



مجلة آفاق اقتصادية

Āfāqiqtiṣādiyyāt

مجلة علمية دولية محكمة تصدر نصف سنوياً عن كلية الاقتصاد الخمس بجامعة المرقب- ليبيا  
رقم الإيداع القانوني بدار الكتب الوطنية 50/2017  
E-ISSN 2520-5005

تأثير محددات جودة المراجعة الداخلية على درجة اعتماد المراجع  
الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية  
" دراسة ميدانية "

المؤلف

د. أحمد الشريف عمار  
كلية الاقتصاد/ جامعة سرت  
ahmedalsharif@su.edu.ly

Cite This Article:

اقتبس هذه المقالة (APA):

عمار، أحمد الشريف (2023)، تأثير محددات جودة المراجعة الداخلية على درجة اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية- دراسة ميدانية، مجلة آفاق اقتصادية. 9 [18] 127-158.

## تأثير محددات جودة المراجعة الداخلية على درجة اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية - دراسة ميدانية

### الملخص

هدفت هذه الدراسة لمعرفة تأثير محددات جودة المراجعة الداخلية على درجة اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية، ولتحقيق هذا الهدف فقد اعتمد الباحث على استخدام المنهج الوصفي لشرح متغيرات الدراسة وتكوين الإطار النظري لها، والمنهج التحليلي لبيان مدى تأثير محددات جودة المراجعة الداخلية على درجة اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية، وتكون مجتمع الدراسة من المراجعين الخارجيين العاملين بديوان المحاسبة ومكاتب المراجعة الخاصة ومصرف ليبيا المركزي في بيئة الأعمال الليبية، أما عينة الدراسة فقد اقتصر على المراجعين العاملين في مدينة سرت، كما استخدمت الدراسة الاستبانة كأداة لجمع البيانات والمعلومات من مجتمع الدراسة، حيث تم توزيع (47) استبانة على المستهدفين، ومن ثم تحليل بيانات الاستبانة التي تم استرجاعها وعددها (39) استبانة وذلك باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS)، وبعد تحليل البيانات واختبار الفرضيات توصلت الدراسة الى عدة نتائج من أهمها وجود تأثير إيجابي لمحددات جودة المراجعة الداخلية (الموضوعية، وجودة تنفيذ المهام) على درجة اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية لدى المراجعين الخارجيين محل الدراسة، وبناء على نتائج البحث تم اقتراح مجموعة من التوصيات الهادفة الى تعزيز درجة اعتماد المراجع الخارجي على أنشطة المراجعة الداخلية، أهمها ضرورة حرص الشركات والمؤسسات المختلفة على توفر درجة عالية من الكفاءة والموضوعية والجودة في تنفيذ المهام لدى العاملين بها في وظيفة المراجعة الداخلية.

**الكلمات الدالة:** جودة المراجعة الداخلية- كفاءة المراجعة الداخلية- موضوعية المراجعة الداخلية- درجة اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية.

## The Impact of Determinants of Internal Audit Quality on the External Auditor's Level of Dependence on Works of Internal Audit: A Field Study

Author

**Ahmed Elsharif Ammar**  
, Faculty of Economics, Sirte University  
ahmedalsharif@su.edu.ly

### Abstract

The objective of this study is to identify the impact of determinants of internal audit quality on the external auditor's level of dependence on works of internal audit. In this sense, the researcher has adopted the Descriptive Approach, in order to address the study variables and to form a complete theoretical framework. In addition, the researcher has also depended on the Analytical Approach, in order to explore the exact impact of determinants of internal audit quality on the external auditor's level of dependence on works of internal audit.

In this context, the study community has involved a number of external auditors working within the Libyan business environment in general, e.g. the State Accounting Department, some private offices for auditing services, and the Central Bank of Libya; on the other hand, the study sample has been limited only to auditors working in Sirte City, Libya. Moreover, the study has employed the Questionnaire Form as a research tool used for data collection from the study community. That is to say, about (47) questionnaire forms were distributed on the respondents; then, the Statistical Package for the Social Sciences (SPSS) was used to analyze the data collected from the retrieved (39) questionnaire forms.

On this basis, after completing the processes of data analysis and hypotheses testing, the study has concluded several important results. That is to say, for the external auditors under study, there is a positive impact for determinants of the internal audit quality (Objectivity and Tasks Execution Quality) on the external auditor's level of dependence on works of the internal audit. Consequently, the researcher has proposed a number of recommendations that basically aim to enhance the external auditor's level of dependence on the activities of internal auditing; for example, the different institutions and corporations shall make sure that their internal auditors are highly qualified with regard to the desired levels of competence, objectivity and tasks execution quality.

**Keywords:** Internal Audit Quality – Internal Audit Competency – Internal Audit Objectivity – External Auditor's Level of Dependence on Works of Internal Audit.

## 1. المقدمة

تعرضت العديد من الشركات الكبرى في بعض دول العالم لسلسلة من الانهيارات والأزمات الاقتصادية والمالية، ولعل من أبرزها هو انهيار وإفلاس شركة أنون Enron في عام 2001، وهي من أكبر شركات الطاقة في الولايات المتحدة الأمريكية التي كانت تعمل في مجال تسويق الكهرباء والغاز الطبيعي، حيث ضللت هذه الشركة المساهمين وكل الجهات العاملة بسوق الأوراق المالية من خلال التلاعب في التقارير المالية، وذلك بإخفاء الخسائر وتضخيم الأرباح، ويعلم مدير الشركة بالاتفاق مع مراقب حساباتها، مما أدى إلى ارتفاع أسهمها في البورصة وذلك اعتماداً على الأرباح المتضخمة الوهمية، وبالتالي أثر ذلك سلباً على سوق الأوراق المالية ككل، وأدى إلى الشك في مصداقية المعلومات المحاسبية (عبد، 2016، ص46)، وفي عام 2002 انحارت شركة وورلد كوم WorldCom وهي أيضاً شركة أمريكية تعمل في مجال الاتصالات، وقد كانت أكبر حجماً من شركة أنون حيث بلغت قيمة أصولها 162 مليار دولار أمريكي، وكان سبب انهيارها هو تلاعبها بالحسابات أيضاً (الرفيع، 2018، ص12)، بالإضافة إلى ذلك، ففي 15 سبتمبر 2008 إنهار بنك Liman Brothers، وهو يعتبر أكبر إفلاس في الولايات المتحدة الأمريكية، وكان سبب انهياره هو القيام بعملية تمويه في المبيعات بقيمة 50 مليار دولار، والتي كانت في واقعها عبارة عن قروض (Moisescu, 2016, p.40).

وإذا ما نظرنا إلى هذه الانهيارات، فقد ذكر أحد الباحثين بأنها ترجع في معظمها إلى الفساد المالي والإداري، مع مراعاة أن الفساد المالي يرجع في أحد جوانبه الهامة إلى دور المراجعين الخارجيين وتأكيدهم على البيانات المالية للشركة وما تتضمنه من معلومات محاسبية مختلفة عن الواقع والحقيقة (بن حسين، 2015، ص192)، وهذا ما حدث بالضبط لشركة Petrobras البرازيلية في عام 2015م، والتي أتهم فيها 27 شخصاً بالفساد المالي وعمليات غسل الأموال، حيث تم التلاعب بما قيمته 2 مليار دولار كتكاليف لتغطية المدفوعات غير القانونية والرشاوي، مما أدى إلى رفع ديونها بما يتراوح 145 مليار دولار خلال سنة مالية واحدة، وترتب على ذلك رفع دعوى قضائية جماعية من قبل المساهمين عن إصدار الشركة لتقارير مالية احتيالية مضللة ولا تعكس الصورة الحقيقية للشركة، وذلك على الرغم من كونها مدققة من قبل Price Water House Coopers (PWHC)، والتي أتهمت بعدم فحص حسابات تلك الشركة بعناية، مما أدى لعدم اكتشاف الانحرافات المالية وأثرها الجوهري على القوائم المالية للمؤسسة (العايب وبوراس، 2022، ص229)، وبالتالي فقد اتجهت أصابع الاتهام إلى أصحاب مكاتب المراجعة بصفة خاصة، وإلى مهنة المحاسبة والمراجعة بصفة عامة، وقد صاحب ذلك ازدياد مسؤولية المراجعين الخارجيين أمام الغير، وبروز الحاجة إلى إجراءات لضمان جودة أعمال المراجعة وذلك لتوفير الفعالية المعقولة للمراجع الخارجي وللأطراف المعنية بأن أعمال المراجعة قد نفذت بدرجة عالية من الكفاءة والموضوعية، مما يخدم الأهداف العامة للمجتمع ويضفي مزيداً من الثقة والمصداقية والاعتماد على عمل المراجع.

من هذا المنطلق، وفي الوقت الذي تزايدت فيه درجة الجودة المطلوبة في عملية المراجعة، فقد ازدادت حاجة المراجع الخارجي للاعتماد على عمل المراجعين الداخليين، وذلك بسبب معرفتهم الكافية بطبيعة أعمال المنشأة والمخاطر المصاحبة لها، واستجابة لذلك فقد قامت العديد من المنظمات المهنية المنظمة لمهنة المراجعة بإصدار معايير يتم من خلالها تنظيم العلاقة بين المراجع الداخلي والخارجي، فعلى سبيل المثال قامت لجنة معايير المراجعة الأمريكية المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) بإصدار نشرة

(SAS NO 65) التي تتعلق بالتقييم الذي يجريه المراجع الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية وذلك بهدف الاستفادة منها في تقليل حجم الاختبارات وتقليص زمنها، كما أصدرت لجنة المعايير التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين International Federation of Accountants (IFAC) معيار (ISA NO 60) الذي ينص على ضرورة الأخذ في الاعتبار أنشطة المراجعة الداخلية وانعكاساتها على إجراءات المراجعة التي يقوم بها المراجع الخارجي" (سويسي، 2011، ص 24)، بالإضافة إلى ذلك، فقد أصدر مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي The International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) معيار المراجعة الدولي رقم (610) بعنوان "استخدام عمل المراجعين الداخليين" ليؤكد بذلك على تزايد إمكانية اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية عند القيام بإجراءات المراجعة الخارجية" (عبد الخالق وشرف، 2015، ص ص 450، 451).

## 2. الدراسات السابقة

### • دراسة (2013) Abbass & Aleqab:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على كيفية تأثير خصائص المراجعة الداخلية على درجة اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية، ومن ثم على اتعاب المراجع الخارجي، كما ناقشت الدراسة معايير المراجعة بشكل عام، ومعايير المراجعة المصرية بشكل خاص مثل معيار المراجعة المصري رقم (610)، حيث تم توزيع استبانة على عدد من المنشآت المصرية واستخراج البيانات المتعلقة بآراء المراجعين من تقاريرها المالية السنوية، وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها: كلما زاد الاهتمام بقسم المراجعة الداخلية وتم تزويده بمراجعين داخليين مؤهلين ارتبط ذلك بآراء أقل للمراجع الخارجي، وأوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بالمراجعة الداخلية ودورها الفعال في مساعدة المراجع الخارجي، بالإضافة إلى أهميتها في التقليل من تكاليف عملية المراجعة الخارجية التي تتحملها المنشأة.

### • دراسة (2014) Obeid & Dardr:

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد مستوى إدراك المراجعين الخارجيين لأهمية وتأثير عمل المراجع الداخلي في البنوك السودانية، وذلك من خلال دراسة تأثير عدد من العوامل، كما هدفت الدراسة أيضاً لتحديد مستوى التباين في آراء المراجعين الخارجيين طبقاً لتصنيف نوع القطاع الذي يعمل من خلاله المراجع الخارجي (مكاتب خاصة أو ديوان المراجعة القومي)، ولتحقيق أهداف الدراسة فقد تم دراسة ثلاثة متغيرات وهي الموضوعية والكفاءة المهنية ومستوى أداء المراجع الداخلي، واختبار فرضيات الدراسة تم استخدام اختبارات إحصائية أهمها اختبار t واختبار التباين ANOVA لتحليل البيانات، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن مستوى أداء المراجع الداخلي سجل أعلى وسط حسابي، ثم يليه مستوى الموضوعية، وفي المرتبة الثالثة يأتي مستوى الكفاءة المهنية، كما أوضحت النتائج عدم وجود تباين بين آراء المراجعين الخارجيين (في القطاعين) حول درجة اعتمادهم على عمل المراجع الداخلي في البنوك السودانية.

### • دراسة الأحمري (2016):

هدفت هذه الدراسة إلى الكشف عن مدى اعتماد المراجعين الخارجيين على المراجعين الداخليين عند قيامهم بفهم وتوثيق نظام الرقابة الداخلية، بالإضافة إلى تحديد العوامل التي تؤثر على مدى اعتماد المراجع الخارجي على المراجع الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية، ولتحقيق هذه الأهداف فقد اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، واعتمدت على

استخدام الاستبانة كأداة لجمع البيانات من المراجعين الخارجيين العاملين في مكاتب المراجعة الدولية والمحلية الكبرى بالمملكة العربية السعودية، ومن ثم تحليلها باستخدام بعض الأساليب الإحصائية كالتكرارات والنسب المالية والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، ومعامل ارتباط بيرسون، واختبار الفاكرونباخ، واختبار (T) لمتوسط عينة واحدة، وتوصلت الدراسة الى عدة نتائج من أبرزها هو اعتماد المراجعين الخارجيين على المراجعين الداخليين عند قيامهم بتقييم نظام الرقابة الداخلية للمنشأة، وذلك من خلال اعتمادهم على عدة مؤشرات منها؛ استقلالية وموضوعية المراجع الداخلي، وتمتعه بالكفاءة والتدريب الفني الكافي، فضلاً عن عدد سنوات خبرته في مجال المراجعة.

#### • دراسة البلوي (2021):

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار أثر محددات وظيفة المراجعة الداخلية (الاستقلال التنظيمي، والتوقيت، والاسناد) على قرار اعتماد المراجع الخارجي على وظيفة المراجعة الداخلية، وذلك من خلال دراسة ميدانية على عينة من المراجعين الداخليين ومراجعي الحسابات للشركات المساهمة المدرجة في سوق الاوراق المالية السعودي. ولتحقيق أهداف الدراسة فقد اعتمد الباحث على المنهج العلمي بشقيه الاستقرائي والاستنباطي في إجراء الدراسات الميدانية واشتقاق الفروض واختبارها، كما اعتمد الباحث على مجموعة من المقاييس الإحصائية في تحليل البيانات المجمعة من استمارات الاستقصاء بواسطة برنامج (SPSS)، كالوسط الحسابي والوسيط والتكرار وأيضاً اختبار ألفا-كرونباخ لتحليل مدى التجانس بين المتغيرات، بالإضافة الى ذلك فقد استخدم الباحث اختبار One Way Anova لمعرفة الفروق الإحصائية وفقاً لمتغيرات الدراسة، واختبار (Kruskal-Wallis) لتحديد اتجاه الفروق الإحصائية إن وجدت، وتوصلت الدراسة الى عدة نتائج منها؛ أن محددات جودة المراجعة الداخلية (الاستقلال التنظيمي، والتوقيت، والاسناد) لها تأثير على جودة وظيفة المراجعة الداخلية، كما لها تأثير أيضاً على قرار اعتماد المراجع الخارجي عليها.

#### • دراسة واكر وعيادي (2021):

هدفت هذه الدراسة إلى استقصاء أثر خصائص المراجعة الداخلية في تحديد درجة اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في الجزائر، ولتحقيق أهداف الدراسة فقد تم الاعتماد على المنهج الوصفي لشرح متغيرات الدراسة وتكوين الإطار النظري لها، والمنهج التحليلي لتفسير العلاقة بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، وإمكانية اعتماد الأخيرة على أنشطة المراجعة الداخلية، بالإضافة الى اختبار ذلك وذلك من خلال الدراسة التطبيقية، حيث تم توزيع استبيان على عينة عشوائية من خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات موزعين على مناطق مختلفة في الجزائر، وبعد تجميع تلك الاستبانات تمت معالجتها وتحليلها باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS)، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها ان هناك أثر ذو دلالة إحصائية لخصائص المراجعة الداخلية في تحديد درجة اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية، وأن خاصية كفاءة المراجعة الداخلية هي أكثر الخصائص التي تؤثر على قرار المراجع الخارجي قبل اتخاذ قرار الاعتماد.

#### • دراسة (Sosthenes et al., 2022):

هدفت هذه الدراسة إلى التحقق من مدى تأثير كفاءة وظيفة المراجعة الداخلية على درجة اعتماد المراجعين الخارجيين على عمل المراجعة الداخلية، ولتحقيق هذا الهدف فقد تم جمع البيانات من (100) مراجع خارجي في الشركات المدرجة

في بورصة دار السلام بدولة تنزانيا، ومن ثم تحليلها باستخدام أسلوب نمذجة معادلة هيكلية جزئية أقل تريبياً، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها: أن كفاءة وظيفة المراجعة الداخلية لها تأثير إيجابي على درجة اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية، وأن فعالية وظيفة المراجعة الداخلية لها تأثير إيجابي أيضاً على درجة اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية.

### \* ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة:

تتميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة في كونها تعتبر من أوائل الدراسات التي تناولت تأثير محددات جودة المراجعة الداخلية على درجة اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية في بيئة الأعمال الليبية وذلك على حد علم الباحث، كما تتميز أيضاً بأنها طبقت على المراجعين الخارجيين العاملين في كل من ( مكاتب المراجعة الخاصة، ديوان المحاسبة، ومصرف ليبيا المركزي ) في بيئة الأعمال الليبية، وهي بيئة تختلف في طبيعتها القانونية والاقتصادية عن بيئة الأعمال التي طبقت فيها الدراسات السابقة.

### 3. مشكلة الدراسة

لقد أدى النمو المتزايد في أنشطة الأعمال، وكبر حجم الشركات وتعدد عملياتها، إلى تعذر قيام المراجع الخارجي بالمراجعة التفصيلية، وبالتالي اعتماده على أسلوب العينات في عملية المراجعة، لذا فقد ظهرت الأزمات ونهارت الكثير من الشركات وخصوصاً ذات الثقل الاقتصادي الكبير، حيث ارتبط ذلك الانهيار بأخطاء أو غش في حسابات تلك الشركات، وبالتالي أصبحت مهنة المراجعة الخارجية تواجه ضغوطاً متزايدة وانتقادات كبيرة بسبب عجزها عن اكتشاف الممارسات التي قامت بها الإدارة للتلاعب في الأرقام المحاسبية وذلك على الرغم من مراجعتها من قبل بعض مكاتب المراجعة العالمية الكبرى، ليس هذا فحسب بل ازدادت الدعاوي القضائية المرفوعة ضد مكاتب المراجعة، ونشأت أزمة ثقة في البيانات التي تصادق عليها. من هذا المنطلق، وفي الوقت الذي تزايدت فيه درجة الجودة المطلوبة في عملية المراجعة فقد ازدادت حاجة المراجع الخارجي للاعتماد على عمل المراجعين الداخليين وذلك بسبب معرفتهم الكافية بطبيعة أعمال المنشأة والمخاطر المصاحبة لها، إلا أن هذا الاعتماد يتوقف على مجموعة من المحددات التي ينبغي توافرها في وظيفة المراجعة الداخلية، حيث كشف الفكر المحاسبي عن وجود ثلاثة محددات رئيسية لفعالية المراجعة الداخلية ومدى الاعتماد عليها وهي؛ الكفاءة المهنية، الموضوعية، وأداء عمل المراجعة الداخلية (Al-Sukker, A., et al., 2018). ومن هنا جاءت هذه الدراسة للتعرف على تلك المحددات، واختبار مدى تأثيرها على درجة اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية في البيئة الليبية وذلك من خلال طرح التساؤل الآتي:

هل يوجد تأثير لمحددات جودة المراجعة الداخلية على درجة اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية في البيئة الليبية؟

وللإجابة على التساؤل الرئيسي لمشكلة الدراسة تم تجزئته إلى التساؤلات الفرعية الآتية:

- هل يوجد تأثير لكفاءة المراجعة الداخلية على درجة اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية في البيئة الليبية؟

- هل يوجد تأثير لموضوعية المراجعة الداخلية على درجة اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية في البيئة الليبية؟
- هل يوجد تأثير لجودة تنفيذ مهام المراجعة الداخلية على درجة اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية في البيئة الليبية؟

#### 4. أهمية الدراسة

من خلال العرض السابق لمشكلة الدراسة فإن أهميتها تتلخص في الآتي:

الأهمية العلمية للدراسة: تستمد هذه الدراسة أهميتها العلمية في كونها تتناول موضوعاً يعاني من قلة الدراسات الأكاديمية والتطبيقية التي تناولته، وذلك خصوصاً في الدول النامية، وبالتالي فإن إجرائها قد يسهم في توجيه انظار الباحثين والهيئات المهنية ذات العلاقة بمهنة المراجعة لإجراء المزيد من الدراسات حول هذا الموضوع، ومحاولة تسليط الضوء على محددات أخرى لم يتم التطرق إليها سابقاً، وذلك بهدف إثراء الفكر المحاسبي علمياً ومهنياً.

الأهمية التطبيقية للدراسة: تتمثل أهميتها العملية في كونها قد تسهم في تحقيق جودة عملية المراجعة الخارجية، حيث أن اهتمام المراجع الخارجي بتلك المحددات يساعده في فهم ظروف المنشأة محل المراجعة بشكل كبير، وهذا سينعكس بدوره في توفير الكثير من الوقت والجهد، وتخفيض حجم الاختبارات اللازمة لأداء عملية المراجعة.

#### 5. أهداف الدراسة

يتمثل الهدف الرئيسي لهذه الدراسة في التعرف على تأثير محددات جودة المراجعة الداخلية على درجة اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية، وذلك من خلال الأهداف الفرعية التالية:

- 1- التعرف على تأثير كفاءة المراجعة الداخلية على درجة اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية.
- 2- التعرف على تأثير موضوعية المراجعة الداخلية على درجة اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية.
- 3- التعرف على تأثير جودة أداء مهام المراجعة الداخلية على درجة اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية.

#### 6. فرضيات الدراسة

تنطلق الدراسة في معالجة المشكلة من خلال صياغة الفرضية الرئيسية الآتية:

الفرضية الرئيسية: يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية محددات جودة المراجعة الداخلية على درجة اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية في البيئة الليبية.

ويتفرع من هذه الفرضية الرئيسية الفرضيات الفرعية الآتية:

الفرضية الفرعية الأولى: يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لكفاءة المراجعة الداخلية على درجة اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية في البيئة الليبية.

الفرضية الفرعية الثانية: يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لموضوعية المراجعة الداخلية على درجة اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية في البيئة الليبية.

الفرضية الفرعية الثالثة: يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لجودة تنفيذ مهام المراجعة الداخلية على درجة اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية في البيئة الليبية.

## 7. متغيرات الدراسة

تتمثل متغيرات الدراسة فيما يلي:

المتغير التابع: درجة اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية.

المتغير المستقل: محددات جودة المراجعة الداخلية وتتمثل في (كفاءة المراجعة الداخلية، موضوعية المراجعة الداخلية، جودة تنفيذ مهام المراجعة الداخلية).

## 8. حدود الدراسة

سيتم إجراء هذه الدراسة في ظل الحدود الآتية:

- الحدود الموضوعية: تركز هذه الدراسة في جانبها الموضوعي على تأثير محددات جودة المراجعة الداخلية ( كفاءة، موضوعية، وجودة تنفيذ مهام ) على درجة اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية.
- الحدود البشرية: المراجعين العاملين في (ديوان المحاسبة، مكاتب المراجعة الخاصة، مصرف ليبيا المركزي) بمدينة سرت.
- الحدود المكانية: (ديوان المحاسبة، مكاتب المراجعة الخاصة المرخص لها بمزاولة المهنة، مصرف ليبيا المركزي) في مدينة سرت.
- الحدود الزمنية: تطبق هذه الدراسة خلال الفترة الزمنية (يوليو - أغسطس - سبتمبر 2023).

## 9. الإطار النظري للدراسة

تعتبر وظيفة المراجعة الداخلية من أقدم الوظائف التي اتخذت عدة أشكال، وتطورت على مر السنين، إلا أنه تم إضفاء الطابع المؤسسي عليها رسمياً في أوائل الأربعينيات في الولايات المتحدة وذلك مع إنشاء معهد المراجعين الداخليين (IIA) The Institute of Internal Auditors الذي يحكم مهنة المراجعة الداخلية ويراقب تطورها على الصعيد العالمي، حيث عرفها على أنها: "وظيفة رقابية مستقلة تمارس في مؤسسة من قبل إدارتها لفحص وتقييم أنشطة هذه المؤسسة، والهدف منها هو مساعدة إدارة المؤسسة على القيام بمسؤولياتها بشكل فعال، وكذلك تزويدها بالتحليلات والتقييمات والتوصيات والمعلومات حول الأنشطة التي تم فحصها، كما تساعد المراجعة الداخلية على تحقيق أهداف المؤسسة وذلك من خلال مختلف الأساليب المنهجية المعتمدة لتعزيز فعالية كل من عمليات إدارة المخاطر، الرقابة وحوكمة الشركات (فطناسي وحوالي، 2023، ص 299).

## 1.9 مفهوم جودة المراجعة الداخلية

عُرفت الجودة على أنها مدى المطابقة مع المتطلبات، إذ تسعى المؤسسات إلى مراقبة الأداء والأنشطة والأعمال اليومية للوصول إلى أعلى درجة من درجات الجودة وذلك من خلال تقليل الأخطاء وكشف الانحرافات بالشكل الذي يؤدي إلى تلبية احتياجات الإدارة، وتستند جودة المراجعة الداخلية إلى الأداء الجيد لنظام الرقابة الداخلية، وكذلك مدى ملاءمة النظام المحاسبي المطبق للوصول إلى الفاعلية والكفاءة المناسبة في العمليات وبشكل مستمر داخل المؤسسة لغرض خدمة أهدافها وحماية أصولها.

ومن الناحية المهنية عُرفت جودة المراجعة على أنها قدرة المراجعة على اكتشاف نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية، وتقديم التوصيات لمعالجتها أو الحد منها، وإمكانية تحقيق أقصى منفعة ممكنة للمؤسسة. أما من الناحية الأكاديمية فقد عُرفت على أنها الالتزام بمعايير المراجعة وقواعد السلوك المهني أثناء القيام بمهمة المراجعة (عجيلة وزقيب، 2017، ص 67).

بالإضافة إلى ذلك، فقد ذكر أحد الباحثين بأن جودة المراجعة الداخلية تشير إلى القدرة على تقديم تقرير المراجعة الداخلية والوفاء بمتطلبات واحتياجات جميع الأطراف المستفيدة من المراجعة الداخلية، مع توافر المعايير المهنية والخاصة بفريق عمل المراجعة الداخلية والتي من شأنها أن تدعم قدرتهم على اكتشاف الأخطاء سواء المتعمدة أو غير المتعمدة، وكذلك بعض الإجراءات المرتبطة بعمليات الفحص والمراجعة (أحمد، 2021، ص 677).

### 2.9 أهمية جودة المراجعة الداخلية

تتمثل أهمية جودة المراجعة الداخلية فيما يلي (الصافي، 2023، ص 167):

- تفهم المتطلبات والوفاء بها: وذلك من خلال تفهم متطلبات المراجعة الداخلية والوفاء بالخدمات التي تحتاجها كل الأطراف، وحتى التوقعات التي ينتظرها زبائن المراجعة الداخلية.
- الحاجة إلى اعتبار العملية من منظور القيمة المضافة: وذلك من خلال اعتبار العمليات التي تقوم بها وظيفة المراجعة الداخلية هي القيمة المضافة المنتظر تحقيقها للشركة ولجميع الأطراف المستفيدة من خدماتها.
- الحصول على نتائج عن أداء وفعالية العمليات: ويقصد بها تحقيق النتائج المنتظرة من جميع الأطراف وذلك من خلال الأداء الجيد وفعالية عمليات المراجعة الداخلية في تنفيذ المهام التي تقع على عاتقها.
- التحسين المستمر للعمليات على أساس القياس الموضوعي: ويقصد بها سلسلة الجهود المتواصلة التي تبذلها وظيفة المراجعة الداخلية لتحسين جودة الخدمات التي تؤديها من جهة، والتقييم الموضوعي لأنشطة ووظائف الشركة من جهة أخرى.

### 3.9 محددات جودة أنشطة المراجعة الداخلية

لقد عملت المنظمات المهنية المهتمة بمهنة المحاسبة والمراجعة على تحديد العوامل المؤثرة في جودة عملية المراجعة، وذلك من أجل الارتقاء بمهنة المراجعة إلى أعلى المستويات، ومن بين تلك المنظمات ما يسمى بالمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)، حيث حدد هذا المعهد قائمة معايير المراجعة رقم (65) الخاصة بعوامل جودة عملية المراجعة الداخلية، والتي تشمل ما يلي:

#### 1- الكفاءة المهنية (المقدرة المهنية):

تُعد الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي أحد المعايير المهنية التي توفر الثقة في النتائج المستخلصة من تنفيذ أعمال التحليل والتقييم للبيانات والمعلومات في نطاق الأعمال المنفذة والتوصيات الواردة بتقارير المراجعة الداخلية، وتأكيداً على أهمية الكفاءة المهنية فقد أصدر معهد المراجعين الداخليين (IIA) عدة معايير تهتم بضرورة تمتع المراجع الداخلي بالكفاءة المهنية، ومن أهمها؛ معيار المراجعة الداخلية رقم (1210-المهارة) الذي نص على أنه يجب على المراجعين الداخليين امتلاك المعرفة والمهارة والكفاءة اللازمة لأداء أنشطة المراجعة الداخلية المسؤولين عنها، والمعيار رقم (1230- التطوير المهني

المستمر)، والذي نص على أنه يجب على المراجعين الداخليين تحسين معرفتهم ومهاراتهم والكفاءات الأخرى من خلال التطوير المهني المستمر (غريب، 2020، ص ص 1645، 1646).

بالإضافة الى ذلك، فإن الكفاءة المهنية تُعد من ضمن المحددات التي يستند إليها المراجع الخارجي وهو بصدد تقييم نشاط المراجعة الداخلية في الشركة، وبالتالي إذا اتضح للمراجع الخارجي ارتفاع كفاءة نشاط موظفي المراجعة الداخلية في القيام بالأنشطة الرقابية المكلفين بها فقد يقوم بتخفيض إجراءات المراجعة الخارجية، خاصة وأن معايير المراجعة الخارجية تشجع المراجع الخارجي في الاعتماد على نشاط المراجعة الداخلية إذا اتضح له أن هذا النشاط يتميز بالكفاءة، فضلاً عن مجموعة من المحددات الأخرى. ومعنى اعتماد المراجع الخارجي هو تقليص بعض مهام المراجعة الخارجية وما يرتبط بها من مشاكل، الأمر الذي يترتب عليه تخفيض عدد من أمور المراجعة الرئيسية التي تواجه المراجع الخارجي (محمود، 2018، ص ص 499، 500).

## 2- الموضوعية:

وتعني الموضوعية أنه يجب على المراجع الداخلي أن يكون واقعياً في حكمه على الأشياء وذلك خلال قيامه بعملية المراجعة، ويُعرف الاتحاد الدولي للمحاسبين الموضوعية بأنها موقف أو اتجاه فكري مستقل يجب على المراجع الداخلي أن يحافظ عليه أثناء قيامه بعملية المراجعة، بحيث لا يكون تابعاً للغير في آرائه وأحكامه التي يصدرها في المسائل المتعلقة بأعمال المراجعة (أبو عقرب، 2015، ص ص 317، 318). وتتطلب الموضوعية أن يؤدي المراجع الداخلي عمله بالطريقة التي تجعله واثقاً في النتائج المتوقعة الحصول عليها، وحتى يتحقق ذلك فإنه لا بد من مراعاة ما يلي (ابراهيم وحسين، 2018، ص ص 204):

- 1- ينبغي أن لا يعتمد المراجع في حكمه على آراء الآخرين، وإنما يخضع آراء الآخرين للاختبار أثناء قيامه بالمراجعة.
- 2- ينبغي على المراجع أن يقوم بأداء عمله بأمانة، وتجنب أي شبهات وخاصة فيما يتعلق بالمصالح المتعارضة.
- 3- ينبغي أن يتم تناوب موظفي المراجعة الداخلية للمهمة الواحدة كلما كان ذلك ممكناً.
- 4- ينبغي على المراجع الداخلي أن لا يقوم بأية أعمال تنفيذية.
- 5- ينبغي أن لا يتم تكليف الأشخاص الذين يتم نقلهم الى وحدة المراجعة الداخلية بمراجعة أنشطة سبق وأن قاموا بأدائها وذلك حتى مرور فترة زمنية معقولة.
- 6- ينبغي أن يتم مراجعة نتائج أعمال المراجع الداخلي قبل إصدار التقرير من مدير المراجعة، وذلك حتى يتم التأكد من الموضوعية في أداء العمل.

وهذا ما أكدته معايير المراجعة الداخلية التي أصدرها معهد المراجعين الداخليين (Institute of Internal Auditors (IIA)، ومن أهمها المعيار رقم (1100) بعنوان (الاستقلال والموضوعية & Objectivity)، حيث أكد المعيار على أن استقلال وموضوعية المراجع الداخلي تتطلب تبعيته من الناحية التنظيمية لمجلس الإدارة، وذلك لضمان أدائه لواجباته المهنية بحرية تامة وبعيداً عن أية ضغوط في تحديد نطاق عملية المراجعة، وكذلك تبعيته من الناحية الفنية للجنة المراجعة من خلال رفع تقرير المراجعة الداخلية لها والتشاور معها في الأمور الفنية الخاصة بالمنشأة، كما أن تحقيق الموضوعية يتطلب أن يكون المراجع الداخلي مستقلاً عن الأنشطة التي يقوم بمراجعتها (غنيم، 2016، ص

214). بالإضافة الى ذلك، فإن الموضوعية تُعد من ضمن المحددات الجوهرية التي يستند إليها المراجع الخارجي في تقييم أنشطة المراجعة الداخلية، وبالتالي إذا اتضح للمراجع الخارجي ارتفاع مستوى موضوعية المراجعين الداخليين في القيام بالأنشطة الرقابية المكلفين بها فإنه قد يقوم بتخفيض إجراءات المراجعة الخارجية، وذلك بسبب ثقته في إجراءات المراجعة التي نفذها نشاط المراجعة الداخلية خاصة وإن كان يتم توثيق تلك الإجراءات (محمود، 2018، ص 499).

### 3- جودة تنفيذ المهام:

لكي يكون عمل قسم المراجعة الداخلية على مستوى عالٍ من الجودة فإنه يجب أن يقوم بمراجعة كاملة لجميع المستندات والدفاتر والسجلات الخاصة بالمنشأة سواء كانت مالية أو غير مالية، حيث يجب أن يمتد عمل المراجع الداخلي بالإضافة للسجلات المالية الى كافة السجلات غير المالية مثل ملفات الموظفين وذلك للتأكد من تطبيق تعليمات الإدارة، ويرجع السبب في ضرورة اطلاع المراجع الداخلي على كافة السجلات والمستندات وذلك لضمان حسن أداء عمله (أبو عقرب، 2015، ص 319).

وتتوقف جودة تنفيذ المهام على عدة متغيرات أهمها؛ التخطيط الجيد لعملية المراجعة، ونطاق العمل المنفذ، ووجود دليل للمراجعة الداخلية بالشركة، ووجود نظام لرقابة جودة أداء المراجعة الداخلية بالشركة. فكلما توافر التخطيط الجيد لمهام عملية المراجعة وكان نطاق العمل معقولاً، وكان هناك دليل متعارف عليه يُحكم عمل المراجعين الداخليين، بالإضافة الى وجود نظام مراقبة جودة الأداء فإن ذلك يعني أن المراجعين الداخليين يكون لديهم القدرة على اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح وذلك استناداً الى أن تنفيذهم لمهام المراجعة الداخلية يتم بشكل جيد (مبارك، 2011، ص 184).

### 4.9 الإصدارات المهنية التي تناولت العلاقة بين المراجع الخارجي ووظيفة المراجعة الداخلية

تأكيداً على أهمية ما تقدمه المراجعة الداخلية من مساعدة للمراجع الخارجي في تنفيذ مهامه فقد أصدرت العديد من المنظمات والهيئات المهنية الخاصة بمهنة المراجعة عدة معايير تهتم بمساعدة وإرشاد المراجعين الخارجيين في كيفية استفادتهم من أعمال المراجعة الداخلية في تنفيذهم لمهام مراجعتهم الخارجية، ومن أهم تلك المعايير ما يلي:

أولاً: معيار المراجعة الدولي رقم (610).

لقد أكدت المنظمات والهيئات المهنية الخاصة بمهنة المراجعة على أهمية وظيفة المراجعة الداخلية للمراجع الخارجي، ففي عام 1988 أصدرت لجنة ممارسات المراجعة التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين معيار المراجعة الدولي رقم (610) بعنوان "استخدام عمل المراجعين الداخليين" والذي يوفر إرشادات للمراجع الخارجي حول كيفية استخدام عمل المراجع الداخلي (سارة وحسناء، 2022، ص 764)، وقد أكد المعيار في فقراته (9-12) على ضرورة حصول المراجع الخارجي على فهم كافٍ لأنشطة المراجعة الداخلية لغرض مساعدته في تخطيط عملية المراجعة (ذبيبات وشناق، 2006، ص 190)، كما حدد المعيار المتطلبات التي يجب على المراجع الخارجي أخذها بعين الاعتبار وتطبيقها عند استخدام وظيفة المراجعة الداخلية، وهي: (1) موضوعية وظيفة المراجعة الداخلية، (2) الكفاءات الفنية للمراجع الداخلي، (3) احتمالية تنفيذ عمل المراجعة الداخلية مع بذل العناية المهنية الواجبة، (4) التواصل الفعال بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي.

بالإضافة الى ذلك، فقد أكد المعيار على أن المراجع الخارجي يتحمل المسؤولية وحده عن عملية المراجعة، وأن هذه المسؤولية لا يتم نقل عبئها عن طريق استخدام عمل المراجعة الداخلية، أو عن طريق توفير المراجع الداخلي مساعدات

أثناء عملية المراجعة. علاوة على ذلك، فقد أوضح المعيار بأنه يتعين على المراجع الخارجي عند اتخاذ قرار بشأن استخدام عمل المراجعة الداخلية أن يضع استراتيجية عامة للمراجعة، وبهذه الطريقة شدد المعيار على أهمية التخطيط قبل اتخاذ القرار بشأن ما إذا كان ينبغي على المراجع الخارجي استخدام عمل المراجعة الداخلية أو لا (زيتون، 2021، ص 15).

ثانياً: معيار المراجعة الأمريكي رقم (65).

أصدر المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين في أبريل 1991 معيار المراجعة الأمريكي رقم (65) بعنوان " استخدام عمل المراجع الداخلي"، حيث يوفر هذا المعيار المعلومات والاستفسارات اللازمة للمراجعين لمساعدتهم في فهم المطلوب منهم فيما يتعلق بأعمال المراجعة الداخلية، ويمكن تلخيص أساليب تطبيق هذا المعيار فيما يلي (أبو سرعة، 2010، ص 107، 108):

1- الحصول على فهم لنظام الرقابة الداخلية:

يجب على المراجع الخارجي أن يتفهم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، لذلك فإنه يجب عليه أن يقوم بتجميع معلومات عن مدى تصميم السياسات والإجراءات والسجلات، والتأكد من وضعها موضع التنفيذ، بمعنى أنه عندما يرغب المراجع في فهم وظيفة المراجعة الداخلية فإنه يمكن أن يقوم بفحص خرائط التدفق المعدة بواسطة المراجعين الداخليين وذلك بغرض الحصول على المعلومات اللازمة عن تصميم السياسات والإجراءات. وللحصول على معلومات عن مدى وضع الإجراءات الرقابية موضع التنفيذ فإن المراجع الخارجي يأخذ في اعتباره الإجراءات المطبقة بواسطة المراجعين الداخليين.

2- تقدير المخاطر:

يجب على المراجع الخارجي تخطيط المراجعة بحيث يكون تقدير مخاطر الرقابة أقل من الحد الأقصى، وذلك عند قيامه باختبارات الرقابة، ويمكن أن تدل النتائج التي يتم التوصل إليها من أعمال المراجعة الداخلية على مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، وكذلك طبيعة وتوقيت ومدى الاختبارات التي يطبقها المراجع.

3- إجراءات التحقق:

يمكن للمراجع الداخلي أن يقوم ببعض إجراءات التحقق، مثل المصادقات على الحسابات المدينة أو ملاحظة المخزون، ولذلك فإن المراجع الخارجي ربما يستطيع تغيير توقيت إجراءات المصادقات، وعدد الحسابات المدينة التي يقوم بإخضاعها للمصادقة، أو عدد مواقع المخزون التي يلاحظها وذلك اعتماداً على نتائج عمل المراجع الداخلي الخاصة بذلك.

ثالثاً: معيار المراجعة الدولي رقم (315) المنقح عام 2013م.

يتناول معيار المراجعة الدولي (315) كيف يمكن معرفة وخبرة قسم المراجعة الداخلية أن يفيد المراجع الخارجي في فهم الشركة وبيئتها، وما يتعلق بتحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري، ويوضح المعيار أيضاً كيف يؤدي التواصل الفعال بين المراجعين الداخليين والخارجيين إلى خلق بيئة تمكن المراجع الخارجي من معرفة الأمور الهامة التي تؤثر على عمله، كما يتناول هذا المعيار مسؤوليات المراجع الخارجي عندما يتوقع بناءً على فهمه الأولي لقسم المراجعة الداخلية الذي اكتسبه نتيجة الإجراءات التي يتم الحصول عليها، ومن خلال أداء ذلك العمل يستطيع المراجع الخارجي أن يعدل من طبيعة أو توقيت أو يقلل من نطاق إجراءات المراجعة التي ينبغي أداؤها بشكل مباشر. بالإضافة إلى ذلك، يتناول هذا المعيار أيضاً مسؤوليات

المراجع الخارجي إذا كان يدرس استخدام المراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة تحت توجيه وإشرافه عليهم" (صبيحة، 2022، ص ص 146، 147).

### 5.9 أهمية وأثر المراجعة الداخلية على عملية المراجعة الخارجية:

" تكمن أهمية المراجعة الداخلية بالنسبة للمراجع الخارجي في حالة اتخاذ قرار الاعتماد على أعمال المراجعة الداخلية في تحقيق العديد من الفوائد منها:

- توفير الوقت والجهد الذي سيبذله في عملية المراجعة.
- تخفيض حجم الاختبارات والاجراءات اللازمة لعملية المراجعة الخارجية.
- تخفيض تكاليف المراجعة الخارجية أو على الأقل عدم زيادتها.
- حصول المراجع الخارجي على فهم أفضل لظروف العمل بالمنشأة محل المراجعة من خلال خبرة ومعرفة المراجعين الداخليين بها.
- تمكين المراجع الخارجي من التركيز على المجالات الأكثر أهمية.

وتأكيداً على ما سبق، فقد أوضح المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين في نشرة معايير المراجعة رقم (65) بشأن دراسة المراجع الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية في عملية مراجعة القوائم المالية، أن عمل المراجعين الداخليين قد يكون له أهمية كبيرة وتأثير هام عند التخطيط لعملية المراجعة الخارجية وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة" (ياسين، 2015، ص 96).

### 10. الإطار العملي للدراسة: الطريقة والإجراءات

بعد أن تناول الباحث الإطار النظري للمراجعة الداخلية من حيث مفهومها، وأهمية ومحددات جودتها والاصدارات المهنية التي تناولت العلاقة بينها وبين المراجع الخارجي، بالإضافة الى الدراسات السابقة المتعلقة بذلك في ظل البيانات المتوفرة، وحيث أن قيمة البحث العلمي تنبع وتتحقق من خلال ارتباطه بالواقع العملي، واستكمالاً للفائدة المرجوة من البحث يحاول الباحث استطلاع آراء عينة البحث من خلال إجراء دراسة ميدانية معتمدة على تصميم قائمة استقصاء لاختبار مدى صحة فروض البحث، ويمكن للباحث عرض الدراسة الميدانية كما يلي:

#### 1.10 منهج الدراسة

من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي الذي يُعرف بأنه طريقة في البحث تتناول أحداث وظواهر وممارسات موجودة متاحة للدراسة والقياس كما هي دون تدخل الباحث في مجرياتها، ويستطيع الباحث أن يتفاعل معها فيصفها ويحللها (درغام وحبیب، 2014، ص 184)، وتهدف هذه الدراسة للتعرف على مدى وجود تأثير لمحددات جودة المراجعة الداخلية على درجة اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية في البيئة الليبية، وقد تم استخدام مصدرين أساسيين للمعلومات:

أ- المصادر الثانوية: من أجل معالجة الإطار النظري للبحث تم الاعتماد على مصادر البيانات الثانوية التي تتمثل في المراجع العربية والأجنبية ذات العلاقة، والدوريات والمقالات والأبحاث والدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدراسة، والبحث في مواقع الإنترنت المختلفة.

ب- المصادر الأولية: لمعالجة الجوانب التحليلية لموضوع البحث تم الاعتماد على الاستبانة كأداة رئيسية للبحث، صممت خصيصاً لهذا الغرض، ووزعت على المراجعين بكل من (ديوان المحاسبة، مكاتب المراجعة الخاصة، ومصرف ليبيا المركزي) في مدينة سرت.

## 2.10 مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من المراجعين الخارجيين العاملين بكل من (ديوان المحاسبة، مكاتب المراجعة الخاصة، ومصرف ليبيا المركزي) في ليبيا، ونظراً لكبير حجم مجتمع الدراسة، ولاعتبارات الوقت والجهد والتكلفة فقد اقتضت الدراسة على عينة عشوائية من المراجعين الخارجيين العاملين في مدينة سرت، حيث تم توزيع (47) استبانة على تلك العينة، وبعد منح المستجيبين فترة كافية للإجابة عن أسئلة الاستبانة، تم استرداد (39) استبانة، ونسبة استرداد (83%) تقريباً، منها (22) استبانة من مراجعي ديوان المحاسبة، (7) من مراجعي مكاتب المراجعة الخاصة، و(10) من مراجعي مصرف ليبيا المركزي، والجدول التالي يوضح الخصائص الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة:

جدول (1) الخصائص الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة

م	الخاصية	الفئات	التكرار	النسبة
1	الجنس	ذكر	35	89.7%
		أنثى	4	10.3%
		المجموع	39	100%
2	العمر	أقل من 30 سنة	2	5.1%
		من 30 - 40 سنة	12	30.8%
		أكبر من 40 سنة	25	64.1%
		المجموع	39	100%
3	سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات	4	10.3%
		من 5- أقل من 10 سنوات	4	10.3%
		من 10 - أقل من 15 سنة	10	25.6%
		15 سنة فأكثر	21	53.8%
		المجموع	39	100%
4	المؤهل العلمي	دبلوم متوسط	2	5.1%
		دبلوم عالي	3	7.7%
		بكالوريوس	24	61.5%

م	الخاصية	الفئات	التكرار	النسبة
		ماجستير	10	25.6%
		المجموع	39	100%
5	التخصص العلمي	محاسبة	30	76.9%
		إدارة اعمال	2	5.1%
		اقتصاد	2	5.1%
		تمويل ومصارف	2	5.1%
		أخرى	3	7.7%
		المجموع	39	100%
6	الجهة التابع لها	ديوان المحاسبة الليبي	22	56.4%
		مكاتب المراجعة الخاصة	7	17.9%
		مصرف ليبيا المركزي	10	25.6%
		المجموع	39	100%

يتبين من الجدول رقم (1) ما يلي:

- أ- إن غالبية أفراد العينة بنسبة (89.7%) هم ذكور، وأن نسبة الإناث شكلت ما نسبته (10.3%) فقط.
- ب- إن (64.1%) من أفراد عينة الدراسة تزيد أعمارهم عن 40 سنة، وهذا يدل على أن غالبية المشاركين في الدراسة يتسمون بالنضج والخبرة العملية في مجال عملهم.
- ج- إن غالبية أفراد العينة يتمتعون بخبرات طويلة في المجالات التي يعملون بها إذ بلغ عدد الأفراد الذين تزيد خبرتهم عن 10 سنوات 31 فرداً، ويمثلون 79.4% من إجمالي العينة، بينما بلغ عدد الأفراد الذين يتمتعون بخبرات من 5-10 سنوات 4 أفراد، ويمثلون نسبة 10.3% من إجمالي العينة، ويُعد هذا مؤشر إيجابي على أن الأغلبية من ذوي الخبرة العالية، مما يُعزز القدرة العلمية والعملية على استيعاب أسئلة الاستقصاء والإجابة عليها بصورة مناسبة تساعد على تدعيم الحكم على فروض الدراسة.
- د- إن (87.1%) من أفراد العينة مؤهلهم العلمي بكالوريوس فأكثر، ويُعد ذلك من المؤشرات التي تُفيد بأن معظم أفراد العينة مؤهلون بشكل كاف لفهم أسئلة الاستقصاء، والإجابة عليها بآراء تُعزز من موثوقية الاعتماد عليها عند التحليل الإحصائي.
- هـ- إن نسبة كبيرة من أفراد عينة الدراسة هم من تخصص المحاسبة (76.9%)، وهذا يعني أن غالبية أفراد العينة يتمتعون بخلفية محاسبية وبكفاءات علمية في التخصص المناسب الذي يعطي انطباع جيد على قدرتهم في إبداء آرائهم حول موضوع الدراسة.

و- إن أعلى نسبة من مفردات عينة الدراسة كانت من المراجعين العاملين بديوان المحاسبة ونسبتها (56.4%)، ثم تلتها نسبة المراجعين العاملين بمصرف ليبيا المركزي ونسبة (25.6%)، ثم تلتها نسبة المراجعين العاملين بمكاتب المراجعة الخاصة ونسبة (17.9%)، وبالتالي يُمكن ملاحظة وجود تنوع كبير في مفردات عينة الدراسة وهو ما يُعد أمر جيد على تنوع الآراء بين الجهات المختلفة وعدم حصرها في آراء جهة واحدة.

### 3.10 أداة الدراسة الميدانية

استخدم الباحث الاستبانة كأداة من أدوات جمع البيانات الأولية ذات العلاقة المباشرة بموضوع الدراسة، وقد تم في ضوء أهداف الدراسة تقسيم الاستبانة إلى قسمين:

**القسم الأول:** يوضح البيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة، واحتوت على (6) فقرات متمثلة في الجنس، العمر، عدد سنوات الخبرة، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، الجهة التابع لها.

**القسم الثاني:** ويشمل البيانات الخاصة بمتغيرات الدراسة، ويتكون من محورين هما:

**المحور الأول:** ويشمل فقرات أبعاد محددات جودة المراجعة الداخلية، وتمثل المتغير المستقل، ويتكون من (30) فقرة، تقيس أربعة أبعاد محددات جودة المراجعة الداخلية وهي: (كفاءة المراجعة الداخلية، موضوعية المراجعة الداخلية، وجودة تنفيذ مهام المراجعة الداخلية).

**المحور الثاني:** ويتعلق بالفقرات الخاصة بدرجة اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية، وتمثل المتغير التابع للدراسة، وهي عبارة عن (8) فقرات.

وكانت كل فقرة من فقرات كل محور مقسمة وفق تصنيف ليكرت الخماسي كما هو موضح بالجدول رقم (2).

#### جدول (2) ترميز الإجابات

أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة	بدائل الإجابة
5	4	3	2	1	الترميز

وتجدر الإشارة إلى أنه تم تحديد درجة الموافقة على فقرات الاستبيان وذلك وفقاً للمتوسط الحسابي للمقياس الخماسي على النحو التالي (دمنهوري والراشد، 2018، ص169):

1- إذا كانت قيمة المتوسط الحسابي تتراوح ما بين (1 إلى 1.79)، فإن هذا يعني أن درجة الموافقة على كل فقرة من فقرات المحور، و(الفقرات المندرجة تحت المحور بوجه عام) تمثل درجة ضعيفة جداً.

2- إذا كانت قيمة المتوسط الحسابي تتراوح ما بين (1.80 إلى 2.59)، فإن هذا يعني أن درجة الموافقة على كل فقرة من فقرات المحور، و(الفقرات المندرجة تحت المحور بوجه عام) تمثل درجة ضعيفة.

3- إذا كانت قيمة المتوسط الحسابي تتراوح ما بين (2.60 إلى 3.39)، فإن هذا يعني أن درجة الموافقة على كل فقرة من فقرات المحور، و(الفقرات المندرجة تحت المحور بوجه عام) تمثل درجة متوسطة.

4- إذا كانت قيمة المتوسط الحسابي تتراوح ما بين (3.40 إلى 4.19)، فإن هذا يعني أن درجة الموافقة على كل فقرة من فقرات المحور، و(الفقرات المندرجة تحت المحور بوجه عام) تمثل درجة كبيرة.

5- إذا كانت قيمة المتوسط الحسابي تتراوح ما بين (4.20 إلى 5)، فإن هذا يعني أن درجة الموافقة على كل فقرة من فقرات المحور، و(الفقرات المدرجة تحت المحور بوجه عام) تمثل درجة كبيرة جداً.

### 1.3.10 ثبات أداة الدراسة (ثبات الاستبانة)

يقصد بمعامل الثبات استقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه؛ أي أنه يعطي نفس النتائج إذا أعيد تطبيقه على نفس العينة، وبالتالي إمكانية اعتماد تلك النتائج وتعميمها على مجتمع الدراسة، وقد تم التحقق من الثبات من خلال استخدام مقياس (ألفا كرونباخ) Cronbach's Alpha، حيث تتراوح قيمة هذا المقياس بين الصفر والواحد الصحيح، وفي ضوء هذا المقياس يتوافر الثبات في البيانات ويكون هناك تجانس واتساق كبير بين المتغيرات كلما اقتربت قيمة هذا المعامل من الواحد الصحيح، بينما يكون هناك عدم تجانس كلما اقتربت قيمته من الصفر، وإذا زاد هذا المقياس عن 0.60 أمكن الاعتماد على نتائج الدراسة وتعميمها على مجتمع الدراسة (العادلي، 2022، ص 170)، وقد جاءت قيمة المقياس كما يلي:

جدول (3) نتائج قياس معامل ألفا كرونباخ لأداة الدراسة

متغيرات الدراسة	نوع المتغير	عدد الفقرات	درجة الثبات Alpha	درجة الصدق
محدد الكفاءة	مستقل	10	0.777	0.881
محدد الموضوعية	مستقل	11	0.756	0.869
محدد جودة تنفيذ المهام	مستقل	9	0.601	0.775
درجة اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية	تابع	8	0.658	0.811
الاستبانة ككل				0.937

يتضح من الجدول (3) أن قيمة ألفا كرونباخ لجميع متغيرات الدراسة قد بلغت 0.878، وهذا يدل على أن قائمة الاستقصاء تتمتع بصلاحية عالية، الأمر الذي يمكن معه الاعتماد على النتائج وتعميمها على مجتمع الدراسة.

### 2.3.10 صدق أداة الدراسة (صدق الاستبانة)

صدق الاستبانة يعني التأكد من أنها تقيس ما أعدت لقياسه، كما يقصد بالصدق شمول الاستبانة لكل العناصر التي يجب أن تدخل في التحليل من ناحية، ووضوح فقراتها ومفرداتها من ناحية ثانية، بحيث تكون مفهومة لكل من يستخدمها (رشوان وقاسم، 2020، ص 14)، حيث قام الباحث بالتأكد من صدق أداة الدراسة وذلك بحساب معامل الارتباط بين درجة كل متغير من متغيرات الدراسة على حده، ودرجة المتغيرات ككل، ويتضح من النتائج الظاهرة بالجدول رقم (4) بأن جميع متغيرات الدراسة ترتبط مع اجمالي المتغيرات على نحو دال إحصائياً عند مستوى معنوية (0.05)، كما أن القيمة الاحتمالية أقل من 0.05، وبالتالي تعتبر جميع متغيرات الدراسة صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول(4) معامل الارتباط بين درجة كل متغير من متغيرات الدراسة ، ودرجة المتغيرات ككل

رقم	متغيرات الدراسة	نوع المتغير	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
1	كفاءة المراجعة الداخلية	مستقل	0.826	0.000
2	موضوعية المراجعة الداخلية	مستقل	0.900	0.000
3	جودة تنفيذ مهام المراجعة الداخلية	مستقل	0.634	0.000
4	درجة اعتماد المراجع الخارجي على اعمال المراجعة الداخلية	تابع	0.672	0.000

الارتباط دال إحصائياً عند مستوى 5% .

#### 4.10 الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات:

لغرض تحليل البيانات التي تم جمعها في هذه الدراسة، وذلك من أجل الإجابة على أسئلة الدراسة، واختبار فرضياتها فقد تم استخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية التي يشتمل عليها برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) (Statistical Package For Social Sciences)، والتي تتمثل في:

- التكرارات والنسب المئوية: وذلك من أجل وصف خصائص الأفراد المبحوثين.
- معامل الثبات ( ألفا كرو نباخ): وذلك لقياس ثبات المقاييس المستخدمة في الدراسة.
- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية: وذلك للتعرف على درجة موافقة الأفراد المبحوثين على متغيرات الدراسة وأبعادها المختلفة.
- معامل الارتباط، ومعامل الانحدار: وذلك لاختبار مدى صحة الفرضيات المتعلقة بأثر المتغير المستقل على المتغير التابع.

#### 5.10 المقاييس الوصفية لإجابات أفراد عينة الدراسة على متغيرات الدراسة:

##### 1.5.10 التحليل الوصفي لفقرات المتغير المستقل (محددات جودة المراجعة الداخلية).

للتحقق من صحة المتغير المستقل ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل فقرة من فقراته، ومعرفة أيضاً التحانس بين الإجابات المتعلقة به، وذلك بحساب الوسط الحسابي المرجح والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن كل فقرة، من خلال الأبعاد الآتية:

البعد الأول: كفاءة المراجعة الداخلية:

جدول (5) الوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على فقرات البعد الأول من المتغير المستقل (كفاءة المراجعة الداخلية).

رقم الفقرة	فقرات البعد الأول	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
1	تمتع المراجع الداخلي بالمؤهلات الأكاديمية يؤثر إيجابياً على درجة اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية.	4.538	0.554	كبيرة جداً
2	تمتع المراجع الداخلي بالمؤهلات المهنية للمراجعة الداخلية يؤثر إيجابياً على درجة اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية.	4.512	0.506	كبيرة جداً
3	تمتع المراجع الداخلي بالمعرفة الوافية بمبادئ المحاسبة يؤثر إيجابياً على درجة اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية.	4.384	0.781	كبيرة جداً
4	تمتع المراجع الداخلي بالمعرفة الوافية بالتكنولوجيا المطلوبة لأعمال المراجعة يؤثر إيجابياً على درجة اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية.	4.128	0.800	كبيرة
5	تمتع المراجع الداخلي بالمعرفة الوافية بأهم مخاطر تكنولوجيا المعلومات والضوابط المتعلقة بها يؤثر إيجابياً على درجة اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية.	3.871	0.863	كبيرة
6	تمتع المراجع الداخلي بالمعرفة الوافية التي تُمكنه من تقييم مخاطر الاحتيال والكيفية التي تُدير بها المؤسسة تلك المخاطر يؤثر إيجابياً على درجة اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية.	4.256	0.849	كبيرة جداً
7	اهتمام المراجع الداخلي بتطوير قدراته المعرفية والمهنية بصورة مستمرة يؤثر إيجابياً على درجة اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية.	4.538	0.505	كبيرة جداً
8	معرفة المراجع الداخلي بمعايير المراجعة الداخلية وإجراءات المراجعة يؤثر إيجابياً على درجة اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية.	4.410	0.751	كبيرة جداً
9	ممارسة المراجع الداخلي للشك المهني عند أداء أعماله يؤثر إيجابياً على درجة اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية.	3.897	1.020	كبيرة
10	امتلاك المراجع الداخلي للمهارة في التعامل مع الآخرين يؤثر إيجابياً على درجة اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية.	3.897	0.967	كبيرة
	المتوسط العام لبعدها كفاءة المراجعة الداخلية	4.243	0.450	كبيرة جداً

يتضح من الجدول رقم (5) الآتي:

أ- أن قيم المتوسط الحسابي لكل فقرة من فقرات البعد الأول أكبر من المتوسط الحسابي الافتراضي (Test value = 3.40)، والذي هو عبارة عن القيمة التي تمثل الحد الأدنى لدرجة الموافقة حسب مقياس ليكرت الخماسي للحكم على المتوسطات الحسابية، حيث تراوحت ما بين (3.871 و 4.538)، وهذا يعني أن غالبية أفراد عينة الدراسة يوافقون على ما جاء بعبارات البعد الأول (كفاءة المراجعة الداخلية).

ب- ان قيم الانحراف المعياري لكل فقرة من فقرات البعد الأول تراوحت ما بين (0.505 و 1.020)، وتشير هذه النتيجة الى التجانس الكبير في إجابات أفراد العينة على فقرات البعد الأول ( كفاءة المراجعة الداخلية)؛ بمعنى أنهم متفقون بدرجة كبيرة جدا عليها.

ج- ان المتوسط العام لبعدها كفاءة المراجعة الداخلية هو (4.243) بانحراف معياري (0.450)، وتشير هذه النتيجة الى موافقة أفراد العينة على وجود تأثير محدد لكفاءة المراجعة الداخلية على درجة اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية في بيئة المراجعة الليبية.

البعد الثاني: موضوعية المراجعة الداخلية.

جدول (6) الوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على فقرات البعد الثاني من المتغير المستقل (موضوعية المراجعة الداخلية).

رقم الفقرة	فقرات البعد الثاني	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
11	عدم قيام المراجع الداخلي بمراجعة مهام سبق له أن قدم بشأنها استشارات يؤثر إيجابياً على درجة اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية.	3.512	1.295	كبيرة
12	عدم قيام المراجع الداخلي بمراجعة مهام يقوم بأدائها أحد أقاربه أو أصدقائه يؤثر إيجابياً على درجة اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية.	3.461	1.354	كبيرة
13	عدم قيام المراجع الداخلي بأية أعمال تنفيذية يؤثر إيجابياً على درجة اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية.	4.051	1.122	كبيرة
14	عدم وجود أي نوع من الضغوطات أو القيود التي تمارسها الإدارة على المراجع الداخلي يؤثر إيجابياً على درجة اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية.	4.128	0.950	كبيرة
15	رفع تقارير المراجعة الداخلية إلى لجنة المراجعة أو مجلس الإدارة بدلاً من الإدارة التنفيذية يؤثر إيجابياً على درجة اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية.	3.794	1.004	كبيرة
16	سهولة اتصال مدير المراجعة الداخلية بلجنة المراجعة أو بمجلس الإدارة يؤثر إيجابياً على درجة اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية.	4.153	0.874	كبيرة
17	ارتباط مدير المراجعة الداخلية بأعلى مستوى إداري في الهيكل التنظيمي للمؤسسة يؤثر إيجابياً على درجة اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية.	3.948	0.971	كبيرة
18	أداء المراجع الداخلي لمهام المراجعة بنزاهة، وتجرد من أي تحيز أو تعارض في المصالح يؤثر إيجابياً على درجة اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية.	4.282	0.793	كبيرة جداً
19	مراجعة نتائج عمل المراجع الداخلي قبل إصدار التقرير من إدارة المراجعة يؤثر إيجابياً على درجة اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية.	3.948	0.759	كبيرة
20	إتمام عمليات تعيين أو عزل المراجع الداخلي بمعرفة لجنة المراجعة أو مجلس الإدارة يؤثر إيجابياً على درجة اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية.	3.743	0.992	كبيرة
21	دعم الإدارة العليا لوظيفة المراجعة الداخلية يؤثر إيجابياً على درجة اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية.	4.102	0.852	كبيرة
	المتوسط العام لبعدها موضوعية المراجعة الداخلية	3.920	0.546	كبيرة

يتضح من الجدول رقم (6) الآتي:

أ- أن قيم المتوسط الحسابي لكل فقرة من فقرات البعد الثاني أكبر من المتوسط الحسابي الافتراضي ( Test value = 3.40)، حيث تراوحت ما بين (3.461 و 4.282)، وهذا يعني أن غالبية أفراد عينة الدراسة يوافقون على ما جاء بعبارات البعد الثاني ( موضوعية المراجعة الداخلية ).

ب- ان قيم الانحراف المعياري لكل فقرة من فقرات البعد الثاني تراوحت ما بين (0.759 و 1.354)، وتشير هذه النتيجة الى التجانس الكبير في إجابات أفراد العينة على فقرات البعد الثاني ( موضوعية المراجعة الداخلية)؛ بمعنى أنهم متفقون بدرجة كبيرة جداً عليها.

ج- ان المتوسط العام لبعد موضوعية المراجعة الداخلية هو (3.920) بانحراف معياري (0.546)، وتشير هذه النتيجة الى موافقة أفراد العينة على وجود تأثير محدد لموضوعية المراجعة الداخلية على درجة اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية في بيئة المراجعة الليبية.

البعد الثالث: جودة تنفيذ مهام المراجعة الداخلية.

جدول (7) الوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على فقرات البعد الثالث من المتغير المستقل (جودة تنفيذ مهام المراجعة الداخلية).

رقم الفقرة	فقرات البعد الثالث	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
22	تحديد الإطار الزمني الذي يجب أن تتم فيه مهمة المراجعة الداخلية يؤثر إيجابياً على درجة اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية.	4.025	0.810	كبيرة
23	تحديد الموارد البشرية اللازمة لأداء مهمة المراجعة الداخلية يؤثر إيجابياً على درجة اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية.	3.974	0.842	كبيرة
24	تحديد الموارد المادية المناسبة والكافية لأداء مهمة المراجعة الداخلية يؤثر إيجابياً على درجة اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية.	4.076	0.870	كبيرة
25	تحديد جميع الأنشطة والمخاطر المتعلقة بها التي يجب تضمينها في خطة المراجعة يؤثر إيجابياً على درجة اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية.	3.846	0.904	كبيرة
26	تحديد دليل عمل مكتوب للسياسات والإجراءات واجبة الإتباع في إدارة وتنفيذ عملية المراجعة الداخلية يؤثر إيجابياً على درجة اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية.	4.102	0.680	كبيرة
27	تزويد المراجعين الداخليين ببرامج العمل التي تم إعدادها يؤثر إيجابياً على درجة اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية.	4.051	0.604	كبيرة
28	إبلاغ الإدارة العليا بنتائج عمليات المراجعة الداخلية يؤثر إيجابياً على درجة اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية.	4.051	0.759	كبيرة
29	إعداد خطة المراجعة الداخلية وفقاً للمعايير الدولية المتعارف عليها يؤثر إيجابياً على درجة اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية.	4.282	0.686	كبيرة جداً
30	تحليل وتقييم وتوثيق المعلومات الكافية لتحقيق أهداف المراجعة الداخلية يؤثر إيجابياً على درجة اعتماد المراجع الخارجي على المراجعة الداخلية.	4.282	0.559	كبيرة جداً

رقم الفقرة	فقرات البعد الثالث	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
	المتوسط العام لبعده جودة تنفيذ مهام المراجعة الداخلية	4.076	0.368	كبيرة

يتضح من الجدول رقم (7) الآتي:

أ- أن قيم المتوسط الحسابي لكل فقرة من فقرات البعد الثالث أكبر من المتوسط الحسابي الافتراضي ( Test value = 3.40)، حيث تراوحت ما بين (3.846 و 4.282)، وهذا يعني أن غالبية أفراد عينة الدراسة يوافقون على ما جاء بعبارات البعد الثالث (جودة تنفيذ مهام المراجعة الداخلية).

ب- أن قيم الانحراف المعياري لكل فقرة من فقرات البعد الثالث تراوحت ما بين (0.559 و 0.904)، وتشير هذه النتيجة إلى التجانس الكبير في إجابات أفراد العينة على فقرات البعد الثالث (جودة تنفيذ مهام المراجعة الداخلية)؛ بمعنى أنهم متفقون بدرجة كبيرة جداً عليها.

ج- أن المتوسط العام لبعده جودة تنفيذ مهام المراجعة الداخلية هو (4.076) بانحراف معياري (0.368)، وتشير هذه النتيجة إلى موافقة أفراد العينة على وجود تأثير محدد لجودة تنفيذ مهام المراجعة الداخلية على درجة اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية في بيئة المراجعة الليبية.

**1.5.10 التحليل الوصفي لعبارات المتغير التابع (درجة اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية)**  
للتحقق من صحة المتغير التابع ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل فقرة من فقراته، ومعرفة أيضاً التجانس بين الإجابات المتعلقة به، وذلك بحساب الوسط الحسابي المرجح والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة، والجدول رقم (8) يوضح ذلك:

جدول (8) الوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على فقرات المتغير التابع (درجة اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية).

رقم الفقرة	فقرات المتغير التابع	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
31	توفير الكثير من الوقت والجهد الذي سيبدله المراجع الخارجي في تنفيذ عملية المراجعة.	3.743	0.992	كبيرة
32	تخفيض حجم الاختبارات والاجراءات اللازمة التي سيقوم بها المراجع الخارجي لإتمام عملية المراجعة.	4.102	0.852	كبيرة
33	حصول المراجع الخارجي على فهم أفضل لظروف عمل المنشأة محل المراجعة وذلك من خلال الاستفادة من خبرة ومعرفة المراجعين الداخليين بها.	4.025	0.810	كبيرة
34	تعزيز التواصل الفعال والمنتظم بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي عند إجراء عملية المراجعة.	3.974	0.842	كبيرة
35	الحد من التكرار وازدواجية العمل بين المراجع الخارجي والمراجع الداخلي.	4.076	0.870	كبيرة
36	تمكين المراجع الخارجي من التركيز على المجالات الأكثر أهمية أثناء تنفيذ عملية المراجعة.	3.846	0.904	كبيرة
37	تخفيض تكاليف عملية المراجعة التي يقوم بها المراجع الخارجي.	4.102	0.680	كبيرة

رقم الفقرة	فقرات المتغير التابع	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
38	تقوية وتعزيز نظام الرقابة الداخلية بالمنشأة.	4.051	0.604	كبيرة
	المتوسط العام لفقرات المتغير التابع	3.990	0.449	كبيرة

يتضح من الجدول رقم (8) الآتي:

أ- أن قيم المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة على فقرات المتغير التابع (درجة اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية) تتراوح ما بين (3.743، 4.102)، وتشير هذه النتيجة إلى أن غالبية أفراد عينة الدراسة مؤيدون وموافقون على فقرات المتغير التابع.

ب- أن قيم الانحراف المعياري لكل فقرة من فقرات المتغير التابع تراوحت ما بين (0.559 و 0.904)، وتشير هذه النتيجة إلى التجانس الكبير في إجابات أفراد العينة على فقرات المتغير التابع، بمعنى أنهم متفقون بدرجة كبيرة جداً عليها. البعد الثالث (جودة تنفيذ مهام المراجعة الداخلية)؛ بمعنى أنهم متفقون بدرجة كبيرة جداً عليها.

#### 6.10 اختبار فرضيات الدراسة:

تم تطبيق تحليل الانحدار لاختبار فرضيات الدراسة، وذلك على النحو التالي:

أولاً: اختبار الفرضية الفرعية الأولى: والتي تنص على أنه (يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية  $(\alpha \leq 0.05)$  لكفاءة المراجعة الداخلية على درجة اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية).

لاختبار الدلالة الإحصائية لهذه الفرضية فقد تم استخدام تحليل الانحدار الخطي البسيط وذلك لبيان أثر المتغير المستقل الأول (كفاءة المراجعة الداخلية) على المتغير التابع (درجة اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية)، وذلك على النحو المبين بالجدول رقم (9):

#### جدول (9) نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لاختبار الفرضية الفرعية الأولى

البيان	معاملات الانحدار	قيمة (t)	القيم الاحتمالية (sig)	التفسير
المعامل الثابت	2.817	4.186	0.000	معنوي
معامل المتغير المستقل الأول	0.277	1.754	0.088	غير معنوي
معامل الارتباط (R)	0.277			النموذج غير معنوي
معامل التحديد ( $R^2$ )	0.077			
قيمة (F)	3.078			
مستوى المعنوية للنموذج	0.088			
معادلة النموذج	$Y=2.817+0.277x_1$			

يتضح من الجدول رقم (9) ما يلي:

- 1- وجود ارتباط طردي ضعيف بين كفاءة المراجعة الداخلية كمتغير مستقل، ودرجة اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط الخطي البسيط (0.277).
- 2- بلغت قيمة معامل التحديد ( $R^2$ ) (0.077)، وهذا يعني أن كفاءة المراجعة الداخلية كمتغير مستقل تفسر ما مقداره (7.7%) من التغير الحاصل في درجة اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية.
- 3- نموذج الانحدار البسيط غير معنوي، حيث بلغت قيمة (F) (3.078) وهي غير دالة إحصائياً عند مستوى معنوية (0.088).

وبناء على ما سبق، نرفض الفرضية البديلة، ونقبل الفرضية الصفرية والتي تنص على أنه (لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) لكفاءة المراجعة الداخلية على درجة اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية).

ثانياً: اختبار الفرضية الفرعية الثانية: والتي تنص على أنه (يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) لموضوعية المراجعة الداخلية على درجة اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية).  
لاختبار الدلالة الإحصائية لهذه الفرضية فقد تم استخدام تحليل الانحدار الخطي البسيط وذلك لبيان أثر المتغير المستقل الثاني (موضوعية المراجعة الداخلية) على المتغير التابع (درجة اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية)، وذلك على النحو المبين بالجدول رقم (10):

جدول (10) نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لاختبار الفرضية الفرعية الثانية

التفسير	القيم الاحتمالية (sig)	قيمة (t)	معاملات الانحدار	البيان
معنوي	0.000	4.899	2.149	المعامل الثابت
معنوي	0.000	4.237	0.470	معامل المتغير المستقل الثاني
النموذج معنوي			0.572	معامل الارتباط (R)
			0.327	معامل التحديد ( $R^2$ )
			17.949	قيمة (F)
			0.000	مستوى المعنوية للنموذج
Y=2.149+0.470x <sub>2</sub>				معادلة النموذج

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من الجدول رقم (10) ما يلي:

- 1- وجود ارتباط طردي متوسط بين موضوعية المراجعة الداخلية كمتغير مستقل، ودرجة اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط الخطي البسيط (0.572).
- 2- بلغت قيمة معامل التحديد ( $R^2$ ) (0.327)، وهذا يعني أن موضوعية المراجعة الداخلية كمتغير مستقل تفسر ما مقداره (32.7%) من التغير الحاصل في درجة اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية.

3- نموذج الانحدار البسيط معنوي، حيث بلغت قيمة (F) (17.949) وهي دالة إحصائياً عند مستوى معنوية (0.000).

وبناء على ما سبق، نرفض الفرضية الصفرية، ونقبل الفرضية البديلة والتي تنص على أنه (يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية  $(\alpha \leq 0.05)$  لموضوعية المراجعة الداخلية على درجة اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية).

ثالثاً: اختبار الفرضية الفرعية الثالثة: والتي تنص على أنه (يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية  $(\alpha \leq 0.05)$  لجودة تنفيذ مهام المراجعة الداخلية على درجة اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية).  
لاختبار الدلالة الإحصائية لهذه الفرضية فقد تم استخدام تحليل الانحدار الخطي البسيط وذلك لبيان أثر المتغير المستقل الثالث (جودة تنفيذ مهام المراجعة الداخلية) على المتغير التابع (درجة اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية)، وذلك على النحو المبين بالجدول رقم (11):

جدول (11) نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لاختبار الفرضية الفرعية الثالثة

التفسير	القيم الاحتمالية (sig)	قيمة (t)	معاملات الانحدار	البيان
غير معنوي	0.477	-0.719	-0.298	المعامل الثابت
معنوي	0.000	10.397	1.052	معامل المتغير المستقل الثالث
النموذج معنوي			0.863	معامل الارتباط (R)
			0.745	معامل التحديد ( $R^2$ )
			108.093	قيمة (F)
			0.000	مستوى المعنوية للنموذج
Y=-0.298+1.052x <sub>3</sub>				معادلة النموذج

يتضح من الجدول رقم (11) ما يلي:

- 1- وجود ارتباط طردي قوي بين جودة تنفيذ مهام المراجعة الداخلية كمتغير مستقل، ودرجة اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط الخطي البسيط (0.863).
- 2- بلغت قيمة معامل التحديد ( $R^2$ ) (0.745)، وهذا يعني أن جودة تنفيذ مهام المراجعة الداخلية كمتغير مستقل تفسر ما مقداره (74.5%) من التغير الحاصل في درجة اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية.
- 3- نموذج الانحدار البسيط معنوي، حيث بلغت قيمة (F) (108.093) وهي دالة إحصائياً عند مستوى معنوية (0.000).

وبناء على ما سبق، نرفض الفرضية الصفرية، ونقبل الفرضية البديلة والتي تنص على أنه (يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية  $(\alpha \leq 0.05)$  لجودة تنفيذ مهام المراجعة الداخلية على درجة اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية).

رابعاً: اختبار الفرضية الرئيسية: والتي تنص على أنه (يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية  $(\alpha \leq 0.05)$ ) لمحددات جودة المراجعة الداخلية على درجة اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية).  
 لاختبار الدلالة الإحصائية لهذه الفرضية فقد تم استخدام تحليل الانحدار الخطي المتعدد وذلك لبيان أثر المتغير المستقل (محددات جودة المراجعة الداخلية) والمتمثلة في (كفاءة المراجعة الداخلية، موضوعية المراجعة الداخلية، جودة تنفيذ مهام المراجعة الداخلية) على المتغير التابع (درجة اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية)، وذلك على النحو المبين بالجدول رقم (12):

جدول (12) نتائج تحليل الانحدار الخطي المتعدد لاختبار الفرضية الرئيسية

التفسير	القيم الاحتمالية (sig)	قيمة (t)	معاملات الانحدار	البيان
غير معنوي	0.564	-0.583	-0.229	المعامل الثابت
معنوي	0.020	-2.441	-0.214	معامل المتغير المستقل الأول
معنوي	0.000	4.403	0.327	معامل المتغير المستقل الثاني
معنوي	0.000	10.324	0.942	معامل المتغير المستقل الثالث
النموذج معنوي			0.914	معامل الارتباط (R)
			0.836	معامل التحديد ( $R^2$ )
			59.433	قيمة (F)
			0.000	مستوى المعنوية للنموذج
Y=-0.229-0.214x <sub>1</sub> +0.327x <sub>2</sub> +0.942x <sub>3</sub>				معادلة النموذج

يتضح من الجدول رقم (12) ما يلي:

- 1- وجود ارتباط طردي قوي بين محددات جودة المراجعة الداخلية (كفاءة المراجعة الداخلية، موضوعية المراجعة الداخلية، جودة تنفيذ مهام المراجعة الداخلية)، ودرجة اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط المتعدد (0.914).
- 2- بلغت قيمة معامل التحديد ( $R^2$ ) (0.836)، وهذا يعني أن محددات جودة المراجعة الداخلية كمتغير مستقل تفسر ما مقداره (83.6%) من التغير الحاصل في درجة اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية.
- 3- نموذج الانحدار المتعدد معنوي، حيث بلغت قيمة (F) (59.433) وهي دالة إحصائياً عند مستوى معنوية (0.000).

وبناء على ما سبق، فأنا نقبل الفرضية الرئيسية للدراسة والتي تنص على أنه (يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لمحددات جودة المراجعة الداخلية على درجة اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية).

## 11. النتائج والتوصيات

## 1.11 النتائج

بناءً على ما تم عرضه من خلال الدراسة النظرية والتطبيقية، تم التوصل إلى النتائج الآتية:

- يوجد تأثير إيجابي لمحددات جودة المراجعة الداخلية (الموضوعية، جودة تنفيذ مهام المراجعة الداخلية) على درجة اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية في البيئة الليبية من وجهة نظر عينة الدراسة، وهذا يشير إلى أنه متى ما كان هناك تعزيز واهتمام بأبعاد جودة المراجعة الداخلية انعكس ذلك إيجاباً على درجة اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية.

- أظهرت نتائج التحليل الإحصائي لإجابات عينة الدراسة أن محدد (جودة تنفيذ مهام المراجعة الداخلية) هي أكثر المحددات تأثيراً على درجة اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية، حيث كانت نسبة معامل الانحدار لهذا المحدد (0.942) عند مستوى دلالة (0.000)، يليها محدد (موضوعية المراجعة الداخلية) حيث كانت نسبة معامل الانحدار لهذا المحدد (0.327) وعند مستوى دلالة (0.000)، وهذه النتيجة جاءت متوافقة تماماً مع ما توصلت إليه إحدى الدراسات السابقة (Obeid & Dardr, 2014).

- إن تمتع المراجعين الداخليين بالكفاءة والموضوعية والجدوة في تنفيذ مهامهم يساهم في زيادة جودة عملية المراجعة؛ حيث أن تمتعهم بتلك المحددات من شأنه تسهيل مهمة المراجع الخارجي في الحصول على المعلومات، وبالتالي السرعة في اتخاذ القرارات، مما يوفر الوقت والجهد.

- أيضاً عززت نتائج هذه الدراسة نتائج بعض الدراسات السابقة مثل دراسة (Obeid & Dardr, 2014)، (الأحمري، 2016)، (البلوي، 2021)، (واكر وعيادي، 2021)، (Sosthenes et al., 2022)، بخصوص وجود تأثير إيجابي لمحددات جودة المراجعة الداخلية على درجة اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية.

## 2.11 التوصيات

- ينبغي على المنظمات والهيئات المهنية في ليبيا ممثلة بالنقابة العامة للمحاسبين والمراجعين، ديوان المحاسبة، سوق الأوراق المالية وغيرها، عقد ندوات ومؤتمرات علمية، وتنظيم ورش عمل وذلك بهدف توعية المراجعين وغيرهم من المهتمين الآخرين في المؤسسات المختلفة بأهمية محددات جودة المراجعة الداخلية.

- ضرورة إجراء المزيد من الدراسات حول موضوع محددات جودة المراجعة الداخلية، ومحاولة إدخال متغيرات أخرى لم يتم التطرق إليها في هذه الدراسة، وذلك بهدف تعزيز نتائج هذه الدراسة والتأكيد على أهميتها.

- ضرورة تنظيم دورات تدريبية للمراجعين الداخليين العاملين بمختلف المؤسسات، وذلك بهدف تأهيلهم وتعزيز قدراتهم، وبما يتماشى مع التطورات الحديثة في مجال مهنة المراجعة.

- ضرورة اهتمام الشركات والمؤسسات المختلفة بمحددات جودة المراجعة الداخلية والحرص على توفرها في المراجعين الداخليين لديها، وذلك لانعكاسها الإيجابي على المراجع الخارجي في فهم وتقييم نظام الرقابة الداخلية، وتحديد حجم وتوقيت الإجراءات الواجب عليه تنفيذها، وبالتالي تخفيض تكاليف عملية المراجعة.

## المصادر والمراجع

## أولاً: المراجع العربية

- ابراهيم، محمد عبد الله؛ وحسين، حسن فائز. (2018). "تحديد أوجه التشابه والاختلاف بين معايير ال IIA ودليل عمل وحدات التدقيق الداخلي في العراق". مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 13، العدد 43، ص ص 193-214.
- أبو سرعة، عبد السلام عبد الله. (2010). "التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية: دراسة حالة التكامل بين شركة KPMG مجني وحازم حسن وشركاهم- محاسبون قانونيون- وإدارة المراجعة الداخلية في بنك اليمن والكويت للتجارة والاستثمار في الجمهورية اليمنية". رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم علوم تجارية، جامعة الجزائر.
- أبو عقرب، محمد. (2015). "أثر استقلالية أقسام المراجعة الداخلية على كفاءة أداء المراجعين الداخليين في الشركات الصناعية الليبية". مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية، كلية الاقتصاد والتجارة، الجامعة الاسمية الإسلامية- زليتن، العدد 5، يونيو، ص ص 297-342.
- أحمد، أحمد بنحيت محمد. (2021). "طبيعة اعتماد المراجع الخارجي على أنشطة المراجع الداخلي في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية". مجلة البحوث المالية، المجلد 22، العدد 2، إبريل، ص ص 245-280.
- أحمد، محمد عزام عبد المجيد. (2021). "جودة المراجعة الداخلية ودورها في الحد من عدم تماثل المعلومات". مجلة البحوث المالية والتجارية، المجلد 22، العدد 3، يوليو، ص ص 663-741.
- الأحمرى، تركية سعيد علي. (2016). "العوامل المؤثرة في اعتماد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المملكة العربية السعودية، رسالة ماجستير، كلية الشرق العربي للدراسات العليا، قسم المحاسبة، السعودية.
- البلوي، ناصر مفرح. (2021). "محددات جودة المراجعة الداخلية وأثرها على اعتماد المراجع الخارجي على وظيفة المراجعة الداخلية: دراسة ميدانية في بيئة الممارسة المهنية السعودية". المجلة الدولية لنشر البحوث والدراسات، المجلد 2، العدد 19، مايو، ص ص 180-208.
- الرفيع، محمود تيسير عبد الله. (2018). "دوافع وأساليب ممارسة المحاسبة الإبداعية في البيانات المالية في الشركات غير المساهمة العامة في فلسطين"، رسالة ماجستير، جامعة القدس، فلسطين.
- الصافي، عماد الدين الصافي. (2023). "دور جودة المراجعة الداخلية في فعالية إدارة المخاطر: دراسة ميدانية على عينة من المصارف السودانية". مجلة العلوم الإنسانية والطبيعية، المجلد 4، العدد 3، فبراير، ص ص 161-187.
- العادلي، مرفت علي محمود. (2022). "أثر توكيد المحاسب القانوني لتقارير الاستدامة على دقة تنبؤات المحللين الماليين وانعكاسه على استمرارية الشركات المصرية". مجلة المحاسبة والمراجعة لاتحاد الجامعات العربية، العدد 3، ص ص 144-199.

- العايب، صبرينة؛ وبوراس، أحمد. (2022). " دور التدقيق الخارجي في مكافحة الفساد المالي". مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 15، ديسمبر، ص ص 224-241.
- بن حسين، سليمة. (2015). " الحوكمة...دراسة في المفهوم". مجلة العلوم القانونية والسياسية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الشهيد حمه لخضر- الوادي، العدد 10، جانفي . ص ص 180-221.
- درغام، ماهر موسى؛ وحيب، خالد صبحي. (2014). مدى إدراك المصارف لأهمية المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية: دراسة ميدانية للمصارف التجارية الفلسطينية. *المجلة العربية للإدارة*، 34(1)، 175-200.
- دمنهوري، أمل محمد؛ والراشد، تغريد عبد العزيز. (2018). " أثر تطبيق بطاقة الأداء المتوازن على تحسين الأداء: دراسة تطبيقية على البنوك التجارية بمدينة جدة"، *المجلة العربية للإدارة*، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، المجلد 38، العدد 1، ص ص 163-197.
- ذنبيات، علي عبد القادر؛ وشناق، باسل خالد. (2006). " تقويم مدقق الحسابات الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي في ظل تطبيق معيار التدقيق الدولي ذي الرقم (610): دراسة تحليلية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين والداخلين في الأردن". *المجلة الأردنية في إدارة الأعمال*، المجلد 2، العدد 2، ص ص 187-212.
- رشوان، عبد الرحمن محمد؛ وقاسم، زينب عبد الحفيظ. (2020، يوليو 13-14). *دور التحول الرقمي في رفع كفاءة أداء البنوك وجذب الاستثمارات*. المؤتمر الدولي الأول في تكنولوجيا المعلومات والأعمال ( ICITB2020 )، جامعة غزة، فلسطين.
- زيتون، محمد خميس جمعة خطاب. (2021). " أثر استخدام وظيفة المراجعة الداخلية كحقل للتدريب على الإدارة ودورها الاستشاري في مجال إدارة المخاطر على قرار اعتماد مراقب الحسابات عليها: دراسة تجريبية". *المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة دمياط، المجلد الثاني، العدد الأول، الجزء الثاني، يناير، ص ص 1-68*.
- سارة، طبشوش؛ وحسناء، مشري. (2022). " مدى التزام المدقق الخارجي بمتطلبات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610- دراسة حالة مكاتب التدقيق في سطيف". *مجلة دراسات في الاقتصاد وإدارة الأعمال*، المجلد 5، العدد 1، جوان، ص ص 759-779.
- سويس، علي عمر أحمد. (2011). " رأي المراجع الخارجي حول فعالية المراجعة الداخلية: دراسة تحليلية لبيئة المراجعين الخارجيين في ليبيا". *مجلة دراسات اقتصادية، مركز البصيرة للبحوث والاستشارات*، العدد 18، ص ص 23-50.
- صبيحة، تحري. (2022). " اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي وأثره في التنبؤ بالفشل المالي للشركات- دراسة حالة الشركات المدرجة في بورصتي عمان والجزائر"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي- أم البواقي، الجزائر.
- عبد الخالق، زيد محمد إسماعيل؛ وشرف، صباح أحمد. (2015). *تقويم مدى اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية عند تخطيط عملية المراجعة وفقاً للمعيار الدولي للمراجعة رقم 610: دراسة ميدانية*. *مجلة العلوم الإدارية والاقتصادية، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة عدن*، العدد 15، 16، ديسمبر، ص ص 449-464.

- عبده، إيمان محمد السعيد سلامة. (2016). " أثر معدل دوران المراجع الخارجي وخصائص الوحدة الاقتصادية محل المراجعة على جودة المراجعة الخارجية " دراسة تطبيقية"، مجلة الدراسات المالية والتجارية، العدد الثالث.
- عجيلة، محمد؛ وزقيب، خيرة. (2017). " متطلبات جودة خدمات التدقيق الداخلي : رؤيا شاملة "، المجلة العالمية للاقتصاد والأعمال، المجلد 2، العدد 2، ص ص 61-73.
- غريب، أمل عبد الله محمد. (2020). " العوامل المحددة لجودة تقارير المراجعة الداخلية في ضوء الإصدارات المهنية ذات الصلة: دراسة ميدانية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية". المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، جامعة قناة السويس، المجلد 11، الجزء 3 ، يوليو، ص ص 1637-1658.
- غنيم، محمود رجب يس. (2016). " محددات جودة أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في مواجهة الفساد المالي: دراسة ميدانية في البيئة السعودية". مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة ، جامعة عين شمس، مجلد 20، العدد 3 ، أكتوبر، ص ص 191-256.
- فطناسي، درين؛ وحولي، محمد. (2023). " مساهمة التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية في الكشف عن التعثر المالي: دراسة ميدانية لعينة من المراجعين الداخليين والخارجيين". مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية، المجلد 9، العدد 1، ص ص 297-309.
- مبارك، الرفاعي ابراهيم. (2011). " جودة أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية على البيئة السعودية". مجلة جامعة الملك سعود- العلوم الإدارية، المجلد 22 ، العدد 2، يناير، ص ص 169-201.
- محمود، عبد الحميد العيسوي. (2018). " محددات الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجع الخارجي مع دراسة ميدانية في بيئة الممارسة المهنية المصرية". مجلة البحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة طنطا، المجلد 5 ، العدد 1 ، يونيو، ص ص 470-534.
- واكر، مريم؛ وعيادي، عبد القادر. (2021). " أثر كفاءة وموضوعية المدقق الداخلي في تحديد درجة اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي". مجلة التنمية والاستشراف للبحوث والدراسات، المجلد 6، العدد 2، ديسمبر، ص ص 343-362.
- ياسين، حمود. (2015). " مدى اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجع الداخلي عند القيام بعملية المراجعة: دراسة تحليلية لعينة من المراجعين الخارجيين الجزائريين"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3.

#### ثانياً: المراجع الأجنبية

- Abbass Dalia A, Aleqab Mahmoud M. (2013). "Internal Auditors' Characteristics and Audit Fees: Evidence from Egyptian Firms". International Business Research, Vol.6, No.4, PP.67-80.

- Al-Sukker, A., Ross, D., Abdel-Qader, W., & Al-Akra, M., (2018), External Auditor Reliance on the Work of the Internal Audit Function in Jordanian Listed Companies, International Journal of Auditing, Vol. (22), No. (2), PP. 317-328.
- MOISESCU, Florentina. (2016). THE ART OF "CREATIVE ACCOUNTING" IN THE CURRENT ECONOMIC CONTEXT, The Journal Contemporary Economy, Volume I, Issue 2, PP 38-47.
- Obeid Obeid A, Dadar Zuhir O. (2014). "External Auditors' Reliance on the Internal Auditors in Sudancese Banks'", Journal of Ahmed Bin Mohammed Military , College for Administrative Sciences and Law, Vol.1, No.1, PP.150-180.
- Sosthenes, J., Kitindi, E. G., & King'ori, J. L. (2022). The Internal Audit Functions: Competence, Effectiveness and External Auditors' Reliance in Tanzania. Business Management Review, 25(2), 77-94.