتفاظ بسجلات الاجتماعات والرجوع إليها عند الضرورة.	18.7	8.8	14.5	34.1	23.9	3.36	1.42	67.2	.000	4
	جميع الفقرات المحور معاً						3.26	1.21	65.2	.000	

من خلال الجدول رقم (14.5) نلاحظ أن قيمة المتوسط الحسابي لفقرات هذا المحور تتراوح من (3.09 – 3.45)، حيث كانت الفقرة السادسة (يتم توزيع العمل على الموظفين بناءً على مؤهلات الموظفين من حيث المنصب الوظيفي والخبرة) في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي يبلغ (3.45)، وهو أعلى من المتوسط الحسابي العام للمحور والبالغ (3.26) وبانحراف معياري قدره (1.30)، في حين كانت الفقرة

الرابعة (يلتزم مكتب المراجعة بإبلاغ موظفيه بسياسات المكتب وإجراءاته للتخطيط والتنفيذ والإشراف ومراجعة الحسابات إلى تحسين الأداء المهني للمراجع) في المرتبة الأخيرة ضمن فقرات هذا المحور، حيث كان متوسطها الحسابي يبلغ (3.09) وبانحراف معياري يبلغ (1.08)، حيث تعتبر موافقة المستجوبين متوسطة حول هذه الفقرة.

أما فيما يخص الإجابات المحايدة المرتفعة لبعض فقرات هذا المحور (خاصةً الفقرات من 1 إلى 5) فتبرر الدراسة ذلك أيضاً لصغر حجم مكاتب المراجعة وعدد موظفيها، وهو ما يترتب عليه عدم ملاءمة هذه الفقرات لهذا النوع من المكاتب، حيث لا حاجة لوجود سياسات مراقبة وإشراف في مكاتب عدد أفرادها من 1 إلى 3 أشخاص، وهي الأكثر انتشاراً في عينة الدراسة (57.1%).

إلا أنه بشكل عام نلاحظ أن كافة المتوسطات الحسابية لفقرات هذا المحور تتجاوز قيمة الوسط الفرضي (3) مما يعني التزام عينة الدراسة بعنصر أداء العمليات وموافقتهم على فقرات هذا المحور، وهو ما تؤكده القيم الاحتمالية أو مستويات الدلالة (Sig) لجميع الفقرات حيث جميعها تساوي (0.000)، وهي بذلك تعتبر معنوية وذات مدلول إحصائي عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ ، مما يعني أن هناك موافقة إيجابية بشكل عام من قبل مجتمع الدراسة على بنود هذا المتغير وفق المعيار الدولي ISQC1.

6.2.2.5 تحليل المؤشرات المتعلقة بمحور المراقبة:

يحتوي هذا المحور تسع فقرات تتعلق بمدى اهتمام مكاتب المراجعة بعنصر المراقبة، وفيما يلي أهم المؤشرات الإحصائية التي تتعلق بفقرات هذا المحور.

جدول رقم (**15.5**) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية واختبار المعنوية لمحور المراقبة

م	الفقرات	النسب المئوية لإجابات المستجوبين					المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاهمية النسبية	اختبار المعنوية P value	الترتيب
		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة					
1	يوجد إشراف مناسب على كافة المستويات الوظيفية داخل مكتب المراجعة.	10.9	16.9	31.4	30.2	10.6	3.13	1.15	62.6	.000	6
2	يتم اتباع إجراءات رقابية لتوفير ضمان معقول بأن السياسات والإجراءات المتبعة في المكتب والخاصة برقابة الجودة تقوم بفاعلية وكفاءة.	13.0	14.2	33.2	27.2	12.4	3.12	1.19	62.4	.000	7
3	يلتزم مكتب المراجعة بمراقبة فاعلية برنامج التوظيف للتأكد من مراعاة سياسات وإجراءات الحصول على الأفراد المؤهلين.	13.6	16.9	25.1	33.2	11.2	3.11	1.22	62.2	.000	8
4	تتضمن برامج وإجراءات المراقبة معايير اختيار المهمة الخاصة للمراجعة.	4.8	7.6	9.4	52.9	25.4	3.86	1.03	77.2	.000	1
5	تتضمن سياسات وإجراءات المكتب تحديد مواصفات الأشخاص المسؤولين عن المراقبة.	11.5	17.5	28.1	30.5	14.4	3.15	1.19	63	.000	5
6	تتضمن برامج وإجراءات المراقبة بحل الخلاف في وجهات النظر بين موظفي المهمة والأشخاص الآخرين الذين قاموا بعملية المراقبة.	11.8	14.2	6.0	42.9	25.1	3.55	1.32	71	.000	3
7	تتضمن سياسات وإجراءات المراقبة تحديد مدى الالتزام بالمعايير المهنية للعمل المؤدى.	9.4	16.3	4.2	45.0	25.1	3.60	1.28	72	.000	2

8	تتضمن إجراءات المراقبة إعداد تقرير نهائي بنتائج المراقبة بالإضافة إلى الإجراءات التصحيحية.	16.6	12.7	11.2	37.8	21.8	3.55	1.38	71	.000	3
9	يقوم مكتب المراجعة بتعديل السياسات والإجراءات الخاصة برقابة الجودة في ضوء نتائج تقارير المراقبة والمعلومات ذات العلاقة.	14.5	12.7	10.0	37.5	25.4	3.47	1.37	69.4	.000	4
	جميع الفقرات المحور معاً						3.39	1.13	67.8	.000	

نلاحظ من الجدول رقم (15.5) أن المتوسطات الحسابية لفقرات هذا المجال تراوحت ما بين (3.11 – 3.86)، فقد كان أعلى متوسط حسابي للفقرة الرابعة (تتضمن برامج وإجراءات المراقبة معايير اختيار المهمة الخاصة للمراجعة.) بمتوسط حسابي بلغ (3.86) وانحراف معياري (1.03)، في حين كان أدنى متوسط للفقرة الثالثة (تتضمن برامج وإجراءات المراقبة معايير اختيار المهمة الخاصة للمراجعة.) بمتوسط حسابي بلغ (3.11) وانحراف معياري (1.22)، كما أن كافة المتوسطات في هذا المحور أعلى من المتوسط الحسابي الفرضي (3)، مما يفيد بوجود سياسات وإجراءات رقابية داخل مكاتب المراجعة، وبالنظر إلى بيانات عمود اختبار المعنوية بالجدول نجد أن كافة القيم الاحتمالية أو مستويات الدلالة (Sig) لجميع الفقرات تساوي (0.000)، وهي بذلك تعتبر معنوية وذات مدلول إحصاي عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ ، مما يعني أن هناك موافقة إيجابية بشكل عام من قبل مجتمع الدراسة على بنود هذا المتغير وفق المعيار الدولي ISQC1. أما فيما يخص الإجابات المحايدة المرتفعة لبعض فقرات هذا المحور (الفقرات 1، 2، 3، 5) فتبرر الدراسة ذلك أيضاً لصغر حجم مكاتب المراجعة وعدد موظفيها، وهو ما يترتب عليه عدم ملاءمة هذه الفقرات لهذا النوع من المكاتب.

7.2.2.5 تحليل المؤشرات المتعلقة بمحور التوثيق:

يتضمن هذا المحور سبع فقرات تتعلق بعنصر التوثيق داخل مكاتب وشركات المراجعة، وفيما يلي أهم المؤشرات الإحصائية لهذه الفقرات.

جدول رقم (**16.5**) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية واختبار المعنوية لمحور التوثيق

م	الفقرات	النسب المئوية لإجابات المستجوبين					المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	اختبار المعنوية P value	الترتيب
		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة					
1	يقوم مكتب المراجعة بتوثيق سياساته وإجراءاته بما يضمن معرفتها من جميع العاملين.	9.4	17.2	31.7	28.7	13	3.19	1.15	63.8	.000	3
2	يقوم مكتب المراجعة بالاحتفاظ بالوثائق لفترة من الزمن حسب نظامه الداخلي أو حسب ما يقتضيه القانون بما يسمح بالرجوع إليها عند الحاجة.	10.9	15.4	35.6	26.9	11.2	3.12	1.14	62.4	.000	5
3	يتم حفظ الوثائق الخاصة بالاستشارات لغرض اعتمادها عند الحاجة.	9.7	18.4	27.8	32.3	11.8	3.18	1.16	63.6	.000	4
4	يتم توثيق القرارات التي تتوصل إليها إدارة مكتب المراجعة.	8.5	18.1	27.2	37.5	8.8	3.20	1.10	64	.000	2
5	يقوم مكتب المراجعة باستخدام أساليب غير رسمية مثل الملاحظات اليدوية في نظام التوثيق.	11.8	13.3	26.3	32.3	16.3	3.28	1.23	65.6	.000	1
6	يتوفر لدى مكتب المراجعة إرشادات خاصة بشكل ومحتوى أوراق العمل.	3.3	9.7	1.8	45.9	39.3	3.08	1.05	61.6	.000	6

UNIVERSITI SAINS ISLAM MALAYSIA
ISLAMIC SCIENCE UNIVERSITY OF MALAYSIA

7	يقوم مكتب المراجعة بتوثيق سياسات وإجراءات المراقبة لفترة زمنية كافية تسمح بتقييم امتثال المكتب لنظام الرقابة النوعية المعتمد لديه.	3.3	10.3	1.2	46.8	38.4	3.07	1.05	61.4	.000	7
	جميع الفقرات المحور معاً						3.16	1.13	63.2	.000	

في هذا المحور نلاحظ من خلال الجدول رقم (16.5) أن المتوسطات الحسابية للفقرات تراوحت ما بين (3.07 – 3.28)، حيث كان أعلى متوسط للفقرة الخامسة (يقوم مكتب المراجعة باستخدام أساليب غير رسمية مثل الملاحظات اليدوية في نظام التوثيق) بمتوسط بلغ 3.28) وهو أعلى من المتوسط العام العام للفقرات الذي بلغ (3.16) بانحراف معياري بلغ (1.23)، أما أدنى متوسط فكان للفقرة السابعة (يقوم مكتب المراجعة بتوثيق سياسات وإجراءات المراقبة لفترة زمنية كافية تسمح بتقييم امتثال المكتب لنظام الرقابة النوعية المعتمد لديه) بمتوسط بلغ (3.07) وانحراف معياري (1.05)، أما فيما يخص الإجابات المحايدة المرتفعة لبعض فقرات هذا المحور (الفقرات 1- 5) فتبرر الدراسة ذلك بعدم مبالاة المستجوبين بهذا البند وذلك لضعف اهتمام ومراقبة الجهات المختصة عن تنظيم المهنة.

إلا أنه بشكل عام نلاحظ أن كافة المتوسطات الحسابية لفقرات هذا المحور أعلى من المتوسط الفرضي (3)، وهو ما يفيد بموافقة ايجابية من قبل المستجوبين لكافة فقرات هذا المحور، وهو ما تؤكده أيضاً القيم الاحتمالية أو مستويات الدلالة (Sig) لجميع الفقرات، حيث جميعها تساوي (0.000)، وهي بذلك تعتبر معنوية وذات مدلول إحصائي عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ ، مما يعني أن هناك موافقة إيجابية بشكل عام من قبل مجتمع الدراسة على بنود متغير التوثيق وفق المعيار الدولي ISQC1.

8.2.2.5 تحليل المؤشرات المتعلقة بالمتغير التابع (جودة المراجعة):

تضمن هذا المحور ثلاث عشرة فقرة تتعلق بأهم العوامل المؤثرة على جودة المراجعة وفق ما أشارت إليه العديد من الدراسات السابقة، وفيما يلي أهم المؤشرات الإحصائية لهذه الفقرات.

جدول رقم (**17.5**) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية واختبار المعنوية لمحور جودة المراجعة

م	الفقرات	النسب المئوية لإجابات المستجوبين					المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاهمية النسبية	اختبار المعنوية P value	الترتيب
		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة					
1	توافر السمعة الحسنة والشهرة لمكتب المراجعة.	6.6	14.8	34.1	32.3	12.1	3.28	1.07	65.6	.000	4
2	وجود دليل مهني وأخلاقي لممارسة المراجعة في المكتب.	6.0	15.7	40.2	28.1	10.0	3.20	1.02	64	.000	8
3	حجم مكتب المراجعة وتجهيزاته.	5.7	16.6	37.2	31.7	8.8	3.21	1.01	64.2	.000	7
4	عدم وجود قضايا أو دعاوى قانونية أو قضائية ضد مكتب المراجعة.	6,6	16.3	36.3	16.3	6.6	3.21	1.04	64.2	.000	7
5	توظيف مراجعين ذوي كفاءة عالية مما يعزز جودة أعمال المراجعة.	5.7	16.0	35.3	30.8	12.1	3.27	1.05	65.4	.000	5
6	توافر تعليم وتدريب مستمر للعاملين بمكتب المراجعة.	8.5	12.1	36.0	35.6	7.9	3.22	1.04	64.4	.000	6
7	توافر الخبرة الكافية لدى المراجع في نوع القطاع الذي يمارسه وتنتمي إليه منشأة العميل محل المراجعة.	10.6	12.1	13.0	35.6	28.7	3.60	1.30	72	.000	1

8	قيام مكتب المراجعة بتقديم خدمات أخرى خلاف المراجعة للعميل.	10.3	10.9	13.9	38.7	26.3	3.60	1.26	72	.000	1
9	وجود عناية كاملة باستقلالية المراجعين داخل مكتب المراجعة.	6.9	17.8	34.4	33.8	6.9	3.16	1.03	63.2	.000	10
10	ارتباط مكتب المراجعة مع أحد مكاتب وشركات المراجعة العالمية.	6.0	17.5	37.2	32.0	7.3	3.17	1.00	63.4	.000	9
11	إلتزام المراجع بإتمام عملية المراجعة وتقديم التقرير في المدة المحددة.	7.9	13.0	39.3	31.1	8.8	3.20	1.03	64	.000	8
12	الاهتمام بتوثيق عملية المراجعة والتقارير وأوراق العمل والنتائج التي تم التوصل إليها.	10.9	14.5	15.4	35.3	23.9	3.47	1.29	69.4	.000	2
13	مدى تحقق الإفصاح والشفافية في التقرير المقدم من قبل المراجع.	14.5	13.6	16.9	32.6	22.4	3.35	1.35	67	.000	3
	جميع الفقرات المحور معاً						3.07	1,11	61.4	.000	

نلاحظ من الجدول رقم (17.5) أن المتوسطات الحسابية لهذا المحور قد تراوحت ما بين (3.16) و (3.60)،حيث كان أعلى متوسط حسابي للفقرتين السابعة والثامنة بمتوسط حسابي يساوي (3.60) وهو أعلى من المتوسط العام العام للفقرات الذي بلغ (3.07) بانحراف معياري بلغ (1.30) للفقرة السابعة، وانحراف معياري قيمته (1.26) للفقرة الثامنة، أما أدنى متوسط فكان للفقرة التاسعة (وجود عناية كاملة باستقلالية المراجعين داخل مكتب المراجعة) بمتوسط بلغ (3.16) وانحراف معياري (1.03)، أما بخصوص الإجابات المحايدة المرتفعة لبعض فقرات هذا المحور فتبرر الدراسة ذلك بأنه قد

يكون عائداً لغموض وفهم تأثير هذه العوامل على جودة المراجعة لدى بعض مراجعي الحسابات، إلا أنه بشكل عام نلاحظ أن كافة المتوسطات الحسابية لفقرات هذا المحور أعلى من المتوسط الفرضي (3)، وهو ما يفيد بموافقة ايجابية من قبل المستجوبين لكافة فقرات هذا المحور، وأنها عوامل ذات أهمية وتؤثر في جودة المراجعة، وهو ما تؤكده أيضاً القيم الاحتمالية أو مستويات الدلالة (Sig) لجميع الفقرات، حيث جميعها تساوي (0.000)، وهي بذلك تعتبر معنوية وذات مدلول إحصاي عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ ، مما يعني أن هناك موافقة إيجابية بشكل عام من قبل مجتمع الدراسة على بنود متغير التابع جودة.

9.2.2.5 تحليل المؤشرات المتعلقة بمحور البعد الديني:

يتكون هذا المحور من اثنتا عشرة فقرة تتعلق بأثر الوازع والبعد الديني على عمل المراجع وتأثير ذلك على رقابة جودة المراجعة، ويمثل هذا المحور المتغير المؤثر وفق نموذج الدراسة، وفيما يلي أهم المؤشرات الإحصائية لهذه الفقرات يتضمنها جدول رقم (18.5).

جدول رقم (**18.5**) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية واختبار المعنوية لمحور البعد الديني

م	الفقرات	النسب المئوية لإجابات المستجوبين					المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاهمية النسبية	اختبار المعنوية P value	الترتيب
		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة					
1	يجب على المراجع أن يكون ملتزماً بالقيم الإسلامية.	9.4	12.1	35.3	38.7	4.5	3.17	1.02	63.4	.000	7
2	يجب اعتقاد مراجعو الحسابات بالثواب والعقاب	3.6	12.1	1.2	46.8	36.3	4.00	1.10	80	.000	2

	الإلهي للالتزام بالسلوك الأخلاقي والمهني.										
3	قيام عملية المراجعة على القيم الإسلامية يضمن حياد واستقلال المراجع ويحمى المهنة من التحديات التى تواجهها.	2.7	10.3	0.90	46.2	39.9	4.10	1.03	82	.000	1
4	ربط المراجعة بالقيم الإيمانية يعمل على ضمان استقلال المراجع ويدفعه إلى إتقان عمله المهنى.	6.6	16.0	42.3	29.0	6.0	3.12	0.97	62.4	.000	10
5	ربط المراجعة بالقيم الإيمانية يعمل على ضمان أمانة المراجع، ويزيد من كفاءة وفاعلية المراجعة ويحافظ على ذاتية المراجع وكرامة المهنة.	8.5	14.8	35.0	36.3	5.4	3.15	1.02	63	.000	9
6	يستشعر المراجع بأن إهماله فى أداء عمله المهنى تفريط فى واجبه الدينى، ولذا فهو لايهمل فى تصميم برنامج المراجعة ولا يتعجل فى خطوات الفحص، ولا يتغافل عن الحصول على البيانات الكافية لتأييد رأيه، ولا يوقع على تقرير عن حسابات لم تفحص بمعرفته أو بمعرفة مندوبيه.	11.2	10.3	18.4	35.6	24.5	3.52	1.27	70.4	.000	6
7	يعتبر المراجع مسؤولا أمام الله عز وجل عند قيامه بعملية المراجعة.	9.4	9.4	16.0	36.6	28.7	3.66	1.25	73.2	.000	3
8	القيم الأخلاقية والسلوكية ليست أخلاقاً نظرية، وإنما هى أخلاقاً تنظم علاقة الفرد بنفسه وبخالقه، وبالغير، لذا يمكن القول بأن هذه القيم تساهم فى ترشيد مسار علم ومهنة المراجعة.	8.5	16.6	35.0	30.2	9.7	3.16	1.08	63.2	.000	8

UNIVERSITI SAINS ISLAM MALAYSIA
ISLAMIC SCIENCE UNIVERSITY OF MALAYSIA

9	يحافظ مراجعو الحسابات على التعاون فيما بينهم التزاماً بالتوجيهات الدينية مما يدفعهم للالتزام بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني.	6,9	16.6	38.1	29.9	8.5	3.16	1.03	63.2	.000	8
10	في حال غياب القواعد والمعايير والإرشادات يقوم مراجعو الحسابات بإخضاع تصرفاتهم وقراراتهم لفحص مدى توافقها مع ما يأمرهم به دينهم وأخلاقهم.	10.6	7.6	16.6	38.4	26.9	3.63	1.25	72.6	.000	4
11	يتمتع مراجعو الحسابات بسلوك القدوة الحسنة من خلال إتقان العمل والالتزام بالحياد والتحلي بالأخلاق الحميدة، مما يساهم في دفعهم للالتزام بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني.	5.7	9.7	23.6	41.7	19.3	3.59	1.08	71.8	.000	5
	جميع الفقرات المحور معاً						3.48	1.10	69.6	.000	

نلاحظ من الجدول (18.5) أن المتوسطات الحسابية لفقرات هذا المحور تتراوح ما بين (3.12–4.10)، حيث كان أعلى متوسط حسابي للفقرة الثالثة (قيام عملية المراجعة على القيم الإسلامية يضمن حياد واستقلال المراجع ويحمى المهنة من التحديات التى تواجهها) بمتوسط حسابي بلغ (4.10)، وهو أعلى من المتوسط العام لكافة فقرات المحور البالغ (3.48) وبانحراف معياري بلغ (1.03)، وهو مما يدلل على وجود التزام ووعي ديني لمراجعي الحسابات بشكل عام، وذلك عائداً لطبيعة المجتمع الليبي المحافظ.

من ناحية أخرى نلاحظ أن أدنى متوسط كان للفقرة الرابعة (ربط المراجعة بالقيم الإيمانية يعمل على ضمان استقلال المراجع ويدفعه إلى إتقان عمله المهني)، وذلك بمتوسط حسابي بلغ (3.12)، وبانحراف معياري بلغ (0.97)، أما فيما يخص الإجابات المحايدة المرتفعة لبعض فقرات هذا المحور فتبرر الدراسة ذلك بأنه قد يكون عائداً لغموض ولبس في فهم فقرات هذا المحور، وذلك من حيث اعتقاد البعض بضرورة أن يكون المراجع شخص متدين لضمان جودة المراجعة، إلا أنه وبشكل عام نلاحظ أن كافة المتوسطات الحسابية لفقرات هذا المحور أعلى من المتوسط الفرضي (3)، وبما يفيد بموافقة ايجابية من قبل المستجوبين لكافة الفقرات، وهو ما تؤكده أيضاً القيم الاحتمالية أو مستويات الدلالة (Sig) لجميع الفقرات، حيث جميعها تساوي (0.000)، وهي بذلك تعتبر معنوية وذات مدلول إحصاي عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ ، مما يعني أن هناك موافقة إيجابية بشكل عام من قبل مجتمع الدراسة على وجود أثر للالتزام والوعي الديني لمراجعي الحسابات في البيئة الليبية.

3.5 تحليل البيانات:

بعد أن تم جمع البيانات والحصول عليها من قبل المستجوبين، تأتي عملية تحليل البيانات، وهي عبارة عن عملية معالجة البيانات بواسطة القوانين والأساليب الإحصائية الملائمة لبيانات الدراسة، وذلك لإستخراج القيم التي تعبر عن طبيعة هذه البيانات، واختبار الفروض التي بنيت عليها الدراسة، والحصول على نتائج منطقية يمكن تعميمها على مجتمع الدراسة. وقد بدأت خطوة تحليل البيانات باستخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية Statistical Package for the Social Sciences والمعروف اختصاراً بـ (SPSS) وذلك لغرض تفريغ البيانات، واستخدامها لأغراض التحليل الإحصائي المختلفة، وقبل إجراء عملية التحليل ينبغي إجراء وتنقيح البيانات وفحصها والتأكد من صلاحيتها لأغراض التحليل.

1.3.5 فحص وتنقيح البيانات:

يعتبر تنقيح البيانات من أهم الخطوات في النمذجة بالمعادلات البنائية، إذ يترتب على الإخلال بها نتائج قد تنعكس سلباً على النموذج القياسي والبنائي لاحقاً، حيث تهدف هذه الخطوة إلى تنظيم وتلخيص بيانات الدراسة بصورة يسهل فهمها واستنتاج النتائج الأولية منها، وتحسين نوعية هذه البيانات في حال وجود أي خلل فيها، وذلك من خلال الكشف عنها والتأكد من أنها صالحة لتحقيق الأهداف التي صممت من أجلها، وأنها صالحة لإعداد الجداول وعمليات التحليل اللازمة، ومعالجة القيم المفقودة والمتطرفة في حال وجودها، والتأكد من أن هذه البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، وذلك من أجل ضمان مخرجات إحصائية سليمة يمكن الإعتماد عليها وتعميم نتائجها، وضمان تقديم صورة حقيقية للظاهرة محل الدراسة (البرق وآخرون، 2013) و (Hair et al., 2010)، وفيما يلي استخدام بعض المؤشرات الإحصائية لتحقيق أهداف هذه الخطوة.

1.1.3.5 معدل الإستجابة:

حرصت الدراسة على ضمان أكبر قدر ممكن من المشاركة المفيدة من قبل المستجوبين، حيث تم توزيع معظم الاستبيانات وادارتها بطريقة شخصية، إلا أن الدراسة واجهت بعض الصعوبات، كصعوبة الحصول على عناوين العديد من مكاتب المراجعة، حيث كان بعضها مغلق، والبعض الأخر انتقل دون تركه لعنوانه لدى نقابة المراجعين القانونيين، كما واجهت الدراسة مشكلة أخرى تمثلت في وجود بعض الاستبيانات غير صالحة للتحليل لعدم استكمالها، كذلك رفضت الدراسة بعض الاجابات لاحتوائها على ردود متناقضة خاصة فيما يتعلق بالعمر والخبرة.

ورغم تلك الصعوبات إلا أن الدراسة الحالية تحصلت على عدد كافي، بل ويزيد قليلاً عن حجم العينة المطلوب، وذلك لأن الباحث قام بتوزيع استبيانات تفوق عدد العينة المطلوب مراعاة لهذه المشاكل المتوقعة، وفيما يلي الجدول رقم (19.5) والذي يبين الاحصائية الخاصة بكيفية توزيع الاستبيان ومعدل الاستجابة (Response Rate).

2.1.3.5 القيم المفقودة:

تعتبر قيم البيانات المفقودة (Missing Values) إحدى المشكلات التي تواجه الباحث عند فرز البيانات وتحليلها، حيث قد يمتنع بعض المستجوبيين عن إجابة بعض الفقرات لأسباب معينة، كالسهو والنسيان من قبل المستجوب، أو لعدم معرفته للإجابة، أو لحساسية الإجابة لبيانات قد يعتبرها سرية، أو لأن المستجوب لم يصل إلى تلك الفقرات لضيق الوقت أو لقلة اهتمامه (البرق وآخرون،2013)، وفي هذه الدراسة تم إلغاء عدد 17 استبانة كانت نسبة الفاقد فيها أكثر من 10% (Hair et al., 2010) حيث اتصفت هذه الاستبانات بفاقد في البيانات تجاوز في متوسطه 65% لكل استبانة، وبالتالي تجاوز النسبة المحددة سابقاً، مما استوجب استثنائها بشكل كلي، وقد شكلت نسبة الاستبانات المستبعدة بالكامل قرابة 5.97% من إجمالي الاستبانات المستلمة.

جدول رقم (**19.5**) احصائية توزيع الاستبيان ومعدل الإستجابة

البيان	العدد/ النسبة
الاستبيانات الموزعة	450
الاستبيانات المستلمة	352
نسبة الاستبيانات المستلمة	%78.22
الاستبيانات المستبعدة الغير صالحة للتحليل	17
الاستبيانات المستبعدة لوجود تناقضات	4

نسبة الاسبيانات المستبعدة بالكامل	%5.97
الاستبيانات الصالحة للتحليل	331
نسبة الاستبيانات الصالحة للتحليل	%73.56

2.3.5 التوزيع الطبيعي لعينة الدراسة:

يعتبر التوزيع الطبيعى حجر الزاوية فى الاستدلال الإحصائى، ومن أهم التوزيعات المتصلة، حيث يلعب دوراً أساسياً فى عملية المعاينة، ووصف الأنماط التكرارية للعديد من الظواهر الإحصائية، وهو منحنى متماثل حول الوسط الحسابى للتوزيع، ويأخذ الشكل الجرسى (الجرجاوي، 2010).

وفي هذه الدراسة قد تم فحص التوزيع الطبيعي لبيانات العينة، وذلك باستخدام الرسوم البيانية، واختبار الالتواء والتفرطح (Skewness and Kurtosis test)، ووفقاً لنتائج الاختبار الموضحة بالجدول رقم (20.5) تشير النتائج إلى قبول مؤشر تحقق التوزيع الطبيعي لعينة الدراسة، حيث كانت قيم الالتواء أقل من (3) وقيم التفرطح أقل من (7) (Kline, 2011)، كما تؤكد الرسوم البيانية أن البيانات موزعة توزيعاً طبيعياً.

جدول رقم (**20.5**) اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات (Skewness and Kurtosis)

المحور	الالتواء	التفرطح
مسؤوليات القيادة	-0.961	0.515
متطلبات السلوك الأخلاقي.	-0.173	-0.630
قبول واستمرار العلاقات مع العملاء	-0.260	-0.495
الموارد البشرية	-0.039	-0.737
أداء العمليات	-0.274	-0.344
المراقبة	-0.002	-0.970

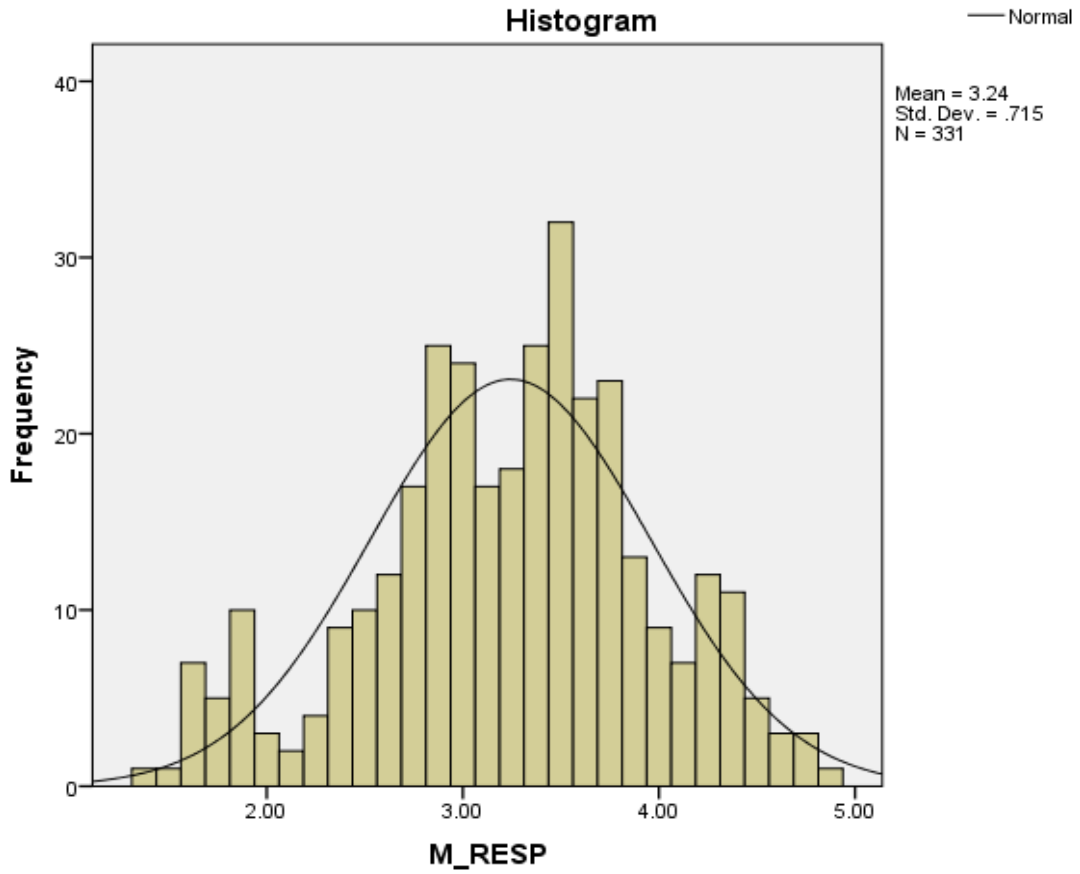
التوثيق	0.003	-0.619
البعد الديني	-0.114	-0.796

ويوضح الشكل (1.5) التوزيع الطبيعي بيانياً لمحور مسؤوليات القيادة، أما التوزيعات الطبيعية البيانية لبقية المحاور فقد تم ادراجها في الملاحق (ملحق رقم 2 ص رقم 351).

أما فيما يخص اختبار الثبات بشكل عام، فقد خضعت بيانات الدراسة لاختبار الثبات باستخدام طريقة كرونباخ ألفا (Cronbach's Alpha)، والتي تعتمد على اتساق الأسئلة مع بعضها البعض، حيث تراوحت نسب الثبات لمتغيرات الدراسة ما بين (0.77 – 0.96)، (انظر جدول رقم (4.4) ص 160)، وهو ما يدل على ثبات البيانات وامكانية استخدامها في التحليل، حيث جميع القيم تجاوزت 0.70 وفقاً ل (Hair et al., 2010).

UNIVERSITI SAINS ISLAM MALAYSIA
جامعة العلوم الإسلامية الماليزية
ISLAMIC SCIENCE UNIVERSITY OF MALAYSIA

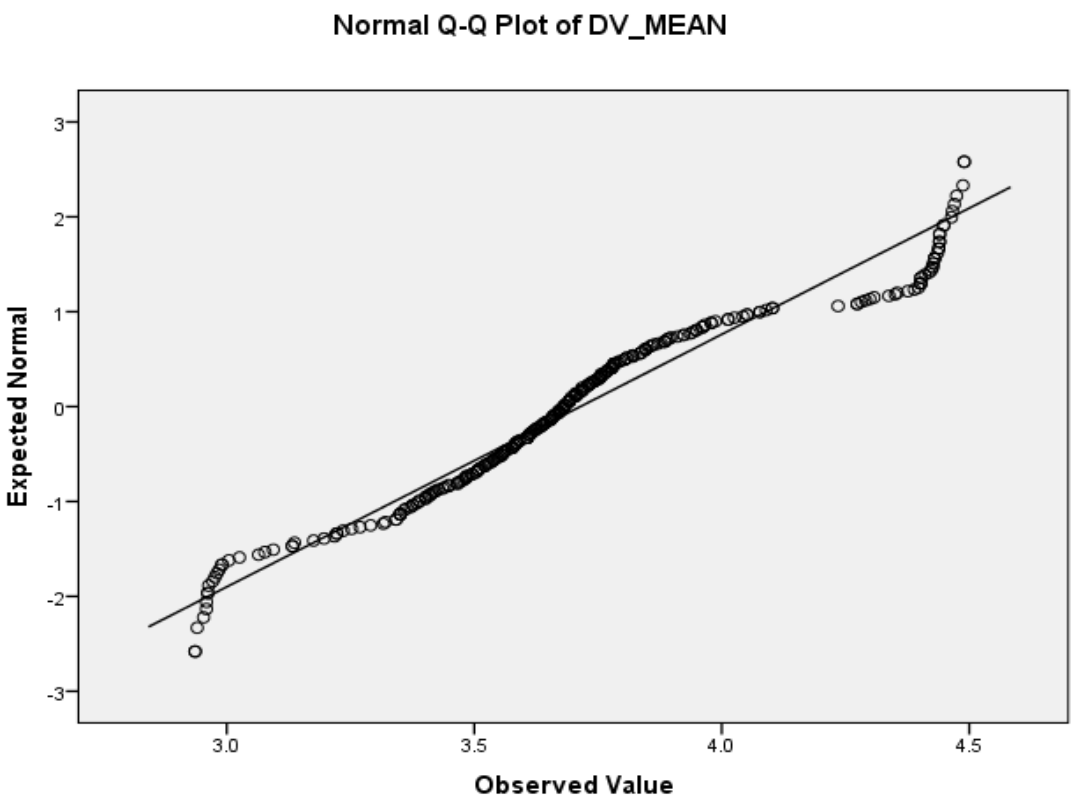
شكل (**1.5**) التوزيع الطبيعي بيانياً لمحور مسؤوليات القيادة



3.3.5 الخطية وتجانس البيانات:

تعني الخطية مقدار انحراف إجابات المستجوبين عن الإجابات المثالية، وتعد مؤشر هام لسلامة البيانات، في حين أن التجانس يبين التغيرات أو التقلبات التي تحدث بين المتغير المستقل والمتغير التابع، حيث من الضروري أن يكون هناك تجانس بين أفراد العينة من حيث العمر والجنس وكافة المتغيرات الديموغرافية، وذلك لغرض الحصول على إجابات صحيحة وقريبة للواقع، وبالتالي يمكن تعميمها مستقبلاً على مجتمع الدراسة (البرق، 2013)، والشكل رقم (2.5) يوضح التوزيع الخطي البيانات.

شكل رقم (**2.5**) التوزيع الخطي للبيانات لمحور جودة المراجعة



4.5 التحليل باستخدام أموس:

اعتمدت الدراسة أسلوب الإحصاء التحليلي، وذلك للتأكد من صحة وإثبات فرضيات الدراسة، حيث استخدمت الدراسة التحليل العاملي التوكيدي (CFA) والذي يتميز بأنه تركيبة من المتغيرات المفسرة بمتغيرا ت مشاهدة (مقاسة)، وبواسطته يتم التأكد من الصدق البنائي لكافة المتغيرات.

ولغرض اختبار فرضيات الدراسة المباشرة والغير مباشرة تم استخدام أسلوب النمذجة البنائية، والتي تتميز بأنها تركيبة من المتغيرات الكامنة المرتبطة فيما بينها بعلاقات سببية، وتستخدم برنامج أموس الإحصائي (AMOS) والذي يستخدم واجهة التطبيق لبرنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS).

إن النمذجة البنائية تقوم على منهجية تمثيل الظاهرة المدروسة فيما بين متغيراتها، وذلك من خلال تصور نموذج يحاكي الظاهرة في الواقع، ويبسطها تصويراً رمزياً (تمثيل بياني) مصطنعاً لموقف أو مشكلة بشكل يساعد على حسن التصور كأساس لصنع القرار المناسب، وذلك بهدف تحديد مدى ملاءمة ومطابقة النموذج النظري الذي تم افتراضه مع بيانات العينة (صحراوي وبوصلب، 2016)، وقد تتضمن النمذجة البنائية أكثر من نموذج، بحيث يتم تحديد علاقات التأثير بين المتغيرات التي تتضمنها النماذج إلى غاية الوصول إلى نموذج يفسر أو يحاكي مشكلة الدراسة (الهنداوي، 2007).

وتتم إجراءات التحليل باستخدام المعادلة البنائية (SEM) وذلك عبر الخطوات التالية:

1- اختبار صدق نموذج القياس من خلال التحليل العاملي التوكيدي (CFA).

2- اختبار النموذج البنائي باستخدام النمذجة البنائية (SEM).

5.5 التحليل العاملي التوكيدي (CFA):

يعتبر التحليل العاملي التوكيدي أحد أهم أدوات تطبيق النمذجة بالمعادلة البنائية، ويتميز بأنه تركيبة من المتغيرات الكامنة المفسرة بمتغيرات مشاهدة (مقاسة)، ويستخدم التحليل العاملي التوكيدي للتأكد من الصدق البنائي لمقياس الدراسة وفقاً لابعادها الرئيسية، وذلك عن طريق التأكد من قوة العلاقة بين الفقرات والمتغيرات الكامنة التي تمثلها، وضرورة أن تكون هذه الفقرات تمثل متغيراً واحد فقط (Brown, 2015).

ويستخدم التحليل التوكيدي بهدف التعرف على مدى مطابقة نماذج القياس فيما يخص أبعاد الدراسة من ناحية، وعلى مدى مطابقة النماذج البنائية التي تهدف إلى رسم العلاقات المفترض حدوثها بين تلك

الأبعاد من ناحية أخرى، كذلك يتم من خلال التحليل التوكيدي إجراء اختباري صدق التمايز والتقارب وذلك بين المتغيرات والفقرات التي تمثلها، وبين المتغيرات نفسها، وذلك باختزال الفقرات في المتغير الكامن إلى عدد محدود من الفقرات، أو بربط أخطاء القياس للفقرات في ذات المتغير حتي يتم التطابق بين النموذج الافتراضي للدراسة مع البيانات التي تم جمعها وذلك وفق المعايير الموصي بها (Hair et al., 2010).

ويتم إجراء التحليل العاملي التوكيدي وفق عدة خطوات محددة كما أشار إليها كل من (تيغزة، 2012) و(Hair et al., 2010) أهمها ما يلي:

1- بناء أو تحديد النموذج: ويقصد به توظيف النظريات والنماذج التنظيرية المناسبة.

2- تعيين النموذج: وتعني بمدى إمكانية التوصل إلى تقديرات وحيدة ومحددة للمعالم الحرة للنموذج المفترض.

3- تقدير معالم النموذج: ويتم فيها ايجاد قيم عددية للبارمترات الحرة في النموذج بحيث تكون مصفوفة البيانات المشتقة من النموذج قريبة جداً من بيانات العينة.

4- تقدير مؤشرات جودة المطابقة: توجد العديد من المؤشرات لتقدير المطابقة، إلا أن هذه الدراسة ركزت على مؤشرات معينة شاع استخدامها في مثل هذه الدراسات التطبيقية، والتي بواسطتها يمكن الحكم على المطابقة العامة للنموذج، وفيما يلي الجدول رقم (21.5) الذي يبين أهم مؤشرات الجودة المستخدمة.

جدول رقم (**21.5**) مؤشرات حسن المطابقة

مؤشرات حسن المطابقة	التسمية المختصرة	مستويات قبول المطابقة	مدلول المؤشر
مربع كاي	Chi - Square	كلما كان أقل كان أفضل	الفرق بين نسبة مصفوفة القيم الحقيقة ومصفوفة القيم المتوقعة باستخدام القيمة الإحتمالية (P)
مربع كاي المعياري	Chi – Square/df	يجب ألا تزيد على 5 وكلما كان أقل من 3 كان أفضل	النموذج الافتراضي مطابق بشكل كبير للبيانات.
مستوى الدلالة المعنوية	P-Value	بين 0.00 و0.05	قبول وجود علاقة إحصائيا
مؤشر المطابقة المقارن	CFI	0.90 <	مقارنة النموذج الصفري بالنموذج البديل وكلما كانت قيمته أقرب من الواحد الصحيح كلما كان النموذج أقرب للنموذج البديل.
مؤشر توكر لويس	TLI	0.90 <	مطابقة النموذج المقترح مع النموذج الأساسي
الجذر التربيعي لمتوسط خطأ الاقتراب	RMSEA	0.80 >	مدى مطابقة النموذج الافتراضي لبيانات العينة وامكانية تعميمها على المجتمع.

المصدر: (تيغزة، 2012)

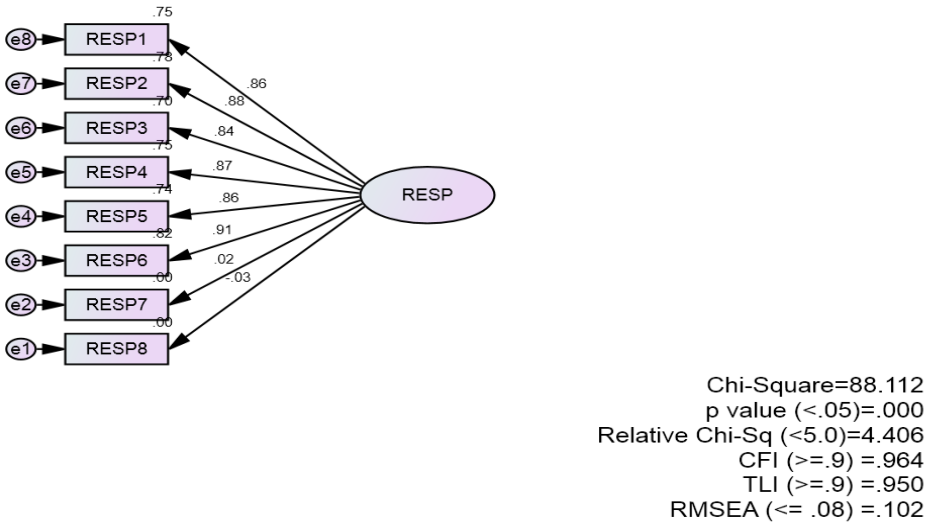
5– تعديل النموذج المفترض: ويتم ذلك من خلال معاينة البواقي ومؤشرات التعديل عن طريق مخرجات برنامج أموس، حيث تساهم بشكل كبير في الكشف عن مواطن الضعف التي يحتويها النموذج المفترض، واقتراح بدائل لحل الاشكاليات التي تتخلل بعض أجزاء النموذج.

وفيما يلي سيتم اجراء التحليل التوكيدي لكل عامل على حدة، ثم على كامل الاطار النظري للدراسة، وذلك باستخدام مؤشرات المطابقة المذكورة في الجدول السابق (21.5).

1.5.5 التحليل العاملي التوكيدي لمتغير مسؤوليات القيادة:

يمثل متغير مسؤوليات القيادة أحد عناصر المعيار الدولي لرقابة جودة المراجعة (ISQC1)، ويمثل في هذه الدراسة كمتغير مستقل، وقد تم تمثيله بثمان فقرات (أسئلة)، وقد تم استخدام التحليل التوكيدي لغرض التأكد من جودة النموذج المقترح، فمن خلال الشكل رقم (3.5) نلاحظ وجود تشبعات ضعيفة لبعض الفقرات (السابعة– الثامنة) حيث يقصد بالتشبعات درجة ارتباط الفقرات بالعوامل، إذ أن أقل مستوى مقبول للإبقاء على الفقرة وفق ما أشار إليه (Hair et al., 2010) هو (0.50)، وبالتالي تم حذف هذه الفقرات.

شكل رقم (**3.5**) التحليل العاملي التوكيدي لمتغير مسؤوليات القيادة



وبالنظر إلى قيمة مربع كاي (chi-square) نجدها تساوي (88.112) وبدرجة حرية (20)، أما قيمة مربع كاي المعياري تساوي (cmin/df=4.406) ولم تتجاوز قيمة المحك (5) ، وكان مستوى الدلالة المعنوية يساوي (p=0.000)، أما قيمة مؤشر التطابق المقارن فكانت تساوي (CFI=0.964) وهي أكبر من قيمة المحك (0.90)، كما نلاحظ أن قيمة مؤشر توكر لويس (TLI) تساوي (0.950) وهي أيضاً أكبر من قيمة المحك (0.90)، ورغم ملاءمة المؤشرات السابقة، إلا أن النتائج تبين عدم ملاءمة قيمة مؤشر جذر متوسط مربع خطأ التقريب (RMSEA) حيث يساوي (0.102) وهو بالتالي أكبر من قيمة المحك (0.08)، وبهذه المؤشرات التي تعني عدم التطابق بين النموذج النظري والبيانات سيتم رفض النموذج المقترح، والعمل على ضرورة تعديله وتحسينه.

ولغرض تحسين النموذج تم حذف الفقرات ذات التشبع الضعيف المحددة آنفاً (الفقرتين 7و8) والموضحة بالجدول (22.5)، وذلك لأن نسب تشبعها (Loading Factor) أقل من القيمة المرغوبة (0.50).

جدول رقم (**22.5**) الفقرات المحذوفة من متغير مسؤوليات القيادة

م	مضمون الفقرة	رمز الفقرة
1	يوقع أفراد مكتب المراجعة على بيانات امتثال سنوية بأنهم التزموا بأحكام مدونة السلوك الأخلاقي.	RESP7
2	يتم وضع سياسات وإجراءات للرقابة على التزام الموظفين بمتطلبات السلوك الأخلاقي.	RESP8

كما تم ربط الفقرتين (2– 6) وفق مؤشرات التعديل (Modification Indices) من خلال مخرجات برنامج أموس، حيث نجدها تشير بضرورة ربط خطأ القياس للفقرتين (2 و6)، وذلك كأفضل مقترحات لتحسين الجودة، انظر جدول رقم (23.5).

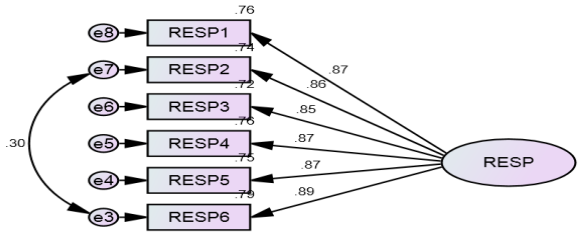
جدول رقم (23.5) مؤشرات تحسين نموذج مسؤوليات القيادة

الفقرات			M.I.	Par Change
e1	<-->	e4	7.041	-.050
e2	<-->	e5	10.436	.093
e3	<-->	e4	11.092	-.077
e6	<-->	e2	35.354	.128
e3	<-->	e2	6.374	-.054
e5	<-->	e1	12.174	-.053
e5	<-->	e3	12.077	-.063

وبإعادة تدوير البيانات مرة أخرى، يتضح لنا من خلال الشكل رقم (4.5) المتعلق بالتحليل العاملي التوكيدي (النموذج المعدل)، والجدول رقم (24.5) أن مؤشرات تطابق النموذج مع البيانات تتوافق تماماً مع المعايير المحددة، حيث مربع كاي يساوي (18.017) وبدرجة حرية تساوي (8)، ومستوى الدلالة يساوي (P=0.021)، كما نجد أن قيمة مربع كاي المعياري (CMIN/DF) تساوي (2.252) وهى أقل من قيمة المحك (5) مما يعني توافق النموذج المقاس مع النموذج النظري، أما قيمة مؤشر التطابق (CFI) فتساوي (0.995) وهي أكبر من قيمة المحك (0.90) وقريبة من قيمة الواحد الصحيح، وتدل على وجود علاقات وارتباطات بين فقرات المتغير، وبخصوص مؤشر توكر لويس (TLI) فكانت قيمته تساوي (0.990) وهي أكبر من قيمة المحك (0.90) وتدل على قوة العلاقة بين فقرات المقياس، كما دلت النتائج أيضاً إلى ملائمة مؤشر (RMSEA) حيث كانت (0.062) وهي أقل من قيمة المحك (0.80) مما يدل على أن النموذج منتشر في المجتمع الكلي المأخوذ منه العينة؛ وعليه فإن خلاصة

المؤشرات بعد التعديل تعني بأن هناك تطابقاً بين النموذج النظري وبين البيانات المجمعة، وبالتالي يتم قبول النموذج المعدل.

شكل رقم (4.5) التحليل العاملي التوكيدي لمتغير مسؤوليات القيادة المعدل



Chi-Square=18.017
p value (<.05)=.021
Relative Chi-Sq (<5.0)=2.252
CFI (>=.9) =.995
TLI (>=.9) =.990
RMSEA (<= .08) =.062

جدول رقم (24.5) مؤشرات حسن المطابقة لمقياس مسؤوليات القيادة

مؤشرات المطابقة	قيمة المؤشر قبل التعديل	قيمة المؤشر بعد التعديل	القيمة الدالة على جودة التطابق
مربع كاي المعياري (cmin/df)	4.406	2.252	أقل من 5
مؤشر المطابقة المقارن (CFI)	0.964	0.995	أكبر من 0.90
مؤشر توكر لويس (TLI)	0.950	0.990	أكبر من 0.90
مؤشر رمسي (RMSEA)	0.102	0.062	أقل من 0.80

كما نلاحظ من جدول رقم (25.5) أن كافة التشبعات للفقرات عالية وأكبر من القيمة المرغوبة (0.50) حيث تراوحت بين (0.85) للفقرة الثالثة، و(0.89) للفقرة السادسة وهو ما يحقق الصدق التقاربي، وبتربيع قيم التشبع للفقرات نحصل على الارتباط التربيعي (SMC) والذي تراوح من (0.72) إلى (0.79) ثم جمع هذه القيم وقسمتها على عددها نحصل على متوسط التباين المستخلص (AVE) حيث كانت قيمته تساوي (0.75) وهي أعلى من قيمة المعيار الرئيسي (0.50)، وبالتالي فإن فقرات هذا المتغير ذات كفاءة لتمثيله، أما بخصوص التقديرات المعيارية نلاحظ من جدول رقم (25.5) أن القيم الحرجة لكل فقرة (قيمة تي الاحصائية) أكبر من 1.964 كما أن مستويات الدلالة (P) معنوية أي أقل من (0.05) وهو ما يدلل على أن فقرات المتغير تمثل تماماً مقياس مسؤوليات القيادة.

جدول رقم (**25.5**) التقديرات المعيارية لنموذج مسؤوليات القيادة

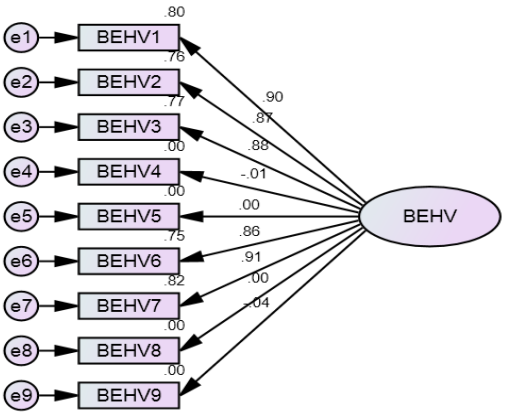
التباين المستخلص	الارتباط التربيعي	نسبة التشبع	مستوى الدلالة	القيمة الحرجة	الخطأ المعياري	التقديرات المعيارية	المتغير	المسار	الفقرات
AVE	SMC	loading	P	C.R	S.E	Estimate			
0.75	0,76	0.87				1.000	RESP_A1	<---	Q1
	0.74	0.86	0.000	21.091	0.049	1.038	RESP_A2	<---	Q2
	0.72	0.85	0.000	20.657	0.048	0.983	RESP_A3	<---	Q3
	0.76	0.87	0.000	21.703	.0048	1.036	RESP_A4	<---	Q4
	0.76	0.87	0.000	21.347	.0048	1.023	RESP_A5	<---	Q5
	0.79	0.89	0.000	22.457	.0046	1.039	RESP_A6	<---	Q6

2.5.5 التحليل العاملي التوكيدي لمتغير متطلبات السلوك الأخلاقي:

يمثل متغير متطلبات السلوك الأخلاقي العنصر الثاني من عناصر المعيار الدولي لرقابة جودة المراجعة (ISQC1)، ويمثل في هذه الدراسة كمتغير مستقل، وقد تم تمثيله بتسع فقرات (أسئلة) في استبانة الدراسة، وباستخدام التحليل التوكيدي من خلال برنامج أموس، وتدوير البيانات نلاحظ من الشكل رقم (5.5) وجود فقرات حققت تشبعاً ضعيفاً (Loading Factor) ، أي أقل من القيمة المرغوبة (0.50)،وهي الفقرات (الرابعة والخامسة والثامنة والتاسعة)، كما أن المؤشرات الرئيسية تشوبها اشكالية عدم التطابق.

فمن خلال الشكل رقم (5.5) نجد أن قيمة مربع كاي المعياري تساوي (25.131) وهي أكبر من قيمة المحك (5)، وبالنظر أيضاً إلى قيمة مؤشر التطابق المقارن (CFI) تساوي (0.702) وهي أقل من قيمة المحك (0.90)، كذلك نجد أن قيمة مؤشر توكر لويس (TLI) تساوي (0.602) وهي الأخرى أقل من قيمة المحك (0.90)، أما مؤشر (RMSEA) فيساوي (0.270) أي أكبر من قيمة المحك (0.08)، وبهذه المؤشرات التي تعني عدم التطابق بين النموذج النظري والبيانات سيتم رفض النموذج المقترح، والعمل على ضرورة تعديله وتحسينه.

شكل رقم (**5.5**) التحليل العاملي التوكيدي لمتغير متطلبات السلوك الأخلاقي



Chi-Square=678.530
p value (<.05)=.000
Relative Chi-Sq (<5.0)=25.131
CFI (>=.9) =.702
TLI (>=.9) =.602
RMSEA (<= .08) =.270

ولغرض تحسين النموذج تم حذف الفقرات المشار إليها سابقاً (4 و5 و8 و9) والموضحة بالجدول (26.5)، وذلك لأن نسب تشبعها (Loading Factor) أقل من القيمة المرغوبة (0.50)، انظر جدول رقم (28.5)، ثم تمت اعادة تدوير البيانات مرة أخرى وقراءة النتائج.

جدول رقم (26.5) الفقرات المحذوفة من متغير متطلبات السلوك المهني

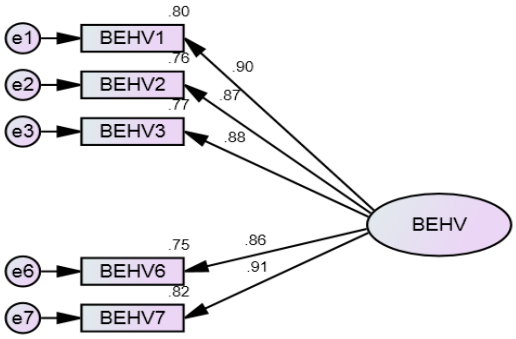
م	مضمون الفقرة	رمز الفقرة
1	يوقع أفراد مكتب المراجعة على بيانات امتثال سنوية بأنهم التزموا بأحكام مدونة السلوك الأخلاقي.	BEHV4
2	يتم وضع سياسات وإجراءات للرقابة على التزام الموظفين بمتطلبات السلوك الأخلاقي.	BEHV5

3	يقوم المكتب بالحصول على إقرارات وتأكيدات خطية بشكل دوري من جميع شركائه وموظفيه حول الامتثال لسياساته وإجراءاته المتعلقة بالاستقلالية.	BEHV8
4	يلتزم مكتب المراجعة بالمتابعة الدورية لعلاقة المكتب مع العملاء لغرض التأكد فيما إذا كان هناك أي مجالات تضعف استقلالية المكتب لتحسين الأداء المهني.	BEHV9

بعد حذف الفقرات ذات التشبع الضعيف واعادة التدوير، ومن خلال الشكل رقم (6.5) والجدول رقم (27.5) نجد أن مؤشرات تطابق النموذج مع البيانات تتوافق تماماً مع المعايير المحددة، حيث نجد أن النموذج المفترض لمقياس متطلبات السلوك المهني يتطابق مع بيانات الدراسة، كما أن كافة المؤشرات جاءت مطابقة للمعايير الاحصائية المحددة، حيث يتضح لنا أن مربع كاي المعياري يساوي (2.975) وهي قيمة أقل من قيمة المحك (5) وذلك بدرجة حرية تساوي (5) وبمستوى دلالة معنوية دال إحصائياً يساوي (P=0.011) أي أقل من (0.05).

أما قيمة مؤشر التطابق المقارن (CFI) فتساوي (0.994) وهي أكبر من قيمة المحك (0.90) وقريبة من الواحد الصحيح، مما يدل على وجود علاقات وارتباطات بين فقرات مقياس متطلبات السلوك المهني. كما أن مؤشر توكر لويس جاء أعلى من قيمة المحك (0.90) حيث ساوى (0.987)، وأخيراً نجد مؤشر جذر متوسط مربع خطأ التقريب (RMSEA) ملائم أيضاً حيث ساوى (0.077) وهي قيمة أقل من قيمة المحك (0.08) مما يعني أن نموذج متطلبات السلوك المهني منتشر في المجتمع الكلي المأخوذ منه العينة.

شكل رقم (**6.5**) التحليل العاملي التوكيدي لمتغير متطلبات السلوك المهني المعدل



Chi-Square=14.877
p value (<.05)=.011
Relative Chi-Sq (<5.0)=2.975
CFI (>=.9) =.994
TLI (>=.9) =.987
RMSEA (<= .08) =.077

جدول رقم (27.5) مؤشرات حسن المطابقة لمقياس متطلبات السلوك المهني

مؤشرات المطابقة	قيمة المؤشر قبل التعديل	قيمة المؤشر بعد التعديل	القيمة الدالة على جودة التطابق
مربع كاي المعياري (cmin/df)	25.131	2.975	أقل من 5
مؤشر المطابقة المقارن (CFI)	0.702	0.994	أكبر من 0.90
مؤشر توكر لويس (TLI)	0.602	0.987	أكبر من 0.90
مؤشر رمسي (RMSEA)	0.270	0.077	أقل من 0.80

ومن جدول رقم (28.5) يتبين أن كافة التشبعات للفقرات عالية وأكبر من القيمة المرغوبة (0.50) حيث تراوحت بين (0.87) للفقرتين الثانية والسادسة، و(0.91) للفقرة السابعة وهو ما يحقق الصدق التقاربي، وبتربيع قيم التشبع للفقرات نحصل على الارتباط التربيعي (SMC) والذي تراوح من (0.76) إلى (0.83) وبجمع هذه القيم وقسمتها على عددها نحصل على متوسط التباين المستخلص (AVE) حيث كانت قيمته تساوي (0.78) وهي أعلى من قيمة المعيار الرئيسي (0.50)، وبالتالي فإن فقرات هذا المتغير ذات كفاءة لتمثيله، أما بخصوص التقديرات المعيارية فنلاحظ من جدول رقم (28.5) أن القيم الحرجة لكل فقرة (قيمة تي الاحصائية) أكبر من 1.964 كما أن مستويات الدلالة (P) معنوية أي أقل من (0.05) وهو ما يدلل على أن فقرات المتغير تمثل تماماً مقياس متطلبات السلوك الأخلاقي.

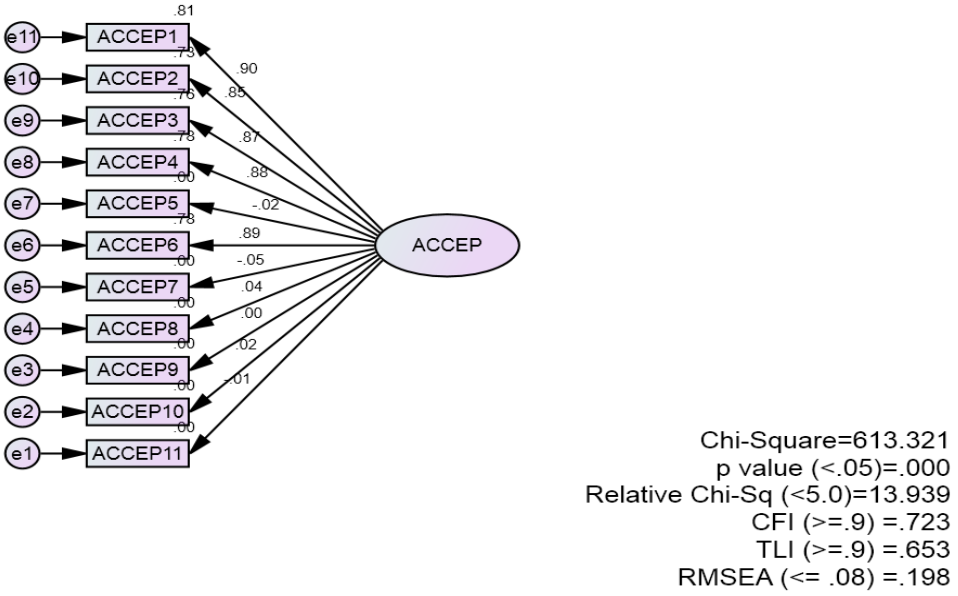
جدول رقم (28.5) التقديرات المعيارية لنموذج متطلبات السلوك الأخلاقي

الفقرات	المسار	المتغير	التقديرات المعيارية	الخطأ المعياري	القيمة الحرجة	مستوى الدلالة	نسبة التشبع	الارتباط التربيعي	متوسط التباين المستخلص
			Estimate	S.E	C.R	P	LOADING	SMC	AVE
Q1	<---	BEHV1	1.000				0.89	0.79	0.78
Q2	<---	BEHV2	0.978	0.043	22.898	0.000	0.87	0.76	
Q3	<---	BEHV3	0.957	0.041	23.553	0.000	0.88	0.77	
Q6	<---	BEHV6	0.968	0.043	22.740	0.000	0.87	0.76	
Q7	<---	BEHV7	1.066	0.042	25.605	0.000	0.91	0.83	

3.5.5 التحليل العاملي التوكيدي لمتغير قبول واستمرار العلاقات مع العملاء:

يعتبر هذا المتغير العنصر الثالث من عناصر المعيار الدولي لرقابة جودة المراجعة (ISQC1)، ويمثل في هذه الدراسة كمتغير مستقل، وقد تم تمثيله بإحدى عشرة فقرة (أسئلة)، وبتدوير البيانات الأولي باستخدام برنامج أموس لغرض التحقق من جودة النموذج المقترح، ومن خلال الشكل رقم (7.5) نلاحظ وجود تشبعات ضعيفة لبعض الفقرات (الخامسة والسابعة والثامنة والتاسعة والعاشرة والحادية عشر)، إذ أن أقل مستوى مقبول للإبقاء على الفقرة وفق ما أشار إليه (Hair et al., 2010) هو (0.50)، وبالتالي سيتم حذف هذه الفقرات.

شكل رقم (7.5) التحليل العاملي التوكيدي لمتغير قبول واستمرار العلاقات مع العملاء



من ناحية أخرى ومن خلال الشكل (7.5) نلاحظ أن مؤشرات تطابق نموذج متغير قبول واستمرار العلاقات مع العملاء مع بيانات الدراسة قد تجاوزت المعايير المحددة من قبل الآحصائيين، حيث نجد أن قيمة مربع كاي المعياري (CMIN/DF) تساوي (13.939) وهي أكبر من قيمة المحك (5)، كذلك وبالنظر إلى مؤشر التطابق المقارن (CFI) نجدها تساوي (0.723) وهي أقل من قيمة المحك (0.90)، اضافة إلى قيمة مؤشر توكر لويس نجده يساوي (0.653) وهو أيضاً أقل من قيمة المحك (0.90)، وأخيراً نجد أيضاً مؤشر (RMESEA) هو الأخر أعلى من القيمة المرغوبة، حيث نجد قيمته تساوي (0.198) وهي أعلى من قيمة المحك (0.80)، وهذ التناقض في قيمة المؤشرات يؤكد ضرورة تعديل النموذج.

ولغرض تعديل وتحسين النموذج تم حذف الفقرات (5 و7 و8 و9 و10 و11) وذلك لأن نسب تشبعها أو تحيلها (Loading Factor) أقل من القيمة المرغوبة (0.50)، انظر جدول رقم (29.5)، ثم تتم اعادة تدوير البيانات مرة أخرى وقراءة النتائج.

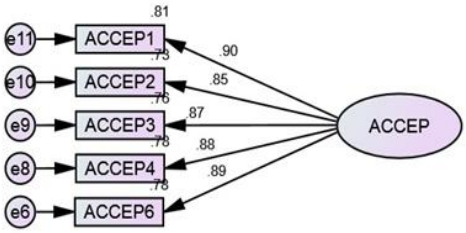
جدول رقم (**29.5**) الفقرات المحذوفة من متغير قبول واستمرار العلاقات مع العملاء

م	مضمون الفقرة	رمز الفقرة
1	يقوم المكتب بالتأكد من أن قبول العميل المحتمل لا يتعارض مع قواعد السلوك المهني	ACCEP5
2	يقوم المكتب بمراجعة تقييم العملاء الحاليين لتحديد استمرارية العلاقة معهم في حال حدوث تغير رئيسي في نطاق مهمة المراجعة.	ACCEP7
3	يقوم المكتب بمراجعة تقييم العملاء الحاليين لتحديد استمرارية العلاقة معهم في حال حدوث تغير رئيسي في نطاق مهمة المراجعة.	ACCEP8

4	يقوم المكتب بمراجعة تقييم العملاء الحاليين لتحديد استمرارية العلاقة معهم في حال وقوع خلاف بين العميل والمراجع حول تطبيق المعايير المحاسبية.	ACCEP9
5	يرفض مكتب المراجعة مهمة المراجعة أو استمرار العلاقة مع العميل الحالي في حالة حصول المكتب على معلومات تتعارض مع سياساته وإجراءاته.	ACCEP10
6	يلتزم مكتب المراجعة بسياسة بيان أساب رفض قبول عميل مرتقب أو إنهاء العلاقة مع عميل حالي مما يعزز الأداء المهني وجودة المراجعة.	ACCEP11

بعد حذف الفقرات ذات التشبع الضعيف واعادة التدوير، ومن خلال الشكل رقم (8.5) والجدول رقم (30.5) نجد أن مؤشرات تطابق النموذج مع البيانات تتوافق تماماً مع المعايير المحددة، حيث نجد أن مربع كاي يساوي (9.825) وبدرجة حرية تساوي (20)، ومستوى الدلالة المعنوية يساوي (P=0.43)، كما نجد أن قيمة مربع كاي المعياري (CMIN/DF) تساوي (2.456) وهى أقل من قيمة المحك (5) مما يعني توافق النموذج المقاس مع النموذج النظري، أما قيمة مؤشر التطابق (CFI) فتساوي (0.996) وهي أكبر من قيمة المحك (0.90)، وتدل على وجود علاقات وارتباطات بين فقرات المتغير، وبخصوص مؤشر توكر لويس (TLI) فكانت قيمته تساوي (0.990) وهي أكبر من قيمة المحك (0.90) وتدل على قوة العلاقة بين فقرات المقياس، كما دلت النتائج أيضاً إلى ملائمة مؤشر (RMSEA) حيث كانت (0.66) وهي أقل من قيمة المحك (0.80) مما يدل على أن النموذج منتشر في المجتمع الكلي المأخوذ منه العينة؛ وعليه فإن خلاصة المؤشرات بعد التعديل تعني بأن هناك تطابقاً بين النموذج النظري وبين البيانات المجمعة.

شكل رقم (**8.5**) التحليل العاملي التوكيدي لمتغير قبول واستمرار العلاقات مع العملاء المعدل



Chi-Square=9.825
p value (<.05)=.043
Relative Chi-Sq (<5.0)=2.456
CFI (>=.9) =.996
TLI (>=.9) =.990
RMSEA (<= .08) =.066

جدول رقم (30.5) مؤشرات حسن المطابقة لمقياس قبول واستمرار العلاقات مع العملاء

مؤشرات المطابقة	قيمة المؤشر قبل التعديل	قيمة المؤشر بعد التعديل	القيمة الدالة على جودة التطابق
مربع كاي المعياري (cmin/df)	13.939	2.456	أقل من 5
مؤشر المطابقة المقارن (CFI)	0.723	0.996	أكبر من 0.90
مؤشر توكر لويس (TLI)	0.653	0.990	أكبر من 0.90
مؤشر رمسي (RMSEA)	0.198	0.066	أقل من 0.80

ومن جدول رقم (31.5) يتبين أن كافة التشبعات للفقرات عالية وأكبر من القيمة المرغوبة (0.50) حيث تراوحت بين (0.86) للفقرة الثانية، و(0.90) للفقرة الأولى، وهو ما يحقق الصدق التقاربي، وبتربيع قيم التشبع للفقرات نحصل على الارتباط التربيعي (SMC) والذي تراوح من (0.76) إلى (0.81) وبجمع هذه القيم وقسمتها على عددها نحصل على متوسط التباين المستخلص (AVE) حيث كانت قيمته تساوي (0.77) وهي أعلى من قيمة المعيار الرئيسي (0.50)، وبالتالي فإن فقرات هذا المتغير ذات كفاءة لتمثيله، أما بخصوص التقديرات المعيارية فنلاحظ من جدول رقم (31.5) أن القيم الحرجة لكل فقرة (قيمة تي الاحصائية) أكبر من 1.964 كما أن مستويات الدلالة (P) معنوية أي أقل من (0.05) وهو ما يدلل على أن فقرات المتغير تمثل تماماً مقياس قبول واستمرار العلاقات مع العملاء، ومن ثم قبول النموذج المعدل.

جدول رقم (31.5) التقديرات المعيارية لنموذج قبول واستمرار العلاقات مع العملاء

الفقرات	المسار	المتغير	التقديرات المعيارية	الخطأ المعياري	القيمة الحرجة	مستوى الدلالة	نسبة التشبع	الارتباط التربيعي	متوسط التباين المستخلص
			Estimate	S.E	C.R	P	LOADING	SMC	AVE
Q1	<--	ACCEP1	1.016	0.80	12.702	0.000	0.90	0.81	0.77
Q2	<--	ACCEP2	1.136	0.80	14.237	0.000	0.86	0.74	
Q3	<--	ACCEP3	0.976	0.075	12.969	0.000	0.87	0.76	
Q4	<--	ACCEP4	0.867	0.099	8.795	0.000	0.88	0.77	
Q6	<--	ACCEP6	0.811	0.086	9.388	0.000	0.88	0.77	

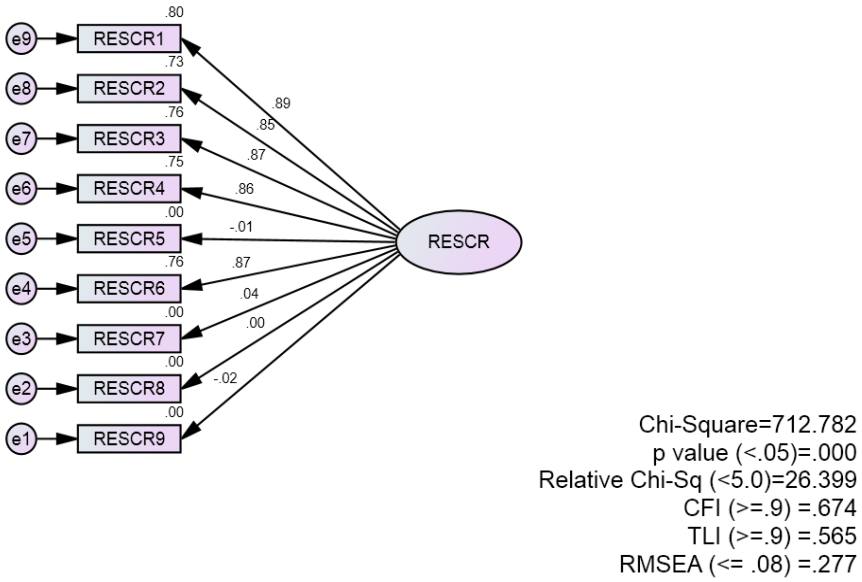
4.5.5 التحليل العاملي التوكيدي لمتغير الموارد البشرية:

يمثل متغير الموارد البشرية العنصر الرابع من عناصر المعيار الدولي لرقابة جودة المراجعة (ISQC1)، ويعامل في هذه الدراسة كمتغير مستقل، وقد تم تمثيله بتسع فقرات (أسئلة)، وباستخدام التحليل التوكيدي من خلال برنامج أموس، وتدوير البيانات وذلك لغرض التحقق من جودة النموذج المقترح نلاحظ من الشكل رقم (9.5) وجود تشبعات ضعيفة لبعض الفقرات (الخامسة والسابعة والثامنة والتاسعة)، إذ أن أقل مستوى مقبول للإبقاء على الفقرة وفق ما أشار إليه (Hair et al., 2010) هو (0.50)، وبالتالي سيتم حذف هذه الفقرات.

ومن خلال الشكل رقم (9.6) نجد أن قيمة مربع كاي المعياري تساوي (26.399) وهي أكبر من قيمة المحك (5)، وبالنظر أيضاً إلى قيمة مؤشر التطابق المقارن (CFI) تساوي (0.647) وهي أقل من قيمة المحك (0.90)، كذلك نجد أن قيمة مؤشر توكر لويس (TLI) تساوي (0.565) وهي الأخرى أقل من قيمة المحك (0.90)، أما مؤشر (RMSEA) فيساوي (0.277) أي أكبر من قيمة المحك (0.08)، وبهذه المؤشرات التي تعني عدم التطابق بين النموذج النظري والبيانات سيتم رفض النموذج المقترح، والعمل على ضرورة تعديله وتحسينه.

UNIVERSITI SAINS ISLAM MALAYSIA
ISLAMIC SCIENCE UNIVERSITY OF MALAYSIA

شكل رقم (9.5) التحليل العاملي التوكيدي لمتغير الموارد البشرية



ولغرض تحسين النموذج تم حذف الفقرات ذات التشبع الضعيف المحددة آنفاً (الفقرات 5 و7 و8 و9) والموضحة بالجدول (32.5)، وذلك لأن نسب تشبعها (Loading Factor) أقل من القيمة المرغوبة (0.50).

جدول رقم (**32.5**) الفقرات المحذوفة من متغير الموارد البشرية

م	مضمون الفقرة	رمز الفقرة
1	يقوم مكتب المراجعة بتنفيذ المهمات وفق المعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها.	RESP5
2	يقوم مكتب المراجعة بتنفيذ المهمات وفق المعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية	RESP7

	المعمول بها محلياً.	
3	يقوم مكتب المراجعة بالاستغناء عن الموظف في حال عدم ملائمته لمستوى ومتطلبات المكتب.	RESP8
4	يقوم مكتب المراجعة باتباع معايير معينة لتقييم أداء الموظف وكفاءته بناءً على القدرة على الاجتهاد والتحليل والعلاقة مع العملاء.	RESP9

كما تم ربط الفقرتين (3– 6) وفق مؤشرات التعديل (Modification Indices) من خلال مخرجات برنامج أموس، حيث نجدها تشير بضرورة ربط خطأ القياس للفقرتين (3 و6)، وذلك كأفضل مقترحات لتحسين الجودة، انظر جدول رقم (33.5).

جدول رقم (33.5) مؤشرات تحسين نموذج الموارد البشرية

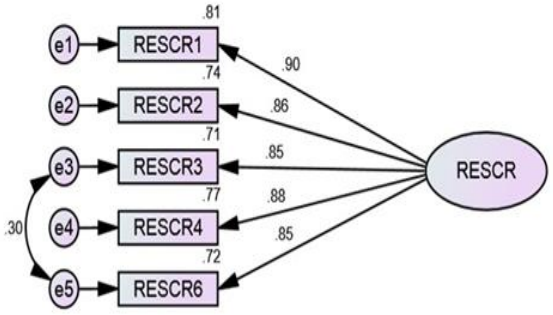
الفقرات			M.I.	Par Change
e1	<-->	e4	7.041	-.050
e2	<-->	e5	10.436	.093
e3	<-->	e4	11.092	-.077
e6	<-->	e3	35.354	.128
e3	<-->	e2	6.374	-.054
e2	<-->	e1	12.174	-.053
e1	<-->	e3	12.077	-.063

بعد إجراء ربط خطأ القياس للفقرات المحددة آنفاً، وإعادة تدوير البيانات مرة أخرى، يتضح لنا من خلال الشكل رقم (10.5) المتعلق بالتحليل العاملي التوكيدي (النموذج المعدل) أن النموذج المفترض لمقياس الموارد البشرية يتطابق مع بيانات الدراسة، ذلك أن كافة المؤشرات جاءت مطابقة للمعايير الاحصائية المحددة، فمن الجدول رقم (34.5) يتبين لنا أن مربع كاي المعياري يساوي (2.739) وهي

قيمة أقل من قيمة المحك (5) وذلك بدرجة حرية تساوي (23) وبمستوى دلالة معنوية يساوي (P=0.027) أي أقل من (0.05).

أما قيمة مؤشر التطابق المقارن (CFI) فتساوي (0.995) وهي أكبر من قيمة المحك (0.90) مما يدل على وجود علاقات وارتباطات بين فقرات مقياس الموارد البشرية. كما أن مؤشر توكر لويس جاء أعلى من قيمة المحك (0.90) حيث ساوى (0.988)، وأخيراً نجد مؤشر جذر متوسط مربع خطأ التقريب (RMSEA) ملائم أيضاً حيث ساوى (0.073) وهي قيمة أقل من قيمة المحك (0.08) مما يعني أن نموذج الموارد البشرية منتشر في المجتمع الكلي المأخوذ منه العينة.

شكل رقم (**10.5**) التحليل العاملي التوكيدي لمتغير الموارد البشرية المعدل



Chi-Square=10.954
p value (<.05)=.027
Relative Chi-Sq (<5.0)=2.739
CFI (>=.9) =.995
TLI (>=.9) =.988
RMSEA (<= .08) =.073

جدول رقم (34.5) مؤشرات حسن المطابقة لمقياس الموارد البشرية

مؤشرات المطابقة	قيمة المؤشر قبل التعديل	قيمة المؤشر بعد التعديل	القيمة الدالة على جودة التطابق
مربع كاي المعياري (cmin/df)	26.399	2.739	أقل من 5
مؤشر المطابقة المقارن (CFI)	0.674	0.995	أكبر من 0.90
مؤشر توكر لويس (TLI)	0.565	0.988	أكبر من 0.90
مؤشر رمسي (RMSEA)	0.277	0.073	أقل من 0.80

ومن الجدول رقم (35.5) نلاحظ أن كافة التشبعات للفقرات عالية **وأكبر** من القيمة المرغوبة (0.50) حيث تراوحت بين (0.85) للفقرة السادسة، و(0.91) للفقرة الأولى، وهو ما يحقق الصدق التقاربي، وبتربيع قيم التشبع للفقرات نحصل على الارتباط التربيعي (SMC) والذي تراوح من (0.71) إلى (0.83) وبجمع هذه القيم وقسمتها على عددها نحصل على متوسط التباين المستخلص (AVE) حيث كانت قيمته تساوي (0.75) وهي أعلى من قيمة المعيار الرئيسي (0.50)، وبالتالي فإن فقرات هذا المتغير ذات كفاءة لتمثيله، أما بخصوص التقديرات المعيارية فنلاحظ من الجدول رقم (35.5) أن القيم الحرجة لكل فقرة (قيمة تي الاحصائية) أكبر من 1.964 وضمن مستويات الدلالة المعنوية ($P<0.05$) وهو ما يدلل على أن فقرات المتغير تمثل تماماً مقياس الموارد البشرية، ومن ثم قبول النموذج المعدل.

جدول رقم (35.5) التقديرات المعيارية لنموذج الموارد البشرية

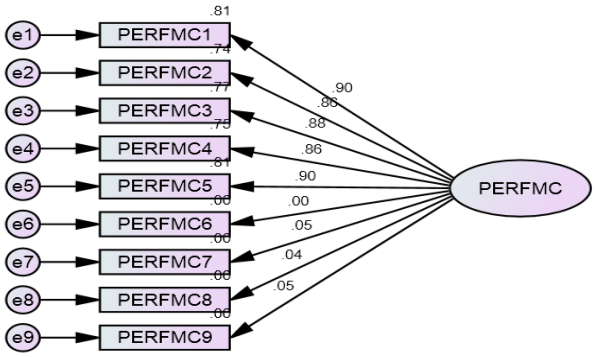
الفقرات	المسار	المتغير	التقديرات المعيارية	الخطأ المعياري	القيمة الحرجة	مستوى الدلالة	نسبة التشبع	الارتباط التربيعي	متوسط التباين المستخلص
			Estimate	S.E	C.R	P	Loading	SMC	AVE
Q1	<---	RESCR1	1.000				0.91	0.83	0.75
Q2	<---	RESCR2	1.182	0.090	13.127	0.000	0.86	0.74	
Q3	<---	RESCR3	1.224	0.091	13.446	0.000	0.84	0.71	
Q4	<---	RESCR4	0.850	0.091	9.326	0.000	0.87	0.76	
Q6	<---	RESCR6	1.171	0.089	13.179	0.000	0.85	0.72	

5.5.5 التحليل العاملي التوكيدي لمتغير أداء العمليات:

وهو العنصر الخامس من عناصر المعيار الدولي لرقابة جودة المراجعة (ISQC1)، ويعامل في هذه الدراسة كمتغير مستقل، وقد تم تمثيله هو الأخر بتسع فقرات (أسئلة)، وبتدوير البيانات باستخدام التحليل التوكيدي من خلال برنامج أموس الاحصائي لغرض التأكد من جودة النموذج المقترح، نلاحظ من الشكل رقم (11.5) وجود تشبعات ضعيفة لبعض الفقرات (السادسة والسابعة والثامنة والتاسعة)، إذ أن أقل مستوى مقبول للإبقاء على الفقرة وفق ما أشار إليه (Hair et al., 2010) هو (0.50)، وبالتالي سيتم حذف هذه الفقرات.

ومن الشكل رقم (11.5) نجد أن قيمة مربع كاي المعياري تساوي (31.126) وهي أكبر من قيمة المحك (5)، وبالنظر إلى قيمة مؤشر التطابق المقارن (CFI) نجدها تساوي (0.648) وبالتالي فهي أقل من قيمة المحك (0.90)، كما نجد أن قيمة مؤشر توكر لويس (TLI) تساوي (0.531) وهي أيضاً أقل من قيمة المحك (0.90)، أما فيما يخص مؤشر (RMSEA) فنجده يساوي (0.302) أي أكبر من قيمة المحك (0.08)، وبهذه المؤشرات التي تعني عدم التطابق بين النموذج النظري والبيانات سيتم رفض النموذج المقترح، والعمل على ضرورة تعديله وتحسينه.

شكل رقم (11.5) التحليل العاملي التوكيدي لمتغير أداء العمليات



Chi-Square=840.407
p value (<.05)=.000
Relative Chi-Sq (<5.0)=31.126
CFI (>=.9) =.648
TLI (>=.9) =.531
RMSEA (<= .08) =.302

ولأجل تحسين النموذج تم حذف الفقرات ذات التشبع الضعيف المحددة آنفاً (الفقرات 6 و7 و8 و9) والموضحة بالجدول (36.5)، حيث أن نسب تشبعها (Loading Factor) كانت أقل من القيمة المرغوبة (0.50).

جدول رقم (**36.5**) الفقرات المحذوفة من متغير أداء العمليات

م	مضمون الفقرة	رمز الفقرة
1	يتم توزيع العمل على الموظفين بناءً على مؤهلات الموظفين من حيث المنصب الوظيفي والخبرة.	PERFMC6
2	يتم توزيع العمل على الموظفين بناءً على توقيت العمل المراد إنجازه.	PERFMC7
3	يحتفظ مكتب المراجعة بأوراق العمل المناسبة لكل مهمة.	PERFMC8
4	يتم الاحتفاظ بسجلات الاجتماعات والرجوع إليها عند الضرورة.	PERFMC9

من ناحية أخرى تم ربط الفقرتين (2– 4) وذلك وفق مؤشرات التعديل (Modification Indices) من خلال مخرجات برنامج أموس، حيث نجدها تشير بضرورة ربط خطأ القياس للفقرتين (2 و4)، وذلك كأفضل مقترحات لتحسين الجودة، انظر جدول رقم (37.5).

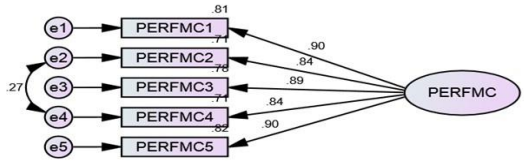
جدول رقم (37.5) مؤشرات تحسين نموذج أداء العمليات

الفقرات			M.I.	Par Change
e1	<-->	e4	7.031	-.050
e2	<-->	e5	12.436	.093
e3	<-->	e4	11.072	-.077
e4	<-->	e2	30.354	.124
e3	<-->	e2	6.374	-.054
e5	<-->	e1	10.174	-.052
e5	<-->	e3	9.077	-.033

بعد إجراء ربط خطأ القياس للفقرات المحددة آنفاً، واعادة تدوير البيانات مرة أخرى، يتبين لنا من خلال الشكل رقم (12.5) المتعلق بالتحليل العاملي التوكيدي (النموذج المعدل) أن النموذج المفترض لمقياس أداء العمليات يتطابق مع بيانات الدراسة، إذ أن كافة المؤشرات جاءت مطابقة للمعايير الاحصائية المحددة، فمن الجدول رقم (38.5) يتبين لنا أن مربع كاي المعياري يساوي (2.814) وهي قيمة أقل من قيمة المحك (5) وذلك بدرجة حرية تساوي (20) وبمستوى دلالة معنوية يساوي (P=0.02) أي أقل من (0.05).

أما قيمة مؤشر التطابق المقارن (CFI) فتساوي (0.995) وهي أكبر من قيمة المحك (0.90) مما يدل على وجود علاقات وارتباطات بين فقرات مقياس أداء العمليات. كما أن مؤشر توكر لويس جاء أعلى من قيمة المحك (0.90) حيث ساوى (0.988)، وأما بالنسبة لمؤشر جذر متوسط مربع خطأ التقريب (RMSEA) فنجده ملائم أيضاً حيث ساوى (0.074) وهي قيمة أقل من قيمة المحك (0.08) مما يعني أن نموذج أداء العمليات منتشر في المجتمع الكلي المأخوذ منه العينة.

شكل رقم (12.5) التحليل العاملي التوكيدي لمتغير أداء العمليات المعدل



Chi-Square=11.257
p value (<.05)=.024
Relative Chi-Sq (<5.0)=2.814
CFI (>=.9) =.995
TLI (>=.9) =.988
RMSEA (<= .08) =.074

جدول رقم (38.5) مؤشرات حسن المطابقة لمقياس أداء العمليات

مؤشرات المطابقة	قيمة المؤشر قبل التعديل	قيمة المؤشر بعد التعديل	القيمة الدالة على جودة التطابق
مربع كاي المعياري (cmin/df)	31.126	2.814	أقل من 5
مؤشر المطابقة المقارن (CFI)	0.648	0.995	أكبر من 0.90
مؤشر توكر لويس (TLI)	0.531	0.988	أكبر من 0.90
مؤشر رمسي (RMSEA)	0.302	0.074	أقل من 0.80

ومن خلال الجدول رقم (39.5) يتبين أن كافة التشبعات للفقرات عالية وأكبر من القيمة المرغوبة (0.50) حيث تراوحت بين (0.85) للفقرتين الثانية والرابعة، و(0.90) للفقرتين الأولى والخامسة، وهو ما يحقق الصدق التقاربي، وبتربيع قيم التشبع للفقرات نحصل على الارتباط التربيعي (SMC) والذي تراوح من (0.72) إلى (0.81)، وعند جمع هذه القيم وقسمتها على عددها نحصل على متوسط التباين المستخلص (AVE) حيث كانت قيمته تساوي (0.77) وهو أعلى من قيمة المعيار الرئيسي (0.50)، وبالتالي فإن فقرات هذا المتغير ذات كفاءة لتمثيله، أما بخصوص التقديرات المعيارية فنلاحظ من جدول رقم (39.5) أن القيم الحرجة لكل فقرة (قيمة تي الاحصائية) أكبر من 1.964 وضمن مستويات الدلالة المعنوية (P<0.05) وهو ما يدلل على أن فقرات المتغير تمثل تماماً مقياس أداء العمليات.

جدول رقم (**39.5**) التقديرات المعيارية لنموذج أداء العمليات

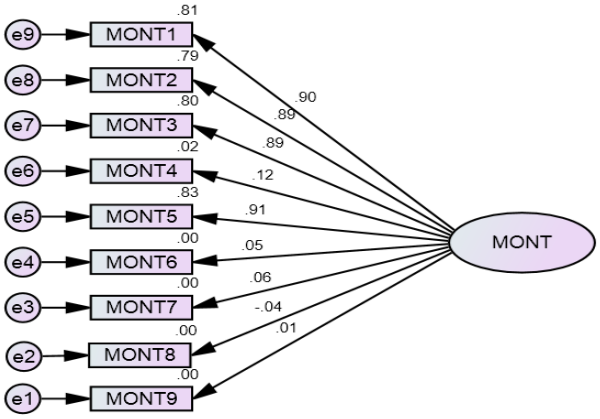
الفقرات	المسار	المتغير	التقديرات المعيارية	الخطأ المعياري	القيمة الحرجة	مستوى الدلالة	نسبة التشبع	الارتباط التربيعي	متوسط التباين المستخلص
			Estimate	S.E	C.R	P	loading	SMC	AVE
Q1	<---	PERFMC1	1.000				0.90	0.81	0.77
Q2	<---	PERFMC2	1.129	0.086	13.127	0.000	0.85	0.72	
Q3	<---	PERFMC3	1.014	0.080	12.675	0.000	0.88	0.77	
Q4	<---	PERFMC4	1.174	0.083	14.144	0.000	0.85	0,72	
Q5	<---	PERFMC5	0.874	0.087	10.046	0.000	0.90	0.81	

6.5.5 التحليل العاملي التوكيدي لمتغير المراقبة:

وهو العنصر السادس من عناصر المعيار الدولي لرقابة جودة المراجعة (ISQC1)، وسيتم التعامل معه كمتغير مستقل في هذه الدراسة، وقد تم تمثيله بتسع فقرات. وباستخدام التحليل التوكيدي من خلال برنامج أموس، وتدوير البيانات لغرض التحقق من جودة النموذج المقترح، نلاحظ وجود تشبعات ضعيفة لبعض الفقرات (الرابعة والسابعة والثامنة والتاسعة)، إذ أن أقل مستوى مقبول للإبقاء على الفقرة وفق ما أشار إليه (Hair et al., 2010) هو (0.50)، وبالتالي سيتم حذف هذه الفقرات. وبالنظر إلى المؤشرات الرئيسية من خلال الشكل رقم (13.5) يتبين أن قيمة مربع كاي المعياري تساوي (21.476) وهي أكبر من قيمة المحك (5)، مما يعني عدم توافق النموذج المقاس مع النموذج النظري، وبالنظر إلى مؤشر التطابق المقارن (CFI) نجدها تساوي (0.689) وهي أقل من قيمة المحك (0.90)،

إضافة إلى قيمة مؤشر توكر لويس نجده يساوي (0.585) وهو أيضاً أقل من قيمة المحك (0.90)، وأخيراً نجد أيضاً مؤشر (RMESEA) هو الأخر أعلى من القيمة المرغوبة، حيث نجد قيمته تساوي (0.249) وهي أعلى من قيمة المحك (0.80)، وبهذه المؤشرات والتي تعني عدم التطابق بين النموذج النظري والبيانات، فسيتم رفض النموذج المقترح، والعمل على ضرورة تعديله وتحسينه.

شكل رقم (13.5) التحليل العاملي التوكيدي لمتغير المراقبة



Chi-Square=579.845
p value (<.05)=.000
Relative Chi-Sq (<5.0)=21.476
CFI (>=.9) =.689
TLI (>=.9) =.585
RMSEA (<= .08) =.249

ولغرض تعديل وتحسين النموذج تم حذف الفقرات المشار إليها (4 و6 و7 و8 و9) وذلك لأن نسب تشبعها أو تحيلها (Loading Factor) أقل من القيمة المرغوبة (0.50)، انظر جدول رقم (40.5)، ثم تتم اعادة تدوير البيانات مرة أخرى وقراءة النتائج.

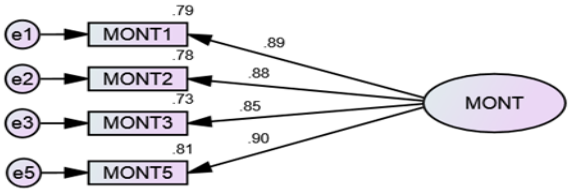
جدول رقم (**40.5**) الفقرات المحذوفة من متغير المراقبة

م	مضمون الفقرة	رمز الفقرة
1	تتضمن برامج وإجراءات المراقبة معايير اختيار المهمة الخاصة للمراجعة.	MONT4
2	تتضمن برامج وإجراءات المراقبة بحل الخلاف في وجهات النظر بين موظفي المهمة والأشخاص الآخرين الذين قاموا بعملية المراقبة.	MONT6
3	تتضمن سياسات وإجراءات المراقبة تحديد مدى الالتزام بالمعايير المهنية للعمل المؤدى.	MONT7
4	تتضمن إجراءات المراقبة إعداد تقرير نهائي بنتائج المراقبة بالإضافة إلى الإجراءات التصحيحية.	MONT8
5	يقوم مكتب المراجعة بتعديل السياسات والإجراءات الخاصة برقابة الجودة في ضوء نتائج تقارير المراقبة والمعلومات ذات العلاقة.	MONT9

بعد حذف الفقرات ذات التشبع الضعيف المحددة آنفاً، واعادة تدوير البيانات مرة أخرى، يتضح لنا من خلال الشكل رقم (14.5) المتعلق بالتحليل العاملي التوكيدي (النموذج المعدل) أن النموذج المفترض لمقياس المراقبة يتطابق مع بيانات الدراسة، ذلك أن كافة المؤشرات بعد التعديل جاءت مطابقة للمعايير الاحصائية المحددة، حيث يتبين لنا من الجدول رقم (41.5) أن مربع كاي المعياري يساوي (3.016) وهي قيمة أقل من قيمة المحك (5) وذلك بدرجة حرية تساوي (25) وبمستوى دلالة معنوية يساوي (P=0.049) أي أقل من (0.05).

أما قيمة مؤشر التطابق المقارن (CFI) فتساوي (0.996) وهي أكبر من قيمة المحك (0.90) وقريبة من الواحد الصحيح، وهو ما يدلل على وجود علاقات وارتباطات بين فقرات المراقبة وفق النموذج المعدل. وبخصوص مؤشر توكر لويس (TLI) فكانت قيمته تساوي (0.989) وهي أكبر من قيمة المحك (0.90) وتدل على قوة العلاقة بين فقرات المقياس، كما دلت النتائج أيضاً إلى ملائمة مؤشر (RMSEA) حيث كانت قيمته تساوي (0.078) وهي أقل من قيمة المحك (0.80) مما يدل على أن النموذج منتشر في المجتمع الكلي المأخوذ منه العينة؛ وعليه فإن خلاصة المؤشرات بعد التعديل تعني بأن هناك تطابقاً بين النموذج النظري وبين البيانات المجمعة.

شكل رقم (**14.5**) التحليل العاملي التوكيدي لمتغير المراقبة المعدل



Chi-Square=6.031
p value (<.05)=.049
Relative Chi-Sq (<5.0)=3.016
CFI (>=.9) =.996
TLI (>=.9) =.989
RMSEA (<= .08) =.078

جدول رقم (41.5) مؤشرات حسن المطابقة لمقياس المراقبة

مؤشرات المطابقة	قيمة المؤشر قبل التعديل	قيمة المؤشر بعد التعديل	القيمة الدالة على جودة التطابق
مربع كاي المعياري (cmin/df)	21.476	3.016	أقل من 5
مؤشر المطابقة المقارن (CFI)	0.689	0.996	أكبر من 0.90
مؤشر توكر لويس (TLI)	0.585	0.989	أكبر من 0.90
مؤشر رمسي (RMSEA)	0.249	0.078	أقل من 0.80

ومن خلال الجدول رقم (42.5) نلاحظ أن كافة التشبعات للفقرات عالية وأكبر من القيمة المرغوبة (0.50) حيث تراوحت بين (0.89) للفقرة الثانية و(0.91) للفقرة الثالثة، وهو ما يحقق الصدق التقاربي، وعند تربيع قيم التشبع للفقرات نحصل على الارتباط التربيعي (SMC) والذي تراوح من (0.79) إلى (0.83)، وعند جمع هذه القيم وقسمتها على عددها نحصل على متوسط التباين المستخلص (AVE) حيث كانت قيمته تساوي (0.81) وهو أعلى من قيمة المعيار الرئيسي (0.50)، وبالتالي فإن فقرات هذا المتغير ذات كفاءة لتمثيله، وبخصوص التقديرات المعيارية نلاحظ من الجدول رقم (42.5) أن القيم الحرجة لكل فقرة (قيمة تي الاحصائية) أكبر من 1.964 وضمن مستويات الدلالة المعنوية ($P<0.05$) وهو ما يدلل على أن فقرات المتغير تمثل تماماً مقياس المراقبة، ومن ثم قبول النموذج المعدل.

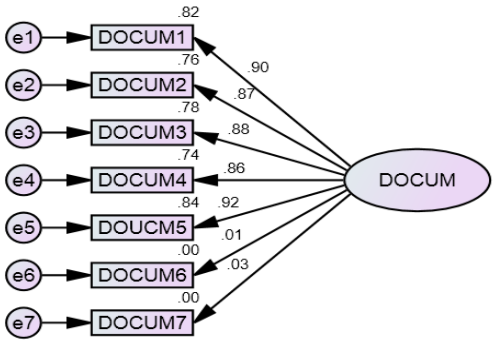
جدول رقم (**42.5**) التقديرات المعيارية لنموذج المراقبة

الفقرات	المسار	المتغير	التقديرات المعيارية	الخطأ المعياري	القيمة الحرجة	مستوى الدلالة	نسبة التشبع	الارتباط التربيعي	متوسط التباين المستخلص
			Estimate	S.E	C.R	P	Loading	SMC	AVE
Q1	<---	MONT1	1.000				0.90	0.81	0.81
Q2	<---	MONT2	0.954	0.055	17.237	.000	0.89	0.79	
Q3	<---	MONT3	0.980	0.054	18.295	.000	0.91	0.83	
Q5	<---	MONT5	1.001	0.050	19.848	.000	0.90	0.81	

7.5.5 التحليل العاملي التوكيدي لمتغير التوثيق :

يمثل هذا المتغير العنصر السابع من عناصر المعيار الدولي لرقابة الجودة (ISQC1) ويعامل كمتغير مستقل في هذه الدراسة، حيث تمثله سبع فقرات (أسئلة)، وباستخدام التحليل التوكيدي من خلال برنامج أموس، وتدوير البيانات لغرض التأكد من جودة النموذج المقترح، نلاحظ من الشكل رقم (15.5) نلاحظ وجود بعض التشبعات الضعيفة لبعض الفقرات (السادسة والسابعة)، إذ أن أقل مستوى مقبول للإبقاء على الفقرة وفق ما أشار إليه (Hair et al., 2010) هو (0.50)، وبالتالي تم حذف هاتين الفقرتين.

شكل رقم (15.5) التحليل العاملي التوكيدي لمتغير التوثيق



Chi-Square=214.294
p value (<.05)=.000
Relative Chi-Sq (<5.0)=15.307
CFI (>=.9) =.888
TLI (>=.9) =.833
RMSEA (<= .08) =.208

من ناحية أخرى ومن خلال الشكل (15.5) نلاحظ أن مؤشرات تطابق نموذج متغير التوثيق مع بيانات الدراسة قد تجاوزت المعايير المحددة من قبل الآحصائيين، حيث نجد أن قيمة مربع كاي المعياري (CMIN/DF) تساوي (15.307) وهي أكبر من قيمة المحك (5)، كذلك وبالنظر إلى مؤشر التطابق المقارن (CFI) نجدها تساوي (0.888) وهي أقل من قيمة المحك (0.90)، اضافة إلى قيمة مؤشر توكر لويس نجده يساوي (0.833) وهو أيضاً أقل من قيمة المحك (0.90)، وأخيراً نجد أيضاً مؤشر (RMESEA) هو الأخر أعلى من القيمة المرغوبة، حيث نجد قيمته تساوي (0.208) وهي أعلى من قيمة المحك (0.80)، وهذ التناقض في قيمة المؤشرات يؤكد ضرورة تعديل النموذج.

ولغرض تعديل وتحسين النموذج سيتم حذف الفقرات (6 و7) وذلك لأن نسب تشبعها (Loading Factor) أقل من القيمة المرغوبة (0.50)، انظر جدول رقم (43.5)، ثم تتم اعادة تدوير البيانات مرة أخرى وقراءة النتائج.

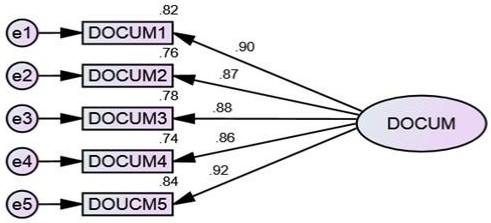
جدول رقم (**43.5**) الفقرات المحذوفة من متغير التوثيق

م	مضمون الفقرة	رمز الفقرة
1	يتوفر لدى مكتب المراجعة إرشادات خاصة بشكل ومحتوى أوراق العمل.	DOCUM6
2	يقوم مكتب المراجعة بتوثيق سياسات وإجراءات المراقبة لفترة زمنية كافية تسمح بتقييم امتثال المكتب لنظام الرقابة النوعية المعتمد لديه.	DOCUM7

بعد حذف الفقرات ذات التشبع الضعيف واعادة التدوير، ومن خلال الشكل رقم (16.5) والجدول رقم (44.5) نلاحظ أن مؤشرات تطابق النموذج مع البيانات تتوافق تماماً مع المعايير المحددة، حيث نجد أن مربع كاي يساوي (18.070) وبدرجة حرية تساوي (12)، ومستوى الدلالة المعنوية يساوي (P=0.003)، كما نجد أن قيمة مربع كاي المعياري (CMIN/DF) تساوي (3.614) وهى أقل من قيمة المحك (5) مما يعني توافق النموذج المقاس مع النموذج النظري، أما قيمة مؤشر التطابق (CFI) فتساوي (0.992) وهي أكبر من قيمة المحك (0.90)، وتدل على وجود علاقات وارتباطات بين فقرات المتغير، وبخصوص مؤشر توكر لويس (TLI) فكانت قيمته تساوي (0.984) وهي أكبر من قيمة المحك (0.90) وتدل على قوة العلاقة بين فقرات المقياس، كما دلت النتائج أيضاً إلى ملائمة مؤشر (RMSEA) حيث كانت (0.070) وهي أقل من قيمة المحك (0.80) مما يدل على أن

النموذج منتشر في المجتمع الكلي المأخوذ منه العينة؛ وعليه فإن خلاصة المؤشرات بعد التعديل تعني بأن هناك تطابقاً بين النموذج النظري وبين البيانات المجمعة.

شكل رقم (**16.5**) التحليل العاملي التوكيدي لمتغير التوثيق المعدل



Chi-Square=18.070
p value (<.05)=.003
Relative Chi-Sq (<5.0)=3.614
CFI (>=.9) =.992
TLI (>=.9) =.984
RMSEA (<= .08) =.070

جدول رقم (44.5) مؤشرات حسن المطابقة لمقياس التوثيق

مؤشرات المطابقة	قيمة المؤشر قبل التعديل	قيمة المؤشر بعد التعديل	القيمة الدالة على جودة التطابق
مربع كاي المعياري (cmin/df)	15.307	3.614	أقل من 5
مؤشر المطابقة المقارن (CFI)	0.888	0.992	أكبر من 0.90
مؤشر توكر لويس (TLI)	0.833	0.984	أكبر من 0.90
مؤشر رمسي (RMSEA)	0.208	0.070	أقل من 0.80

وبمتابعة الجدول رقم (45.5) نلاحظ أن كافة التشبعات للفقرات عالية وأكبر من القيمة المرغوبة (0.50) حيث تراوحت بين (0.87) للفقرة الرابعة و(0.91) للفقرة الخامسة، وهو ما يحقق الصدق التقاربي، وعند تربيع قيم التشبع للفقرات نحصل على الارتباط التربيعي (SMC) والذي يتراوح من (0.76) إلى (0.83)، وعند جمع هذه القيم وقسمتها على عددها نحصل على متوسط التباين المستخلص (AVE) حيث كانت قيمته تساوي (0.79) وهو أعلى من قيمة المعيار الرئيسي (0.50)، وبالتالي فإن فقرات هذا المتغير ذات كفاءة لتمثيله، أما بخصوص التقديرات المعيارية فنلاحظ من جدول رقم (45.5) أن القيم الحرجة لكل فقرة (قيمة تي الاحصائية) أكبر من 1.964 وهي ضمن مستويات الدلالة المعنوية (P<0.05) وهو ما يدلل على أن فقرات المتغير تمثل تماماً مقياس التوثيق.

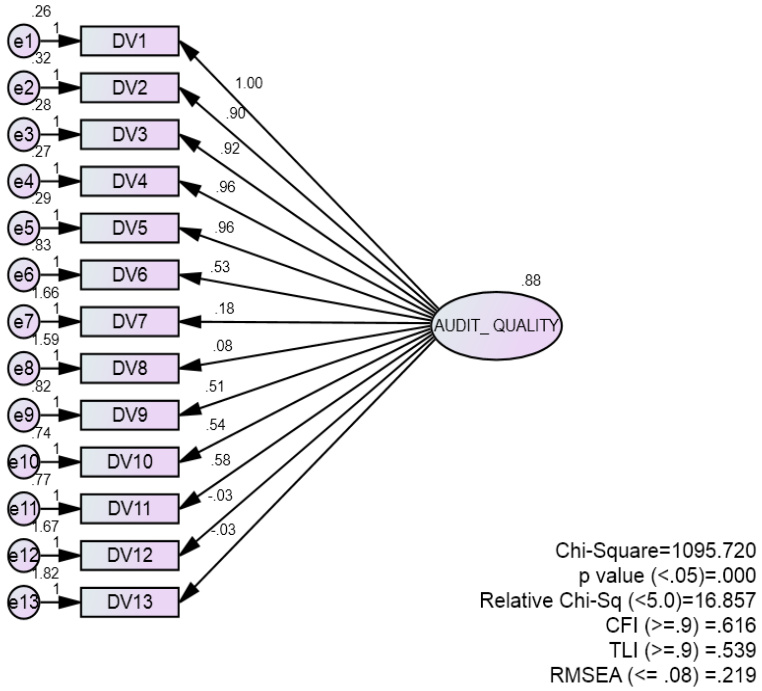
جدول رقم (45.5) التقديرات المعيارية لنموذج التوثيق

الفقرات	المسار	المتغير	التقديرات المعيارية	الخطأ المعياري	القيمة الحرجة	مستوى الدلالة	نسبة التشبع	الارتباط التربيعي	متوسط التباين المستخلص
			Estimate	S.E	C.R	P	Loading	SMC	AVE
Q1	<---	DOCUM1	1.000				0.90	0.81	0.79
Q2	<---	DOCUM2	1.215	0.120	10.135	.000	0.88	0.77	
Q3	<---	DOCUM3	0.991	0.116	8.574	.000	0.88	0.77	
Q4	<---	DOCUM4	0.954	0.099	9.625	.000	0.87	0.76	
Q5	<---	DOCUM5	0.864	0.093	9.332	.000	0.91	0.83	

8.5.5 التحليل العاملي التوكيدي لمتغير رقابة جودة المراجعة (المتغير التابع):

تمثل رقابة الجودة المتغير التابع في هذه الدراسة، وقد تم تمثيل هذا المتغير بثلاث عشرة فقرة، ولغرض التأكد من جودة النموذج المقترح تم استخدام التحليل التوكيدي من خلال برنامج أموس الاحصائي، حيث نلاحظ من الشكل رقم (17.5) وجود تشبعات ضعيفة لبعض الفقرات (السابعة والثامنة والحادية عشر والثانية عشر)، إذ أن أقل مستوى مقبول للإبقاء على الفقرة وفق ما أشار إليه (Hair et al., 2010) هو (0.50)، وبالتالي سيتم حذف هذه الفقرات.

شكل رقم (17.5) التحليل العاملي التوكيدي لمتغير رقابة جودة المراجعة



من ناحية أخرى ومن خلال الشكل (17.5) نلاحظ أن مؤشرات تطابق نموذج متغير رقابة جودة المراجعة مع بيانات الدراسة قد تجاوزت المعايير المحددة من قبل الآحصائيين، فنجد أن قيمة مربع كاي المعياري (CMIN/DF) تساوي (16.857) وهي أكبر من قيمة المحك (5)، كذلك وبالنظر إلى مؤشر التطابق المقارن (CFI) نجدها تساوي (0.616) وهي أقل من قيمة المحك (0.90)، اضافة إلى قيمة مؤشر توكر لويس نجده يساوي (0.539) وهو أيضاً أقل من قيمة المحك (0.90)، وأخيراً نجد أيضاً مؤشر (RMSEA) هو الأخر أعلى من القيمة المرغوبة، حيث نجد قيمته تساوي (0.219) وهي أعلى من قيمة المحك (0.80)، وهذ التناقض في قيمة المؤشرات يؤكد ضرورة تعديل النموذج.

ولغرض تعديل وتحسين النموذج تم حذف الفقرات (7 و8 و12 و13) وذلك لأن نسب تشبعها (Loading Factor) أقل من القيمة المرغوبة (0.50)، انظر جدول رقم (46.5).

جدول رقم (**46.5**) الفقرات المحذوفة من متغير رقابة جودة المراجعة

م	مضمون الفقرة	رمز الفقرة
1	توافر الخبرة الكافية لدى المراجع في نوع القطاع الذي يمارسه وتنتمي إليه منشأة العمبل محل المراجعة.	DV7
2	قيام مكتب المراجعة بتقديم خدمات أخرى خلاف المراجعة للعميل.	DV8
3	الاهتمام بتوثيق عملية المراجعة والتقارير وأوراق العمل والنتائج التي تم التوصل إليها.	DV12
4	مدى تحقق الإفصاح والشفافية في التقرير المقدم من قبل المراجع.	DV13

ولغرض تحسين النموذج أيضاً سيتم النظر إلى مؤشرات التعديل (Modification Indices) من خلال مخرجات برنامج أموس، والتي تقترح بضرورة ربط خطأ القياس للفقرات (2و3)، والفقرتين (2و4) والفقرتين (5و6) والفقرتين (5و10) وذلك كأفضل مقترحات لتحسين الجودة، انظر جدول رقم (47.5).

جدول رقم (47.5) مؤشرات تحسين نموذج رقابة جودة المراجعة

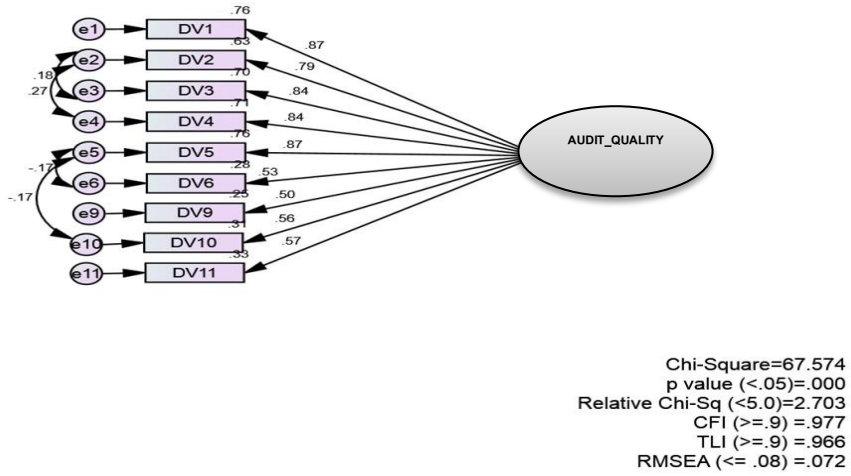
الفقرات			M.I.	Par Change
e2	<-->	e3	54.385	.034
e1	<-->	e11	11.151	-.058
e1	<-->	e10	6.126	-.070
e3	<-->	e1	5.883	.044
e4	<-->	e3	25.147	.066
e2	<-->	e4	55.378	-.045
e5	<-->	e1	4.607	.039
e5	<-->	e3	6.274	.031
e5	<-->	e6	55.212	.261
e6	<-->	e5	4.446	-.048
e7	<-->	e3	7.240	-.030
e7	<-->	e4	4.738	-.025
e7	<-->	e6	8.367	-.058
e9	<-->	e11	4.784	-.051
e9	<-->	e2	4.139	-.049
e9	<-->	e3	14.995	-.068
e5	<-->	e10	69.058	.129

UNIVERSITI SAINS ISLAM MALAYSIA
ISLAMIC SCIENCE UNIVERSITY OF MALAYSIA

بعد حذف الفقرات المشار إليها آنفاً، وإجراء ربط خطأ القياس للفقرات المحددة، واعادة تدوير البيانات مرة أخرى، يتضح لنا من خلال الشكل رقم (18.5) المتعلق بالتحليل العاملي التوكيدي (النموذج المعدل) وجدول رقم (48.5) الذي يخص مؤشرات حسن المطابقة لمقياس رقابة جودة المراجعة بعد التعديل؛ أن كافة المؤشرات جاءت مطابقة للمعايير الاحصائية المحددة، حيث نجد أن مربع كاي المعياري يساوي (2.703) وهي قيمة أقل من قيمة المحك (5) وذلك بدرجة حرية تساوي (63) وبمستوى دلالة معنوية يساوي (P=0.000) أي أقل من (0.005).

أما قيمة مؤشر التطابق المقارن (CFI) فتساوي (0.977) وهي أكبر من قيمة المحك (0.90) ما يدلل على وجود علاقات وارتباطات بين فقرات رقابة جودة المراجعة وفق النموذج المعدل. كما أن مؤشر توكر لويس جاء وفق القيم الملائمة، حيث ساوى (0.966)،. وأخيراً نجد مؤشر جذر متوسط مربع خطأ التقريب (RMSEA) تحسن هو الأخر وصار ملائماً أيضاً حيث ساوى (0.072) وهي قيمة أقل من قيمة المحك (0.08) مما يؤكد الصدق البنائي لمقياس رقابة جودة المراجعة، وأن نموذج رقابة جودة المراجعة المعدل منتشر في المجتمع الكلي المأخوذ منه العينة. وبالتالي فإن كافة النتائج دلت على قوة العلاقة بين فقرات هذا المقياس، مما يعني بأن هذه المؤشرات دليل على أن النموذج المعدل يتوافق مع بيانات الدراسة بشكل جيد، وعليه يتم قبول النموذج.

شكل رقم (**18.5**) التحليل العاملي التوكيدي لمتغير رقابة جودة المراجعة المعدل



جدول رقم (**48.5**) مؤشرات حسن المطابقة لمقياس رقابة جودة المراجعة

مؤشرات المطابقة	قيمة المؤشر قبل التعديل	قيمة المؤشر بعد التعديل	القيمة الدالة على جودة التطابق
مربع كاي المعياري (cmin/df)	16.857	2.703	أقل من 5
مؤشر المطابقة المقارن (CFI)	0.616	0.977	أكبر من 0.90
مؤشر توكر لويس (TLI)	0.539	0.966	أكبر من 0.90
مؤشر رمسي (RMSEA)	0.219	0.072	أقل من 0.80

ومن خلال الجدول رقم (49.5) نلاحظ أن كافة التشبعات للفقرات عالية وأكبر من القيمة المرغوبة (0.50) حيث تراوحت بين (0.67) للفقرة السادسة و(0.83) للفقرة الخامسة، وهو ما يحقق

الصدق التقاربي، وبتربيع قيم التشبع للفقرات نحصل على الارتباط التربيعي (SMC) والذي يتراوح من (0.45) إلى (0.69)، وعند جمع هذه القيم وقسمتها على عددها نحصل على متوسط التباين المستخلص (AVE) حيث كانت قيمته تساوي (0.57) وهو أعلى من قيمة المعيار الرئيسي (0.50)، وبالتالي فإن فقرات هذا المتغير ذات كفاءة لتمثيله، أما بخصوص التقديرات المعيارية فيتبين من الجدول رقم (56.5) أن القيم الحرجة لكل فقرة (قيمة تي الاحصائية) أكبر من 1.964 وضمن مستويات الدلالة المعنوية (P≤0.05) وهو ما يدلل على أن فقرات المتغير تمثل تماماً مقياس رقابة جودة المراجعة، ومن ثم قبول النموذج المعدل.

جدول رقم (**49.5**) التقديرات المعيارية لنموذج رقابة جودة المراجعة

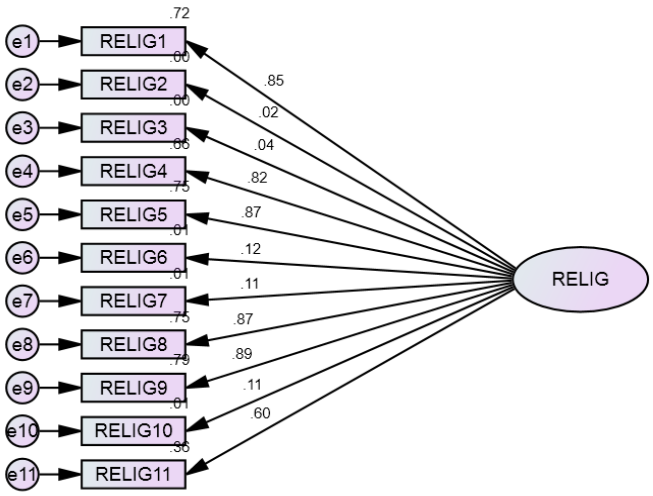
متوسط التباين المستخلص	الارتباط التربيعي	نسبة التشبع	مستوى الدلالة	القيمة الحرجة	الخطأ المعياري	التقديرات المعيارية	المتغير	المسار	الفقرات
AVE	SMC	Loading	P	C.R	S.E	Estimate			
0.57	0.64	0.80				1.000	DV1	<---	Q1
	0.55	0.74	.000	8.407	0.112	0.938	DV2	<---	Q2
	.580	0.67	.000	10.086	0.100	1.011	DV3	<---	Q3
	.610	0.78	.000	9.452	0.095	0.899	DV4	<---	Q4
	.690	0.83	.000	9.851	0.097	0.957	DV5	<---	Q5
	.450	0.67	.000	8.252	0.149	1.228	DV6	<---	Q6
	.670	0.82	.000	8.583	0.124	1.067	DV9	<---	Q9
	.460	0.68	.000	8.142	0.126	1.026	DV10	<---	Q10
	.490	0.70	.000	9.716	0.131	1.274	DV11	<---	Q11

9.5.5 التحليل العاملي التوكيدي لمتغير البعد الديني (المتغير المؤثر):

يمثل متغير البعد الديني (المتغير المؤثر) في هذه الدراسة، وقد تم تمثيله بإحدى عشرة فقرة، وقد تم تحديدها من خلال الدراسات السابقة.

وباستخدام التحليل التوكيدي من خلال برنامج أموس، وتدوير البيانات لغرض التأكد من جودة النموذج المقترح، يتضح من الشكل رقم (19.5) وجود تشبعات ضعيفة لبعض الفقرات (الثانية والثالثة والسادسة والسابعة والعاشرة)، إذ أن أقل مستوى مقبول للإبقاء على الفقرة وفق ما أشار إليه (Hair et al., 2010) هو (0.50)، وبالتالي سيتم حذف هذه الفقرات.

شكل رقم (19.5) التحليل العاملي التوكيدي لمتغير البعد الديني



Chi-Square=666.830
p value (<.05)=.000
Relative Chi-Sq (<5.0)=15.155
CFI (>=.9) =.698
TLI (>=.9) =.623
RMSEA (<= .08) =.207

من جانب أخر ومن خلال الشكل (17.5) يتضح أن مؤشرات تطابق نموذج متغير البعد الديني مع بيانات الدراسة قد تجاوزت المعايير المحددة من قبل الآحصائيين، فنجد أن قيمة مربع كاي المعياري (CMIN/DF) تساوي (15.155) وهي أكبر من قيمة المحك (5)، كذلك وبالنظر إلى مؤشر التطابق المقارن (CFI) نجدها تساوي (0.698) وهي أقل من قيمة المحك (0.90)، اضافة إلى قيمة مؤشر توكر لويس نجده يساوي (0.623) وهو أيضاً أقل من قيمة المحك (0.90)، وأخيراً نجد أيضاً مؤشر (RMESEA) هو الأخر أعلى من القيمة المرغوبة، حيث نجد قيمته تساوي (0.207) وهي أعلى من قيمة المحك (0.08)، وهذ التناقض في قيمة المؤشرات يؤكد ضرورة تعديل النموذج.

ولغرض تعديل وتحسين النموذج تم حذف الفقرات المشار إليها سابقاً وهي (2 و3 و6 و7 و10) وذلك لأن نسب تشبعها أو تحيلها (Loading Factor) أقل من القيمة المرغوبة (0.50)، انظر جدول رقم (50.5)، ثم تتم إعادة تدوير البيانات مرة أخرى وقراءة النتائج.

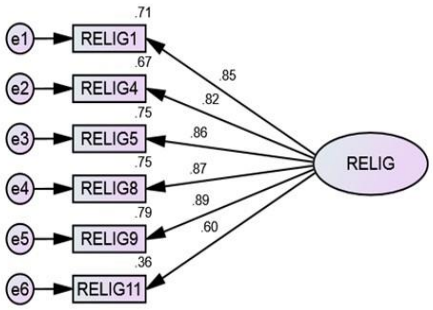
جدول رقم (**50.5**) الفقرات المحذوفة من متغير البعد الديني

م	مضمون الفقرة	رمز الفقرة
1	يجب اعتقاد مراجعو الحسابات بالثواب والعقاب الإلهي للالتزام بالسلوك الأخلاقي والمهني.	RELIG2
2	قيام عملية المراجعة على القيم الإسلامية يضمن حياد واستقلال المراجع ويحمى المهنة من التحديات التى تواجهها.	RELIG3
3	يستشعر المراجع بأن إهماله فى أداء عمله المهنى تفريط فى واجبه الدينى، ولذا فهو لايهمل فى تصميم برنامج المراجعة ولا يتعجل فى خطوات الفحص، ولا يتغافل عن الحصول على البيانات الكافية لتأييد رأيه، ولا يوقع على تقرير عن حسابات لم تفحص بمعرفته أو بمعرفة	RELIG6

	مندوبيه.	
4	يعتبر المراجع مسؤولا أمام الله عز وجل عند قيامه بعملية المراجعة.	RELIG7
5	في حال غياب القواعد والمعايير والإرشادات يقوم مراجعو الحسابات بإخضاع تصرفاتهم وقراراتهم لفحص مدى توافقها مع ما يأمرهم به دينهم وأخلاقهم.	RELIG10

بعد حذف الفقرات ذات التشبع الضعيف وإعادة التدوير، ومن خلال الشكل رقم (20.5) والجدول رقم (51.5) نجد أن مؤشرات تطابق النموذج مع البيانات تتوافق تماماً مع المعايير المحددة، حيث نجد أن مربع كاي يساوي (23.939) وبدرجة حرية تساوي (40)، ومستوى الدلالة المعنوية يساوي (P=0.002)، كما نجد أن قيمة مربع كاي المعياري (CMIN/DF) تساوي (2.992) وهى أقل من قيمة المحك (5) مما يعني توافق النموذج المقاس مع النموذج النظري، أما قيمة مؤشر التطابق (CFI) فتساوي (0.989) وهي أكبر من قيمة المحك (0.90)، وتدل على وجود علاقات وارتباطات بين فقرات المتغير، وبخصوص مؤشر توكر لويس (TLI) فكانت قيمته تساوي (0.980) وهي أكبر من قيمة المحك (0.90) وتدل على قوة العلاقة بين فقرات المقياس، كما دلت النتائج أيضاً إلى ملائمة مؤشر (RMSEA) حيث كانت (0.78) وهي أقل من قيمة المحك (0.08) مما يدل على أن النموذج منتشر في المجتمع الكلي المأخوذ منه العينة؛ وعليه فإن خلاصة المؤشرات بعد التعديل تعني بأن هناك تطابقاً بين النموذج النظري وبين البيانات المجمعة.

شكل رقم (**20.5**) التحليل العاملي التوكيدي لمتغير البعد الديني المعدل



Chi-Square=23.939
p value (<.05)=.002
Relative Chi-Sq (<5.0)=2.992
CFI (>=.9) =.989
TLI (>=.9) =.980
RMSEA (<= .08) =.078

جدول رقم (51.5) مؤشرات حسن المطابقة لمقياس البعد الديني

مؤشرات المطابقة	قيمة المؤشر قبل التعديل	قيمة المؤشر بعد التعديل	القيمة الدالة على جودة التطابق
مربع كاي المعياري (cmin/df)	15.155	2.992	أقل من 5
مؤشر المطابقة المقارن (CFI)	0.698	0.989	أكبر من 0.90
مؤشر توكر لويس (TLI)	0.623	0.980	أكبر من 0.90
مؤشر رمسي (RMSEA)	0.207	0.78	أقل من 0.80

كما يتبين الجدول رقم (52.5) نلاحظ أن كافة التشبعات للفقرات عالية وأكبر من القيمة المرغوبة (0.50) حيث تراوحت بين (0.60) للفقرة الحادية عشر و(0.82) للفقرة الرابعة، وهو ما يحقق الصدق التقاربي، وبتربيع قيم التشبع للفقرات نحصل على الارتباط التربيعي (SMC) والذي يتراوح من (0.36) إلى (0.79)، وعند جمع هذه القيم وقسمتها على عددها نحصل على متوسط التباين المستخلص (AVE) حيث كانت قيمته تساوي (0.67) وهو أعلى من قيمة المعيار الرئيسي (0.50)، وبالتالي فإن فقرات هذا المتغير ذات كفاءة لتمثيله، أما بخصوص التقديرات المعيارية فنلاحظ من جدول رقم (52.5) أن القيم الحرجة لكل فقرة (قيمة تي الاحصائية) أكبر من 1.964 وهي ضمن مستويات الدلالة المعنوية ($P<0.05$) وهو ما يدلل على أن فقرات المتغير تمثل تماماً مقياس البعد الديني.

جدول رقم (52.5) التقديرات المعيارية لنموذج البعد الديني

الفقرات	المسار	المتغير	التقديرات المعيارية	الخطأ المعياري	القيمة الحرجة	مستوى الدلالة	نسبة التشبع	الارتباط التربيعي	متوسط التباين المستخلص
			Estimate	S.E	C.R	P	Loading	SMC	AVE
Q1	<---	RELIG1	1.000				0.85	0.72	0.67
Q4	<---	RELIG4	0.699	0.075	9.269	.000	0.82	0.67	
Q5	<---	RELIG5	0.834	0.085	9.835	.000	0.87	0.76	
Q8	<---	RELIG8	0.624	0.071	8.821	.000	0.87	0.76	
Q9	<---	RELIG9	0.986	0.113	8.733	.000	0.89	0.79	
Q11	<---	RELIG11	0.648	0.079	8.192	.000	0.60	0.36	

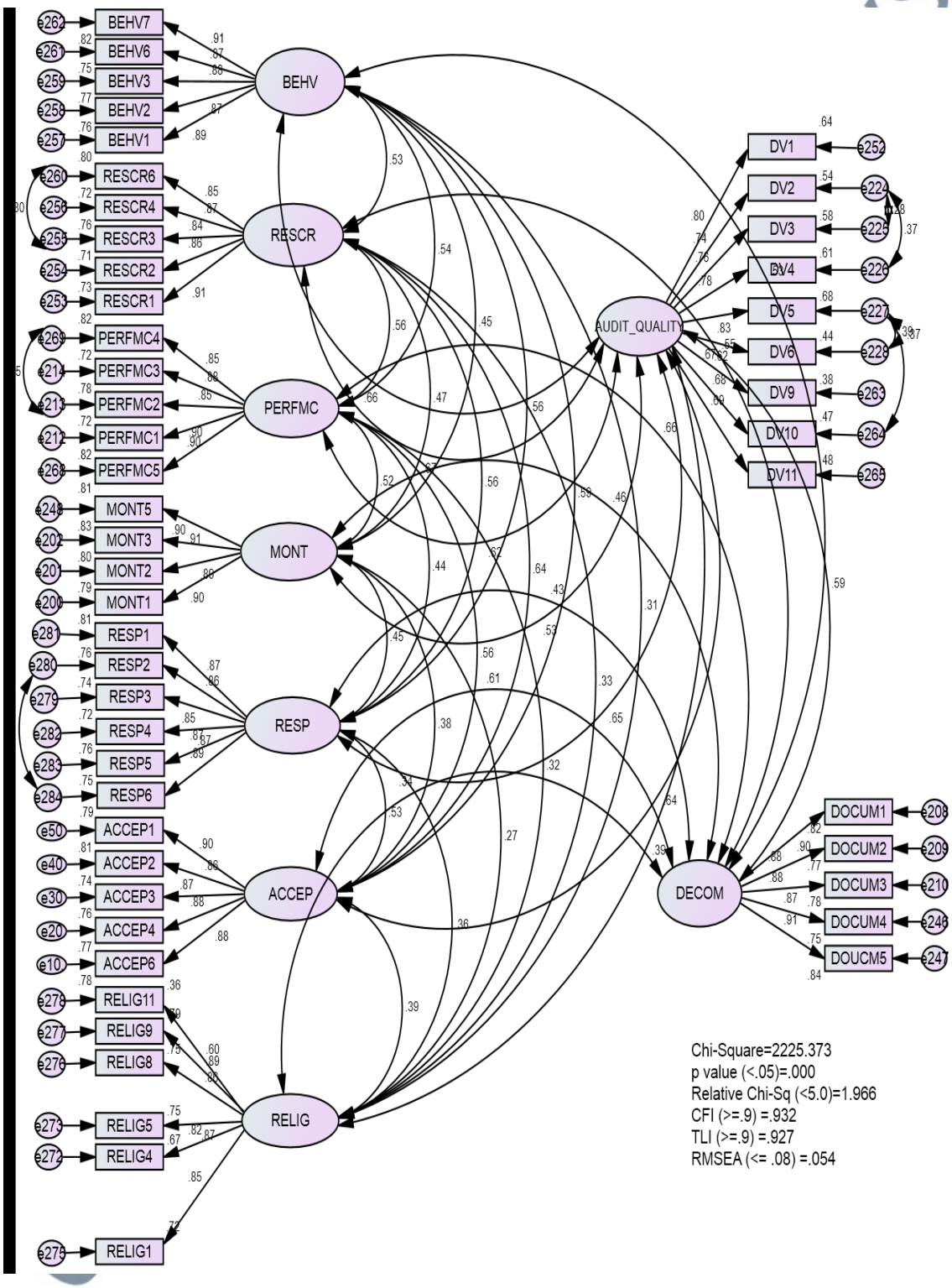
مما سبق ومن خلال كل التحليلات السابقة (التحليل التوكيدي لكل متغير من متغيرات الدراسة على حدة)، يمكن القول أن مقياس رقابة الجودة (المتغير التابع) ومقاييس عناصر المعيار الدولي لرقابة الجودة (ISQC1) ببنوده السبعة (متغيرات مستقلة) ومقياس البعد الديني (متغير مؤثر) قد حققت جميعها الشروط والمعايير الاحصائية المطلوبة لقبولهم لغرض تمثيل نموذج الدراسة وقياسه.

6.5 نموذج القياس المتكامل للدراسة:

يعرف النموذج بأنه تمثيل لظاهرة أو محاكاة لها أو تمثيل لشيء ما موجود في الواقع، أو هو تعبير أو تصوير رمزي مصطنع لموقف أو مشكلة ما بما يساعد على حسن التصور كأساس لصنع القرار المناسب (عزوز، 2018)، فبعد التأكد من أن كافة الفقرات تمثل المتغيرات التي تنتمي إليها، وقد حققت المعايير الموصى بها وذلك باستخدام التحليل العاملي التوكيدي (CFA) لكل متغير على حدةٍ، تأتي مرحلة قياس كل هذه المتغيرات دفعة واحدة، وذلك للتعرف على مدى جودة مطابقة نموذج الدراسة بشكل عام، والتأكد من أن المتغيرات توفر القياس الصحيح للمتغير المطلوب قياسه.

ولغرض التحقق من مطابقة النموذج والصدق القياسي له، سيتم استخدام نفس مؤشرات المطابقة التي تم استخدامها لكل متغير على حدة، والمتمثلة في (مربع كاي، مؤشر المطابقة المقارن (CFI)، مؤشر توكر لويس (TLI)، مؤشر رمسي (RMSEA)، والشكل التالي رقم (21.5) يبين نموذج القياس المتكامل لمتغيرات الدراسة.

شكل رقم (21.5) نموذج القياس المتكامل لمتغيرات الدراسة



بناء على قيم مؤشرات المطابقة (Model Fit Indices)، والمعروضة في الشكل رقم (21.5) والجدول رقم (53.5) نلاحظ أن جميع المؤشرات مرضية وملاءمة وجاءت مطابقة للمعايير الاحصائية المحددة، وأن كافة النتائج جيدة، وهو ما يدل على تطابق بين النموذج القياسي وبيانات الدراسة، حيث يتضح أن مؤشرات المطابقة جيدة وضمن المعايير المقبولة احصائياً، ونجد أن مربع كاي المعياري يساوي (1.966) وهي قيمة أقل من قيمة المحك (5)، وبمستوى دلالة معنوية دال احصائياً يساوي (P=0.000) أي أقل من (0.05).

أما فيما يخص مؤشر رمسي (RMESA) وهو أحد أهم المؤشرات فيساوي (0.054) وبالتالي فهو أقل من قيمة المحك (0.08) مما يؤكد الصدق البنائي للنموذج القياسي.

أما قيمة مؤشري المطابقة المقارن (CFI) وقيمة مؤشر توكر لويس (TLI) فهما أكبر من قيمة المحك (0.90) وكانت قيمة كل منهما تساوي (0.932) و (0.927) على التوالي، وهما قيمتان جيدتان، مما يدلل على وجود علاقات وارتباطات جيدة بين متغيرات هذا المقياس، وبالتالي فإن النموذج يطابق بيانات الدراسة بشكل جيد، وعليه سيتم قبوله.

جدول رقم (**53.5**) مؤشرات حسن المطابقة للنموذج القياسي

مؤشرات المطابقة	قيمة المؤشر	القيمة الدالة على جودة التطابق
مربع كاي المعياري (cmin/df)	1.966	أقل من 5
مؤشر المطابقة المقارن (CFI)	0.932	أكبر من 0.90
مؤشر توكر لويس (TLI)	0.927	أكبر من 0.90
مؤشر رمسي (RMSEA)	0.054	أقل من 0.08

أما فيما يخص التقديرات المعيارية فنلاحظ أن قيمة تي الاحصائية (CR) أكبر من 1.964 لكافة الفقرات، حيث كانت أدنى قيمة تساوي (11.894) وهي ضمن مستويات الدلالة المعنوية ($P\leq0.05$) مما يدلل على أن الفقرات تمثل تماماً مقياس النموذج القياسي المعدل (انظر الملحق رقم 3 ص 355).

من جانب أخر نلاحظ من الشكل رقم (21.5) و(الملحق رقم 4 ص 357) أن كافة العلاقات والارتباطات بين المتغيرات جاءت وفق الشروط المحددة وذات دلالة احصائية، حيث أن قيمة (تي) الاحصائية أكبر من (1.964)، وهذا يشير إلى أن الفقرات في النموذج قادرة على قياس العلاقات بين المتغيرات وبمستوى دلالة تساوي (0.000) أي أقل من (0.05).

وفيما يخص اختبارات الصدق، فبالنظر إلى مصفوفة الارتباطات كما يوضحها جدول رقم (54.5) يتبين عدم وجود قيم صفرية بين عوامل ومتغيرات النموذج مما يدل ذلك على قوة التنبؤ بين المتغيرات، حيث أن نسبة الارتباطات بين متغيرات النموذج لم تقل عن (0.20) ولم تتجاوز (0.90) وهو ما يدل على عدم وجود مشكلة التعدد الخطي ويحقق الصدق التمايزي (Discriminant Validity)، فقد كان أدنى مستوى من الارتباط يساوي (0.27) بين البعد الديني ومتغير المراقبة، في حين كان أعلى مستوى ارتباط يساوي (0.67) بين متغير الموارد البشرية ومتغير رقابة الجودة، وهو ما يعني أن هناك ارتباطاً بين العوامل وفي نفس الوقت يتضمنها الاختلاف والتمايز، مما يفيد بأن أن النموذج مطابق بشكل ملائم لبيانات بيئة الدراسة، وبالتالي يمكن الاعتماد عليها في قياس وتحليل فرضيات الدراسة.

جدول رقم (54.5) مصفوفة الارتباط بين المتغيرات الكامنة في نموذج الدراسة

المتغيرات الكامنة	مسؤوليات القيادة	متطلبات السلوك الأخلاقي	قبول واستمرار العلاقات مع العملاء	الموارد البشرية	أداء العمليات	المراقبة	التوثيق	جودة المراجعة	البعد الديني
مسؤوليات القيادة	1.000								
متطلبات السلوك الأخلاقي	.57	1.000							
قبول واستمرار العلاقات مع العملاء	.53	.59	1.000						
الموارد البشرية	.56	.53	.64	1.000					
أداء العمليات	.44	.54	.57	.57	1.000				
المراقبة	.45	.46	.38	.47	.52	1.000			
التوثيق	.43	.53	.61	.55	.66	.46	1.000		
جودة المراجعة	.65	.66	.64	.67	.62	.53	.59	1.000	
البعد الديني	.36	.31	.39	.33	.32	.27	.34	.40	1.000

UNIVERSITI SAINS ISLAM MALAYSIA
ISLAMIC SCIENCE UNIVERSITY OF MALAYSIA

معيار فورنل لاركر: Fornell –Larcker Criterion

يستخدم هذا المعيار كأداة لاختبار صدق التمايز بين المتغيرات أو الأبعاد باستخدام التحليل العاملي التوكيدي (CFI)، إذ ينص المعيار على أن متوسط التباين المستخلص Average Variance Extracted (AVE) لكل متغير في المقياس يجب أن يكون أعلى من قيمة التباين المشترك Share Variance (SV) لجميع الارتباطات أو العلاقات، فمن خلال مصفوفة الارتباطات السابقة، والجدول رقم (55.5) والذي يبين التباين المشترك بين المتغيرات، (ويتم الحصول عليه من خلال ضرب نسب الارتباط في نفسها) ومتوسط التباين المستخلص (المتوسط الحسابي للارتباط المتعدد التربيعي للمتغير، والذي تم حسابه عند التحليل التوكيدي لكل متغير) يتضح أن قيمة متوسط التباين المستخلص لكل متغير أعلى من التباين المشترك بين جميع المتغيرات.

جدول رقم (**55.5**) مصفوفة التباين المشترك والتباين المستخلص لمتغيرات الدراسة

المتغيرات الكامنة	مسؤوليات القيادة	متطلبات السلوك الأخلاقي	قبول واستمرار العلاقات مع العملاء	الموارد البشرية	أداء العمليات	المراقبة	التوثيق	جودة المراجعة	البعد الديني
مسؤوليات القيادة	0.75								
متطلبات السلوك الأخلاقي	0.32	0.78							
قبول واستمرار	0.28	0.35	0.77						

									العلاقات مع العملاء
					0.75	.0.410	0.28	0.31	الموارد البشرية
				0.77	0.32	0.32	0.29	0.19	أداء العمليات
			0.81	0.27	0.22	0.14	0.21	0.20	المراقبة
		0.79	0.21	0.44	0.30	0.37	0.28	0.18	التوثيق
	0.57	0.35	0.28	0.38	0.45	0.41	0.44	0.42	جودة المراجعة
0.67	0.16	0.12	0.07	0.10	0.11	0.15	0.10	0.13	البعد الديني

وطالما أن متوسط التباين المستخلص لكل متغير في الاستبانة أعلى من الارتباط، أو التباين المشترك بين تلك المتغيرات، فإن استبانة الدراسة تتميز بصدق التمايز.

أخيراً وعلى ضوء التحليلات السابقة لكل متغير من متغيرات الدراسة على حدة، وبناءً على المؤشرات المذكورة سابقاً والتي تؤكد على قوة العلاقة بين عوامل هذا المقياس، وتطابق النموذج مع بيانات الدراسة، فسيتم قبول هذا النموذج وقياسه.

7.5 نموذج البناء المتكامل للدراسة: Full Fledged Structural Equation Modeling

يختلف النموذج البنائي عن النموذج القياسي في أن التركيز ينتقل من دراسة العلاقات بين المتغيرات الكامنة والمتغيرات الدالة عليها (الموضوعة لقياسها) إلى دراسة طبيعة ومعنى العلاقة بين المتغيرات، فبعد أن تم التأكد من تطابق النموذج القياسي مع بيانات الدرسة طبقاً لمؤشرات التطابق التي يتطلبها التحليل عن طريق نمذجة المعادلة البنائية، سيتم التحقق من تطابق النموذج مع بيانات العينة، يلي ذلك التحقق

من صحة الفرضيات في النموذج النظري الافتراضي، واختبار العلاقة بين المتغيرات المستقلة (عناصر المعيار الدولي لرقابة الجودة ISQC1)، والمتغير التابع (جودة المراجعة)، بالاضافة لدراسة مدى تأثير البعد الديني على العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع.

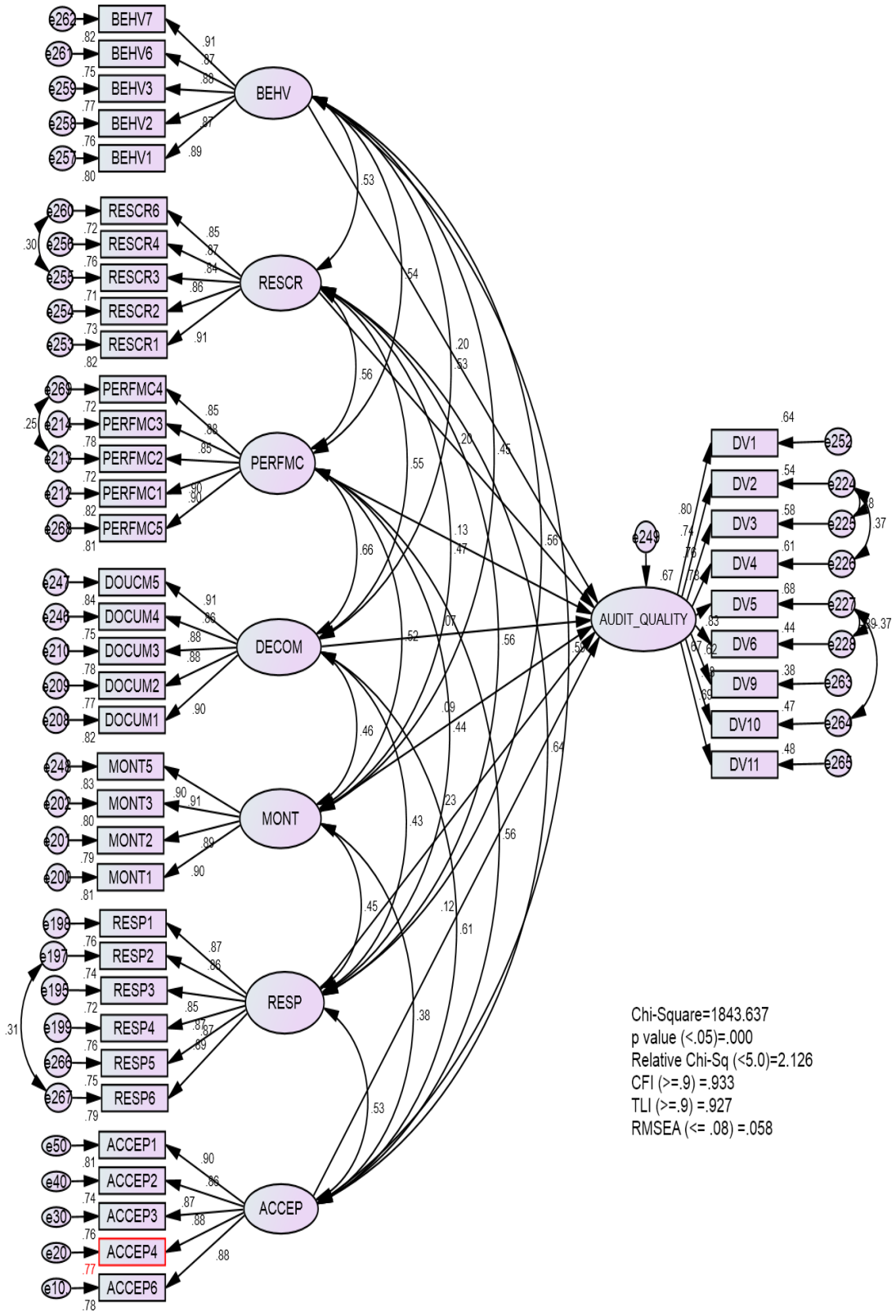
في البداية تم اختبار نموذج الدراسة بشكل تجريبي، وذلك لغرض اختبار العلاقة بين عناصر المعيار الدولي لرقابة الجودة، والمتغير التابع المتمثل في جودة المراجعة مباشرةً، أي بدون ربط المتغيرات المستقلة مع بعضها البعض، وباستخدام برنامج أموس ومؤشرات حسن المطابقة، جاءت النتائج غير ملاءمة وتدل على عدم جودة النموذج، حيث كان مؤشر التطابق المقارن (CFI) يساوي (0.867) وهو أقل من قيمة المحك (0.90)، كما أن قيمة مؤشر توكر لويس تساوي (0.859) وهي أيضاً أقل من قيمة المحك (0.90)، بالاضافة إلى قيمة مؤشر (RMSEA) هو الأخر كان أعلى من القيمة المرغوبة، حيث كانت قيمته تساوي (0.081) وهي أعلى من قيمة المحك (0.080)، وهذ التناقض في قيمة المؤشرات يؤكد ضرورة تعديل النموذج، (انظر الملحق رقم 5 ص رقم 358).

بعد الاختبار التجريبي تم ربط كافة المتغيرات المستقلة مع بعضها البعض، وذلك لغرض اختبار تأثيرها على المتغير التابع والمتمثل في جودة المراجعة كطريقة لتحسين جودة التطابق، ويبين الشكل رقم (22.5) نتائج تمثيل النموذج بيانياً باستخدام برنامج أموس، وكذلك نتائج العلاقات المباشرة بين المتغيرات، حيث تم استخدام نفس مؤشرات حسن المطابقة المستخدمة في التحليل التوكيدي للحكم على ملاءمة النموذج وجودته، فمن خلال الشكل رقم (22.5) والجدول رقم (56.5) يتضح أن النموذج يتمتع بجودة مطابقة ملاءمة، وحقق كل المعايير المطلوبة لقبوله، وأن جميع تقديرات النموذج دالة احصائياً عند مستوى الدلالة (α = 0.05)، حيث نلاحظ أن مربع كاي المعياري يساوي (2.126) وهو أصغر من قيمة

المحك (5) وهو مؤشر جيد للنموذج ويدل على جودة المطابقة، أما مؤشر التطابق المقارن (CFI) فيساوي (0.933) وهو أكبر من قيمة المحك (0.90) ويدل على أن على أن النموذج الافتراضي في الدراسة يؤكد وجود ارتباطات أو علاقات بين المتغيرات في النموذج، كما أن مؤشر توكر لويس (TLI) قد ساوى (0.927) وهي قيمة أكبر من قيمة المحك (0.90) وتدل على مطابقة البيانات للنموذج مطابقة جيدة، وفيما يخص مؤشر رمسي (RMSEA) وهو من أهم المؤشرات في النموذج البنائي فقد ساوي (0.058) أي أصغر من قيمة المحك (0.08) وهو ما يؤكد بأن النموذج النظري الافتراضي يتضمن وجوده في المجتمع الكلي، وبهذه المؤشرات نضمن تطابق النموذج النظري الافتراضي المكون من ثمانية عوامل كامنة مع واقع البيئة الليبية من خلال البيانات التي تم جمعها بواسطة الاستبانة، وبالتالي يتم قبول النموذج، كما أن هذه النتائج تؤكد عمل المتغيرات المستقلة مع بعضها البعض، باعتبارها عناصر لمعيار واحد، وتتشابك العلاقات فيما بينها بغية التأثير الفعال على جودة المراجعة.

UNIVERSITI SAINS ISLAM MALAYSIA
ISLAMIC SCIENCE UNIVERSITY OF MALAYSIA

شكل (22.5) النموذج البنائي للدراسة



جدول رقم (**56.5**) مؤشرات حسن المطابقة للنموذج البنائي للدراسة

مؤشرات المطابقة	قيمة المؤشر	القيمة الدالة على جودة التطابق
مربع كاي المعياري (cmin/df)	2,126	أقل من 5
مؤشر المطابقة المقارن (CFI)	0.933	أكبر من 0.90
مؤشر توكر لويس (TLI)	0.927	أكبر من 0.90
مؤشر رمسي (RMSEA)	0.058	أقل من 0.80

8.5 اختبار فرضيات الدراسة:

لاختبار فرضيات الدراسة سيتم الاعتماد على قيمة معامل التقدير (Estimate) وذلك لكل مسار بين متغيرين، بحيث يجب أن يكون معامل التقدير أكبر من الصفر، أما لقبول العلاقة بين متغيرين فستكون النسبة الحاسمة لذلك هي النسبة الحرجة (Critical Ratios)، حيث لأجل قبول الفرضية أو رفضها يجب أن تكون النسبة الحرجة أكبر أوتساوي (1.964) وذلك ضمن مستوى دلالة أقل من 0.05 .(Hair et. al, 2010)

1.8.5 الفرضية الرئيسية الأولى: تلتزم مكاتب المراجعة في ليبيا بعناصر رقابة الجودة الواردة في معيار المراجعة الدولي ISQC1 لرقابة الجودة، وقد قسمت هذه الفرضية الرئيسية إلى سبع فرضيات فرعية وفقاً لمحددات المعيار الدولي لرقابة الجودة ISQC1، وسيتم اختبار كل فرضية فرعية كما يلي:

1.1.8.5 الفرضية الفرعية الأولى: نصت الفرضية الفرعية الأولى من الفرضية الرئيسية الأولى على أن الالتزام بمسؤوليات القيادة داخل مكتب المراجعة يؤثر على جودة المراجعة في مكاتب المراجعة الليبية،

فمن خلال الشكل رقم (22.5) وجدول مخرجات برنامج أموس رقم (57.5) نلاحظ أن المؤشرات تدل على وجود تأثير ايجابي بين مسؤوليات القيادة داخل مكاتب المراجعة على جودة المراجعة في بيئة المراجعة الليبية، فقد بلغ حجم تأثير مسؤوليات القيادة داخل مكاتب المراجعة على جودة المراجعة (0.23)، أي زيادة مستوى مسؤوليات القيادة بوحدة واحدة يؤدي إلى زيادة جودة المراجعة بمقدار (0.23)، وعلى ضوء مخرجات برنامج أموس تُقبل هذه الفرضية باعتبارها كانت ذات دلالة احصائية، حيث كانت قيمة النسبة الحرجة (CR) تساوي (4.410) وهي أكبر من قيمة المحك (1.964)، وقيمة مستوى الدلالة (P) يساوي (0.000) أي ذات دلالة معنوية إحصائية، وأقل من قيمة المحك للدلالة المعنوية (0.05)، وقيمة معامل المسار أو التقديرات المعيارية تساوي (0.23) واتجاهها موجب مما يؤكد بأن زيادة الاهتمام بمسؤوليات القيادة لدى مكاتب المراجعة يؤدي إلى ارتفاع جودة المراجعة.

وتبرر الدراسة هذا الالتزام بأن أغلب مكاتب المراجعة الليبية تأخذ شكل المنشأة الفردية كشكل قانوني (57.1% مكاتب صغيرة)، مما يدفع ببعض أصحاب هذه المكاتب على تحمل المسؤولية عن تحقيق الجودة بشكل مباشر، لضمان المحافظة على سمعة مكاتبهم، ومن ناحية أخرى ترى الدراسة أيضاً أن هذا الالتزام قد يعود إلى الخبرة العملية والعلمية المتوفرة لدى العديد من أصحاب مكاتب المراجعة، ولمعرفتهم بالتأثير الايجابي لنشر ثقافة الجودة داخل مكاتبهم، حيث أن 74% من المراجعين تزيد خبرتهم عن 5 سنوات، من جانب أخر ترى الدراسة بأن التزام مكاتب وشركات المراجعة التي لها تعاملات وارتباطات مع شركات المراجعة الدولية أو الإقليمية، قد يعود إلى نشر ثقافة الجودة داخل هذه المكاتب، ذلك بأن الجودة مطلب أساسي يجب أن تدركه قيادة المكتب لضمان قبول العمل مع هذه الشركات الكبرى، ويقع ضمن اشتراطات التعاون بينهم، وهو ما يتوافق مع دراسة (انديه وغيث، 2016) التي تؤكد بوجود علاقة طردية بين ارتباط مكتب المراجعة مع أحد المكاتب العالمية وجودة المراجعة داخل بيئة المراجعة

الليبية، كما تبرر ذلك بوجود مجموعة التزامات تترتب على مكتب المراجعة نظير هذا الارتباط، كتطبيق نظام للرقابة على الجودة واستحداث نظام لتقييم الآداء بالمكتب، والالتزام بمعايير المراجعة الدولية، والمشاركة في برنامج فحص النظير، وبالتالي فإن هذا الارتياط يساهم في زيادة جودة المراجعة خاصة في البلدان النامية حيث تكون المنظمات المهنية أقل تأثيراً، كما يزيد تأثير هذا الارتباط في حال ضعف أو غياب معايير المراجعة المحلية.

جدول (**57.5**) نتائج اختبار الفرضية الفرعية الأولى

المتغير المستقل IV	المتغير التابع DV	التقديرات Estimate	الخطأ المعياري S.E	النسبة الحرجة CR	مستوى الدلالة P.Value	التقديرات المعيارية
مسؤوليات القيادة	جودة المراجعة	0.23	0.051	4.410	0.000	0.23

2.1.8.5 الفرضية الفرعية الثانية: أشارت الفرضية الفرعية الثانية من الفرضية الرئيسية الأولى على أن الالتزام بالسلوك الأخلاقي يؤثر على جودة المراجعة في مكاتب المراجعة الليبية، فمن خلال الشكل رقم (22.5) وجدول مخرجات برنامج أموس رقم (58.5) نلاحظ أن المؤشرات تدل على وجود تأثير ايجابي بين الالتزام بالسلوك الأخلاقي داخل مكاتب المراجعة على جودة المراجعة في بيئة المراجعة الليبية، حيث بلغ حجم تأثير الالتزام بالسلوك الأخلاقي على جودة المراجعة (0.18) بمعنى أن أي زيادة في مستوى الالتزام بالسلوك الأخلاقي بوحدة واحدة يؤدي إلى زيادة جودة المراجعة بمقدار (0.18)، وبناءً على مخرجات برنامج أموس تُقبل هذه الفرضية باعتبارها كانت ذات دلالة احصائية، حيث كانت قيمة النسبة الحرجة (CR) تساوي (3.833) وهي أكبر من قيمة المحك (1.964)، وقيمة مستوى الدلالة (P)

يساوي (0.000) أي ذات دلالة معنوية إحصائية، وأقل من قيمة المحك للدلالة المعنوية (0.05)، وقيمة معامل المسار أو التقديرات المعيارية تساوي (0.21) وذو اتجاه موجب مما يؤكد بأن زيادة الالتزام بالسلوك الأخلاقي لدى مكاتب المراجعة يؤدي إلى ارتفاع جودة المراجعة.

وبالرغم من أهمية هذا العامل، إلا أن قوة تأثيره لم تكن قوية بالقدر الكافي مهنياً، وتعزو الدراسة ذلك إلى عدم ادراج أخلاقيات المهنة بشكل تفصيلي ضمن مفردات المناهج المقررة في المعاهد والجامعات في التخصصات ذات العلاقة، بالاضافة إلى عدم وجود معيار محلي صادر من الجهة المنظمة للمهنة (نقابة المحاسبين والمراجعين القانونيين الليبية) يراعي الالتزام بأدبيات السلوك الأخلاقي للمهنة، أو إشارة إلى ضرورة اتباع قواعد السلوك المهني الدولية. كما ترى الدراسة أن عدم الجدية في تطبيق القوانين والعقوبات المنظمة للمهنة، وغياب الالتزام القانوني بضوابط ومعايير المهنة يصاحبه تأثير كبير على المستوى العلمي والعملي، وهذه النتيجة تتوافق مع ما توصلت إليه دراسة (AHMAD & HMIDI, 2018) حيث بينت أن هناك أسباب ومشاكل تؤدي إلى قصور وضعف في التزام المراجع بأخلاقيات وسلوكيات مهنة المراجعة، منها عدم توافر مراكز خبرة تدريبية في مجال المحاسبة على رغم الحاجة إليها. وفيما يخص الاستقلالية فقد أشارت النتائج بمراعاة وجودها، ووضع سياسات لتطبيقها بشكل مقبول، وهو ما يتوافق مع دراسة (Bashir,2013)، التي اعتبرت الاستقلالية عامل من عوامل فرق المراجعة له تأثير ذو دلالة إحصائية على جودة المراجعة، ومع ذلك ترى الدراسة وجود تقصير في هذا البند من الجهات المسؤولة، حيث لم تشر أية مادة من مواد القانون رقم (116) لسنة 1973 الخاص بتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة إلى الجهة المسؤولة عن تعيين المراجع الخارجي ولا إلى إجراءات تعيينه وهذا يعتبر تقصيراً من قبل هذا القانون في حماية المراجع واستقلاليته، وهو ما يتوافق مع دراسة (بن سليم، 2012) حيث أشارت إلى وجود مخالفات صريحة فيما يتعلق بمعيار الاستقلالية، وذلك فيما يتعلق بالجهة المسؤولة عن تعيين وعزل

المراجع الخارجي، حيث يتم ذلك بناءً على توصيات مجلس إدارة الشركة، وفق اللوائح والتشريعات الليبية المتعلقة بتنظيم مهنة المراجعة والقواعد التي تسير عليها.

جدول (**58.5**) نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثانية

المتغير المستقل IV	المتغير التابع DV	التقديرات Estimate	الخطأ المعياري S.E	النسبة الحرجة CR	مستوى الدلالة P.Value	التقديرات المعيارية
الالتزام بالسلوك الأخلاقي	جودة المراجعة	0.18	0.046	3.833	0.000	0.21

3.1.8.5 الفرضية الفرعية الثالثة: نصت الفرضية الفرعية الثالثة من الفرضية الرئيسية الأولى على أن قبول واستمرار العلاقة بين مكتب المراجعة والعملاء يؤثر على جودة المراجعة في مكاتب المراجعة الليبية، فمن خلال الشكل رقم (22.5) وجدول مخرجات برنامج أموس رقم (59.5) نلاحظ أن المؤشرات تدل على وجود تأثير ايجابي بين إدارة العلاقة بين مكتب المراجعة وعملائه على جودة المراجعة في بيئة المراجعة الليبية، فقد بلغ حجم تأثير إدارة العلاقة بين مكتب المراجعة وعملائه على جودة المراجعة (0.11)، أي زيادة مستوى إدارة العلاقة بين مكتب المراجعة وعملائه بوحدة واحدة يؤدي إلى زيادة جودة المراجعة بمقدار (0.11)، وعلى ضوء مخرجات برنامج أموس تُقبل هذه الفرضية باعتبارها كانت ذات دلالة احصائية، حيث كانت قيمة النسبة الحرجة (CR) تساوي (2,113) وهي أكبر من قيمة المحك (1.964)، وقيمة مستوى الدلالة (P) يساوي (0.035) أي ذات دلالة معنوية إحصائية، وأقل من قيمة المحك للدلالة المعنوية (0.05)، وقيمة معامل المسار أو التقديرات المعيارية تساوي (0.12)

واتجاهها موجب مما يؤكد بأن زيادة الاهتمام بإدارة العلاقة بين مكتب المراجعة وعملائه يؤدي إلى ارتفاع جودة المراجعة. إن هذه النتيجة تضمن مراعاة وجود سياسات وإجراءات يمكن من خلالها تقرير مدى قبول أو الاستمرار مع عميل معين، وكذلك مراعاة توافر القدرة المهنية والعلمية لمراجعة العميل، وهو ما يتوافق مع دراسة (جبران، 2010) في إعتبار أن قبول واستمرار العلاقات مع العملاء عامل مؤثر على جودة المراجعة، وبالرغم من أهمية هذا العامل إلا أن الدراسة تعزو عدم قوة تأثيره بالشكل الكبير وذلك نظراً لالتزام الشركات الكبيرة نسبياً فقط، أو التي لديها تعامل مع شركات المراجعة العالمية الكبرى في الغالب بهذا البند، أما بالنسبة لمكاتب المراجعة الصغيرة والتي تنتشر بشكل أكبر في سوق المراجعة الليبي (أكثر من 57%)، ونظراً لاحتكار بعض شركات المراجعة الكبرى لسوق العمل، فإن مكاتب المراجعة الصغيرة لا تبالي بمراعاة هذا الالتزام، بل تتنافس فيما بينها، مما يدفعها للمفاضلة بين جودة المراجعة والتخفيض من تكاليفها، وقبول أتعاب دون المستوى من أجل مواجهة هذه المنافسة، الأمر الذي يؤدي إلى وجود تأثير سلبي على جودتها، وهو ما تؤكده دراسة (Bierstaker, 2006) حيث ترى أن مكاتب المراجعة الصغيرة تتجه في ظل المنافسة الحادة إلى الاعتماد على عملاء بهامش ربح منخفض في ظل ارتفاع مخاطر العميل، وهو ما يتوافق أيضاً مع دراسة (زكري، 2013) حيث أشارت بأن 67.2% من عينة دراستها يأكدون بعدم وجود منافسة شريفة بين مكاتب المراجعة الليبية، وأن وجود مكاتب المراجعة الدولية قلل من فرص المكاتب المحلية في سوق المراجعة، مما جعلها تولي جل اهتمامها للحفاظ على العملاء ولا تهتم بالمحافظة على جودة المراجعة، كما تتوافق نتيجة هذه الدراسة مع دراسة (اندية وغيث، 2016) حيث توصلت إلى أن قبول واستمرار العلاقات مع العملاء أقل تأثيراً على جودة المراجعة من العوامل الأخرى.

جدول (**59.5**) نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثالثة

المتغير المستقل IV	المتغير التابع DV	التقديرات Estimate	الخطأ المعياري S.E	النسبة الحرجة CR	مستوى الدلالة P.Value	التقديرات المعيارية
إدارة العلاقة بين مكتب المراجعة والعملاء	جودة المراجعة	0.11	0.050	2.113	0.035	0.12

4.1.8.5 الفرضية الفرعية الرابعة: أشارت الفرضية الفرعية الرابعة من الفرضية الرئيسية الأولى على أن إدارة الموارد البشرية داخل مكتب المراجعة تؤثر على جودة المراجعة في مكاتب المراجعة الليبية، فمن خلال الشكل رقم (22.5) وجدول مخرجات برنامج أموس رقم (60.5) يتبين أن المؤشرات تدل على وجود تأثير ايجابي بين إدارة الموارد البشرية داخل مكاتب المراجعة على جودة المراجعة في بيئة المراجعة الليبية، فقد بلغ حجم تأثير إدارة الموارد البشرية داخل مكاتب المراجعة على جودة المراجعة (0.18)، أي زيادة مستوى إدارة الموارد البشرية بوحدة واحدة يؤدي إلى زيادة جودة المراجعة بمقدار (0.18)، وعلى ضوء مخرجات برنامج أموس تُقبل هذه الفرضية باعتبارها كانت ذات دلالة احصائية، حيث كانت قيمة النسبة الحرجة (CR) تساوي (3.630) وهي أكبر من قيمة المحك (1.964)، وقيمة مستوى الدلالة (P) يساوي (0.000) أي ذات دلالة معنوية إحصائية، وأقل من قيمة المحك للدلالة المعنوية (0.05)، وقيمة معامل المسار أو التقديرات المعيارية تساوي (0.20) واتجاهها موجب مما يؤكد بأن زيادة الاهتمام بإدارة الموارد البشرية لدى مكاتب المراجعة يؤدي إلى ارتفاع جودة المراجعة.

إن هذه النتيجة تتمشى مع متطلبات المعيار الدولي لرقابة الجودة (ISQC1)، وتؤكد حرص مكاتب المراجعة على شروط التوظيف المناسب والتدريب المستمر وشروط الكفاءة (قرابة 88% مؤهلات جامعية فما فوق) والخبرة المهنية الواجب توافرها في مراجع الحسابات عند اختيار موظفيه، ووجود سياسات وإجراءات لتقويم أداء الموظفين وترقيتهم، ويتوافق تأثير ممارسات إدارة الموارد البشرية في هذه الدراسة مع ما أشارت إليه دراسة (Atteya, 2012) من أن هذا العامل له دور على الأداء الوظيفي، وذلك من خلال التأثير الإيجابي على الالتزام التنظيمي والرضا الوظيفي، كما تدعم هذه النتيجة ما جاءت به دراسة (زكري، 2013) حيث أشارت إلى أن عدم القيام بإجراءات تدريبية والإشراف على العاملين بمكاتب المراجعة يؤثر بشكل سلبي على تطوير مهنة المراجعة والرفع من أدائها، وأخيراً وبالرغم من أهمية هذا العامل إلا أنه لم يحظى بإهتمام مناسب بالدراسات المحلية السابقة، ويمكن تفسير تقييم المشاركين لأثر هذا العامل بالقول بأن حجم مكاتب المراجعة في ليبيا وحجم السوق يحتم عليها عدم إيلاء إدارة الموارد البشرية اهتمام مناسب، مما انعكس على تقييم بعض من المشاركين بالدراسة.

جدول (**60.5**) نتائج اختبار الفرضية الفرعية الرابعة

المتغير المستقل IV	المتغير التابع DV	التقديرات Estimate	الخطأ المعياري S.E	النسبة الحرجة CR	مستوى الدلالة P.Value	التقديرات المعيارية
إدارة الموارد البشرية	جودة المراجعة	0.18	0.049	3.630	0.000	0.20

5.1.8.5 الفرضية الفرعية الخامسة: نصت الفرضية الفرعية الخامسة من الفرضية الرئيسية الأولى على أن أداء وتنفيذ المهمات داخل مكتب المراجعة يؤثر على جودة المراجعة في مكاتب المراجعة الليبية، فمن خلال الشكل رقم (22.5) وجدول مخرجات برنامج أموس رقم (61.5) يتضح أن المؤشرات تدل على وجود تأثير ايجابي بين أداء وتنفيذ المهمات داخل مكاتب المراجعة على جودة المراجعة في بيئة المراجعة الليبية، فقد بلغ حجم تأثير أداء وتنفيذ المهمات داخل مكاتب المراجعة على جودة المراجعة (0.11)، أي زيادة مستوى أداء وتنفيذ المهمات بوحدة واحدة يؤدي إلى زيادة جودة المراجعة بمقدار (0.11)، وعلى ضوء مخرجات برنامج أموس تُقبل هذه الفرضية باعتبارها كانت ذات دلالة احصائية، حيث كانت قيمة النسبة الحرجة (CR) تساوي (2.354) وهي أكبر من قيمة المحك (1.964)، وقيمة مستوى الدلالة (P) يساوي (0.019) أي ذات دلالة معنوية إحصائية، وأقل من قيمة المحك للدلالة المعنوية (0.05)، وقيمة معامل المسار أو التقديرات المعيارية تساوي (0.13) واتجاهها موجب مما يؤكد بأن زيادة الاهتمام بأداء وتنفيذ المهمات لدى مكاتب المراجعة يؤدي إلى ارتفاع جودة المراجعة.

إن هذه النتيجة تعني وجود سياسات وإجراءات مصممة من قبل مكاتب المراجعة تتضمن مسؤوليات الإشراف والمراقبة، وتؤكد بأن المهام والعمليات المنفذة تتم وفقاً للسياسات والمعايير المهنية المصممة، وأن مكاتب المراجعة تقوم بإبلاغ موظفيها بإجراءاتها للتخطيط والتنفيذ. إلا أن الباحث يرى بأن النسبة المنخفضة لقوة تأثير هذا المتغير ترجع أساساً لتلبية متطلبات هذا المعيار من قبل الشركات التي لها تعاون مع شركات المراجعة الكبيرة الدولية منها أو الإقليمية فقط، حيث أن معظم مكاتب المراجعة في ليبيا هي مكاتب فردية صغيرة تدار من قبل مدير المكتب الذي غالباً ما يكون صاحب المكتب؛ ولا وجود لشركات مراجعة مساهمة بالشكل المتعارف عليه (Bashir, 2013)؛ هذا الواقع بلا شك ينعكس على تقييم المشاركين بالدراسة،كما أن هذه النتيجة تعتبر نتيجة منطقية وذلك لعدم وجود أية نصوص قانونية

ملزمة لمكاتب المراجعة بتطبيق معايير الرقابة على الجودة، مما أدى إلى أن العديد من مكاتب المراجعة لا تولي اهتمام كبير بتطبيق هذا البند من معيار رقابة الجودة (ISQC1).

جدول (**61.5**) نتائج اختبار الفرضية الفرعية الخامسة

المتغير المستقل IV	المتغير التابع DV	التقديرات Estimate	الخطأ المعياري S.E	النسبة الحرجة CR	مستوى الدلالة P.Value	التقديرات المعيارية
أداء وتنفيذ المهمات	جودة المراجعة	0.11	0.049	2.354	0.019	0.13

6.1.8.5 الفرضية الفرعية السادسة: نصت الفرضية الفرعية السادسة من الفرضية الرئيسية الأولى على أن سياسات الرقابة والإشراف على الأداء داخل مكتب المراجعة يؤثر على جودة المراجعة في مكاتب المراجعة الليبية، فمن خلال الشكل رقم (22.5) وجدول مخرجات برنامج أموس رقم (62.5) نلاحظ أن المؤشرات تدل على وجود تأثير ايجابي بين سياسات الرقابة والإشراف على الأداء داخل مكاتب المراجعة على جودة المراجعة في بيئة المراجعة الليبية، فقد بلغ حجم تأثير سياسات الرقابة والإشراف على الأداء داخل مكاتب المراجعة على جودة المراجعة (0.076)، أي زيادة مستوى سياسات الرقابة والإشراف على الأداء بوحدة واحدة يؤدي إلى زيادة جودة المراجعة بمقدار (0.076)، وعلى ضوء مخرجات برنامج أموس تُقبل هذه الفرضية باعتبارها كانت ذات دلالة احصائية، حيث كانت قيمة النسبة الحرجة (CR) تساوي (1.978) وهي أكبر من قيمة المحك بقليل (1.964)، وقيمة مستوى الدلالة (P) يساوي (0.048) أي ذات دلالة معنوية إحصائية، وأقل من قيمة المحك للدلالة المعنوية (0.05) بقليل، أما قيمة معامل المسار أو التقديرات المعيارية تساوي (0.092) واتجاهها

موجب مما يؤكد بأن زيادة الاهتمام بسياسات الرقابة والإشراف على الأداء لدى مكاتب المراجعة يؤدي إلى ارتفاع جودة المراجعة. إلا أن ضعف النتيجة وقرب مؤشرات التحليل (قيمتي CR وP) من قيمة المحك يؤكد بأن مكاتب المراجعة لازالت تحتاج إلى المزيد من الاهتمام والمتابعة من قبل إداراتها، وذلك لتحقيق رقابة عالية الجودة لديها، وهو ما يتوافق مع دراسة (موسى، 2017) حيث أفادت بوجود رقابة ذاتية داخل مكاتب المراجعة الليبية؛ ولكن قليلة الأهمية فيما يفيد قيام مكاتب المراجعة باختبار وفحص موظفيها لمدى التزامهم بمعايير الرقابة على جودة المراجعة. وتعزو الدراسة ضعف هذا التأثير إلى ضعف دور واهتمام الجهات المختصة بمهنة المراجعة في مراقبة ومتابعة عمليات التفتيش المفاجئ لمكاتب المراجعة لأجل المحافظة على الجودة، كما يمكن ارجاع ذلك إل تكاليف عملية الرقابة أيضاً، بالاضافة إلى أن حجم مكاتب المراجعة الصغير والأوسع انتشاراً في ليبيا من العوامل المؤثرة على تقييم المشاركين بالدراسة، مما أدى إلى التأثير على نتيجة هذا المتغير.

جدول (**62.5**) نتائج اختبار الفرضية الفرعية السادسة

المتغير المستقل IV	المتغير التابع DV	التقديرات Estimate	الخطأ المعياري S.E	النسبة الحرجة CR	مستوى الدلالة P.Value	التقديرات المعيارية
الرقابة والإشراف على الأداء	جودة المراجعة	0.076	0.039	1.976	0.048	0.09

7.1.8.5 الفرضية الفرعية السابعة: أشارت الفرضية الفرعية السابعة من الفرضية الرئيسية الأولى على أن الالتزام بتوثيق نظام الرقابة داخل مكتب المراجعة لا يؤثر على جودة المراجعة في مكاتب المراجعة الليبية، فمن خلال الشكل رقم (22.5) وجدول مخرجات برنامج أموس رقم (63.5) يتضح أن المؤشرات تدل على عدم وجود تأثير ذو دلالة احصائية لمتغير التوثيق داخل مكاتب المراجعة على جودة المراجعة في بيئة المراجعة الليبية، حيث كانت قيمة النسبة الحرجة (CR) تساوي (1.243) وهي أقل من قيمة المحك (1.964)، وقيمة مستوى الدلالة (P) تساوي (0.214) وهي غير ذي دلالة معنوية إحصائية، باعتبارها أكبر من قيمة المحك للدلالة المعنوية (0.05)، رغم أن قيمة معامل المسار أو التقديرات المعيارية تساوي (0.069) واتجاهها موجب، وهو ما يعني أن زيادة الاهتمام بتوثيق نظام الرقابة لدى مكاتب المراجعة سيؤدي بالضرورة إلى ارتفاع جودة المراجعة لديها.

إن هذه النتيجة تفسر عدم اهتمام مكاتب المراجعة بوضع سياسات واجراءات تتطلب التوثيق، وذلك بما يؤمن الدليل على تشغيل كل عنصر من عناصر نظام الرقابة المعتمد لدى هذه المكاتب، وتتوافق هذه النتيجة مع دراسة (موسى، 2017) حيث أفادت بأن سياسة إبلاغ موظفي مكاتب المراجعة بمعايير الرقابة على الجودة بشكل كتابي لاتطبق لديها، كما تعزو الدراسة هذه النتيجة أيضاً لعدم اهتمام ومتابعة جهات الأختصاص بهذه الأمور بجدية، حيث لا توجد متابعات دورية من حين لأخر للتأكد من التزام مكاتب المراجعة باتباع سياسات التوثيق، وهو ما يتوافق مع دراسة (عبد الله، 2013) بشكل عام، حيث أفادت هذه الدراسة بعدم وجود سلطة تذكر للجهات المسؤولة على مكاتب المراجعة الخارجية، وذلك من حيث التتبع والتحقق والتزام المراجع القانوني بالشروط التي ينص عليها النظام الأساسي لنقابة المحاسبين والمراجعين القانونيين واللوائح الخاصة بها.

جدول (**63.5**) نتائج اختبار الفرضية الفرعية السابعة

المتغير المستقل IV	المتغير التابع DV	التقديرات Estimate	الخطأ المعياري S.E	النسبة الحرجة CR	مستوى الدلالة P.Value	التقديرات المعيارية
التوثيق	جودة المراجعة	0.056	0.045	1.243	0.214	0.069

حجم الأثر وتحديد أهم العوامل المؤثرة على رقابة جودة المراجعة:

بعد أن تم استعراض نتائج اختبار الفرضيات الفرعية السبعة للفرضية الرئيسية الأولى، ومن الشكل رقم (22.5) نلاحظ أن محددات المعيار الدولي لرقابة الجودة (ISQC1) تساهم مجتمعة في تفسير ما مقداره 67% من التباين، حيث كان حجم الأثر يساوي (0.67)، ويعتبر هذا التأثير كبيراً في المتغيرات الكامنة، مما يعني بأن 67% من جودة المراجعة تُعزى إلى محددات هذا المعيار، وهو ما يؤكد أن زيادة الاهتمام بهذه العناصر يؤدي إلى زيادة تحسين جودة المراجعة داخل مكاتب المراجعة الليبية، وتعزو الدراسة هذا الالتزام النسبي لوعي بعض مراجعي الحسابات بأهمية تطبيق هذه المعيار وتأثيره الإيجابي في تحسين جودة الأداء المهني، وذلك بشكل اختياري رغم عدم وجود قوانين ملزمة من جهات الاختصاص، مما يعطي مؤشر جيد بوجود بيئة خصبة لتطبيق هذا المعيار في حال تم فرضه بشكل تدريجي.

أما من حيث أهمية التأثير فيتضح من الشكل رقم (22.5) أن أكثر العوامل تأثيراً في العامل التابع (جودة المراجعة) كان العامل المستقل (الالتزام بمسؤوليات القيادة) حيث كان الأعلى في نسبة التأثير (مسار العلاقة) بينه وبين العامل التابع (جودة المراجعة) وذلك بقيمة (0.23)، كما أن قيمة النسبة الحرجة له (CR) هي الأعلى كذلك، حيث ساوت (4.410)، ثم يليه في التأثير عامل الالتزام بالسلوك الأخلاقي، حيث كانت نسبة تأثيره على (مسار العلاقة) بينه وبين العامل التابع (جودة المراجعة) بقيمة

(0.18)، وكانت قيمة النسبة الحرجة له (CR) تساوي (3.833)، أما في المرتبة الثالثة من حيث التأثير فكان عامل إدارة الموارد البشرية، حيث كانت نسبة تأثيره تساوي (0.18) في حين كانت قيمة النسبة الحرجة له تساوي (3.630)، أما في المرتبة الرابعة من حيث نسبة التأثير على جودة المراجعة فكان عامل أداء وتنفيذ المهمات، حيث كانت نسبة تأثيره تساوي (0.11)، أما قيمة النسبة الحرجة له فتساوي (2.354)، وجاء في المرتبة الخامسة عامل إدارة العلاقة بين مكتب المراجعة والعملاء، وذلك بنسبة تأثير تساوي (0.11) وبنسبة حرجة تساوي (2.113)، في حين كان أقل العوامل تأثيراً في العامل التابع هو عامل الرقابة والأشراف على الأداء، حيث كانت نسبة تأثيره (مسار العلاقة) بقيمة (0.076)، وكانت قيمة تي الاحصائية له هي الأدنى بقيمة تساوي (1.976)، وعلى هذا الأساس يتم قبول الفرضية الرئيسية الأولى (تلتزم مكاتب المراجعة في ليبيا بعناصر رقابة الجودة الواردة في معيار المراجعة الدولي ISQC1 لرقابة الجودة) مع استثناء متغير التوثيق حيث ظهر غير معنوي احصائياً، الأمر الذي يعني عدم مراعاة والتزام مكاتب المراجعة الليبية بهذا البند.

وبشكل عام، ومن خلال النتائج التي توصلت إليها الدراسة، تبين أن أغلب المكاتب لا تطبق بشكل تام المعايير الدولية المتعلقة برقابة الجودة؛ رغم اطلاع البعض عليها، ووجود إدراك كافي لدى العديد من أفرادها لمفهوم رقابة جودة المراجعة وأهمية وجودها، وتبرر الدراسة ذلك بأنه لا يوجد إلزام أو تشريع قانوني بتطبيق نظام خاص لرقابة الجودة من قبل الجهات المسؤولة، كما لا يوجد بالأساس أنظمة مصممة لرقابة الجودة لدى مكاتب المراجعة وفق إجراءات المعيار الدولي لرقابة الجودة ISQC1، (باستثناء بعض مكاتب المراجعة التي لا لها تعاقدات مع بعض مكاتب المراجعة الأربعة الكبار، أو بعض الشركات الدولية والإقليمية الأخري، والتي غالباً ما تقوم بمراجعة حسابات الشركات النفطية)، وإنما تحقق بعض مكاتب المراجعة رقابة الجودة لديها بواسطة تصميم برنامج رقابة يعده مكتب المراجعة بنفسه، وهو ما قد يؤدي

بدوره إلى وجود ضعف في رقابة الجودة لهذه المكاتب بشكل عام، وهو ما يتوافق مع دراسة (عبد الله، 2013) والتي تؤكد بأن من بين العوامل التي ساهمت في تردي وجمود مهنة المراجعة هو تجاهل الدولة في حماية المهنة من خلال قوانينها وتشريعاتها الضعيفة، وانعدام ألية التطبيق التشريعات والقوانين المالية التي تحمي المهنة.

كما توصلت الدراسة إلى أنه هنالك التزام من بعض مكاتب المراجعة لبعض القوانين والتعليمات المحلية والشروط التعاقدية، إلا أنها لا ترقي إلى درجة المعيار، وبشكل عام لايزال يوجد ضعف في مدى الالتزام بمحددات المعيار الدولي لرقابة الجودة، وهو ما يتوافق مع دراسة (البتي، 2015) التي توصلت إلى أن المتتبع لتطور مهنة المراجعة في ليبيا يقف على حقيقة أنها إلى حد الآن لم تذهب بعيداً بما فيه الكفاية لتطوير معايير المراجعة التي يجب أن تتبناها المهنة محلياً، وذلك من خلال تبني معايير تواكب المتغيرات والمستجدات التي تواجه مهنة المراجعة في ليبيا.

2.8.5 الفرضية الرئيسية الثانية: وتنص على أن البعد الديني عامل مؤثر إيجابي على العلاقة بين محددات وعناصر المعيار الدولي لرقابة الجودة ودعم وجودة المراجعة في البيئة الليبية، حيث تفترض الدراسة بأن البعد الديني يعمل كحافز للعلاقة بين المتغيرات المستقلة (عناصر المعيار الدولي لرقابة الجودة ISQC1) والمتغير التابع (جودة المراجعة)، أي عامل تفاعلي على نموذج الدراسة (Moderating ffect)، بمعنى يكون للمستجوبين الذين لهم بعد ديني قوي دافع واستجابة قوية للتمسك والأخذ بمعايير خصائص المعيار الدولي لرقابة الجودة (ISQC1)، في حين يكون لأولئك الذين لديهم بعد ديني ضعيف دافع أقل أو استجابة ضعيفة للأخذ بمعايير خصائص المعيار الدولي لرقابة الجودة (ISQC1).

ولاختبار تأثير عامل البعد الديني سيتم تقسيم بيانات هذا المتغير وفق اجابات المستجوبين على فقرات البعد الديني إلى مجموعتين: الأولى تكون مجموعة داعمة لتأثير البعد الديني، والثانية غير داعمة لتأثير البعد الديني، ويتم هذا التقسيم بناءً على إعادة تقسيم الأوزان الموزعة على فقرات الاستبانة المرتبة وفق مقياس ليكرت الخماسي من موافق بشدة (5)، موافق (4)، محايد (3)، غير موافق (2)، لا أوافق بشدة (1) إلى مجموعتين فقط، ويتم ذلك بايجاد المتوسط الحسابي لبيانات المستجوبين عن فقرات البعد الديني، واعتبار القيمة الأقل من قيمة المتوسط مجموعة غير داعمة لتأثير البعد الديني (مجموعة أولى)، أما القيمة الأعلى من قيمة المتوسط فتعامل كمجموعة داعمة لتأثير البعد الديني (مجموعة ثانية)، وتعرف هذه الطريقة بتحليل العينات أو المجموعات المتعددة (Multi Group Analysis)، وتعد من أفضل الطرق لتحليل المتغير المؤثر (Barbra, 2010) و (Kline,2011)، وباستخدام برنامج أموس يتم التأكد من تحقق المؤشرات المحددة لتطابق النموذج، حيث في حالة عدم تحققها يتوقف برنامج أموس، أما في حالة تحقق مؤشرات التطابق تستكمل بقية الخطوات اللازمة لاختبار الفرضية، وذلك بالاعتماد إما على قيمة بيتا (Estimate) وقيمة الدلالة المعنوية (P.value)، أو قيمة النسبة الحرجة (CR) وذلك لغرض اختبار مدى وجود تأثير للبعد الديني على كل عناصر أو محددات المعيار الدولي لرقابة الجودة (ISQC1)، وستتم مراحل اختبار مدى وجود تأثير للبعد الديني وفق الخطوات التالية:

أولاً ابراز خصائص المتغير المؤثر (البعد الديني) الوصفية:

لقياس أثر البعد الديني بين العوامل المستقلة (أبعاد المعيار الدولي لرقابة الجودة ISQC1) والمتغير التابع جودة المراجعة، تم تقسيم اجابات المستجوبين إلى مجموعتين (مجموعة مؤيدة لدعم التأثير الديني وأخرى غير مؤيدة لدعم التأثير الديني) وذلك لغرض قياس الأكثر تأثيراً على نموذج الدراسة، وعلى هذا الأساس

فقد تم استخدام الإحصاء الوصفي للمتغير المؤثر (البعد الديني)، حيث نلاحظ من خلال الجدول رقم (64.5) أن عدد المجموعة الداعمة لوجود تأثير للبعد الديني يساوي (231) بنسبة (69.8%.)، أما عدد المجموعة الغير داعمة فيساوي (100) وذلك بنسبة (30.2%) وذلك بمتوسط حسابي عام يساوي (3.48) وانحراف معياري يساوي (1.10)، وقد تم اعتبار القيمة الأقل من قيمة المتوسط مجموعة غير داعمة لتأثير البعد الديني (مجموعة أولى)، أما القيمة الأعلى من قيمة المتوسط فتعامل كمجموعة داعمة لتأثير البعد الديني (مجموعة ثانية)، وذلك وفقاً للأوزان الممنوحة لفقرات الاستبانة التي تم الاشارة إليها.

جدول رقم (**64.5**) الاحصاء الوصفي للمتغير المؤثر (البعد الديني)

المتغير	مستويات المتغير	التكرار	الوزن النسبي	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
البعد الديني	المجموعة الداعمة	231	69.8	3.48	1.10
	المجموعة الغير داعمة	100	30.2		
المجموع		331	100		

ثانياً اختبار مدى وجود تأثير للمتغير المؤثر (البعد الديني) على بيانات العينة بالكامل:

وقد تم التحقق من هذه الخطوة عند اختبار النموذج البنائي للدراسة، والمتمثل في الشكل رقم (22.5)، حيث كانت مؤشرات تطابق النموذج مع البيانات وفق المعايير والقيم المحددة، مما يدل على أن نموذج

الدراسة والعوامل المؤثرة عليه منتشر في المجتمع الكلي المأخوذ منه العينة، وهو ما يؤكد وجود تطابق بين النموذج النظري للدراسة والبيانات المجمعة من المجتمع.

ثالثاً اختبار مدى وجود تأثير للمتغير المؤثر (البعد الديني) لكل مجموعة على حدة:

بعد أن تم اعتماد طريقة تحليل المجموعات المتعددة (Multi Group Analysis) كأنسب طريقة لاختبار نموذج التفاعل، وعند تحليل المتغير المؤثر سينشئ برنامج أموس عند تطبيقه ستة نماذج تلقائياً، ويتم استخدام نموذجين فقط في هذا التحليل هما:

(1) النموذج الغير مقيد: (Unconstrained model) ويفترض هذا النموذج وجود فروقات بين المجموعتين الداعمة والغير داعمة.

(2) نموذج بواقي القياس: (Measurement residuals model) ويفترض هذا النموذج تساوي المجموعتين الداعمة والغير داعمة، ولا وجود لفروقات بينهما.

ويتم الاختبار في هذه الخطوة وذلك بالمقارنة بين مؤشرات النموذج والعوامل المؤثرة عليه باستخدام العينة الغير مؤيدة لدعم تأثير البعد الديني (مجموعة أولى)، وبين مؤشرات النموذج والعوامل المؤثرة عليه باستخدام العينة المؤيدة لدعم تأثير البعد الديني (مجموعة ثانية)، ولكي يكون هناك تأثير للمتغير المؤثر يجب أن يتحقق الأتي (Hair et al., 2010):

– قيم النموذج المقيد للمجموعة المؤيدة أفضل (قيمة كاي^2 أصغر) من قيم نموذج المقيد للمجموعة الغير مؤيدة، فإذا ما وجدت فروقات بين قيم مؤشرات النموذجين دل ذلك على وجود تأثير لمتغير البعد الديني على علاقات ومسارات نموذج الدراسة والعوامل المؤثرة عليه (Abdalla et al.,2015)، مع ملاحظة أنه كلما انخفضت قيم كاي^2 (CMIN/DF) للنموذجين كان أفضل.

والجدول رقم (65.5) يبين قيم مؤشرات التطابق بين العينة المؤيدة لتأثير البعد الديني والعينة الغير مؤيدة لتأثير البعد الديني، حيث نلاحظ أن قيمة (p.value) دالة للنموذجين وتساوي (0.000) وهي أصغر من قيمة المحك (0.05).

جدول رقم (**65.5**) قيم مؤشرات التطابق لنموذج الدراسة والعوامل المؤثرة عليه بين العينة المؤيدة لتأثير البعد الديني والعينة الغير مؤيدة لتأثير البعد الديني

مؤشرات التطابق	النموذج البنائي		الفرق بين مؤشرات النموذجين	القيمة الدالة على وجود فروق للمتغير المؤثر
	العينة المؤيدة لتأثير البعد الديني	العينة الغير مؤيدة لتأثير البعد الديني		
	قيمة المؤشر	قيمة المؤشر		
مربع كاي (cmin)	2883.050	2988.922	105.872	أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية
درجة الحرية (df)	1734	1734	000	---
مستوى الدلالة (p)	0.000	0.000		---
مربع كاي المعياري (cmin/df)	1.663	1.610	0.053	---
مؤشر التطابق المقارن (CFI)	0.922	0.910	0.012	أكبر من (0.01)
مؤشر رمسي (RMSEA)	0.045	0.083	0.038	أكبر من (0.015)

وبمتابعة الشكل رقم (23.5) والذي يمثل نموذج الدراسة للعينة المؤيدة لتأثير البعد الديني نلاحظ عدم وجود ظاهرة الارتباط الغير منطقي (Illogical Correlation) والذي يصل أو يتجاوز الواحد الصحيح، مما يؤكد استمرار المقارنة بين النموذجين، وعدم وجود مشكلة بالتحليل.

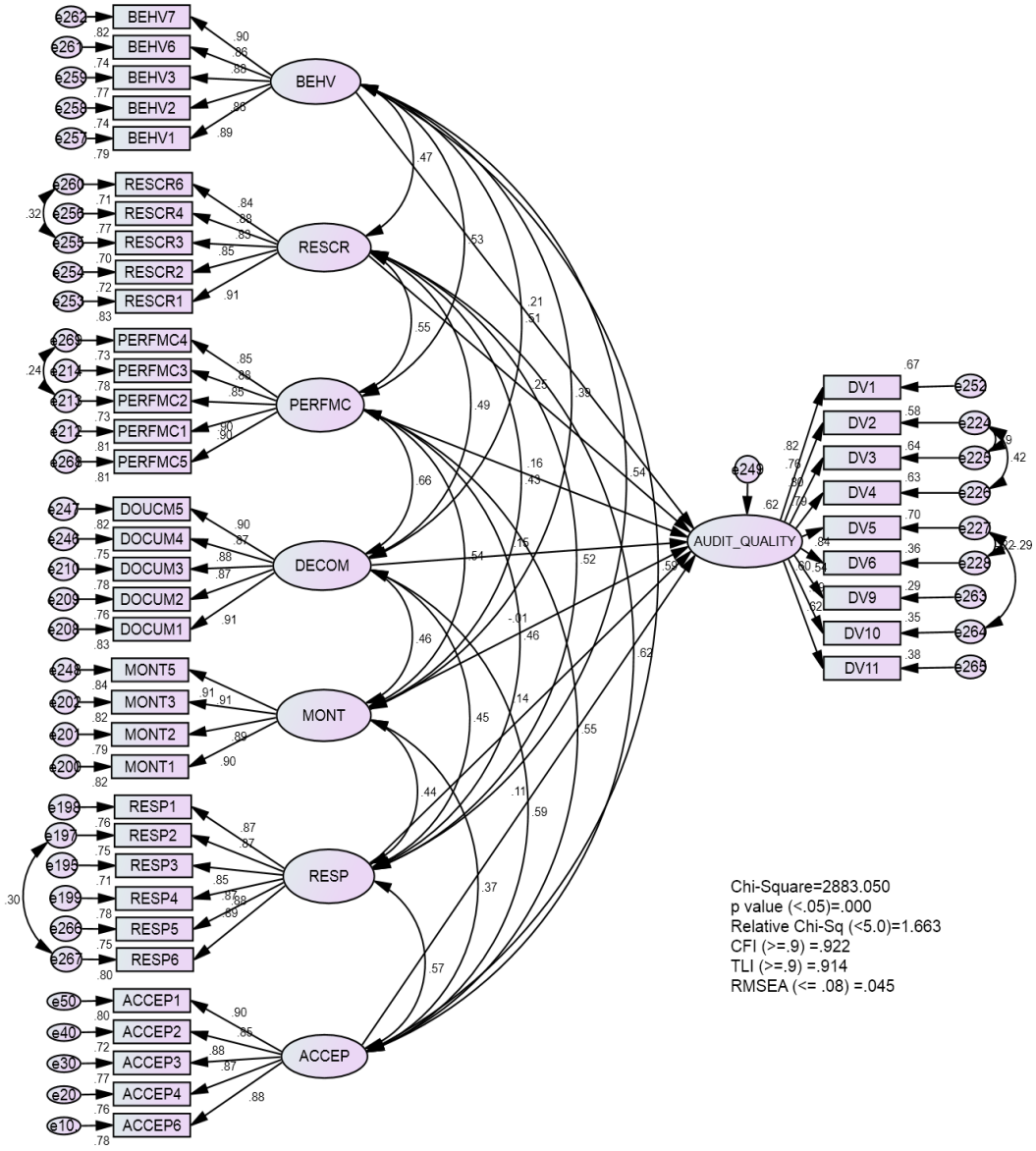
كما يتبين من الشكل أيضاً تطابق المؤشرات مع المعايير المحددة، حيث نجد أن قيمة مربع كاي المعياري للنموذج المقيد تساوي (1.663) وهي أقل من قيمة المحك (5)، وقيمة مؤشر التطابق CFI تساوي (0.922) وهي أكبر من قيمة المحك (0.90) كما أن قيمة رمسي RMSEA أقل من قيمة المحك (0.08) وتساوي (0.045).

أما بالنسبة لمؤشرات نموذج الدراسة للعينة الغير مؤيدة لتأثير البعد الديني، فنلاحظ من خلال الشكل رقم (24.5) تطابق بعض المؤشرات مع المعايير المحددة، حيث نجد أن قيمة مربع كاي المعياري تساوي (1.610) وهي أقل من قيمة المحك (5)، وقيمة مؤشر التطابق CFI تساوي (0.91) وهي أكبر من قيمة المحك (0.90)، أما قيمة رمسي RMSEA فنجدها تساوي (0.083) وهي أكبر من قيمة المحك (0.08)؛ مما يؤكد عدم تطابق النموذج مع العينة الغير مؤيدة لتأثير البعد الديني.

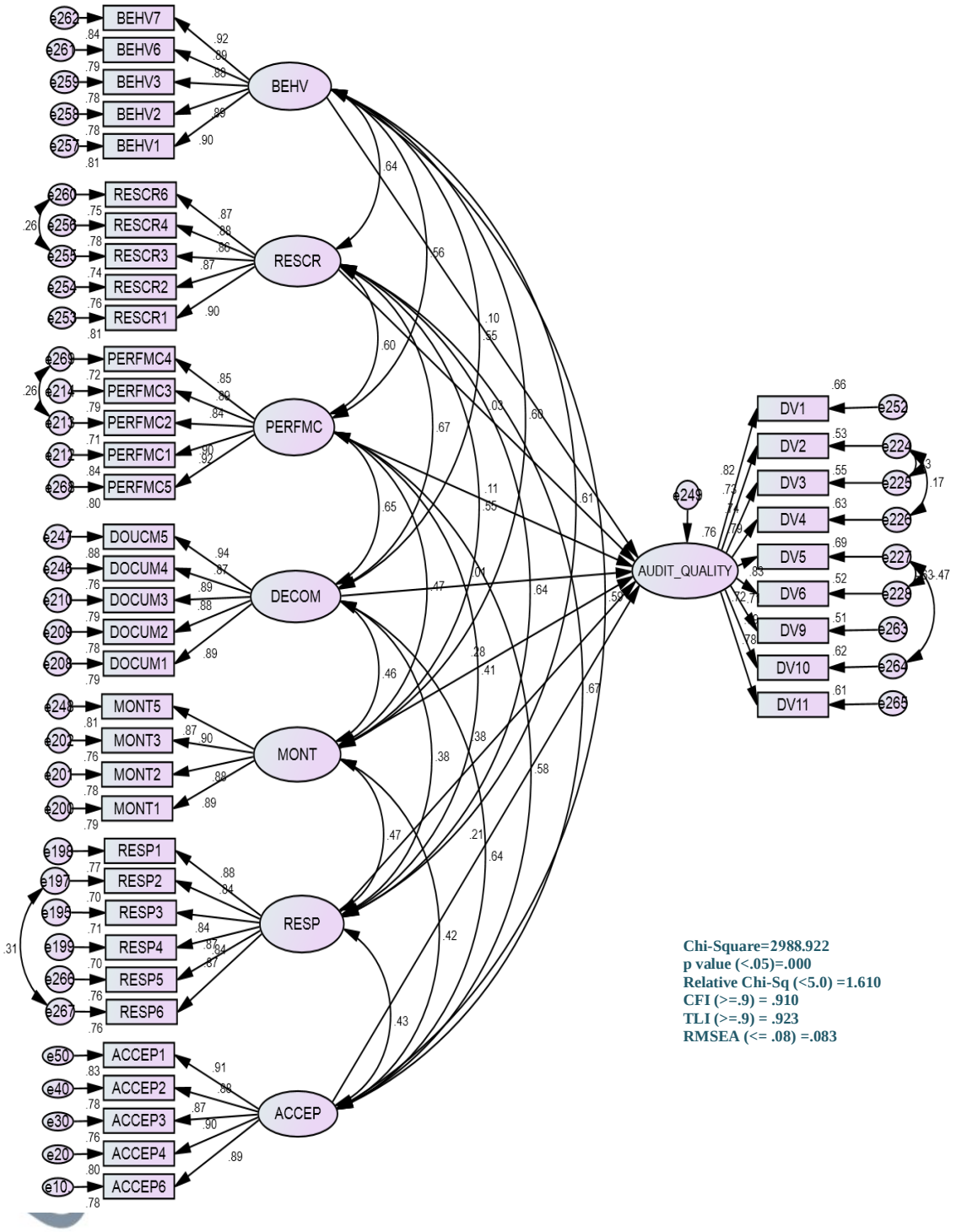
وبناءً على المعطيات السابقة والموضحة في الجدول رقم (65.5) والنموذجين رقم (23.5) ورقم (24.5) نلاحظ وجود فروق بين مؤشرات النموذجين، تتمثل في وجود فروق بين قيمتي مؤشر التطابق المقارن (CFI) للنموذجين تساوي (0.012) وهي أكبر من قيمة المعيار المحدد (0.01)، كذلك وجود فروق بين قيمة مؤشر رمسي (RMSEA) للنموذجين تساوي (0.038) وهي أكبر من قيمة المعيار المحدد (0.015) (Abdalla et al.,2015)، مما يدل على أن النموذجين مختلفين، ويؤكد أن نموذج الدراسة للعينة المؤيدة لتأثير البعد الديني كان ملائماً، في حين كان نموذج العينة الغير مؤيدة لتأثير البعد

الديني غير ملائم لنموذج الدراسة، كذلك وبناءً على المعطيات السابقة والموضحة في الجدول رقم (65.5) والنموذجين رقم (23.5) ورقم (24.5) نلاحظ وجود فرق بين قيمتي مربع كاي بين النموذجين (105.872) وهي أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية والتي تساوي (3.8) عند مستوى دلالة (p=0.05) مما يدل على أن النموذجين مختلفين، وأن البعد الديني يلعب دور العامل المؤثر وهو ما يسمح باختبار الفرضية الرئيسية الثانية للدراسة كما ورد في نموذج الدراسة (الفصل الرابع).

شكل رقم (23.5) النموذج البنائي لنموذج الدراسة (العينة المؤيدة لتأثير البعد الديني)



شكل رقم (24.5) النموذج البنائي لنموذج الدراسة (العينة الغير مؤيدة لتأثير البعد الديني)



رابعاً اختبار الفرضيات الفرعية للفرضية الرئيسية الثانية:

1.2.8.5 اختبار الفرضية الفرعية الأولى: قيم العلاقة بين الالتزام بمسؤوليات القيادة داخل مكتب المراجعة وجودة المراجعة في البيئة الليبية للعينة المؤيدة لتأثير البعد الديني أفضل من العينة الغير مؤيدة للتأثير.

فقد دلت الفرضية الفرعية الأولى من الفرضية الرئيسية الثانية على وجود فروق بين قيم العلاقة بين الالتزام بمسؤوليات القيادة داخل مكتب المراجعة وجودة المراجعة في البيئة الليبية، حيث توجد فروق بين العينة المؤيدة لتأثير البعد الديني والعينة الغير مؤيدة لتأثير البعد الديني، ومن المتوقع أن تكون قيم العلاقة بين الالتزام بمسؤوليات القيادة داخل مكتب المراجعة وجودة المراجعة في البيئة الليبية للعينة المؤيدة لتأثير البعد الديني أعلى من العينة الغير مؤيدة لتأثير البعد الديني، فمن خلال الجدول رقم (66.5) والشكل رقم (23.5) والشكل رقم (24.5) يتبين لنا وجود فوارق في علاقة الالتزام بمسؤوليات القيادة داخل مكتب المراجعة وجودة المراجعة بين العينة المؤيدة لتأثير البعد الديني والعينة الغير مؤيدة، حيث كانت التقديرات اللامعيارية للعينة المؤيدة (0.71) أفضل من التقديرات اللامعيارية للعينة الغير مؤيدة (0.73)، كما أن التقديرات المعيارية للعينة المؤيدة (0.14) أفضل من التقديرات المعيارية للعينة الغير مؤيدة (0.38) وقيمة (CR) للعينة المؤيدة (4.151) أفضل من (CR) للعينة الغير مؤيدة (2.111)، ومستوى الدلالة للعينة المؤيدة (0.000) أفضل من مستوى الدلالة للعينة الغير مؤيدة (0.035)، وهو ما يؤكد قوة وتعزيز العلاقة بين المتغيرين في الحالة الأولى (وجود التأييد)، وضعف وجودها في الحالة الثانية (عدم وجود التأييد)، أما فيما يخص قوة التأثير (0.14) فتعزوه الدراسة إلى الشكل الشائع لمكاتب المراجعة في البيئة الليبية، حيث أن أغلبها (57.1%) مكاتب صغيرة وفردية، مما

يترتب عليه عدم احتياج هذه المكاتب إلى قسم خاص بمسؤوليات القيادة، نتيجة لقيام المراجع نفسه بجل الأعمال في مكتبه.

جدول رقم (**66.5**) المعالم والمعاملات المعيارية واللامعيارية لنموذج تأثير البعد الديني على علاقة متغير مشؤوليات القيادة وجودة المراجعة بين المجموعة الداعمة لتأثير البعد الديني والمجموعة الغير داعمة للتأثير

العوامل الكامنة الخارجية	العلاقة	العامل الكامن الداخلي	التقديرات اللامعيارية	الخطأ المعياري	النسبة الحرجة	مستوى الدلالة P. value	التقديرات المعيارية
مسؤوليات القيادة	←	جودة المراجعة					
المجموعة الداعمة لتأثير البعد الديني			0.71	0.064	4.151	0.000	0.14
المجموعة الغير داعمة لتأثير البعد الديني			0.73	0.099	2.111	0.035	0.38

2.2.8.5 اختبار الفرضية الفرعية الثانية: قيم العلاقة بين الالتزام بالسلوك الأخلاقي داخل مكتب المراجعة وجودة المراجعة في البيئة الليبية للعينة المؤيدة لتأثير البعد الديني أفضل من العينة الغير مؤيدة للتأثير.

أشارت الفرضية الفرعية الثانية من الفرضية الرئيسية الثانية على وجود فروق بين قيم العلاقة بين الالتزام بالسلوك الأخلاقي داخل مكتب المراجعة وجودة المراجعة في البيئة الليبية، حيث توجد فروق بين العينة المؤيدة لتأثير البعد الديني والعينة الغير مؤيدة لتأثير البعد الديني، وأنه يفترض أن تكون قيم العلاقة بين

الالتزام بالسلوك الأخلاقي داخل مكتب المراجعة وجودة المراجعة في البيئة الليبية للعينة المؤيدة لتأثير البعد الديني أعلى من العينة الغير مؤيدة لتأثير البعد الديني، فمن خلال الجدول رقم (67.5) والشكل رقم (23.5) والشكل رقم (24.5) يتبين لنا وجود فوارق في علاقة الالتزام بالسلوك الأخلاقي داخل مكتب المراجعة وجودة المراجعة بين العينة المؤيدة لتأثير البعد الديني والعينة الغير مؤيدة، حيث كانت التقديرات اللامعيارية للعينة المؤيدة (0.95) أفضل من التقديرات اللامعيارية للعينة الغير مؤيدة (1.07)، كما أن التقديرات المعيارية للعينة المؤيدة (0.21) أفضل من التقديرات المعيارية للعينة الغير مؤيدة (0.10) وقيمة (CR) للعينة المؤيدة (3.114) أفضل من (CR) للعينة الغير مؤيدة (1.036)، ومستوى الدلالة للعينة المؤيدة (0.002) أفضل من مستوى الدلالة للعينة الغير مؤيدة (0.300)، وهو ما يؤكد قوة وتعزيز العلاقة بين المتغيرين في الحالة الأولى (وجود التأييد)، وضعف وجودها في الحالة الثانية (عدم وجود التأييد).

وتتوافق نتيجة هذه الدراسة مع دراسة (زعرب وعبد العال، 2016) التي أفادت بأن الالتزام والوعي الديني لمراجعي الحسابات يؤثر بدرجة كبيرة جداً على سلوكهم المهني والأخلاقي والتزامهم بقواعد السلوك المهني، بحيث أنه كلما زاد الوعي والالتزام الديني لدى مراجعي الحسابات كلما زاد تمسكهم والتزامهم بالسلوك الأخلاقي والمهني، فالمنهج الإسلامي يأمر بمحاسن الأخلاق، ويقوم على تقويم السلوك البشري وتهذيبه وتوجيهه بما يحقق المصلحة الفردية والجماعية (الأبجي، 2002).

جدول رقم (**67.5**) المعالم والمعاملات المعيارية واللامعيارية لنموذج تأثير البعد الديني على علاقة متغير السلوك الأخلاقي وجودة المراجعة بين المجموعة الداعمة لتأثير البعد الديني والمجموعة الغير داعمة للتأثير

العوامل الكامنة الخارجية	العلاقة	العامل الكامن الداخلي	التقديرات اللامعيارية	الخطأ المعياري	النسبة الحرجة	مستوى الدلالة P. value	التقديرات المعيارية
الالتزام بالسلوك الأخلاقي	←	جودة المراجعة					
المجموعة الداعمة لتأثير البعد الديني			0.95	0.058	3.114	0.002	0.21
المجموعة الغير داعمة لتأثير البعد الديني			1.07	0.082	1.036	0.300	0.10

3.2.8.5 اختبار الفرضية الفرعية الثالثة: قيم العلاقة بين إدارة قبول واستمرار العلاقة بين مكتب المراجعة والعملاء وجودة المراجعة في البيئة الليبية للعينة المؤيدة لتأثير البعد الديني أفضل من العينة الغير مؤيدة للتأثير.

دلت الفرضية الفرعية الثالثة من الفرضية الرئيسية الثانية على وجود فروق بين قيم العلاقة بين إدارة قبول واستمرار العلاقة بين مكتب المراجعة والعملاء وجودة المراجعة في البيئة الليبية، حيث توجد فروق بين العينة المؤيدة لتأثير البعد الديني والعينة الغير مؤيدة لتأثير البعد الديني، وأنه من المتوقع أن تكون قيم العلاقة بين إدارة قبول واستمرار العلاقة بين مكتب المراجعة والعملاء وجودة المراجعة في البيئة الليبية للعينة المؤيدة لتأثير البعد الديني أعلى من العينة الغير مؤيدة لتأثير البعد الديني.

فمن خلال الجدول رقم (68.5) والشكل رقم (23.5) والشكل رقم (24.5) يتبين لنا وجود فوارق في العلاقة بين إدارة قبول واستمرار العلاقة بين مكتب المراجعة والعملاء وجودة المراجعة بين العينة المؤيدة لتأثير البعد الديني والعينة الغير مؤيدة، حيث كانت التقديرات اللامعيارية للعينة المؤيدة (0.93) أفضل من التقديرات اللامعيارية للعينة الغير مؤيدة (1.09)، كما أن التقديرات المعيارية للعينة المؤيدة (0.21) أفضل من التقديرات المعيارية للعينة الغير مؤيدة (0.11) وقيمة (CR) للعينة المؤيدة (2.334) أفضل من (CR) للعينة الغير مؤيدة (1.473)، ومستوى الدلالة للعينة المؤيدة (0.000) أفضل من مستوى الدلالة للعينة الغير مؤيدة (0.200)، وهو ما يؤكد قوة وتعزيز العلاقة بين المتغيرين في الحالة الأولى (وجود التأييد)، وضعف وجودها في الحالة الثانية (عدم وجود التأييد).

جدول رقم (**68.5**) المعالم والمعاملات المعيارية واللامعيارية لنموذج تأثير البعد الديني على علاقة متغير قبول واستمرار العلاقات وجودة المراجعة بين المجموعة الداعمة لتأثير البعد الديني والغير داعمة للتأثير

العوامل الكامنة الخارجية	العلاقة	العامل الكامن الداخلي	التقديرات اللامعيارية	الخطأ المعياري	النسبة الحرجة	مستوى الدلالة P. value	التقديرات المعيارية
قبول واستمرار العلاقات	←	جودة المراجعة					
المجموعة الداعمة لتأثير البعد الديني			0.93	0.066	2.334	0.000	0.21
المجموعة الغير داعمة لتأثير البعد الديني			1.09	0.079	1.473	0.200	0.11

4.2.8.5 اختبار الفرضية الفرعية الرابعة: قيم العلاقة بين إدارة الموارد البشرية داخل مكتب المراجعة وجودة المراجعة في البيئة الليبية للعينة المؤيدة لتأثير البعد الديني أفضل من العينة الغير مؤيدة للتأثير.

أشارت الفرضية الفرعية الرابعة من الفرضية الرئيسية الثانية على وجود فروق بين قيم العلاقة بين إدارة الموارد البشرية داخل مكتب المراجعة وجودة المراجعة في البيئة الليبية، حيث توجد فروق بين العينة المؤيدة لتأثير البعد الديني والعينة الغير مؤيدة لتأثير البعد الديني، وأنه يفترض أن تكون قيم العلاقة بين إدارة الموارد البشرية داخل مكتب المراجعة وجودة المراجعة في البيئة الليبية للعينة المؤيدة لتأثير البعد الديني أعلى من العينة الغير مؤيدة لتأثير البعد الديني، فمن خلال الجدول رقم (69.5) والشكل رقم (23.5) والشكل رقم (24.5) يتبين لنا وجود فوارق في قيم العلاقة بين إدارة الموارد البشرية داخل مكتب المراجعة وجودة المراجعة بين العينة المؤيدة لتأثير البعد الديني والعينة الغير مؤيدة، حيث كانت التقديرات اللامعيارية للعينة المؤيدة (0.94) أفضل من التقديرات اللامعيارية للعينة الغير مؤيدة (0.96)، كما أن التقديرات المعيارية للعينة المؤيدة (0.25) أفضل من التقديرات المعيارية للعينة الغير مؤيدة (0.03) وقيمة (CR) للعينة المؤيدة (3.583) أفضل من (CR) للعينة الغير مؤيدة (0.266)، ومستوى الدلالة للعينة المؤيدة (0.000) أفضل من مستوى الدلالة للعينة الغير مؤيدة (0.790)، وهو ما يؤكد قوة وتعزيز العلاقة بين المتغيرين في الحالة الأولى (وجود التأييد)، وضعف وجودها في الحالة الثانية (عدم وجود التأييد)، وتعزو الدراسة هذه النتيجة بأن بند إدارة الموارد البشرية يتوافق مع الارشادات الدينية من حيث ضرورة تحري واختيار المراجع لموظفيه بدقة، وحسن تدريبهم والإشراف عليهم ومراقبتهم، وذلك من باب كلكم راعٍ وكلكلم مسؤول عن رعيته.

جدول رقم (**69.5**) المعالم والمعاملات المعيارية واللامعيارية لنموذج تأثير البعد الديني على علاقة متغير إدارة الموارد البشرية وجودة المراجعة بين المجموعة الداعمة لتأثير البعد الديني والغير داعمة للتأثير

العوامل الكامنة الخارجية	العلاقة	العامل الكامن الداخلي	التقديرات اللامعيارية	الخطأ المعياري	النسبة الحرجة	مستوى الدلالة P. value	التقديرات المعيارية
إدارة الموارد البشرية	←	جودة المراجعة					
المجموعة الداعمة لتأثير البعد الديني			0.94	0.060	3.583	0.000	0.25
المجموعة الغير داعمة لتأثير البعد الديني			0.96	0.103	0.266	0.790	0.03

5.2.8.5 اختبار الفرضية الفرعية الخامسة: قيم العلاقة بين أداء وتنفيذ المهمات داخل مكتب المراجعة وجودة المراجعة في البيئة الليبية للعينة المؤيدة لتأثير البعد الديني أفضل من العينة الغير مؤيدة للتأثير.

دلت الفرضية الفرعية الخامسة من الفرضية الرئيسية الثانية على وجود فروق بين قيم العلاقة بين أداء وتنفيذ المهمات داخل مكتب المراجعة وجودة المراجعة في البيئة الليبية، حيث توجد فروق بين العينة المؤيدة لتأثير البعد الديني والعينة الغير مؤيدة لتأثير البعد الديني، وأنه من المتوقع أن تكون قيم العلاقة بين أداء وتنفيذ المهمات داخل مكتب المراجعة وجودة المراجعة في البيئة الليبية للعينة المؤيدة لتأثير البعد الديني أعلى من العينة الغير مؤيدة لتأثير البعد الديني.

فمن خلال الجدول رقم (70.5) والشكل رقم (23.5) والشكل رقم (24.5) يتبين لنا وجود فوارق في العلاقة بين أداء وتنفيذ المهمات داخل مكتب المراجعة وجودة المراجعة بين العينة المؤيدة لتأثير البعد الديني والعينة الغير مؤيدة، حيث كانت التقديرات اللامعيارية للعينة المؤيدة (0.92) أفضل من التقديرات اللامعيارية للعينة الغير مؤيدة (1.14)، كما أن التقديرات المعيارية للعينة المؤيدة (0.17) أفضل من التقديرات المعيارية للعينة الغير مؤيدة (0.11) وقيمة (CR) للعينة المؤيدة (2.203) أفضل من (CR) للعينة الغير مؤيدة (1.327)، ومستوى الدلالة للعينة المؤيدة (0.000) أفضل من مستوى الدلالة للعينة الغير مؤيدة (0.184)، وهو ما يؤكد قوة وتعزيز العلاقة بين المتغيرين في الحالة الأولى (وجود التأييد)، وضعف وجودها في الحالة الثانية (عدم وجود التأييد).

جدول رقم (**70.5**) المعالم والمعاملات المعيارية واللامعيارية لنموذج تأثير البعد الديني على علاقة متغير أداء وتنفيذ المهمات وجودة المراجعة بين المجموعة الداعمة لتأثير البعد الديني والغير داعمة للتأثير

العوامل الكامنة الخارجية	العلاقة	العامل الكامن الداخلي	التقديرات اللامعيارية	الخطأ المعياري	النسبة الحرجة	مستوى الدلالة P. value	التقديرات المعيارية
أداء وتنفيذ المهمات	←	جودة المراجعة					
المجموعة الداعمة لتأثير البعد الديني			0.92	0.066	2.203	0.000	0.17
المجموعة الغير داعمة لتأثير البعد الديني			1.14	0.072	1.327	0.184	0.11

6.2.8.5 اختبار الفرضية الفرعية السادسة: : قيم العلاقة بين سياسات الرقابة والإشراف على الأداء داخل مكتب المراجعة وجودة المراجعة في البيئة الليبية للعينة المؤيدة لتأثير البعد الديني أفضل من العينة الغير مؤيدة للتأثير.

أشارت الفرضية الفرعية السادسة من الفرضية الرئيسية الثانية على وجود فروق بين سياسات الرقابة والإشراف على الأداء داخل مكتب المراجعة وجودة المراجعة في البيئة الليبية، حيث توجد فروق بين العينة المؤيدة لتأثير البعد الديني والعينة الغير مؤيدة لتأثير البعد الديني، وأنه يفترض أن تكون قيم العلاقة بين سياسات الرقابة والإشراف على الأداء داخل مكتب المراجعة وجودة المراجعة في البيئة الليبية للعينة المؤيدة لتأثير البعد الديني أعلى من العينة الغير مؤيدة لتأثير البعد الديني، فمن خلال الجدول رقم (71.5) والشكل رقم (23.5) والشكل رقم (24.5) يتبين لنا وجود فوارق في العلاقة بين سياسات الرقابة والإشراف على الأداء داخل مكتب المراجعة وجودة المراجعة بين العينة المؤيدة لتأثير البعد الديني والعينة الغير مؤيدة، حيث كانت التقديرات اللامعيارية للعينة المؤيدة (1.09) أكبر من التقديرات اللامعيارية للعينة الغير مؤيدة (1.00)، كما أن التقديرات المعيارية للعينة المؤيدة (0.10) أدنى من التقديرات المعيارية للعينة الغير مؤيدة (0.28) وقيمة (CR) للعينة المؤيدة (0.167) أدنى من (CR) للعينة الغير مؤيدة (3.495)، ومستوى الدلالة للعينة المؤيدة (0.867) أدنى من مستوى الدلالة للعينة الغير مؤيدة (0.000)، وهو ما يؤكد ضعف العلاقة بين المتغيرين في الحالة الأولى (وجود التأييد)، ووجودها في الحالة الثانية (عدم جود التأييد)، مما يعني عدم تأثير البعد الديني في العلاقة بين سياسات الرقابة والإشراف على الأداء داخل مكتب المراجعة وجودة المراجعة، وتعزو الدراسة هذه النتيجة للحيادية العالية في بعض الإجابات لبعض الفقرات (5،3،2،1) وذلك لصغر حجم أغلب المكاتب وعدم حاجتها لهذا المتغير بسبب عدم وجود مستويات للرقابة والإشراف على الأداء داخل هذه المكاتب من

ناحية، ولضعف الرقابة بشكل عام من ناحية أخرى، وهو ما تأكده دراسة (موسى، 2017) حيث أفادت بوجود رقابة قليلة الأهمية داخل مكاتب المراجعة الليبية من حيث قيام مكاتب المراجعة باختبار وفحص موظفيها لمدى التزامهم بمعايير الرقابة على جودة المراجعة، كما تعزو الدراسة هذه النتيجة بشكل عام إلى ضعف دور واهتمام الجهات المختصة بمهنة المراجعة في مراقبة ومتابعة عمليات التفتيش المفاجئ لمكاتب المراجعة لأجل المحافظة على الجودة، حيث لا يخضع أداء مكاتب المراجعة الصغيرة لرقابة دولية أو محلية وفق معايير معينة، بخلاف مكاتب وشركات المراجعة الكبيرة التي تخضع لمعايير داخلية صارمة، وتعمل وفق معايير دولية معتمدة، مما يميز أدؤاها بالدقة والجودة بحكم تلك الإجراءات.

جدول رقم (**71.5**) المعالم والمعاملات المعيارية واللامعيارية لنموذج تأثير البعد الديني على علاقة متغير الرقابة والإشراف على الأداء وجودة المراجعة بين المجموعة الداعمة لتأثير البعد الديني والغير داعمة للتأثير

العوامل الكامنة الخارجية	العلاقة	العامل الكامن الداخلي	التقديرات اللامعيارية	الخطأ المعياري	النسبة الحرجة	مستوى الدلالة P. value	التقديرات المعيارية
الرقابة والإشراف	←	جودة المراجعة					
المجموعة الداعمة لتأثير البعد الديني			1.09	0.048	0.167	0.867	0.10
المجموعة الغير داعمة لتأثير البعد الديني			1.00	0.074	3.495	0.000	0.28

7.2.8.5 اختبار الفرضية الفرعية السابعة: قيم العلاقة بين الالتزام بتوثيق نظام الرقابة داخل مكتب المراجعة وجودة المراجعة في البيئة الليبية للعينة المؤيدة لتأثير البعد الديني أفضل من العينة الغير مؤيدة للتأثير.

دلت الفرضية الفرعية السابعة من الفرضية الرئيسية الثانية على وجود فروق بين قيم العلاقة بين الالتزام بتوثيق نظام الرقابة داخل مكتب المراجعة وجودة المراجعة في البيئة الليبية، حيث توجد فروق بين العينة المؤيدة لتأثير البعد الديني والعينة الغير مؤيدة لتأثير البعد الديني، وأنه من المتوقع أن تكون قيم العلاقة بين الالتزام بتوثيق نظام الرقابة داخل مكتب المراجعة وجودة المراجعة في البيئة الليبية للعينة المؤيدة لتأثير البعد الديني أعلى من العينة الغير مؤيدة لتأثير البعد الديني، فمن خلال الجدول رقم (72.5) والشكل رقم (23.5) والشكل رقم (24.5) يتبين لنا وجود فوارق في العلاقة بين الالتزام بتوثيق نظام الرقابة داخل مكتب المراجعة وجودة المراجعة بين العينة المؤيدة لتأثير البعد الديني والعينة الغير مؤيدة، حيث كانت التقديرات اللامعيارية للعينة المؤيدة (1.10) أفضل من التقديرات اللامعيارية للعينة الغير مؤيدة (1.02)، كما أن التقديرات المعيارية للعينة المؤيدة (0.15) أفضل من التقديرات المعيارية للعينة الغير مؤيدة (0.01) وقيمة (CR) للعينة المؤيدة (2.084) أفضل من (CR) للعينة الغير مؤيدة (0.133)، ومستوى الدلالة للعينة المؤيدة (0.000) أفضل من مستوى الدلالة للعينة الغير مؤيدة (0.894)، وهو ما يؤكد قوة وتعزيز العلاقة بين المتغيرين في الحالة الأولى (وجود التأييد)، وضعف وجودها في الحالة الثانية (عدم وجود التأييد).

ورغم وجود علاقة التأثير إلا أنها كانت ضعيفة نوعاً ما (0.15)، وتعزو الدراسة ذلك لعدم اهتمام ومتابعة جهات الأختصاص بهذه الأمور، حيث لا توجد متابعات دورية من حين لأخر للتأكد من التزام

مكاتب المراجعة باتباع سياسات التوثيق، وهو ما يتوافق مع دراسة (عبد الله، 2013) بشكل عام، حيث أفادت هذه الدراسة بعدم وجود سلطة تذكر للجهات المسؤولة على مكاتب المراجعة الخارجية، وذلك من حيث التتبع والتحقق والتزام المراجع القانوني بالشروط التي ينص عليها النظام الأساسي لنقابة المحاسبين والمراجعين القانونيين واللوائح الخاصة بها.

جدول رقم (72.5) المعالم والمعاملات المعيارية واللامعيارية لنموذج تأثير البعد الديني على علاقة متغير التوثيق وجودة المراجعة بين المجموعة الداعمة لتأثير البعد الديني والغير داعمة للتأثير

العوامل الكامنة الخارجية	العلاقة	العامل الكامن الداخلي	التقديرات اللامعيارية	الخطأ المعياري	النسبة الحرجة	مستوى الدلالة P. value	التقديرات المعيارية
التوثيق	←	جودة المراجعة					
المجموعة الداعمة لتأثير البعد الديني			1.10	0.057	2.084	0.000	0.15
المجموعة الغير داعمة لتأثير البعد الديني			1.02	0.084	0.133	0.894	0.01

مما سبق ومن خلال نتائج اختبار الفرضيات الفرعية السبعة للفرضية الرئيسية الثانية التي تم التوصل إليها، يتم قبول الفرضية الرئيسية الثانية بشكل عام، والتي تنص على أنه يوجد تأثير للبعد الديني على العلاقة بين محددات وعناصر المعيار الدولي لرقابة الجودة ودعم وجودة المراجعة في البيئة الليبية، باستثناء متغير سياسات الرقابة والإشراف على الأداء، حيث من خلال التحليلات السابقة تبين أنه لا وجود لتأثير البعد الديني على هذا المتغير. أيضا ومن ناحية أخرى نلاحظ من خلال النتائج السابقة أن أقوى

تأثير للبعد الديني كان على العلاقة بين إدارة الموارد البشرية وجودة المراجعة، حيث كانت قيمة التأثير في هذا المسار هي الأعلى للجموعة الداعمة، وذلك بقيمة (0.25)، أما في المرتبة الثانية جاء تأثير البعد الديني على العلاقة بين الالتزام بالسلوك الأخلاقي داخل مكتب المراجعة وجودة المراجعة، حيث كانت قوة التأثير (0.21)، يليها تأثير البعد الديني على العلاقة بين أداء وتنفيذ المهمات داخل مكتب المراجعة وجودة المراجعة بنسبة (0.17)، أما أقل تأثير للبعد الديني كان على العلاقة بين إدارة قبول واستمرار العلاقة بين مكتب المراجعة وعملائه وجودة المراجعة، حيث كانت قيمة التأثير في هذا المسار للمجموعة الداعمة هي الأقل وذلك بقيمة (0.11).

وبشكل عام فإن قبول القبول الفرضية الرئيسة الثانية يؤكد طبيعة المجتمع الليبي الإسلامية المحافظة، وتمسكه بالقيم والمعايير الأخلاقية التي يحث عليها الدين الأسلامي الحنيف، فالمجتمع الليبي مسلم بالكامل بكافة أعراقه وأطيافه، كما تعزو الدراسة هذه النتيجة أيضاً إلى أن كثيراً من القواعد والمبادئ الأخلاقية التي تفرضها مهنة المراجعة على أعضائها ما هي إلا جزء يسير مما دعا إليه ديننا الأسلامي الحنيف من الأخلاق الحميدة، والتي تتفق ضمنياً معها، وهو ما يتوافق مع دراسة (عبد الوهاب، 2011) حيث توصلت بأن للقيم الدينية تأثير على تحسين جودة المراجعة الخارجية، وأنها أساس جيد لتفعيل الوعي الذاتي لدى المراجع، لأنه مدرك بأنه مراقب بشكل مستمر من قبل الله عز وجل، ويستشعر بأن إهماله فى أداء عمله المهنى تفريط فى واجبه الدينى، فكلما زادت القيم الدينية والأخلاقية زادت محاسبة النفس والرقابة الذاتية لها، كما تتوافق نتيجة الدراسة أيضاً مع دراسة (زعرب وعبد العال، 2016) التي أفادت بأن الالتزام والوعي الديني لمراجعي الحسابات يؤثر بدرجة كبيرة جداً على سلوكهم المهني والأخلاقي والتزامهم بقواعد السلوك المهني، بحيث أنه كلما زاد الوعي والالتزام الديني لدى مراجعي الحسابات كلما زاد تمسكهم والتزامهم بالسلوك الأخلاقي والمهني، وهو ما أكدته أيضاً دراسة (الأبجي، 2002)، وأخيراً

فهناك من ذهب إلى أبعد من ذلك، حيث أشارت دراسة (الأطرم، 2009) إلى أن التأهيل المهني لممارسي مهنة المراجعة مطلب شرعي، ومن يقدم عليها وهو غير مؤهل لها أو كان تأهيله محل شك؛ فإنه قد دخل دائرة المحظور الشرعي.

9.5 ملخص الفصل:

تضمن هذا الفصل التحليل الاحصائي لبيانات الدراسة، وذلك باستخدام العديد من الأساليب والأدوات الاحصائية، بدأت بتحليل وصفي لخصائص عينة الدراسة الديموغرافية، ومن ثم تحليل وصفي كامل لمتغيرات الدراسة اعتماداً على المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والأهمية النسبية والدلالة المعنوية، وبعد أن تم التأكد من التوزيع الطبيعي والثبات لكافة متغيرات وبيانات الدراسة، تم استخدام التحليل العاملي التوكيدي (CFA) لتحليل كل متغير من متغيرات الدراسة على حدة، مع دراسة بعض المؤشرات المتعلقة به كالصدق التقاربي والتمايزي، تلى ذلك إجراءات التحليل باستخدام المعادلة البنائية (SEM) وذلك عبر اختبار صدق نموذج القياس من خلال التحليل العاملي التوكيدي (CFA)، واختبار النموذج البنائي باستخدام النمذجة البنائية (SEM)، وذلك لغرض اختبار فرضيات الدراسة وتقييم علاقاتها، وأخيراً تم استخدام طريقة المجموعات المتعددة لاختبار مدى تأثير البعد الديني على العلاقة بين محددات المعيار الدولي لرقابة الجودة (ISQC1) وجودة المراجعة.